

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

**Herrn  
MD Michael Sell  
Leiter der Steuerabteilung  
Bundesministerium der Finanzen  
Wilhelmstraße 97  
10117 Berlin**

**Vorab per E-Mail: [IVC2@bmf.bund.de](mailto:IVC2@bmf.bund.de)**

11. Januar 2017

**Entwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit  
Rechteüberlassungen vom 19. Dezember 2016  
Stellungnahme zum Referentenentwurf der Bundesregierung**

Sehr geehrter Herr Sell,

wir danken Ihnen für die Gelegenheit zur Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen vom 19. Dezember 2016.

Der Referentenentwurf 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 in Frage gestellt werden. Diese Vorgehensweise lehnen wir ausdrücklich ab.

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.

Neben diesen allgemeinen Bedenken möchten wir Sie auf die folgenden Probleme und Kritikpunkte im Einzelnen hinweisen:

## **A. Integration in bestehendes Recht**

### 1. 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.

### 2. Generelles Treaty Override

Artikel 24 des OECD-Musterabkommens sieht gemäß Absatz 4 vor: „Sofern nicht ... Artikel 12 Absatz 4 anzuwenden ist, sind ... Lizenzgebühren ..., die ein Unternehmen eines Vertragsstaa-

tes 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.“

Mit der Bestimmung „ungeachtet eines bestehenden Doppelbesteuerungsabkommens“ in § 4j Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 EStG-E wird ein generelles Treaty Override begründet, das in Verbindung mit dem beabsichtigten Abzugsverbot für Aufwendungen zu Ungleichbehandlungen zwischen Zahlungen an in- und ausländische Unternehmen führt. Dies wird unweigerlich zu einer von den Intentionen der Doppelbesteuerungsabkommen abweichenden Besteuerung führen. Zudem ist der Weg zum Schutz mittels Verständigungsverfahren in diesen Fällen in der Literatur umstritten.

### 3. Die Vereinbarungen zum Nexus-Approach der OECD werden unterlaufen

- a) § 4j Abs. 1 Satz 4 und Satz 5 EStG-E: Substanzielle Geschäftstätigkeit; Verwendung eines tätigkeitsbasierten Ansatzes anstelle des kostenbasierten Ansatzes der OECD

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. Die Bezugnahme auf den Nexus-Approach der OECD in der Begründung (B. Besonderer Teil, S. 11. f.) ist schon allein deshalb unzureichend für die Klarstellung der substanziellen Geschäftstätigkeit, weil im Gesetzestext von der Besteuerung der Einnahmen und in der Begründung von der Besteuerung der Einkünfte gesprochen wird (siehe dazu auch die Ausführungen unter C. 2.).

Diese Rechtsunsicherheit kann zu einer Übermaßbesteuerung führen, die auch nach Umgestaltung einer ausländischen Patentbox gemäß den Vorgaben des OECD-Nexus Approaches fortbesteht. Dies soll das nachfolgende Beispiel verdeutlichen:

Die im Ausland ansässige Tochtergesellschaft X (TG X) forscht an einem Medikament. Zu diesem Zweck kauft sie eine bereits patentierte chemische Substanz von

- a) einem verbundenen Unternehmen oder
- b) einem fremden Dritten.

Danach wird Forschung und Entwicklung von der TG X verantwortet, durchgeführt und finanziert. Die Produktion des Wirkstoffes soll in Deutschland durch die verbundene TG Y erfolgen. TG Y entrichtet für die Nutzung des IP eine Lizenzgebühr an TG X.

Nach dem Nexus Approach der OECD würden in dem Umfang, in dem die TG X Forschungs- und Entwicklungskosten hätte, qualifizierte Aufwendungen vorliegen, die dann im Rahmen der Präferenzbesteuerung begünstigt werden können. Zusätzlich wäre nach dem OECD-Vorschlag in beiden Fällen auch eine Begünstigung der Anschaffungskosten zulässig, soweit sie ein festgelegtes Verhältnis zu den qualifizierten Gesamtkosten von 30 Prozent (Uplift) nicht überschreiten.

Nach dem Wortlaut von § 4j Abs. 1 Satz 5 EStG-E ist aber völlig unklar, ob durch den Einkauf der bereits patentierten chemischen Substanz noch substantielle Geschäftstätigkeit vorliegt. Dies ist nur dann der Fall, wenn die Fortentwicklung der Substanz hin zum Medikament als weit überwiegende Entwicklungstätigkeit im Rahmen der eigenen Geschäftstätigkeit der TG X angesehen wird. Wird dies verneint, wäre die vollständige Nichtabziehbarkeit der Lizenzaufwendungen bei der produzierenden deutschen TG Y die Folge. Der OECD-Ansatz ließe in dieser Konstellation möglicherweise eine komplette (30 Prozent-Grenze für die Anschaffungskosten wird nicht überschritten), in jedem Falle aber zumindest eine teilweise Abzugsfähigkeit zu.

Petition: Neuformulierung von § 4j Abs. 1 Satz 4 und 5 EStG-E. Der OECD-Nexus-Approach ist ein kostenbasierter Ansatz und dies muss sich klar im Gesetzestext wiederfinden.

#### b) Missachtung des Bestandsschutzes für bestehende Patentboxen im Nexus-Approach

§§ 52 Abs. 8b und 16a EStG-E sehen die Anwendung der Neuregelung nach § 4j EStG-E für Aufwendungen, die ab 1. Januar 2018 entstehen, vor. Der OECD Nexus-Approach ermöglicht jedoch einen Bestandsschutz für vor dem 30. Juni 2016 geschaffene Patentboxen bis zum 30. Juni 2021. Dies geht auf den gemeinsamen Vorschlag der Finanzminister Schäuble und Osborne zurück (Bundesministerium der Finanzen, Pressemitteilung 47 vom 11. November 2014, Deutschland und Großbritannien unterbreiten gemeinsamen Vorschlag zu Patentboxen). § 4j EStG-E unterläuft folglich diesen OECD-Bestandsschutz. Dies gefährdet das Vertrauen in die Rechtssicherheit am Investitionsstandort Deutschland und die Verlässlichkeit Deutschlands im Rahmen internationaler Vereinbarungen steht infrage.

#### 4. Unangemessene Definition des Intellectual Property im OECD/BEPS-Abschlussbericht zu Aktionspunkt 5

Der OECD/BEPS-Abschlussbericht zu Aktionspunkt 5 schließt Markenrechte generell von einer begünstigten Behandlung im Rahmen des Nexus-Approaches aus (OECD, 2015, Ziffer 38), weil dieser auf den Forschungsausgaben zur Erstellung des IP basiert. Dies übersieht, dass auch für die Schaffung bzw. „Herstellung“ und Aufrechterhaltung des Wertes von Markenrechten Aufwendungen getätigt werden müssen. In dieser Hinsicht gibt es keinen Unterschied beispielsweise zu Patenten. Es stellt sich die Frage, warum Lizenzaufwendungen für die Nutzung eines Rezeptes für koffeinhaltige Brause steuerlich anders behandelt werden als die Lizenzaufwendungen für das Markenrecht ABC Cola. Damit vernachlässigt der Nexus-Approach einen wesentlichen Teil der immateriellen Vermögensgegenstände, die zum Erfolg eines Unternehmens beitragen.

Petition: Erweiterung des begünstigten immateriellen Vermögens um Markenrechte und vergleichbare Rechte. Dies wäre langfristig allenfalls mit geringfügigen Aufkommenseinbußen für den deutschen Fiskus verbunden, weil ab dem 1. Juli 2021 kein dem Nexus-Approach folgender Staat solche Markenrechte etc. begünstigt besteuern kann.

#### 5. Fragwürdige Vereinbarkeit mit EU-Recht

Innerhalb der EU steht § 4j EStG-E den Intentionen der Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren (Zins- und Lizenzrichtlinie) zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten entgegen. In Nr. 1 der Erwägungsgründe dieser Richtlinie heißt es: „Im europäischen Binnenmarkt, der die Merkmale eines Inlandsmarktes aufweist, sollten Finanzbeziehungen zwischen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten nicht gegenüber gleichartigen Beziehungen zwischen Unternehmen ein und desselben Mitgliedstaats steuerlich benachteiligt werden.“ Mit § 4j EStG-E wird zwar keine der EU-Zins- und Lizenzrichtlinie zuwiderlaufende Quellensteuer in der EU eingeführt. Die Beschränkung des abzugsfähigen Aufwands hat durch die Ungleichbehandlung von in- und ausländischen Zahlungen aber eine grundsätzlich gleichartige wirtschaftliche Wirkung. Darüber hinaus stellt sich die Frage, ob die offensichtliche Einschränkung der Dienstleistungsfreiheit mittels der bisherigen Rechtsprechung des EuGH zu rein künstlichen Gestaltungen gerechtfertigt werden kann.

#### 6. Geringfügige Aufkommenswirkung im Verhältnis zum Erfüllungsaufwand

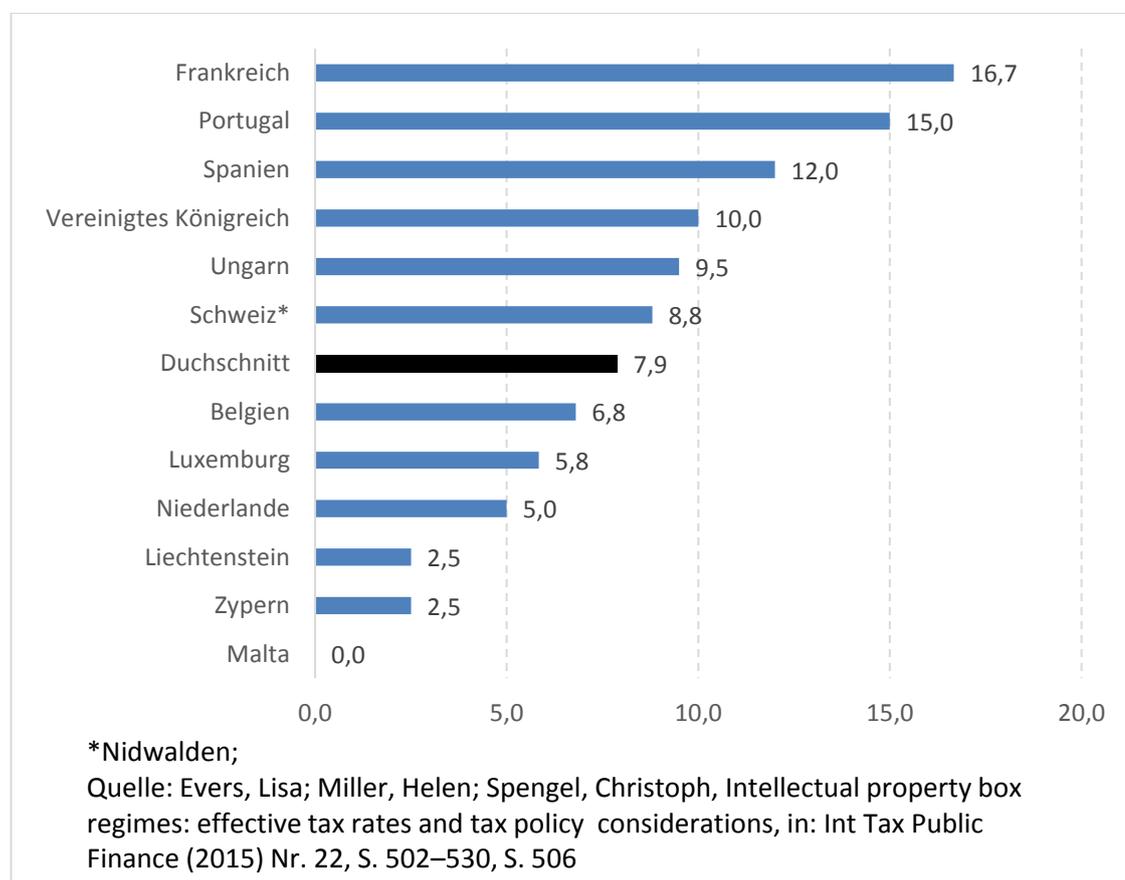
Mit § 4j Abs. 1 Satz 4 bis 6 EStG-E soll die Anwendung der neuen Vorschrift auf Fälle begrenzt werden, denen keine substantielle Geschäftstätigkeit (Forschungsaktivität) im Sinne des OECD-Nexus-Approach zugrunde liegt. Das ab 2022 de facto auf null zurückgehende Steueraufkommen

zeigt, dass aus Sicht des Bundesministeriums der Finanzen § 4j EStG-E im Zusammenhang mit Geschäften zwischen OECD-Staaten spätestens ab dem 1. Juli 2021 keine Anwendung mehr finden wird. Die Wirkung gegenüber Nicht-OECD-Staaten wird im Referentenentwurf so gering eingeschätzt, dass das zu erwartende Aufkommen ab 2022 bei null verharret. Als Konsequenz führt die ohnehin geringe Jahreswirkung von 30 Millionen Euro zu einer Beschränkung des Aufkommens auf insgesamt 100 Millionen Euro in den Jahren 2019 bis 2021. Dieses Aufkommen basiert auf geschätzten 650 Fällen p. a., bei denen der Erfüllungsaufwand mit 126 Euro je Fall unangemessen niedrig geschätzt ist.

## 7. 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.

Abbildung 1: Steuersätze von Patentboxen in Europa 2014 in Prozent



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.

Zusätzlich sollte der Schwellenwert in § 4j Abs. 2 Satz 1 EStG-E in keinem Fall über der Regelbesteuerung im Staat des ausländischen Lizenzgebers liegen. Andernfalls würde der deutsche Fiskus de facto der ausländischen Regelsteuerbelastung die Akzeptanz verweigern. Wir bitten, hierfür einen ergänzenden Passus aufzunehmen, der ebenso auf der Rechtsfolgenebene in § 4j Abs. 3 EStG zu berücksichtigen ist. D. h. sollte der Normalsteuersatz im Ausland unter 15 Prozent liegen, wären auch die – grundsätzlich auf 15 Prozent angesetzten – festen Werte im Zähler und Nenner der Formel in § 4j Abs. 3 EStG-E anzupassen.

#### 8. § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG-E: Verweis auf § 1 Abs. 2 AStG für nahestehende Unternehmen

Durch den Verweis auf § 1 Abs. 2 AStG gelten Unternehmen als nahestehend, wenn der Beteiligungsgrad 25 Prozent übersteigt. Es ist allerdings kaum anzunehmen, dass auf Minderheitsbeteiligungen wesentliche Technologien in Form von Patenten zum Zweck der Gewinnverlagerung etc. übertragen werden. Die unverhältnismäßig niedrige Beteiligungsgrenze erhöht somit nur unnötig die Fallzahl möglicherweise betroffener Unternehmen.

Petition: Statt auf die Definition nahestehender Unternehmen gemäß § 1 Abs. 2 AStG sollte auf die Kontrolle gemäß §§ 15 ff AktG abgestellt werden und die Beteiligungsschwelle auf die Mehrheit der Stimmrechte („50 Prozent plus 1 Aktie“) erhöht werden. Die Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 (ATAD) sieht in Artikel 7 Abs. 1a) auch für die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung eine Beteiligungsgrenze von mehr als 50 Prozent vor.

## 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 *Einkünfte* beim Gläubiger einer niedrigen Besteuerung nach Absatz 2 und darüber hinaus einer optionalen, präferierenden Regelungen für *Einkünfte* aus der Rechteüberlassung (Präferenzregelung) 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 nur Vorgänge ohne betriebliche Veranlassung zur Annahme einer Niedrigbesteuerung führen.

### 3. Definition der qualifizierten Ausgaben

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.

#### 4. Verhältnis zur Hinzurechnungsbesteuerung

Es ist denkbar, dass die Lizenz Einkünfte einer ausländischen (Zwischen-)Gesellschaft beim inländischen Steuerpflichtigen der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 bis 14 AStG unterliegen. Sofern Teile der Einkünfte der Zwischengesellschaft aus Zahlungen aus Deutschland resultieren, ist eine Doppelbelastung durch die Hinzurechnungsbesteuerung und durch das Versagen eines Betriebsausgabenabzugs möglich. Diese mögliche Doppelbelastung ist nicht gerechtfertigt und dürfte auch nicht beabsichtigt sein. Wir schlagen eine Priorisierung der Hinzurechnungsbesteuerung in diesen Fällen vor. Sofern nicht auf die Einkünfte (siehe Punkt C. 2.) abgestellt wird, sollte zumindest eine wirtschaftliche Doppelbelastung vermieden werden. Dies könnte erreicht werden, indem der Anteil der nicht zum Betriebsausgabenabzug zugelassenen Aufwendungen um einen eventuellen Hinzurechnungsbetrag nach § 10 Abs. 1 Satz 1 AStG gekürzt wird.

### **C. Vermeidung einer übermäßigen Belastung**

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

- a. Laufende Steuerzahlungen

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.

## b. Zahlungen aus früheren Perioden

In der Begründung des Gesetzes wird das Ziel genannt, Gewinnverlagerungen durch die grenzüberschreitende Übertragung immaterieller Vermögensgegenstände entgegenzuwirken. Solche Vorgänge werden bisher bereits grundsätzlich durch § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, § 12 Abs. 1 KStG oder durch die Regelungen nach § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG sowie der Funktionsverlagerungsverordnung steuerlich erfasst. Deutschland hat das Gewinnpotenzial der verlagerten Wirtschaftsgüter bereits im Zeitpunkt der Entstrickung steuerlich erfasst. Bei einer Verweigerung des Abzugs der Aufwendungen in Deutschland käme es folglich zu einer wirtschaftlichen Doppelbelastung.

### 2. § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG-E: Abstellen auf die Besteuerung der Einnahmen beim Empfänger

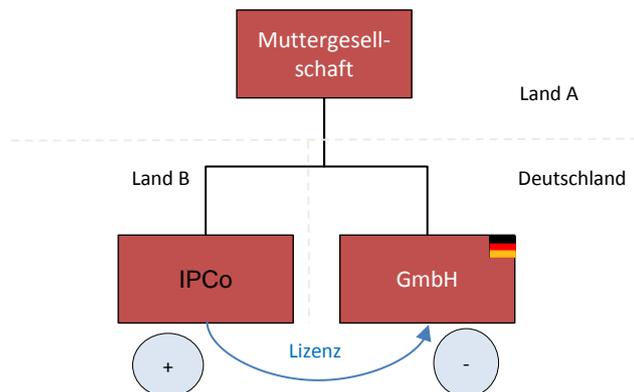
§ 4j Abs. 1 und 2 EStG-E stellen jeweils auf die Besteuerung der „Einnahmen“ beim Gläubiger ab. Die Gesetzesbegründung spricht jedoch auf Seite 13 davon, dass eine Niedrigbesteuerung vorliegt, wenn die *Einkünfte* des Gläubigers einer Belastung durch Ertragsteuern von weniger als 25 Prozent unterliegen.

§ 4j EStG-E soll dem unfairen Steuerwettbewerb durch Patentboxen, d. h. der Niedrigbesteuerung von Erträgen aus der Überlassung von Rechten etc. ohne substantielle Geschäftstätigkeit im Gläubigerstaat, entgegenwirken. Aus Sicht des Bundesministeriums der Finanzen sehen die bekannten Patentboxen „entweder eine vollständige oder teilweise Steuerbefreiung von Lizezeinnahmen, besondere Steuersätze für Lizezeinkünfte oder sonstige an die Lizenzgebühren (Vergütungen) anknüpfende Vergünstigungen vor.“ (Bundesministerium der Finanzen, Entwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen, Bearbeitungsstand: 19.12.2016, Berlin, S. 11). Um auch eine vollständige oder teilweise Steuerbefreiung von Lizezeinnahmen im Ansässigkeitsstaat des Gläubigers zu erfassen, knüpft der Gesetzentwurf in §§ 4j Abs. 1 Satz 1, Satz 2, Satz 4 und Satz 6 sowie in Abs. 2 Satz 2 und Satz 3 EStG-E an die Einnahmen des Gläubigers an.

Damit unfairen Steuerwettbewerb vorliegt, muss dem Steuerpflichtigen im Ausland – unabhängig davon, ob dort eine niedrigere Besteuerung vorliegt oder nicht – zunächst zwingend ein steuerlicher Vorteil entstehen. Dafür müssen positive steuerbare Einkünfte und eine gegenüber der Regelbesteuerung abweichende, niedrigere Steuerschuld vorliegen. Durch einen vom Regelsatz abweichenden, niedrigeren Steuersatz oder durch nicht mit betrieblichen Aufwendungen verbundene Kürzungen der Bemessungsgrundlage ist dies grundsätzlich gegeben. Nicht gegeben ist dies jedoch, wenn der Steuerpflichtige im Ausland durch tatsächliche betriebliche Aufwendungen, z. B. Abschreibungen (bei entgeltlichem Erwerb des Patents) oder Lizenzzahlungen an fremde

Dritte (bei entgeltlichem Erwerb der Lizenz) keine oder im Vergleich zu den Einnahmen wesentlich geringere steuerpflichtige Einkünfte und damit auch eine geringere Steuerschuld hat. Dieser in der Praxis häufig vorkommende Sachverhalt wird durch § 4j EStG-E nicht berücksichtigt. Sollte dies so bleiben und in dem Gesetzentwurf an einer Besteuerung der Einnahmen festgehalten werden, führt dies regelmäßig zu einer Übermaßbesteuerung, wie die nachfolgenden Fallbeispiele veranschaulichen:

Ausgangsfall:



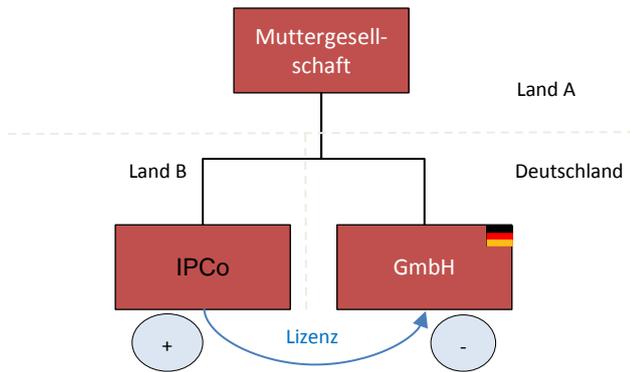
Sachverhalt

- IPCo gibt eine Lizenz (IP) an GmbH, Lizenzgebühr = 100
- Es fällt keine deutsche Quellensteuer auf die Lizenzzahlung an, weil Land A und B EU-Mitgliedstaaten sind
- IPCo verfügt über keine Aufwendungen im Zusammenhang mit den Lizenzerträgen und über keine weiteren Einkünfte
- Präferenzregelung in Land B: Besteuerung von Lizenzeinkünften zu begünstigtem Steuersatz von 5 %
- Keine Hinzurechnungsbesteuerung für IPCo-Einkünfte und vereinfacht: keine Berücksichtigung von § 8 Nr. 1 f) GewStG
- Gesamtsteuereffekt (Entlastung) im Konzern = 25

Ergebnis ohne § 4j EStG-E:

	IPCo	GmbH	Summe
Bruttoerträge	100		
Aufwendungen		-100	
<b>Vorsteuerergebnis</b>	<b>100</b>	<b>-100</b>	<b>0</b>
Bemessungsgrundlage	100	-100	
Ertragsteuer	-5	30	
<b>Gesamtsteuerbe (-)/ entlastung (+)</b>	<b>-5</b>	<b>30</b>	<b>25</b>

Fallabwandlung 1: Wie Ausgangsfall, aber Aufwendungen im Zusammenhang mit den Lizenzeinnahmen



Sachverhalt:

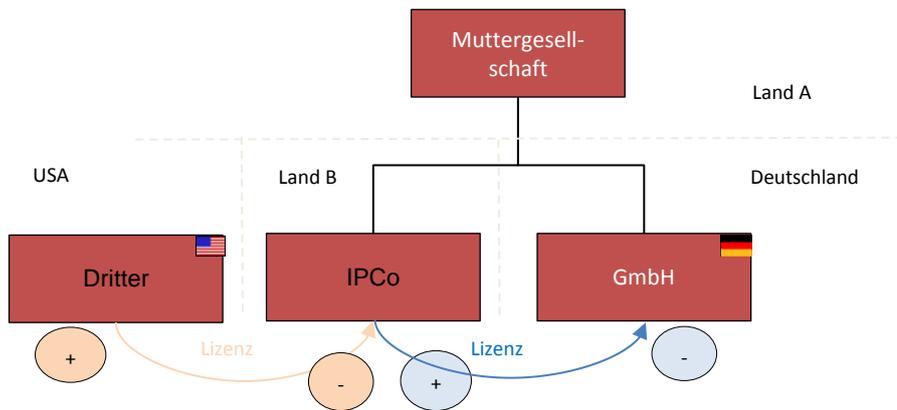
- Wie Ausgangsfall, aber
- IPCo hat IP entgeltlich erworben und dadurch Abschreibungen in Höhe der Lizenzeinnahmen
- Begünstigte Einkünfte von IPCo = 0

Ergebnis mit § 4j EStG-E:

	IPCo	GmbH	Summe
Bruttoerträge	100		
Aufwendungen	-100	-100	
<b>Vorsteuerergebnis</b>	<b>0</b>	<b>-100</b>	<b>-100</b>
nichtabziehbare Aufwendungen	0	100	
Bemessungsgrundlage	0	0	
Ertragsteuer	0	0	
<b>Gesamtsteuerbe (-)/ entlastung (+)</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

Zusätzlich sind die Verrechnungsmöglichkeiten bei IPCo zu berücksichtigen. In vielen Staaten mit Präferenzregimen für Einnahmen aus der Nutzung von Rechten ist eine Verrechnung der Erträge nur mit Aufwendungen/Verlusten möglich, die im Zusammenhang mit den Lizenzeinnahmen stehen. In manchen Staaten, z. B. Belgien ist aber auch eine Verrechnung der Einnahmen mit allgemeinen Aufwendungen möglich. Bezieht man, so wie es das Gesetz vorsieht, die effektive Steuerlast (hier von 0) auf die Einnahmen (hier von 100), kommt man mittels der Gleichung gemäß § 4j Abs. 3 EStG-E zu dem fragwürdigen Ergebnis, dass bei der GmbH die Betriebsausgaben zur Gänze und damit im weiteren Umfang als im Ausgangsfall nicht abziehbar wären.

Fallabwandlung 2: Wie Ausgangsfall, aber Ausgaben an Dritte im Zusammenhang mit den Lizenzeinnahmen



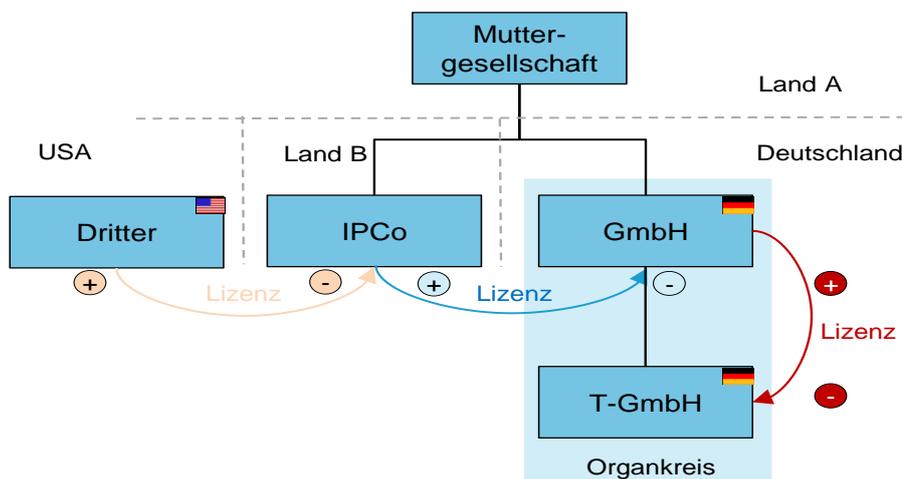
Sachverhalt:

- Wie Ausgangsfall, aber:
- IPCo kauft Lizenz für den Konzern von einem fremden Dritten aus USA ein und gibt die Lizenzen innerhalb des Konzern unter anderem an die GmbH in D entgeltlich weiter
- Vereinfacht soll bei IPCo keine Marge verbleiben und es fallen keine zusätzlichen Aufwendungen an
- Begünstigte Einkünfte bei IPCo = 0

Ergebnis mit § 4j EStG-E:

	Dritter	IPCo	GmbH	Summe
Bruttoerträge	100	100		
Aufwendungen		-100	-100	
<b>Vorsteuerergebnis</b>	<b>100</b>	<b>0</b>	<b>-100</b>	<b>0</b>
nichtabziehbare Aufwendungen		0	100	
Bemessungsgrundlage	100	0	0	
Ertragsteuer	-38	0	0	
<b>Gesamtsteuerbe (-)/ entlastung (+)</b>	<b>-38</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>-38</b>

Fallabwandlung 3: Entgeltliche Weitergabe im Organkreis



## Sachverhalt

- Wie Beispiel 2
- Außerdem gibt die GmbH die Lizenz entgeltlich an die deutsche T-GmbH im Organkreis weiter.
- Gesamtsteuereffekt im Konzern: Steueraufwand in Höhe von 30 bei einem Vorsteueraufwand von 100 (siehe unten)

## Ergebnis mit § 4j EStG-E:

	Dritter	IPCo	GmbH	T-GmbH	Summe
Bruttoerträge	100	100	100		
Aufwendungen		-100	-100	-100	
<b>Vorsteuerergebnis</b>	<b>100</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>-100</b>	<b>0</b>
nichtabziehbare Aufwendungen		0	100	100	
Bemessungsgrundlage	100	0	100	0	
Ertragsteuer	-38	0	-30	0	
<b>Gesamtsteuerbe (-)/ entlastung (+)</b>	<b>-38</b>	<b>0</b>	<b>-30</b>	<b>0</b>	<b>-68</b>

Petition: Sofern in einem anderen Staat ein Präferenzregime für eine Rechteüberlassung besteht und für die Ermittlung einer Niedrigbesteuerung der Einnahmen des Gläubigers auf dessen *Einkünfte* abgestellt wird (siehe Gesetzesbegründung zu Absatz 2), führt dies im Fall von Betriebsausgaben beim Gläubiger (die im Zusammenhang mit der Lizenz stehen, z. B. eigene Lizenzausgaben) unweigerlich dazu, dass die Einnahmen einer niedrigen Besteuerung unterliegen. Beim Durchleiten von Lizenzen innerhalb Deutschlands zwischen nahestehenden Personen kann dies zu einem Kaskadeneffekt führen. Um diese Problemstellung zu beheben, sollte entweder in § 4j Abs. 1 und 2 EStG-E auf die Besteuerung der *Einkünfte* (Ermittlung nach deutschen Vorschriften) abgestellt werden oder aber weiterhin auf die Einnahmen und bei der Betrachtung einer niedrigen Besteuerung abstrakt der Steuersatz des Ansässigkeitsstaates des Gläubigers betrachtet werden, ohne mögliche Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Darüber hinaus ist eine Klarstellung notwendig, dass ein Betriebsausgabenabzug stets möglich ist, soweit der Aufwand bereits bei einer Untergesellschaft nicht zum Abzug zugelassen wurde. Ergänzend muss der im Inland nicht abziehbare Teil der Aufwendungen so begrenzt werden, dass dadurch (in Verbindung mit der Besteuerung im Inland) maximal der steuerliche Vorteil im Ausland kompensiert wird.

Wir möchten Sie sehr bitten, unsere grundsätzlichen Bedenken und technischen Hinweise im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens zu berücksichtigen.

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