

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

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

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



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

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



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

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.