

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,

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

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

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