

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 Lizenzerträge 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 substanziellen 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