



Professor Dr. jur. Ekkehart Reimer

Tel. +49 6221 54-7467

Fax +49 6221 54-7791

Reimer@uni-heidelberg.de

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

Öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages

Mittwoch, 29. März 2017

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

1. Grundsätzliches

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

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

2. Begriff der „Rechteüberlassungen“

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

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

3. Anknüpfung an eine „Präferenzregelung“

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

4. Rechtsfolgen

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

5. Probleme des Unionsrechts, Verstoß gegen das Völkerrecht

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

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

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

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

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

Heidelberg, 28. März 2017

Ekkehart Reimer

Professor Dr. Ekkehart Reimer