



Sachstand

Mögliche Konflikte der US-Steuerreform mit dem BEPS-Aktionsplan und dem Doppelbesteuerungsabkommen

Mögliche Konflikte der US-Steuerreform mit dem BEPS-Aktionsplan und dem Doppelbesteuerungsabkommen

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 113/17
Abschluss der Arbeit: 11. Juni 2018
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Fragestellung	4
2.	BEAT	4
3.	GILTI und FDII	5
3.1.	Funktionsweise von GILTI	5
3.2.	Die Steuervergünstigung FDII	5
3.3.	Vereinbarkeit der FDII mit dem BEPS-Aktionsplan	6
3.4.	FDII als Anwendungsfall der Lizenzschranke gemäß § 4j EStG?	6
4.	Niedrigsteuerland USA?	7

1. Fragestellung

Der Auftraggeber erkundigt sich zu nachteiligen Auswirkungen der US-Steuerreform auf nicht-amerikanische Unternehmen. Insbesondere sollen mögliche Verstöße gegen die Absprachen der OECD im Kampf gegen Gewinnverlagerung dargestellt werden. Ferner fragt der Auftraggeber nach Verstößen der jüngsten Reform gegen das Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA.

Im Nachfolgenden werden diejenigen Regelungen des Tax Cuts and Jobs Act dargestellt, die in den bislang veröffentlichten Analysen als rechtlich problematisch dargestellt werden:

2. BEAT

Die Base Erosion and Anti-Abuse Tax (BEAT) sieht eine Mindestbesteuerung für bestimmte US-Unternehmen vor, die ihren Gewinn durch Zahlungen an im Ausland ansässige nahestehende Personen mindern.

Pinkernell¹ hält auf Grund des diskriminierenden bzw. protektionistischen Charakters von BEAT einen Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot des Art. 24 Abs. 3 und 4 DBA-USA sowie gegen das WTO-Regelwerk für möglich. Das tax justice-Netzwerk verweist in einer ersten Analyse des Gesetzes auf die Rechtsstellung von Doppelbesteuerungsabkommen in den USA. Der Grundsatz in der US-amerikanischen Rechtskultur laute auf die Abänderbarkeit auch von bilateralen Verträgen durch spätere Gesetzesänderungen. Auch der Supreme Court gehe in seiner Rechtsprechung davon aus, dass sich das jüngere Gesetz gegenüber der älteren Regelung durchsetze. Die Diskriminierungsverbote im DBA USA würden somit durch den „Tax Cuts and Jobs Act“ einseitig geändert.²

Laut BMF erfasst die BEAT keine Produktions- und Lieferkosten. Betroffen seien könnten hingegen Zahlungen an ausländische Konzerngesellschaften für Dienstleistungen wie Fremdkapitalgewährung, Lizenznutzungen oder Versicherungsschutz. Diese Regelung könne sich daher für Branchen wie die Finanz- und Versicherungsindustrie als nachteilig erweisen und auch Unternehmen treffen, die Lizenzzahlungen an deutsche Konzerngesellschaften leisten, die ihrerseits in Deutschland der Besteuerung unterliegen würden.

Die Wirtschaftswoche berichtete am 12.1.2018 über BEAT folgendermaßen:

„Da wäre eine neue Steuer namens „Base Erosion and Anti-Abuse“, kurz BEAT. Sie ist vor allem für nicht amerikanische Banken eine Belastung. Eigentlich soll sie Steuervermeidung durch Geldabflüsse ins Ausland verhindern. In Wirklichkeit aber benachteiligt sie alle ausländischen Banken, etwa die Deutsche Bank, weil Zahlungsflüsse über Staatsgrenzen hinweg im Finanzsektor Standard sind. Oder die neue Besteuerung von Lizenzgebühren. Fließen diese künftig von der US-Tochter an den deutschen Mutterkonzern, können die Unternehmen diese in den USA nicht

1 Pinkernell, Reimar: „GILTI“ as charged: Mögliche Auswirkungen der US-Steuerreform auf die deutsche Lizenzschranke gemäß § 4j EStG; in: IStR 2018, 249 (250)

2 Fowler, Naomi: US tax reform and conflicts with international law: guest blog; <https://www.taxjustice.net/2017/12/14/us-tax-reform-conflicts-international-law-guest-blog/> [zuletzt abgerufen am 13.1.2018]

mehr als Betriebsausgaben absetzen. Sie müssen darauf dann eine Steuer zahlen. Stellt ein Mutterkonzern aus dem Ausland seiner US-Tochter etwa ein Softwareupdate zur Verfügung, wäre dies steuerpflichtig. Käme das Update aus den USA, wäre dies steuerfrei. Umgekehrt dürfen europäische Tochtergesellschaften ihre Lizenzgebühren an die US-Konzernmütter weiterhin in Europa als Betriebssteuer absetzen. Einnahmen in den USA werden niedriger besteuert. Banken sind von dieser Regelung besonders betroffen, da bei ihnen die BEAT-Steuer mit zunächst sechs Prozent noch einen Prozentpunkt über dem Standardsatz von BEAT liegt. Durch diese Regelung sieht Bernhard Mattes, der frühere Ford-Deutschland-Chef und heutige Präsident der American Chamber of Commerce in Germany, europäische Unternehmen benachteiligt. „Eine solche protektionistische Maßnahme passt nicht zu einem globalen und freien Handel.“³

3. GILTI und FDII

3.1. Funktionsweise von GILTI

Die „Global Intangible Low-Taxed Income“ (GILTI) ist eine globale Mindesthinzurechnungsbesteuerung für niedrig besteuerte ausländische Zwischengesellschaften, die den steuerlichen Anreiz zum „Offshoring“ von immateriellen Wirtschaftsgütern abschwächen soll. Sie erschwert es den in den USA ansässigen Konzernen, mobile Einkünfte aus immateriellen Wirtschaftsgütern auf substanzschwache ausländische Zwischengesellschaften zu verlagern. Denn nunmehr wird ein Teil des Steuervorteils, den US-Unternehmen durch das „Offshoring“ von immateriellen Wirtschaftsgütern erreichen konnten, mittels einer neuartigen Hinzurechnungsbesteuerung abgeschöpft.

3.2. Die Steuervergünstigung FDII

Der US-Gesetzgeber hat die Hinzurechnungsbesteuerung GILTI mit einer neuen Steuervergünstigung, der Foreign-Derived Intangible Income (FDII) für in den USA gehaltene immaterielle Wirtschaftsgüter kombiniert. Diese wirkt wie eine unorthodoxe Lizenzbox, bei der bestimmte Einkünfte, die eine US-Kapitalgesellschaft im Exportgeschäft erzielt, von der Besteuerung ausgenommen werden, soweit diese Einkünfte als Erträge der im inländischen Betriebsvermögen gehaltenen immateriellen Wirtschaftsgüter anzusehen sind.

Die FDII setze weder voraus, dass die US-Kapitalgesellschaft selbst immaterielle Wirtschaftsgüter in den USA entwickelt und hergestellt habe, noch sei sie auf bestimmte Immaterialgüterrechte beschränkt. Es handele sich vielmehr um eine pauschale Privilegierung, die den Wertschöpfungsbeitrag der immateriellen Wirtschaftsgüter am Exportgeschäft der US-Kapitalgesellschaft erfassen solle und lediglich eine Verhältnisrechnung erfordere. Dabei werde das begünstigte FDII als Restgröße des Einkommens der US-Kapitalgesellschaft ermittelt, das nach Abzug eines Routineertrags der materiellen Wirtschaftsgüter übrig bleibe und nur den auf das Ausland entfallenden Ertrag der immateriellen Wirtschaftsgüter erfasse.

Nach ersten Einschätzungen in der Literatur, wird damit der Steuervorteil der Verlagerung immaterieller Wirtschaftsgüter ins Ausland entfallen. Die FDII-Gewährung ist nicht an die Forschungs-

3 Vorteil USA in: Wirtschaftswoche vom 12.01.2018, Seite 35; abrufbar unter: http://prarchiv.bundestag.btg/Press-Dok/index.html?p=9271828_H02C5221885A5E8A37D9CE419_13012018

und Entwicklungstätigkeit des Steuerpflichtigen gekoppelt. Nach Einschätzung des BMF ist die Anreizsetzung zur Übertragung von im Ausland entwickelten geistigen Eigentum in die USA durch FDII durchaus beabsichtigt.

3.3. Vereinbarkeit der FDII mit dem BEPS-Aktionsplan

Sowohl Pinkernell⁴ als auch das BMF halten einen Verstoß gegen den Nexus-Ansatz des Aktionsplans 5 des BEPS-Prozesses durch die FDII-Vergünstigung für wahrscheinlich. Der Nexus-Ansatz, „bei dem die Aufwendungen im betreffenden Staat als Näherungswert für die wesentliche Geschäftstätigkeit verwendet werden, gewährleistet, dass Steuerpflichtige, die in den Genuss solcher Regelungen kommen, tatsächlich Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten durchgeführt und für diese Aktivitäten effektiv Ausgaben getätigt haben.“⁵

Pinkernell betont in seiner Darstellung, dass die GILTI-Hinzurechnung und die FDII-Begünstigung unabhängig voneinander bestünden. Die FDII-Vergünstigung finde auch dann Anwendung, wenn eine US-Kapitalgesellschaft nicht der GILTI-Hinzurechnung unterliege. Dies könne beispielsweise der Fall sein, wenn die US-Gesellschaft keine ausländischen Tochtergesellschaften habe. Die GILTI-Hinzurechnung sei somit keine Anwendungsvoraussetzung für die FDII-Begünstigung. Es sei daher gerechtfertigt, die FDII-Begünstigung isoliert anhand des Nexus-Ansatzes zu überprüfen.

Es handele sich bei FDII, so Pinkernell, um eine Vergünstigung für „eingebettete“ Einkünfte aus der Verwertung immaterieller Wirtschaftsgüter, die das zentrale Nexus-Kriterium der (überwiegend) eigenen Forschungs- und Entwicklungstätigkeit des Steuerpflichtigen nicht einmal im Ansatz berücksichtigten. Zudem würden eingebettete Einkünfte aus immateriellen Wirtschaftsgütern jeglicher Art begünstigt, was insbesondere die nach dem Nexus-Ansatz unzulässigen Markenrechte einschließe. Hinreichende Gewissheit über den Verstoß gegen den Nexus-Ansatz bestehe aber erst, wenn das für den laufenden Peer Review der G20-Mitgliedstaaten zuständige Forum on Harmful Tax Practices der OECD die FDII-Begünstigung bei der nächsten turnusmäßigen Überprüfung von Präferenzregelungen als schädlichen Steuerwettbewerb einordne.

3.4. FDII als Anwendungsfall der Lizenzschranke gemäß § 4j EStG?

Die Diskussion um die FDII-Steuerbegünstigung findet zudem auch vor dem Hintergrund der ab 2018 geltenden Lizenzschranke des § 4j Einkommensteuergesetz (EStG) statt. Kais Mouldi von PwC geht im Überblick zur US-Steuerreform⁶ davon aus, dass die FDII dem Anwendungsbereich der Lizenzschranke unterfallen werde.

4 Siehe Fn. 1

5 OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung: Erläuterung Abschlussberichte 2015; abrufbar unter: <https://www.oecd.org/ctp/beps-erlaeuterung-2015.pdf>, Seite 14f. [zuletzt abgerufen am 14.1.2018]

6 PwC.de: USA verabschieden größte Steuerreform seit über 30 Jahren; abrufbar unter: <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/usa-verabschieden-groesste-steuerreform-seit-ueber-30-jahren.html> [zuletzt abgerufen am 14.1.2018]

Differenzierend äußert sich Pinkernell zur Anwendbarkeit der Lizenzschranke:

„Nach derzeitigem Stand ist streitig, ob die FDII-Begünstigung eine Abzugsbeschränkung nach § 4j EStG auslösen kann. Dafür müsste es sich um eine Abweichung von der Regelbesteuerung handeln, die zu einer Niedrigbesteuerung von weniger als 25 % führt. Betrachtet man nur die reguläre US-Steuerbelastung von 21 %, liegt im Hinblick auf das begünstigte FDII eine davon abweichende Niedrigbesteuerung iHv lediglich 13,125 % vor. Jedoch weisen Zinowsky/Ellenrieder⁷ zu Recht darauf hin, dass die USA möglicherweise ein zweites Besteuerungssystem für Exporteinkünfte geschaffen haben, das gleichberechtigt neben der regulären Körperschaftsteuer stehen könnte. In diesem Fall wäre die reguläre Körperschaftsteuer schon gar nicht als Referenzsystem geeignet. Hier ergeben sich allerdings ähnlich schwierige Einordnungsfragen wie bei der Bestimmung des Referenzsystems im Rahmen des europäischen Beihilfenrechts gemäß Art. 107 Abs. 1 AEUV, die den Tatbestand der Lizenzschranke unkalkulierbar machen. Sollte es sich entgegen Zinowsky/Ellenrieder um eine Abweichung von der Regelbesteuerung handeln, ist im nächsten Schritt zu klären, ob dieser Umstand bereits für die Anwendung der Lizenzschranke ausreicht. Nach der wohl überwiegenden Meinung sollen unter die Lizenzschranke nur solche Präferenzregelungen fallen, die einen spezifischen Bezug zu Lizenz- bzw. IP-Einnahmen aufweisen. Denn ausweislich der Gesetzesmaterialien richtet sich die Lizenzschranke gegen den schädlichen Steuerwettbewerb mit Lizenz- und Patentboxen. Die Gegenmeinung verweist auf den weit gefassten Wortlaut des § 4j Abs. 1 S. 1 EStG, wonach auch eine allgemeine Vergünstigung wie zum Beispiel der ermäßigte Steuersatz für Einkünfte in einer Sonderwirtschaftszone ausreichen könnte. Folgt man der überwiegenden Meinung, kommt es entscheidend darauf an, ob die FDII-Begünstigung einen hinreichenden Bezug zu Lizenz- bzw. IP-Einnahmen hat. Für diesen Bezug spricht, dass § 250 IRC ausdrücklich Einkünfte aus der Lizenzierung von Wirtschaftsgütern einbezieht. Auf der anderen Seite erfordert die Begünstigung aufgrund der pauschalierenden Betrachtungsweise nicht, dass der Steuerpflichtige überhaupt über immaterielle Wirtschaftsgüter verfügt. Jedoch besteht die Befürchtung, dass die Finanzverwaltung die FDII-Begünstigung unter Verweis auf den weit gefassten Wortlaut des § 4j Abs. 1 S. 1 EStG als eine schädliche Präferenzregelung einordnen wird.“⁸

4. Niedrigsteuerland USA?

Eine niedrige Besteuerung im Sinne des § 8 Abs. 3 Außensteuergesetz (AStG) liegt vor, wenn die Einkünfte der ausländischen Gesellschaft einer Belastung durch Ertragsteuern von weniger als 25 Prozent unterliegen, ohne dass dies auf einem Ausgleich mit Einkünften aus anderen Quellen beruht. Zur nationalen Körperschaftsteuer kommt jedoch der Steuersatz des Bundesstaates hinzu, indem das Unternehmen seinen „Nexus“ hat. Liegt der Steuersatz des Bundesstaates bei 4 % oder darüber, wäre somit in der Regel keine niedrige Besteuerung im Sinne des § 8 Abs. 3 AStG gegeben.

7 Zinowsky/Ellenrieder: Innovative Besteuerung des Foreign-Derived Intangible Income als Ergebnis der US-Steuerreform – Präferenzregelung iSd Lizenzschranke? in: IStR 2018, 134 (141) zit. nach Pinkernell IStR 2018, 249, beck-online (m. w. Nw.)

8 Pinkernell: siehe Fn. 1

Aus der aktuellen Übersicht der Körperschaftsteuersätze der US-Bundesstaaten⁹ lässt sich entnehmen, dass die Bundesstaaten zwischen 3 und 12 % liegende Steuersätze aufweisen. Dabei weist jedoch ausschließlich der Bundesstaat North Carolina mit 3% einen Steuersatz unter 4% aus. Es ist daher davon auszugehen, dass in vielen Bundesstaaten der Gesamtsteuersatz oberhalb der 25%-Grenze liegt. So lässt sich Kais Mouldi, Partner International Tax Services bei PwC, hierzu auch folgendermaßen zitieren: „Ob eine Hinzurechnungsbesteuerung einschlägig sein könnte, muss in jedem Einzelfall gesondert geprüft werden. Von einer planmäßigen Ausübung der nach deutschen AStG-Grundsätzen für die Hinzurechnungsbesteuerung geforderten „passiven Tätigkeit“ in den USA darf man im Regelfall aber wohl nicht ausgehen.“¹⁰

9 Dendorfer, Will: Länderreport USA in: Recht der internationalen Wirtschaft 2017, 664 (667)

10 Siehe Fn. 6