



Ausarbeitung

**Mögliche Konflikte der US-Steuerreform mit dem
Doppelbesteuerungsabkommen, dem WTO-Abkommen und dem
BEPS-Aktionsplan**

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

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 141/18 und WD 2 - 3000 - 135/18
Abschluss der Arbeit: 21. September 2018
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen
WD 2: Auswärtiges, Völkerrecht, wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung, Verteidigung, Menschenrechte und humanitäre Hilfe (Ziff. 4.1)

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.	Vereinbarkeit der BEAT mit dem WTO-Abkommen und dem DBA USA	4
3.	GILTI und FDII	5
3.1.	Funktionsweise von GILTI	5
3.2.	Die Steuervergünstigung FDII	6
3.3.	Vereinbarkeit der FDII mit dem BEPS-Aktionsplan	6
3.4.	FDII als Anwendungsfall der Lizenzschranke gemäß § 4j EStG?	7
4.	Sanktionsregime der WTO, im DBA USA und des BEPS-Aktionsplans der OECD	9
4.1.	Das WTO-Schiedsgerichtsverfahren	9
4.2.	Anwendung des Schiedsverfahrens des DBA Deutschland – USA auf die BEAT?	10
4.3.	Reaktionsmöglichkeiten innerhalb der OECD auf FDII	11
5.	Zusammenfassung	12

1. Fragestellung

Der Auftraggeber erkundigt sich nach möglichen Verstößen der US-Steuerreform gegen die Ab-sprachen innerhalb der OECD im Kampf gegen Gewinnverlagerung (BEPS-Prozess). Ferner fragt der Auftraggeber nach Verstößen der jüngsten Reform gegen das Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA und dem WTO-Abkommen. Zudem sollen mögliche Reaktionsoptionen und Recht-schutzmechanismen dieser internationalen Verträge dargestellt werden.

2. Vereinbarkeit der BEAT mit dem WTO-Abkommen und dem DBA USA

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. Sie „greift bei US-Körperschaften, die einer Unternehmensgruppe mit einem durchschnittlichen jährlichen US-Umsatz von mindestens \$ 500 Mio. über die vergangenen drei Jahre angehören, wenn deren steuerliche Bemessungsgrundlage in den USA übermäßig stark durch Zahlungen an ausländische verbundene Unternehmen gemindert wurde. Zur Ermittlung des Durchschnittsumsatzes werden von ausländischen Tochtergesellschaften lediglich diejenigen Umsätze einbezogen, die “effectively connected income” in den USA darstellen. Eine übermäßig starke Minderung der US-Bemessungsgrundlage ist dabei nach den neuen Regelungen grundsätz-lich dann gegeben, wenn das Verhältnis der abzugsfähigen Zahlungen an ausländische verbun-dene Unternehmen zu den gesamten steuerlich abzugsfähigen Zahlungen 3 % (bei bestimmten Finanzunternehmen 2 %) oder mehr beträgt (sog. “base erosion percentage”).

Werden das Umsatzkriterium und die “base erosion percentage”-Grenze überschritten, so hat das Unternehmen in einer Nebenrechnung zunächst die schädlichen Aufwendungen aus Zahlungen an ausländische verbundene Unternehmen der steuerlichen Bemessungsgrundlage wieder hinzu-zurechnen und auf das so angepasste Ergebnis (das sog. “modified taxable income”) den für das jeweilige Steuerjahr geltenden BEAT-Steuersatz anzuwenden. Dieser beträgt für 2018 5 %, für 2019 bis 2025 10 % und nach 2025 12,5 % (für bestimmte Finanzunternehmen jeweils 1 % mehr). Die sog. BEAT-Steuer ist von dem jeweiligen Unternehmen dann zu zahlen, wenn die so ermittelte Steuer höher ist als die reguläre Steuerlast. Die BEAT ist eine Mindestbesteuerung, de-ren Berechnungsmethodik bewirkt, dass die erfassten Zahlungen an ausländische verbundene Unternehmen im Ergebnis als teilweise steuerlich nicht abziehbar behandelt werden.“¹

Pinkernell² hält auf Grund des diskriminierenden bzw. protektionistischen Charakters von BEAT einen Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot des Art. 24 Abs. 3 und 4 Doppelbesteuerungsab-kommens-USA (DBA-USA) sowie gegen das WTO-Regelwerk für möglich. Schmid und Rost kom-men in einem aktuellen Aufsatz zur US-Steuerreform zu einem ähnlichen Ergebnis: „Die fakti-sche Einschränkung von konzerninternen Zahlungen durch BEAT bei gleichzeitiger Besteuerung

1 Schmid/Rost, BetriebsBerater 2018, 988, 990

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

der Einkünfte beim ausländischen Zahlungsempfänger wird in vielen Fällen zu einer Doppelbesteuerung der Einkünfte führen. In der Anti-Diskriminierungsklausel des DBA zwischen Deutschland und den USA (Art. 24 Abs. 3 DBA-USA) ist grundsätzlich geregelt, dass Zahlungen einer US-Gesellschaft an in Deutschland ansässige Personen bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Gewinne unter den gleichen Bedingungen zum Abzug zuzulassen sind wie Zahlungen an eine in den USA ansässige Person. Diese Regelung scheint durch die BEAT-Steuer grundsätzlich verletzt zu werden. Hier bleibt die weitere Entwicklung abzuwarten. Ebenso ist derzeit noch unklar, ob die neu eingeführte BEAT-Steuer gegebenenfalls einen Verstoß gegen die Richtlinien der WTO darstellt.“³

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.⁴

Laut BMF erfasst die BEAT keine Produktions- und Lieferkosten. Betroffen sein 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.

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 Schmid/Rost, BB 2018, 988, 990

4 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 18.9.2018]

„Die GILTI-Regelung stellt eine Erweiterung der bereits existierenden US-Hinzurechnungsbesteuerung dar, wobei das neue US-Steuerrecht für diese Einkünfte einen verringerten effektiven Steuersatz von 10,5 % für Steuerjahre vor 2026 und 13,125 % ab 2026 gewährt. Die Besteuerung mit dem reduzierten effektiven Steuersatz wird dadurch erreicht, dass zunächst die gesamten GILTI-Einkünfte der ausländischen Tochtergesellschaft beim Mutterunternehmen hinzugerechnet werden und diesem anschließend ein Abzug von 50 % bis einschließlich 2025 und von 37,5 % ab 2026 der GILTI-Einkünfte gewährt wird.“⁵

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-Regelungen sollen einen Anreiz für US-Unternehmen darstellen, um produktives Vermögen in die USA zurückzuverlagern bzw. dort zu belassen. Dabei sind jedoch auch entsprechende steuerliche Konsequenzen aufgrund möglicher Exit-Besteuerungen bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern und Unternehmensfunktionen aus anderen Ländern in die USA mit einzu beziehen. Im Zusammenspiel mit der GILTI-Besteuerung zeigt sich, dass es bei einem ausländischen Steuersatz von 13,125 % (bzw. 16,406 % ab 2026) aus rein steuerlicher Sicht im Grundsatz keinen Unterschied macht, ob die Einkünfte in den USA entstehen oder im Ausland. In den USA würden die Einkünfte aufgrund der FDII-Regelungen mit einem effektiven Steuersatz von 13,125 % besteuert werden. Bei Einkünften im Ausland und einer lokalen Steuerbelastung von 13,125 % würde sich aufgrund von GILTI durch die entsprechende Steueranrechnung keine weitere Steuerbelastung in den USA ergeben.“⁶

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- 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 Pinkernell⁷ 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 Ge-

5 Schmid/Rost, BB 2018, 988, 992

6 Schmid/Rost, BB 2018, 988, 992

7 Siehe Fn. 2

schäftstätigkeit 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.“⁸

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-Steuerreform⁹ davon aus, dass die FDII dem Anwendungsbereich der Lizenzschranke unterfallen werde. Zinowsky/Ellenrieder¹⁰ sowie Schmid/Rost¹¹ erkennen dagegen in der FDII keine Präferenzregelung im Sinne der Lizenzschranke des § 4j EStG.

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

8 OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung: Erläuterung Abschlussberichte 2015; abrufbar unter: <https://www.oecd.org/ctp/beps-erlauterung-2015.pdf>, Seite 14f. [zuletzt abgerufen am 18.9.2018]

9 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 18.9.2018]

10 Zinowsky, Tim und Ellenrieder, Benedikt: „Innovative Besteuerung des Foreign-Derived Intangible Income als Ergebnis der US-Steuerreform – Präferenzregelung iSd Lizenzschranke?“ in IStR 2018, S. 134-142

11 siehe Fn. 1

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/Ellenrieder¹² 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.“¹³

Schmid/Rost verweisen in ihrem Aufsatz darauf, dass das BMF für die nächsten Monate ein BMF-Schreiben zu § 4j EStG angekündigt habe, welches auch „eine Einordnung ausländischer Lizenzboxregime beinhalten soll“.

12 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.)

13 Pinkernell: siehe Fn. 2

4. Sanktionsregime der WTO, im DBA USA und des BEPS-Aktionsplans der OECD

4.1. Das WTO-Schiedsgerichtsverfahren

Der WTO-Streitbeilegungsmechanismus ist das eigentliche „Herzstück“ des WTO-Rechts.¹⁴ Seit Gründung der WTO wurden über 500 Fälle registriert – das WTO-Verfahren gehört damit zu den erfolgreichsten völkerrechtlichen Streitbeilegungsverfahren.

Jeder Mitgliedstaat, der sich in seinen Rechten aus dem WTO-Abkommen¹⁵ – insbesondere den WTO-Prinzipien der Meistbegünstigung, Gleichbehandlung und Gegenseitigkeit – verletzt fühlt oder meint, um einen ihm zustehenden Vorteil gebracht worden zu sein, kann den WTO-Streit-schlichtungsmechanismus bemühen. Prägend für das Schlichtungsverfahren der WTO ist die Kombination aus diplomatischen und rechtlichen Streitbeilegungsmechanismen, verbunden mit zügigen Verhandlungsfristen. Ziel des Verfahrens ist in erster Linie nicht ein bindendes Urteil, sondern die Lösung eines handelspolitischen Konflikts.¹⁶ Die offene Struktur des WTO-Streit-schlichtungsverfahrens trägt wesentlich dazu bei, dass die globalen Wirtschaftsmächte ihre Interessenkonflikte nicht in einem offenen Handelskrieg, sondern in einem formalisierten Verfahren auf der Grundlage des WTO-Rechts austragen.

Rechtsgrundlage der Streitbeilegung in der WTO ist das *Dispute Settlement Understanding* (Streitbeilegungsübereinkommen, DSU). Als Anhang zum WTO-Übereinkommen ist das DSU für alle WTO-Mitglieder verbindlich.¹⁷ Streitbeilegungsorgane der WTO sind neben dem Panel und dem *Appellate Body* – beides quasi-gerichtliche Organe, die lediglich Empfehlungen aussprechen – vor allem der aus Vertretern der WTO-Mitgliedstaaten bestehende *Dispute Settlement Body* (DSB), der auch bindende Entscheidungen fällen kann.¹⁸

Ein WTO-Streitschlichtungsverfahren¹⁹ beginnt gem. Art. 4 DSU mit obligatorischen Konsultationen. Erst wenn diese zu keinem Ergebnis führen, kann das beschwerdeführende WTO-Mitglied beim DSB die Einsetzung eines aus drei Schiedsrichtern bestehenden Panels beantragen, die von den Streitparteien *ad hoc* für das jeweilige Verfahren ausgewählt werden können (Art. 8.5 DSU). Das Panel beurteilt die streitige Maßnahme auf ihre Vereinbarkeit mit Welthandelsrecht und schlägt dem DSB eine Empfehlung vor. Der Panel-Bericht gilt als angenommen, wenn nicht sämtliche Mitglieder des DSB sich gegen seine Annahme aussprechen (sog. negativer Konsens,

14 Krajewski, Markus, *Wirtschaftsvölkerrecht*, Heidelberg: Müller, 2006, § 2 Rdnr. 234 f.

15 Abkommen zur Errichtung der Welthandelsorganisation vom 15.4.1994, <https://www.admin.ch/opc/de/classified-compilation/19940094/201702220000/0.632.20.pdf>.

16 Vgl. Übersicht, „Der Streitbeilegungsmechanismus der WTO“ (Stand 2016), <https://www.human-rights.ch/de/menschenrechte-themen/wto/wto/durchsetzung/>.

17 Krajewski, Markus, *Völkerrecht*, Baden-Baden: Nomos, 2017, § 13 Rdnr. 26.

18 Zu den Streitschlichtungsorganen der WTO vgl. näher Hilf/Oeter, *WTO-Recht*, Baden-Baden: Nomos, 2. Aufl. 2010, § 7 Rdnr. 14 ff. Vgl. überblicksartig auf der Homepage des BMWi, <https://www.bmwi.de/Redaktion/DE/Artikel/Aussenwirtschaft/wto-beilegung-handelsstreitigkeiten.html>.

19 Vgl. dazu näher Krajewski, *Völkerrecht*, a.a.O. (Anm. 17), § 13 Rdnr. 30 ff.; Hilf/Oeter, *WTO-Recht*, a.a.O. (Anm. 18), § 7 Rdnr. 17-86.

reversed consent). Erhebt keine der Streitparteien Einwände, so ist der Schlussbericht nach Ablauf von 60 Tagen für sie bindend. Erhebt eine Streitpartei Einwände gegen den Schlussbericht, gelangt dieser innerhalb von 60 Tagen an das Einspruchsgremium (*Appellate Body*). Dieser überprüft den Panel-Bericht in einem vertraulichen nicht-öffentlichen Verfahren und erstellt einen eigenen Bericht, der sich auf die Überprüfung rechtlicher Fragen beschränkt und den Panel-Bericht entweder bestätigt, abändert oder aufhebt (Art. 17 DSU). Auch die Entscheidung des *Appellate Body* bedarf – ebenso wie die Panelentscheidung – der Annahme durch den DSB. Die vom DSB angenommenen Beschlüsse (von Panel bzw. *Appellate Body*) enthalten die Empfehlung, dass die unterlegene Streitpartei des Schlichtungsverfahrens ihr Recht in Einklang mit den Verpflichtungen des WTO-Rechts bringt. Die Entscheidungen des DSB sind umgehend zu beachten (Art. 21.1 DSU). Der DSB überwacht auch die Umsetzung der angenommenen Berichte durch die unterlegende Streitpartei.

Falls die unterlegene Partei den Empfehlungen des Panels/Berufungsgremiums nicht nachkommt und Kompensationsverhandlungen scheitern, kann die obsiegende Partei vom Streitbeilegungsgremium zu Handelssanktionen (Gegenmaßnahmen) autorisiert werden (Art. 22 DSU) – z.B. die Aussetzung von Pflichten gegenüber der unterlegenen Streitpartei oder die Verhängung von Strafzöllen auf bestimmte Produkte.²⁰ Diese Sanktionen werden wiederum häufig Gegenstand von Folgeverfahren, in denen ihre Rechtmäßigkeit angezweifelt wird.

4.2. Anwendung des Schiedsverfahrens des DBA Deutschland – USA auf die BEAT?

In der Literatur wird zwar von einer möglichen Verletzung des Art. 9 Abs. 1 DBA-USA durch die BEAT-Steuer ausgegangen. Die Sanktionsmöglichkeiten gegenüber den USA auf der Grundlage des DBA werden jedoch skeptisch beurteilt. So führt Linn zu den Möglichkeiten der Geltendmachung der DBA-Verletzung aus:

„Stattdessen hat die BEAT in ihrem Anwendungsbereich zur Folge, dass bestimmte Zahlungen an nicht-ansässige verbundene Unternehmen faktisch nichtabzugsfähige Betriebsausgaben darstellen. Dies entspricht von der Wirkung auf die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer dem deutschen Konzept einer verdeckten Gewinnausschüttung bei Verstoß gegen den formellen Fremdvergleichsgrundsatz. Auch in diesem Fall ist die gesamte Zahlung – ungeachtet ihrer möglichen Fremdüblichkeit der Höhe nach – nicht von der Bemessungsgrundlage des Schuldners der Zahlung abzugsfähig. Allerdings hat der Bundesfinanzhof (BFH) in Art. 9 OECD-MA entsprechenden Vorschriften des DBA eine Sperrwirkung gegenüber Korrekturen auf Grundlage des formellen Fremdvergleichs gesehen. Mit derselben Logik könnte man in der BEAT einen Verstoß gegen Art. 9 DBA-USA sehen. Da ein solcher Verstoß allerdings in den USA geltend gemacht werden müsste, ist unwahrscheinlich, dass man mit dieser Argumentation erfolgreich wäre. Zwar sind die Urteile des BFH rechtsdogmatisch und abkommenstheoretisch überzeugend, allerdings

steht Art. 9 Abs. 1 DBA-USA unter dem Vorbehalt der Saving Clause des Art. 1 Abs. 4 DBA-USA, so dass für die USA eine entsprechende Sperrwirkung wohl nicht eintreten würde.“²¹

Da die BEAT sich an in den USA ansässige Unternehmen richtet, bleibt gemäß Art. 1 Abs. 4 DBA eine Anwendbarkeit des Doppelbesteuerungsabkommens ausgeschlossen.

Allgemein betrachtet, bestehen bei strittigen Einzelfällen gemäß Art. 25 Abs. 5 DBA-USA die Möglichkeit zur Einleitung eines Schiedsverfahrens. Dieses wird gemäß Art. 25 Abs. 5 bb) DBA jedoch nur durchgeführt, wenn die zuständigen Behörden in den USA und Deutschland den Fall als für eine Entscheidung durch ein Schiedsverfahren geeignet ansehen.

4.3. Reaktionsmöglichkeiten innerhalb der OECD auf FDII

Der BEPS-Aktionsplan Nummer 5 der OECD (Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance) enthält die Festlegung der Kriterien für schädliche Steuerpraktiken. Diese sollen mittels einer politischen Selbstverpflichtung der mitwirkenden Staaten in Zukunft nicht mehr zur Anwendung kommen. Bestehende IP-Sonderregime dürfen bis zum 30.6.2021 weitergeführt werden.

Die FDII-Begünstigung wird u.a. von Pinkernell²² als möglicherweise nicht kompatibel mit dem Nexus-Approach des BEPS-Aktionsplanes 5 der OECD angesehen.

Hält die betroffene Regierung an einer vom BEPS-Aktionsplan als schädlich bewerteten Lizenzbox fest, so sind in den völkerrechtlichen Vereinbarungen zum Aktionsplan Nummer 5 jedoch keinerlei Sanktionen oder sonstige Vollzugsmaßnahmen für die Abschaffung derartiger gesetzlicher Regelungen vorgesehen. So stellen Bannes und Cloer in ihrem Beitrag zum BEPS-Aktionsplan 5 zwar fest: „Liegt eine wettbewerbsschädliche Regelung vor, hat der betreffende Staat diese aufzugeben.“²³ Zugleich wird in der darauffolgenden Fußnote jedoch darauf hingewiesen, dass es sich bei Aktionspunkt 5 zwar um Mindeststandards handele, deren Umsetzung von der OECD erwartet und überwacht werde. „Gleichzeitig ist aber darauf hinzuweisen, dass für die teilnehmenden Staaten dies nicht verbindlich ist.“²⁴

Der Druck auf die US-Regierung zur Aufhebung einer nicht Nexus-kompatiblen Steuerregelung würde somit vor allem über die politische Verbindlichkeit der unterzeichneten BEPS-Vereinbarungen aufgebaut werden müssen. Ob dies gegenüber der jetzigen US-Administration Wirkung zeigen wird, kann zurzeit nicht prognostiziert werden.

21 Linn, Alexander: „Die US-Steuerreform und ihre Auswirkungen auf das deutsche Unternehmensteuerrecht“ in DStR 2018, 321 – 328 (S. 328), beck-online

22 siehe oben die Ausführungen zu Abschnitt 3.3.

23 Bannes, Maximilian/Cloer, Adrian: „BEPS Aktionsplan 5: Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz“ in BetriebsBerater 2016, 2013-2015

24 Bannes/Cloer: ebenda, Fußnote 18

5. Zusammenfassung

Innerhalb der US-Steuerreform sind vor allem die BEAT und die Lizenzboxregelung der FDII rechtlichen Bedenken ausgesetzt. Bei der BEAT werden eine Verletzung des WTO-Abkommens und des DBA-USA diskutiert. Die FDII wird im Hinblick auf den Nexus-Approach Ansatz des BEPS Aktionsplanes Nummer 5 kritisch beurteilt. Effektive Vollzugsmöglichkeiten gegenüber der US-Regierung, die auf eine Rechtsänderung gerichtet sind, bietet nur das Schiedsgerichtsverfahren des WTO-Abkommens.
