

Per Email: finanzausschuss@bundestag.de

Frau

Ingrid Arndt-Brauer, MdB

Platz der Republik 1

11011 Berlin

23. März 2017

Unser Zeichen: Pin/sii

1866416_v1

Öffentliche Anhörung zum Entwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen, BT-Drs. 18/11233

Sehr geehrte Frau Vorsitzende,

haben Sie vielen Dank für die Gelegenheit zur Stellungnahme zu dem o.g. Gesetzentwurf. Im Hinblick auf meine Spezialisierung im Bereich des Internationalen Steuerrechts und des BEPS-Projekts möchte ich meine Stellungnahme auf § 4j EStG-E einschließlich der Folgeänderungen beschränken.¹ Denn nur bei der vorgeschlagenen Abzugsbeschränkung für Aufwendungen für Rechteüberlassungen besteht ein – allerdings indirekter – Bezug zum BEPS-Projekt.

Zu Beginn erläutere ich den Hintergrund des Gesetzentwurfs (I.). Dann folgt eine Analyse der Abzugsbeschränkung im Hinblick auf die Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht (II.). Daran schließt sich eine kritische Würdigung der einzelnen Tatbestandsmerkmale der Abzugsbeschränkung sowie des Verhältnisses zu anderen ertragsteuerlichen Normen an (III.). Den Abschluss bildet eine Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse (IV.). Der Inhalt der BT-Drs. 18/11531 wird an den geeigneten Stellen berücksichtigt.

¹ Die Stellungnahme gibt ausschließlich die persönliche Auffassung des Autors wieder.

I. Hintergrund des Gesetzentwurfs

Die Globalisierung ist mit einem zunehmenden Steuerwettbewerb verbunden, der grundsätzlich positiv zu werten ist, wenn er mit fairen Mitteln geführt wird. Nachteilig sind dagegen Steuervorteile, die gezielt gebietsfremden Unternehmen gewährt werden.² Deshalb befassen sich OECD und EU schon seit vielen Jahren mit der Eindämmung schädlicher Vorzugsregime, die lediglich den Zweck haben, dem eigenen Standort einen Vorteil im Wettstreit um die Anlockung von Investitionen zu verschaffen. Diese Vorzugsregime verzerren nicht nur Investitionsentscheidungen, was dem Ziel des internationalen Freihandels bzw. der optimalen Allokation von Ressourcen widerspricht. Sie können auch das Steueraufkommen der Nachbarstaaten verringern, indem sie einen Anreiz zur grenzüberschreitenden Verlagerung von wertvollen immateriellen Wirtschaftsgütern und „mobilen“ Einkünften bilden („spillover“). Wenn weitere Staaten auf den Wettbewerb reagieren und eigene Vorzugsregime einführen, um ihrerseits Investitionen anzulocken, entsteht ein steuerlicher Unterbietungswettlauf („race to the bottom“), bei dem es am Ende nur fiskalische Verlierer gibt. Im EU-/EWR-Raum ist außerdem der Aspekt der verbotenen staatlichen Beihilfe gem. Art. 107 Abs. 1 AEUV zu beachten, denn der EU-Binnenmarkt kann sein wirtschaftliches Potenzial nicht voll entfalten, wenn einzelne Staaten die bei ihnen niedergelassenen Unternehmen mit selektiven steuerlichen Vorzugsregeln begünstigen und dadurch den grenzüberschreitenden Handel beeinträchtigen („level playing field“).

Vorzugsregime sind auch aus steuersystematischer Sicht kritisch zu sehen, da es sich in vielen Fällen um Lenkungs- bzw. Subventionsnormen handelt, die in der auf staatliche Einnahmezielung gerichteten Körperschaftsteuer an sich nichts verloren haben. Besonders kritikwürdig sind Patent- und Lizenzboxen, die eine ermäßigte Besteuerung von Verwertungseinkünften vorsehen, ohne dass der Steuerpflichtige bestimmte Substanzerfordernisse erfüllen muss. Zwar scheinen auch solche Steuervergünstigungen der Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) zu dienen, indem sie einen Anreiz zur Anmeldung von Patenten bilden. Sie entpuppen sich aber schnell als gefährliche Waffe im internationalen „Steuerkrieg“, wenn die Begünstigung ohne Anbindung an eine tatsächliche FuE-Tätigkeit gewährt wird. Diese Form der Output-Förderung erlaubt nicht nur Mitnahmeeffekte, die dem eigentlichen Förderzweck zuwiderlaufen (Begünstigung von IP, das in einem anderen Land entwickelt worden ist). Sie bewirkt auch eine doppelte wirtschaftliche Begünstigung, weil das Unternehmen das neue Patent aufgrund des staatlichen Patentschutzes exklusiv verwerten darf und bereits dadurch eine „Belohnung“ für den Entwicklungserfolg erhält.

Vor diesem Hintergrund ist es sehr zu begrüßen, dass sich die Bundesregierung dem politischen Ziel der Eindämmung schädlicher Vorzugsregime verschrieben hat. Zu den bereits erzielten Er-

² Hey, in T/L, 22. Aufl. 2015, § 7 Rz. 73.

folgen gehören die Revitalisierung der Code-of-Conduct-Gruppe der EU (Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung), die Herbeiführung einer Einigung zu BEPS-Maßnahme 5 („Harmful Tax Practices“), die maßgeblich auf eine gemeinsame Initiative der Finanzminister Dr. Schäuble und Osborne zurückgeht, sowie die vermehrte Einschaltung der EU-Kommission, die inzwischen zahlreiche steuerliche Maßnahmen einzelner EU-Mitgliedstaaten beihilferechtlich aufgegriffen hat. Die Bundesregierung steht allerdings vor dem Problem, dass eine sofortige und vollständige Abschaffung der Vorzugsregime und insbesondere auch der schädlichen Patent- und Lizenzboxen international nicht durchsetzbar ist. Die G20-Mitgliedstaaten haben sich im Rahmen des BEPS-Projekts lediglich dazu verpflichtet, ihre als schädlich eingeordneten Patent- und Lizenzboxen innerhalb einer Übergangsfrist von fünf Jahren auslaufen zu lassen (30.6.2021) und neue Begünstigungen nur noch nach Maßgabe des „Modified Nexus Approach“ auszugestalten. Der Nexus-Ansatz knüpft den Umfang der Vergünstigung an die eigenen qualifizierten FuE-Aufwendungen des Steuerpflichtigen, was die willkürliche Verlagerung von bestehendem IP im Konzern erschwert (jedoch auch einen Anreiz zur grenzüberschreitenden Verlagerung der dem Patent vorangehenden FuE-Tätigkeit schafft).³ Außerdem wird der Kreis der begünstigungsfähigen Gegenstände auf Patente, Gebrauchsmuster, Softwareurheberrechte und – mit gewissen Einschränkungen – technologisches Know-how beschränkt, so dass absatzbezogene immaterielle Wirtschaftsgüter wie z.B. Markenrechte und Kundenbeziehungen von der Förderung ausgeschlossen sind. Der Ausschluss dieser Wirtschaftsgüter ist gerechtfertigt, weil sie keinen FuE-Bezug haben. Das bei der OECD angesiedelte Forum on Harmful Tax Practices (FHTP) überwacht fortlaufend die Umsetzung der Maßnahme 5 im Rahmen eines Peer Reviews.

Zunächst hatte es den Anschein, dass sich die Bundesregierung mit diesem internationalen Konsens zufriedengeben und auf unilaterale Maßnahmen gegen ausländische Lizenzboxen verzichten würde. Dies entspricht der Grundentscheidung der G20-Mitgliedstaaten, im Rahmen des BEPS-Projekts nur eine Abzugsbeschränkung für Finanzierungsaufwendungen vorzusehen, die der deutschen „Zinsschranke“ gem. §§ 4h EStG, 8a KStG ähnlich ist. Dagegen hat man auf die Einführung einer „Lizenzschranke“ bewusst verzichtet, weil die OECD-Mitgliedstaaten bislang steuerliche Hindernisse für den Austausch von IP abgebaut haben, um den grenzüberschreitenden Handel zu fördern.⁴ Dies erklärt auch, warum die Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD) vom 12.7.2016⁵ zwar eine Abzugsbeschränkung für Zinsen („interest limitation rule“), nicht aber für

³ Dies wirft die politische Frage auf, ob die Bundesrepublik Deutschland nicht doch eine eigene steuerliche FuE-Förderung einführen sollte, um einer möglichen Abwanderung zu begegnen.

⁴ Nach Art. 12 OECD-MA dürfen Lizenzgebühren nur im Ansässigkeitsstaats des Vergütungsgläubigers besteuert werden, weil eine parallele Bruttobesteuerung im Quellenstaat schnell zu einer Doppelbesteuerung führt und der Ansässigkeitsstaat einen Ausgleich für den Betriebsausgabenabzug der Entwicklungskosten erhalten soll. Dementsprechend hatte die EU-Kommission ursprünglich vorgeschlagen, durch Erweiterung der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie in der EU sämtliche Quellensteuern auf Lizenzgebühren abzuschaffen; s. dazu *Ditz/Pinkernell/Quilitzsch*, IStR 2014, 45, 46.

⁵ Richtlinie (EU) 2016/1164.

Lizenzgebühren enthält. Im Hinblick auf den Umstand, dass die als schädlich identifizierten Patent- und IP-Boxen mit Ablauf der Übergangsfrist im Jahr 2021 hinfällig werden dürften, schien auch kein dringender Handlungsbedarf zu bestehen, wobei jedoch Drittstaaten außerhalb der EU, die gegen politischen Druck immun sind, auch nach Ablauf der Übergangsfrist an ihren unzulässigen Steuervergünstigungen festhalten könnten.

Die nunmehr vorgeschlagene Abzugsbeschränkung für Aufwendungen für Rechteüberlassungen, die wohl „der unnachgiebigen Überzeugungsarbeit Hessens geschuldet“ ist,⁶ unterläuft den internationalen Konsens.⁷ Nach dem Gesetzentwurf sollen bereits während der Übergangszeit bis 2021 Lizenzzahlungen an andere Konzernunternehmen steuerlich sanktioniert werden, wenn der Lizenzgeber Nutznießer einer als schädlich einzustufenden Niedrigbesteuerung ist. § 4j EStG-E knüpft dabei an in den inländischen Lizenznehmer an und versagt bzw. beschränkt dessen Betriebsausgabenabzug, wenn es sich bei dem Empfänger der Lizenzgebühren um eine nahestehende Person handelt, die in ihrem Ansässigkeitsstaat einer niedrigen Besteuerung von weniger als 25 % unterliegt und die Niedrigbesteuerung auf einer Vorzugsregelung für Rechte beruht, die von der Regelbesteuerung abweicht.

Zwar hatte die Große Koalition bereits im Koalitionsvertrag für die 18. Legislaturperiode die Möglichkeit der Einführung einer „Lizenzschranke“ für den Fall in Aussicht gestellt, dass das BEPS-Projekt nicht die gewünschten Ergebnisse bringt; auch haben sich vereinzelte Stimmen in der Lit. für die Einführung einer Abzugsbeschränkung im Fall der Niedrigbesteuerung des Gläubigers ausgesprochen.⁸ Jedoch liegen die Probleme dieses einseitigen Vorpreschens auf der Hand: Deutschland verschafft anderen Staaten, die bereits unilateral vom BEPS-Projekt abgewichen sind und sich auch nicht mehr an bestehende Doppelbesteuerungsabkommen gebunden fühlen, eine nachträgliche Rechtfertigung für ihr einseitiges Handeln. Dies gilt insbesondere für Großbritannien und Australien (Einführung einer „Diverted Profit Tax“), Indien (Erhebung einer „Equalisation Levy“)⁹ und Österreich, das bereits 2014 eine neuartige Abzugsbeschränkung für bestimmte Zinsen und Lizenzgebühren eingeführt hat. Gleichzeitig könnten sich weitere Staaten aufgefordert fühlen, es Deutschland gleichzutun und nunmehr ihre eigenen drakonischen „Abwehrregeln“ bzw. „Abschöpfungsabgaben“ einzuführen, die ungeachtet des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens erhoben werden.¹⁰ In Zeiten des wieder aufkeimenden Protektionismus läuft Deutschland Gefahr, das eigene DBA-Netzwerk, das die deutsche Exportwirtschaft vor Dop-

⁶ Pressemitteilung des Hessischen Ministeriums des Finanzen v. 23.2.2017.

⁷ Krit. dazu *Schneider/Junior*, DStR 2017, 417, 419; *Holle/Weiss*, FR 2017, 217, 218.

⁸ *Jarass*, IStR 2014, 741, 744 f.

⁹ Sowohl Großbritannien als auch Indien sind der Ansicht, dass die neuartigen Steuern nicht unter die mit der Bundesrepublik Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen fallen. Damit kommt es immer zu einer Doppelbesteuerung, die den grenzüberschreitenden Leistungsaustausch behindert.

¹⁰ *Schnitger*, IStR 2017, 214, 221.

pelbesteuerung schützen soll und bislang ein maßgeblicher Pluspunkt des Standorts Deutschland war, noch weiter zu entwerfen.

Der Gesetzentwurf richtet sich gegen die internationale Niedrigbesteuerung, enthält aber keine überzeugende Begründung dafür, warum ausgerechnet Deutschland berechtigt sein soll, eine Art Ersatzbesteuerung beim inländischen Schuldner vorzunehmen. Zwar stellt die Gesetzesbegründung das zutreffende Postulat auf, dass Steuern dem Staat zustehen sollen, in dem die der Wertschöpfung zugrundeliegende Aktivität stattfindet. Jedoch dürfte es sich dabei regelmäßig um einen dritten Staat handeln, in dem die FuE-Tätigkeit ausgeübt worden ist. Ein prominentes Beispiel dafür ist der Apple-Konzern, der einen großen Teil seines Gewinns aus den USA nach Irland verlagert hat: Die Apple-Muttergesellschaft entwickelt das iPhone in Kalifornien, erlaubt jedoch einer irischen Tochtergesellschaft, die keine eigene FuE-Abteilung hat, durch bloße Kostenbeiträge zur steuerlichen Miteigentümerin der Patente und Markenrechte zu werden. Die irische Gesellschaft lässt die iPhones in China produzieren und verkauft die Waren anschließend an eine Vertriebsgesellschaft in Deutschland. Wenn die iPhones Deutschland erreichen, ist der größte Teil der Wertschöpfung bereits abgeschlossen. Denn beim inländischen Vergütungsschuldner findet nur eine geringe zusätzliche Wertschöpfung in Gestalt des Vertriebsgewinns statt (= Umsatzerlöse aus dem Verkauf der iPhones abzüglich des Einkaufspreises und der Markenlizenz), die aber auch in Deutschland der Besteuerung unterliegt. Der Großteil des Gewinns steht dagegen den USA zu, wo die FuE-Tätigkeit stattfindet und die unternehmerischen Risiken getragen werden.

Demgegenüber wäre inländisches Steuersubstrat nur dann betroffen, wenn das immaterielle Wirtschaftsgut zuvor in Deutschland geschaffen und dann in eine ausländische Lizenzbox transferiert worden wäre. In diesem Fall greifen aber bereits die Vorschriften zur Funktionsverlagerung bzw. verdeckten Einlage und ggf. auch die Hinzurechnungsbesteuerung gem. §§ 7 ff. AStG, wenn der Anteilseigner im Inland ansässig ist. Die Stoßrichtung der Abzugsbeschränkung, die auf eine unterschiedslose „Ersatzbesteuerung“ jeglicher in die ausländische Lizenzbox verlagelter Gewinne einschließlich des „foreign-to-foreign shifting“ gerichtet ist, deckt sich bezüglich der im Ausland erfolgten Wertschöpfung nicht mit dem Grundansatz des BEPS-Projekts.¹¹

Der „Übergriff“ auf fremdes Steuersubstrat lässt sich auch nicht vor dem Hintergrund einer möglichen beschränkten Steuerpflicht des ausländischen Lizenzgebers rechtfertigen. Zwar wird der Lizenzgeber in vielen Fällen dem Grunde nach einer beschränkten Steuerpflicht in Deutschland unterliegen, die im Ergebnis aber nicht zu einer Steuerschuld führt, weil der Lizenzgeber auf-

¹¹ Außerdem kann es zu einer empfindlichen Mehrfachbesteuerung kommen, wenn der in die Lizenzbox verlagerte Gewinn im ausländischen Ansässigkeitsstaat des Konzernmutterunternehmens einer Hinzurechnungsbesteuerung bzw. im Fall der Ausschüttung einer Dividendenbesteuerung unterliegt.

grund eines Doppelbesteuerungsabkommens oder der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie Anspruch auf Freistellung vom Steuerabzug hat (§§ 50d Abs. 2, 50g Abs. 1 EStG). Jedoch setzt die beschränkte Steuerpflicht bei der Nutzungsüberlassung von Rechten oder Know-how einen über die bloße Inlandsansässigkeit des Schuldners hinausgehenden Anknüpfungspunkt voraus. So führen Lizenzgebühren gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f und Nr. 6 EStG nur dann zu inländischen Einkünften, wenn das zur Nutzung überlassene Recht entweder in ein inländisches Register eingetragen ist (z.B. Patentregister) oder in einer inländischen Betriebsstätte des Schuldners bzw. eines Dritten verwertet wird. In ähnlicher Weise verlangt § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG, dass die Nutzung des überlassenen Know-hows im Inland erfolgt. Der Gesetzentwurf stellt dagegen ausschließlich auf den Betriebsausgabenabzug beim Schuldner ab, der einen inländischen Betrieb unterhält bzw. inländische Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Daher kann die Betriebsausgabenabzugsbeschränkung gem. § 4j EStG-E auch dann greifen, wenn der Vergütungsgläubiger gar keine inländischen Einkünfte erzielt.¹² Die vorgeschlagene Betriebsausgabenabzugsbeschränkung ist daher kein wirtschaftliches Surrogat für die beschränkte Steuerpflicht des Lizenzgebers gem. § 49 Abs. 1 EStG, sondern erweitert das deutsche Besteuerungsrecht quasi durch die Hintertür auch auf auslandsradizierte Einkünfte des Lizenzgebers.

Im Hinblick darauf ist als Zwischenergebnis festzuhalten, dass die Abzugsbeschränkung einen nationalen Alleingang darstellt,¹³ der weder der Umsetzung des BEPS-Projekts dient noch von dessen Zielen gedeckt ist.¹⁴ Dies unterscheidet den vorliegenden Gesetzentwurf vom „BEPS-1-Umsetzungsgesetz“, das der Bundestag im vergangenen Jahr zur Umsetzung der BEPS-Maßnahmen Nr. 5 und 13 verabschiedet hat (Informationsaustausch sowie Verrechnungspreisdokumentation und Country-by-Country-Reporting). Zudem wird auch genuin ausländische Wertschöpfung im Rahmen einer übergreifenden Besteuerung im Inland erfasst, ohne dass zumindest dem Grunde nach inländische Einkünfte des Gläubigers vorliegen müssen.

¹² Z.B. bei Nutzung von Urheberrechten des Lizenzgebers in einer ausländischen Anrechnungsbetriebsstätte des Vergütungsschuldners oder bei Nutzung des überlassenen Know-hows im Ausland.

¹³ *Schneider/Junior*, DStR 2017, 417, 419.

¹⁴ *Benz/Böhmer*, DB 2017, 206, bezeichnen den Gesetzentwurf sogar als „BEPS-Override“.

II. Inhalt des Gesetzentwurfs

1. Überblick

§ 4j EStG-E beschränkt den Betriebsausgabenabzug des Schuldners für bestimmte Lizenzaufwendungen, wenn die Einnahmen beim Gläubiger aufgrund einer Präferenzregelung niedrig besteuert werden und es sich beim Gläubiger um eine nahestehende Person i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG handelt (§ 4j Abs. 1 Satz 1 EStG-E). Dies gilt ungeachtet etwaiger DBA-Vergünstigungen wie z.B. Art. 24 Abs. 4 Satz 1 OECD-MA, d.h. der Schuldner kann nicht sich auf dieses bilaterale Diskriminierungsverbot berufen („Treaty Override“). Eine niedrige Besteuerung der Einnahmen liegt vor, wenn die Ertragsteuerbelastung des Gläubigers weniger als 25 % beträgt und auf einer von der Regelbesteuerung abweichenden Besteuerung beruht (§ 4j Abs. 2 Satz 1 EStG-E, „Belastungstest“). Im Fall der Niedrigbesteuerung ist der nicht abziehbare Teil der Aufwendungen anhand einer Formel zu ermitteln, wobei der abziehbare Teil umso geringer ausfällt, je niedriger die Ertragsteuerbelastung der Einnahmen des Gläubigers ist (§ 4j Abs. 3 EStG-E). Bei 20 % Ertragsteuerbelastung entfällt der Betriebsausgabenabzug in Höhe von 20 % der Aufwendungen $([25\% - 20\%] : 25\%)$; bei 0 % Ertragsteuerbelastung der Einnahmen beträgt die Abzugsbeschränkung 100 % der Aufwendungen, d.h. es kommt zu einem vollständigen Abzugsverbot $([25\% - 0\%] : 25\%)$. Die Abzugsbeschränkung greift aber nicht, wenn die Präferenzregelung auf Rechte beschränkt ist, denen eine substantielle Geschäftstätigkeit zugrunde liegt (§ 4j Abs. 1 Satz 4 und 5 EStG-E). Ausgenommen sind jedoch Rechte, die nach dem deutschen Recht unter das Markengesetz fallen würden, d.h. Präferenzregelungen für Einnahmen aus Markenlizenzen führen auch bei Vorliegen einer substantiellen Geschäftstätigkeit zu einer Betriebsausgabenabzugsbeschränkung (§ 4j Abs. 1 Satz 6 EStG-E). Unterliegen die niedrig besteuerten Einnahmen des ausländischen Gläubigers beim inländischen Gesellschafter der Hinzurechnungsbesteuerung, entfällt die Betriebsausgabenabzugsbeschränkung (§ 4j Abs. 1 Satz 7 EStG-E), um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.

Die Abzugsbeschränkung enthält neben dem Grundmechanismus weitere Bestimmungen, die mögliche Umgehungsfälle erfassen sollen: Nach § 4j Abs. 1 Satz 3 EStG-E werden Betriebsstätten in die Regelung einbezogen, soweit sie ertragsteuerlich als Nutzungsberechtigter oder Nutzungsverpflichteter gelten. Und für den Fall der Durchleitung von Rechten zwischen nahestehenden Personen bestimmt § 4j Abs. 1 Satz 2 EStG-E, dass die Abzugsbeschränkung ebenfalls anzuwenden ist, wenn der hinter dem Gläubiger stehende weitere Gläubiger einer Präferenzregelung unterliegt („Zwischenschaltungsfall“). Außerdem sind bei der Ermittlung der Ertragsteuerbelastung der Einnahmen des Gläubigers (oder weiteren Gläubigers) andere Personen einzubeziehen, wenn ihnen die Einnahmen ganz oder teilweise zugerechnet werden (§ 4j Abs. 2 Satz 3 EStG-E).

In § 9 Abs. 5 Satz 2 EStG-E wird die entsprechende Anwendung der Abzugsbeschränkung gem. § 4j EStG-E im Rahmen der Überschusseinkünfte angeordnet (Beschränkung des Werbungskos-

tenabzugs für Lizenzaufwendungen z.B. bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung). Beide Regelungen sind erstmals für Aufwendungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2017 entstehen (§ 52 Abs. 8a und 16a EStG-E). Die Vorverlegung auf einen früheren Zeitpunkt (31.12.2016), wie es der Bundesrat gefordert hat (vgl. Ziffer 7 der Stellungnahme des Bundesrates, BT-Drs. 18/11531), ist aus rechtsstaatlichen Gründen abzulehnen. Dabei geht es nicht nur um die technische Unterscheidung zwischen „echter“ und „unechter“ Rückwirkung, sondern auch um den Dispositionsschutz auf Seiten der Steuerpflichtigen. Denn Lizenzverträge sind Dauerschuldverhältnisse, die auf einer langfristigen Kalkulation beruhen. Die Steuerpflichtigen benötigen daher einen angemessenen Zeitraum, um die betroffenen Sachverhalte zu überprüfen und ggf. geeignete Maßnahmen zur Vermeidung einer prohibitiven Doppelbesteuerung zu ergreifen. Dabei ist auf Seiten des Gesetzgebers auch zu berücksichtigen, dass es sich um Geschäftsbeziehungen handelt, die bislang nicht beanstandet worden sind, wenn sie dem Fremdvergleich standhalten. Vielmehr haben EU und OECD den grenzüberschreitenden Austausch von IP sogar durch Freistellung von Abzugsteuern erleichtert, weshalb die Kehrtwende der Bundesrepublik Deutschland einen unerwarteten Paradigmenwechsel darstellt. Von erheblicher praktischer Bedeutung ist außerdem der von der Bundesregierung angeführte Gesichtspunkt einer ausreichenden Vorbereitung des Verwaltungsvollzugs (BT-Drs. 18/11531, S. 17).

Nach § 10 Abs. 3 Satz 4 AStG-E ist § 4j EStG-E bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags nicht anzuwenden, d.h. die Betriebsausgabenabzugsbeschränkung greift nicht auf Ebene einer ausländischen Zwischengesellschaft, weil es anderenfalls zu einer Doppelbesteuerung kommen könnte.¹⁵ Die Regelung wird mangels gesonderter Anwendungsvorschrift am Tag nach der Verkündung wirksam (Art. 3 des Gesetzentwurfs).

2. Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

§ 4j EStG-E beschränkt den Abzug von Betriebsausgaben und betrifft voraussichtlich nur Sachverhalte mit Auslandsbezug, weil es in Deutschland keine steuerliche Vorzugsregelung für Einkünfte aus der Nutzungsüberlassung von Rechten und Know-how gibt.¹⁶ Es könnte daher sowohl ein Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip als auch gegen steuerliche Diskriminierungsverbote vorliegen.

a) Objektives Nettoprinzip

Einkommen- und Körperschaftsteuer beruhen auf dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Dabei gewährleistet das objektive Nettoprinzip den Abzug von Erwerbsaufwendungen des Steuerpflichti-

¹⁵ *Schnitger*, IStR 2017, 214, 221.

¹⁶ *Pinkernell*, Steuerliche Bedingungen von Forschung und Entwicklung, DStJG 39 (2016), 370, 372. Die Förderung erfolgt stattdessen über öffentliche Zuschüsse.

gen und findet auch im Bereich der Körperschaftsteuer Anwendung. Im Rahmen der grenzüberschreitenden Konzernbesteuerung ist eine inländische Konzerngesellschaft als eigenständiges Körperschaftsteuersubjekt zu respektieren („separate entity accounting“), bei dem lediglich eine Verrechnungspreiskontrolle gem. § 1 AStG bzw. Art. 9 OECD-MA stattfindet. Betrieblich veranlasste Aufwendungen, die dem Fremdvergleich entsprechen, können gem. §§ 4 Abs. 4 EStG, 8 Abs. 1 KStG vom Gewinn abgezogen werden, wobei die steuerlichen Merkmale des ausländischen Gesellschafters oder einer anderen nahestehenden Person grundsätzlich nicht auf die inländische Konzerngesellschaft durchschlagen (körperschaftsteuerliches „Trennungsprinzip“).¹⁷ Die gewerbesteuerliche Hinzurechnung eines Bruchteils der Aufwendungen für Lizenzen und Konzessionen gem. § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG widerspricht nur scheinbar dieser Argumentation, denn das objektive Nettoprinzip erfährt hier eine steuerartspezifische Durchbrechung, die sich nicht auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer übertragen lässt. In der Lit. wird daher zu Recht die Auffassung vertreten, dass die vorgeschlagene Abzugsbeschränkung verfassungswidrig ist.¹⁸

Es liegt eine ähnliche Situation wie bei der Zinsschranke vor, die nach dem Vorlagebeschluss des BFH vom 14.10.2015 gegen das objektive Nettoprinzip verstößt und nunmehr vom BVerfG beurteilt werden muss. Die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips lässt sich auch nicht mit dem Vorliegen eines zulässigen Gesetzeszwecks rechtfertigen. Die Abzugsbeschränkung stellt, wie bereits erläutert, kein Surrogat für die Besteuerung des ausländischen Gläubigers dar, denn sie greift auch in Fällen, in denen gar keine inländischen Einkünfte vorliegen. Im Übrigen handelt es sich auch nicht um das mildeste Mittel zur Erreichung einer Einmalbesteuerung des ausländischen Gläubigers, denn die Steuer könnte direkt bei ihm im Wege des Steuerabzugs erhoben werden. Der Umstand, dass Deutschland das Besteuerungsrecht aufgrund der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie bzw. eines Doppelbesteuerungsabkommens aus der Hand gegeben hat, darf nicht dem Schuldner angelastet werden, der plötzlich für eine fremde Steuer aufkommen soll. Schon gar nicht kann die Abzugsbeschränkung als zulässige Vereinfachungs- oder Typisierungsregelung eingeordnet werden, denn dafür sind die in Frage stehenden Beträge zu hoch. Zudem wird es sich bei den betroffenen Lizenzverträgen in aller Regel nicht um missbräuchliche Gestaltungen zur Erlangung eines unangemessen hohen Betriebsausgabenabzugs handeln, gegen die der Gesetzgeber einschreiten dürfte. Denn der Betriebsausgabenabzug für grenzüberschreitende Zahlungen an eine nahestehende Person unterliegt einer strengen Angemessenheitsprüfung im Rahmen des Fremdvergleichsgrundsatzes gem. Art. 9 Abs. 1 des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens bzw. gem. § 1 AStG. Außerdem erhält der ausländische Gläubiger die Freistellung vom Steuerabzug nur, wenn er die qualifizierten Anforderungen gem. § 50d Abs. 3 EStG erfüllt, wodurch insbesondere das „Treaty Shopping“ bzw. „Directive Shopping“ vereitelt wird. Last but not least ist darauf hinzuweisen, dass die Betriebsausgabenabzugsbeschränkung des § 4j EStG-E

¹⁷ Benz/Böhmer, DB 2017, 206, 211.

¹⁸ Schneider/Junior, DStR 2017, 417, 425; Ritzer/Stangl/Karnath, DK 2017, 68, 78; Benz/Böhmer, DB 2017, 206, 211.

im Unterschied zur Zinsschranke keinen Mechanismus zur Nachholung des Betriebsausgabenabzugs vorsieht, sondern zu einem endgültigen Wegfall der Aufwendungen führt.¹⁹ Aufgrund der fehlenden Verzahnung von § 4j EStG-E und dem Steuerabzug sind sogar Fälle vorstellbar, in denen sowohl die Betriebsausgabenabzugsbeschränkung beim Schuldner als auch der Steuerabzug beim Gläubiger greifen.²⁰ Das erklärte Ziel des Gesetzentwurfs, eine faire Besteuerung sicherzustellen, wird auf diesem Weg nicht erreicht.

b) Ausländerdiskriminierung

§ 4j EStG-E führt zu einer Ungleichbehandlung von Inlands- und Auslandssachverhalten. Zwar ist der Tatbestand auf den ersten Blick „herkunftsneutral“ formuliert, weil er nicht zwischen in- und ausländischen Gläubigern unterscheidet. Jedoch besteht nach deutschem Recht keine Präferenzregelung für die Besteuerung von Einnahmen aus der Überlassung von Rechten, so dass der Tatbestand im Ergebnis ausschließlich auf grenzüberschreitende Rechteüberlassungen im Outbound-Fall anzuwenden sein wird.²¹ Diese Folgeneinschätzung deckt sich mit der Gesetzesbegründung, wonach verhindert werden soll, dass multinationale Unternehmen weiterhin Gewinne durch Lizenzzahlungen in solche Staaten zu verlagern, die über eine nicht dem Nexus-Ansatz entsprechende Lizenzboxregelung verfügen.

Die Ausländerdiskriminierung könnte gegen solche DBA verstoßen, in denen Deutschland dem anderen Vertragsstaat eine Inländergleichbehandlung in Bezug auf die Abzugsfähigkeit von Lizenzgebühren zugesagt hat (vgl. Art. 24 Abs. 4 Satz 1 OECD-MA). Jedoch sieht der Gesetzentwurf insoweit einen „Treaty Override“ vor, der etwaige DBA-Vergünstigungen einseitig aufhebt (§ 4j Abs. 1 Satz 1 EStG-E: „ungeachtet eines bestehenden Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung“). Der „Treaty Override“ dürfte nach der bedauerlichen Grundsatzentscheidung des BVerfG vom 15.12.2015 zulässig sein²² und soll hier nicht weiter erörtert werden. Neben dem DBA-Verstoß liegt aber zugleich eine Beschränkung der unionsrechtlichen Dienstleistungsfreiheit gem. Art. 56 AEUV vor, denn das Betriebsausgabenabzugsverbot „verteuert“ die Lizenz und macht den Leistungsbezug aus dem Ausland weniger attraktiv als Zahlungen an einen inländi-

¹⁹ *Schneider/Junior*, DStR 2017, 417, 425; *Ritzer/Stangl/Karnath*, DK 2017, 68, 78.

²⁰ Der Steuerabzug gem. § 50a EStG beträgt 15,825 % der Einnahmen des Gläubigers. Dazu kommt die Steuerbelastung des Schuldners, der einen Teil der Aufwendungen nicht abziehen darf. Hat der Gläubiger eigene Aufwendungen, z.B. für die Entwicklung oder Verteidigung des IP, die zu niedrigeren Einkünften führen, ergibt sich insgesamt eine prohibitive Steuerbelastung.

²¹ *Schneider/Junior*, DStR 2017, 417, 420; *Benz/Böhmer*, DB 2017, 206, 207. Im Inlandsfall ist es sogar möglich, ohne Inanspruchnahme einer Vorzugsregelung die Belastungsgrenze von 25 % zu unterschreiten, ohne dass ein einkommensteuerliches Abzugsverbot greift. Denn es gibt Fälle, in denen der inländische Schuldner Lizenzgebühren an eine in einer inländischen „Gewerbesteuer-Oase“ ansässige nahestehende Person zahlt, die einer Ertragsteuerbelastung von weniger als 25 % unterliegt.

²² *Schneider/Junior*, DStR 2017, 417, 424.

schen Lizenzgeber.²³ Dieser Eingriff lässt sich eigentlich nur in Missbrauchsfällen rechtfertigen, worauf es nach dem Gesetzentwurf aber gar nicht ankommt. Daher liegt in Bezug auf Lizenzgeber, die im EU-/EWR-Raum ansässig sind, möglicherweise eine unionsrechtswidrige Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit vor.²⁴ Gleiches gilt für die Niederlassungsfreiheit gem. Art. 49 AEUV, wenn der Lizenzvertrag zwischen ausländischer Muttergesellschaft und inländischer Tochtergesellschaft besteht. Der EuGH hat in der Lankhorst-Hohorst-Entscheidung vom 12.12.2002²⁵ den § 8a KStG a.F., wonach bestimmte Zinszahlungen auf grenzüberschreitende Gesellschafterdarlehen in eine verdeckte Gewinnausschüttung umqualifiziert wurden, als unionsrechtswidrig angesehen, weil die Norm nur Zahlungen inländischer Tochtergesellschaften an ihre ausländischen Gesellschafter erfasste. Dabei hat der EuGH weder das Argument der Vermeidung von Steuerausfällen noch den Gesichtspunkt der Steuerumgehung als Rechtfertigung anerkannt, denn § 8a KStG a.F. enthielt keine Beschränkung des Tatbestands auf rein künstliche Gestaltungen. Davon ist auch § 4j EStG-E betroffen, weil das Kriterium der „substanziellen Geschäftstätigkeit“ von der Missbrauchsdefinition des EuGH abweicht²⁶ und einen strengeren Maßstab verwendet.²⁷ Hier entsteht ein ganz ähnliches Problem wie beim Substanzerfordernis des § 50d Abs. 3 EStG, den das FG Köln kürzlich dem EuGH zur Prüfung vorgelegt hat.²⁸ Zudem werden Aufwendungen für Markenrechte gem. § 4j Abs. 1 Satz 6 EStG-E selbst dann der Abzugsbeschränkung unterworfen, wenn der Gläubiger eine substantielle Geschäftstätigkeit ausübt.

c) Möglicher Verstoß gegen die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie

Verbundene Unternehmen, die in der EU bzw. der Schweiz ansässig sind, haben Anspruch auf Freistellung vom Steuerabzug bei Lizenzgebühren (§ 50g EStG). Damit folgt Deutschland der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie 2003/49/EG. Zwar hat der EuGH in der Rechtssache Scheuten Solar Technology entschieden, dass die Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen beim inländischen Schuldner gem. § 8 Nr. 1 GewStG a.F. nicht gegen die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie verstoßen hat, weil die Richtlinie nur den Gläubiger der Zinsen begünstigt.²⁹ Daraus wird allgemein der Schluss gezogen, dass eine „Lizenzschranke“ bzw. Abzugsbeschränkung, die beim inländischen Schuldner der Lizenzgebühren ansetzt, mit der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie

²³ Art. 56 AEUV umfasst auch die Freiheit, als Leistungsempfänger unbehindert grenzüberschreitende Dienstleistungen in Anspruch zu nehmen (EuGH v. 18.10.2012, Rs. C-498/10, IStR 2013, 26, X NV).

²⁴ *Schneider/Junior*, DStR 2017, 417, 425.

²⁵ C-324/00, DStR 2003, 25.

²⁶ *Schnitger*, IStR 2017, 214, 225.

²⁷ Der Steuerpflichtige wird nur dann nicht durch die Niederlassungsfreiheit geschützt, wenn es sich um eine rein künstliche Gestaltung handelt, die der Steuervermeidung dient (EuGH, Urt. v. 12.9.2006, C-196/04, DStR 2006, 1686, Cadbury Schweppes). Der EuGH hat bislang an seiner Linie festgehalten, wie die neueren Entscheidungen v. 20.6.2013 (C-653/11, DStRE 2014, 32, Newey) und 17.12.2015 (C-419/14, DStRE 2016, 547, WebMindLicenses) zeigen.

²⁸ Beschl. v. 31.8.2016, 2 K 721/13, EFG 2017, 51.

²⁹ Urt. v. 21.7.2011, C-397/09, DStR 2011, 1419.

bzw. § 50g EStG vereinbar sein müsste.³⁰ Jedoch stellt der Gesetzentwurf einen gewissen inhaltlichen Bezug zwischen der Abzugsbeschränkung beim Schuldner und der Richtlinienvergünstigung des Gläubigers her, weil der Tatbestand an den Wortlaut des § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG anknüpft (Steuerabzug bei Lizenzgebühren) und nicht alle Steuerpflichtigen, sondern nur nahestehende Personen betrifft, bei denen es sich in vielen Fällen um verbundene Unternehmen i.S.d. Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie handeln dürfte. Sollte die Bundesregierung hier in Bezug auf das Unionsrecht mit „Umgehungsabsicht“ handeln, könnte der EuGH bei der Prüfung von § 4j EStG-E durchaus zu einem anderen Ergebnis kommen.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die Bundesrepublik Deutschland die illegitime Ausnutzung der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie durch EU-Mitgliedstaaten, wie sie wohl auch im Google-Fall im Verhältnis zwischen Irland und den Niederlanden stattgefunden hat,³¹ keinesfalls tatenlos hinnehmen sollte. Der Schlüssel zum Erfolg liegt aber nicht in nationalen Abwehrmaßnahmen, die lediglich eine weitere Wettbewerbsverzerrung im Binnenmarkt bewirken (und im Übrigen die Google-Gestaltung nicht vereiteln), sondern in einer politischen Initiative, die auf eine Änderung der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie gerichtet ist. Der Zeitpunkt dafür ist günstig, denn die maltesische EU-Ratspräsidentschaft hat sich des Themas angenommen. Im Rahmen der aktuellen Debatte wird eine Regelung angestrebt, nach der die Steuerbefreiung im Quellenstaat nicht gewährt werden muss, wenn die Einkünfte im Ansässigkeitsstaat des Empfängers nicht bzw. nicht in einer gewissen Höhe besteuert werden (Mindeststeuerklausel). Diese Maßnahme könnte mit weiteren Schutzmechanismen flankiert werden, wozu z.B. ein „ownership test“ gehören würde, der das „Directive Shopping“ verhindert.³²

d) Einordnung der Abzugsbeschränkung als Wirtschaftssanktion?

Der Gesetzentwurf begründet die Abzugsbeschränkung in erster Linie mit der Gewinnverlagerung durch multinationale Konzerne, die immaterielle Wirtschaftsgüter wie z.B. Patente und Markenrechte gezielt zur Herbeiführung einer Niedrigbesteuerung einsetzen.³³ Der Gewinn entsteht dann in einem Staat, in dem der Konzern keine wirtschaftliche Aktivität entfaltet. Einige spektakuläre Fälle der Gewinnverlagerung, die in der Öffentlichkeit bekannt geworden und zum Teil auch von der EU-Kommission beihilferechtlich aufgegriffen worden sind (z.B. Irland/Apple, Luxemburg/Amazon), scheinen diesen Befund zu bestätigen. Im Hinblick darauf überrascht es aber, dass der Gesetzentwurf nicht alle Fälle der ausländischen Niedrigbesteuerung, sondern nur

³⁰ *Schneider/Junior*, DStR 2017, 417, 425; *Fehling/Schmid*, IStR 2015, 493, 499.

³¹ *Pinkernell*, StuW 2012, 369, 371 f.

³² S. dazu den Bericht von *Bauderer/Lauterborn*, IStR-LB 2017, 25, 26.

³³ Die Aufzählung von „Konzessionen“ ist allerdings etwas überraschend. Denn unter „Konzession“ versteht man die Bewilligung einer Tätigkeit durch eine Person des öffentlichen Rechts (BFH, Beschl. v. 31.1.2012, I R 105/10, BFH/NV 2012, 996). Es ist unklar, ob solche Rechtsposition überhaupt übertragbar bzw. werthaltig sind.

die Fallgruppe der Niedrigbesteuerung aufgrund eines schädlichen Vorzugsregimes erfassen soll (so auch die Kritik des Bundesrats in Ziff. 1 der Stellungnahme, BT-Drs. 18/11531). Denn im Hinblick auf die möglichen fiskalischen Auswirkungen einer Gewinnverlagerung spielt es keine Rolle, ob die Niedrigbesteuerung auf einem Vorzugsregime, dem niedrigen regulären Tarif oder anderen staatlichen Maßnahmen beruht. Zudem scheint es sich um einen überschaubaren Kreis von betroffenen Unternehmen zu handeln, was auch das sehr geringe Steuermehraufkommen von 30 Mio. p.a. erklärt.

Im Ergebnis trifft die Abzugsbeschränkung nur Schuldner, die IP von einer nahestehenden Person beziehen, die von einem als „schädlich“ einzustufenden staatlichen Präferenzregime Gebrauch macht (vgl. Ziff. 1 Buchst. c der Stellungnahme des Bundesrates, BT-Drs. 18/11531). Die Sicherstellung der „fairen Besteuerung“ zielt also gar nicht so sehr auf eine Einmalbesteuerung des Gläubigers, sondern auf die Negation von Steuervorteilen, die nur solche Ansässigkeitsstaaten gewähren, die sich an einer ganz bestimmten Form schädlichen Steuerwettbewerbs beteiligen (Lizenzboxen, die nicht dem Nexus-Ansatz entsprechen). Daraus ergibt sich eine Rechtsfrage, die in der Gesetzesbegründung leider nicht angesprochen wird: Handelt es sich bei einer Abzugsbeschränkung, die nach dem Herkunftsland differenziert, überhaupt um eine ausschließlich steuerliche Regelung, oder liegt zugleich eine vergeltende Maßnahme des Außenwirtschaftsrechts vor, die sich gegen solche Staaten richtet, die nach Einschätzung der Bundesregierung illegitimen Steuerwettbewerb betreiben und durch eine Beschränkung der Handelsbeziehungen sanktioniert werden sollen? Wäre dies der Fall, was im Hinblick auf die Begründung des Gesetzesentwurfs naheliegt, würde die herangezogene Kompetenznorm des Art. 105 Abs. 2 GG möglicherweise keine ausreichende Grundlage für das Gesetz darstellen. Es würde sich vielmehr auch um eine außenwirtschaftsrechtliche Maßnahme handeln, die in den Anwendungsbereich des AWG fällt.

e) Europäisches Beihilfenverbot

Innerhalb der EU sind staatliche Beihilfen, die den Wettbewerb durch Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige verfälschen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen (Art. 107 Abs. 1 AEUV). In den Anwendungsbereich des Beihilfenverbots fallen nicht nur öffentliche Zuschüsse, sondern auch steuerliche Verschonungssubventionen. Zwar kann der „faire“ Steuerwettbewerb in Form einer Absenkung des regulären Steuertarifs keine verbotene Beihilfe darstellen, weil es an der erforderlichen Selektivität fehlt.³⁴ Weicht eine Regelung aber vom Referenzsystem ab, indem sie nur bestimmten Steuerpflichtigen einen selektiven Vorteil gewährt, greift das Beihilfenverbot. Dabei macht es keinen Unterschied, ob die Beihilfe im Rahmen eines Steuergesetzes (abstrakt-generelle Rege-

³⁴ *Englisch*, in T/L, 22. Aufl. 2015, § 4 Rz. 119.

lung) oder eines Steuerbescheids (konkret-individuelle Regelung) gewährt wird.³⁵ Die EU-Kommission überwacht das Beihilfenverbot und ist befugt, die Aufhebung oder Umgestaltung einer unzulässigen Maßnahme zu verlangen (Art. 108 Abs. 1 und 2 AEUV). Zudem muss der Mitgliedstaat die unzulässige Beihilfe von den begünstigten Unternehmen zurückfordern, um die Beeinträchtigung des Wettbewerbs auszugleichen. Gerade die neueren Entscheidungen der EU-Kommission haben gezeigt, dass es sich beim unionsrechtlichen Beihilfenverbot um ein scharfes Schwert handelt, denn allein im Fall Irland/Apple beträgt die Rückforderung ca. 13 Mrd. Euro zuzüglich Zinsen.³⁶

Vor diesem Hintergrund erscheint es höchst fraglich, ob Deutschland gut beraten ist, steuerliche Wettbewerbsverzerrungen im Wege einer nationalen Betriebsausgabenabzugsbeschränkung zu verfolgen. Erstens sind die spezialisierten Beamten der Generaldirektion Wettbewerb viel eher als ein deutscher Finanzbeamter in der Lage, schädliche Präferenzregime zu identifizieren, die von der Regelbesteuerung bzw. dem jeweiligen Referenzsystem abweichen. Zweitens stellt der Mechanismus der Rückforderung sicher, dass das zunächst verlorene Steueraufkommen doch wieder den Einwohnern desjenigen EU-Mitgliedstaats zugutekommt, der die Beihilfe gewährt hat. Demgegenüber ist die Betriebsausgabenabzugsbeschränkung dem Vorwurf ausgesetzt, dass sich Deutschland „fremdes“ Steuersubstrat aneignet, indem es den Vorteil beim deutschen Konzernteil abschöpft.³⁷ Drittens könnte bei einem Nebeneinander von europäischer Beihilfenkontrolle und deutscher Beihilfenabschöpfung der unangenehme Fall eintreten, dass die EU-Kommission eine Präferenzregelung für zulässig erklärt, die nach § 4j EStG-E aber ein Betriebsausgabenabzugsverbot auslöst. Der Steuerpflichtige würde in dieser Situation nicht verstehen, warum Deutschland einen Sachverhalt als „schädlich“ sanktioniert, der aus Sicht der EU-Kommission gerade nicht mit einer unzulässigen Wettbewerbsverzerrung verbunden ist.

f) Zwischenergebnis

Die Betriebsausgabenabzugsbeschränkung des § 4j EStG-E ist vermutlich verfassungswidrig, weil sie eine Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips bewirkt, für die keine ausreichende sachliche Rechtfertigung erkennbar ist. Doch selbst wenn der Gesetzgeber dieses Risiko wie bereits bei der Zinsschranke „sehenden Auges“ in Kauf nehmen sollte, besteht im Unterschied zur Zinsschranke der zusätzliche Einwand, dass die Abzugsbeschränkung mit einer faktischen Ausländerdiskriminierung verbunden ist, die gegen die Dienstleistungs- bzw. Niederlassungsfreiheit verstößt. Ein weiterer unionsrechtlicher Gesichtspunkt, der gegen § 4j EStG-E spricht, ist die inhaltliche Überschneidung mit dem Beihilfenverbot und der Rolle der EU-Kommission als Wettbe-

³⁵ *Englisch*, in T/L, 22. Aufl. 2015, § 4 Rz. 115.

³⁶ Pressemitteilung IP/16/2923 v. 30.8.2016.

³⁷ *Holle/Weiss*, FR 2017, 217, 219.

werbswächterin. Die Vorschrift ist daher allenfalls im Verhältnis zu Drittstaaten sinnvoll; im Binnenmarkt ist sie dagegen freiheits- und kompetenzrechtlich verfehlt.

2. Persönlicher Anwendungsbereich

Die Abzugsbeschränkung betrifft eigene Aufwendungen des Steuerpflichtigen, der allein oder zusammen mit anderen Einkommensteuersubjekten Einkünfte im Rahmen einer Gewinneinkunftsart (§ 4j EStG-E) oder einer Überschusseinkunftsart erzielt (§ 9 Abs. 5 Satz 2 EStG-E). Die Lizenzaufwendungen von Körperschaftsteuersubjekten werden über § 8 Abs. 1 KStG einbezogen. Jedoch sind Aufwendungen grundsätzlich derjenigen Person zuzurechnen, die die Einkünfte erzielt. Tätigt ein Beauftragter oder Treuhänder Aufwendungen für Rechnung des Steuerpflichtigen, handelt es sich um Aufwendungen des Steuerpflichtigen, auch wenn der Beauftragte den Vertrag im eigenen Namen abschließt (mittelbare Stellvertretung). Abweichend davon verwendet § 4j Abs. 1 Satz 2 EStG-E aber den zivilrechtlichen Begriff „Schuldner“, um den Adressaten der Abzugsbeschränkung zu bezeichnen. Aus dieser zivilrechtlichen Anknüpfung ergibt sich ein Anwendungsproblem, wenn der Steuerpflichtige die Leistung über einen nicht nahestehenden Dritten einkauft, der im eigenen Namen, aber für Rechnung des Steuerpflichtigen handelt („Einkaufskommission“). Beispiel: Der Steuerpflichtige S beauftragt den Kommissionär K, für ihn das Nutzungsrecht an einem Patent zu erwerben, wofür K eine fremdübliche Provision erhält. K ist Schuldner der Lizenzgebühr, während S dem K lediglich eine Dienstleistungsvergütung (Provision) und Aufwendungsersatz schuldet. Es ist zweifelhaft, ob es sich bei diesen Aufwendungen des S um Aufwendungen für eine Rechteüberlassung handelt.

Die Anknüpfung an den „Schuldner“ in § 4j Abs. 1 Satz 2 EStG-E beruht möglicherweise auf einer unbedachten Übernahme der Regelung des § 50a Abs. 5 Satz 2 EStG, die aus Gründen der Klarheit auf den zivilrechtlichen Schuldner abstellt („In diesem Zeitpunkt hat der Schuldner der Vergütung des Steuerabzug ... vorzunehmen“). Besser wäre es, die Person, auf welche die Abzugsbeschränkung angewendet soll, durchgängig als „Steuerpflichtigen“ zu bezeichnen.

3. Aufwendungen für Rechte und Know-how

§ 4j EStG-E erfasst Aufwendungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten sowie von Know-how im weitesten Sinne (§ 4j Abs. 1 Satz 1 EStG-E). Bei der Definition der betroffenen Aufwendungen hat sich der Regierungsentwurf ersichtlich nach dem „Baukastenprinzip“ bei den bereits bestehenden Tatbeständen des § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG (Hinzurechnung von Aufwendungen für Rechte) und des § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG (Steuerabzug bei Vergütungen für Rechte und Know-how) bedient. Diese Normen verfolgen aber ganz unterschiedliche Zwecke, die sich in der spezifischen Ausgestaltung des jeweiligen Tatbestands widerspiegeln: Die Hinzurechnung gem. § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG betrifft im Hinblick auf die Hinzurechnung eines fiktiven Finanzierungselements nur 6,25 % der Aufwendungen und gilt ausschließlich für

die zeitlich befristete Nutzungsüberlassung von Rechten. Dagegen löst die Know-How-Überlassung keine gewerbesteuerliche Hinzurechnung aus, weil sie faktisch immer endgültig wirkt und zudem mit schwierigen Abgrenzungsfragen verbunden ist.³⁸ Im Unterschied dazu ordnet § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG einen Steuerabzug für Vergütungen für befristete Rechte- und Know-How-Überlassungen an, allerdings nur insoweit, als ein Inlandsbezug nach § 49 Abs. 1 EStG gegeben ist (z.B. Verwertung von Rechten in einer inländischen Betriebsstätte gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG, Nutzung von Know-how im Inland gem. § 49 Abs. 1 Nr. 9). Die Norm dient der Steuererhebung im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht des Vergütungsgläubigers und stellt deshalb nicht auf „Aufwendungen“ ab (Perspektive des Schuldners), sondern auf „Vergütungen“, die beim Gläubiger zu Einkünften führen (Perspektive des Gläubigers).

Im Hinblick auf das Normziel „einer fairen Besteuerung“ liegt es nahe, den Tatbestand des § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG-E als eine Art „Ersatzbesteuerung“ einzuordnen, die eigentlich den (beschränkt steuerpflichtigen) Vergütungsgläubiger treffen soll, aber technisch beim Vergütungsschuldner anknüpft. Der Gesetzgeber könnte daher im Interesse der Normklarheit durch einen direkten Verweis auf § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG klarstellen, welche Nutzungsüberlassungen unter den Tatbestand fallen, so dass ein Gleichlauf zwischen der beschränkten Steuerpflicht des Vergütungsgläubigers und der Abzugsbeschränkung hergestellt wird.³⁹ Sollte die Norm dagegen als eine inhaltlich eigenständige Gewinnermittlungsvorschrift einzuordnen sein, die unabhängig von der beschränkten Steuerpflicht des Gläubigers besteht, ergeben sich folgende Verständnisfragen, die der Gesetzgeber noch klären sollte.

a) Überlassungsgegenstand „Rechte“ und Know-how

Der Überlassungsgegenstand „Rechte“ bedarf entsprechend § 73a Abs. 2 und 3 EStDV der Konkretisierung, denn anderenfalls entstehen kaum lösbare Abgrenzungsprobleme. Nach dem Wortlaut („insbesondere“) fallen unter § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG-E nicht nur absolute Rechte (Urheberrechte, gewerbliche Schutzrechte, Persönlichkeitsrechte), sondern auch einfache schuldrechtliche Gestattungen (z.B. Vertriebsrecht ohne Bezug zu einem Schutzrecht) oder sogar Dienstleistungen (z.B. Recht auf Nutzung einer B2B-Internetplattform, Recht auf Abruf einer Dienstleistung usw.). Die Einbeziehung schuldrechtlicher Ansprüche oder gar von entgeltlichen gewerblichen Dienstleistungen wäre aber überschießend, weil Deutschland dafür keine beschränkte Steuerpflicht vorsieht.

Eine weitere Zweifelsfrage betrifft Verträge und Rechtspositionen, die ausländischem Recht unterliegen: Kommt es für die Einordnung als Recht auf das ausländische Recht an, oder entschei-

³⁸ *Keß*, in Lenski/Steinberg, GewStG, Lieferung 10.2016, § 8 Nr. 1 Buchst. f Rz. 20.

³⁹ Dadurch steigt allerdings das Risiko, dass ein Verstoß gegen die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie vorliegt, weil die „Umgehungsabsicht“ des Gesetzgebers offenbar wird.

det eine fiktive Prüfung auf der Grundlage des deutschen Rechts? Für Letzteres scheint die Formulierung in § 4j Abs. 1 Satz 5 EStG-E zu sprechen, wo von Markenrechten die Rede ist, die nach deutschem Recht unter das Markengesetz fallen würden. Die fiktive Prüfung ist jedoch sinnlos, soweit es um die Nutzung von gewerblichen Schutzrechten und Urheberrechten im Inland geht. Denn das Schutzlandprinzip verlangt eine Prüfung am Maßstab des deutschen Rechts. Liegt danach schon kein schutzfähiges Patent bzw. schutzfähiges Urheberrecht vor, können die Aufwendungen auch nicht „für“ die Nutzung dieses Rechts gezahlt werden, denn der Gläubiger kann die Nutzung im Inland nicht untersagen.

Im Bereich der gewerblichen Schutzrechte und der Urheberrechte wird zwischen einfachen und ausschließlichen Nutzungsrechten unterschieden. Der Inhaber eines ausschließlichen Nutzungsrechts kann Unterlassung und Schadensersatz verlangen, wenn ein Dritter das Recht nutzt. Dagegen muss der Inhaber eines einfachen Nutzungsrechts andere Lizenznehmer neben sich dulden, und die Verfolgung von Rechtsverletzungen bleibt dem Inhaber des ausschließlichen Nutzungsrechts vorbehalten. Im Ergebnis beschränkt sich der Inhalt des einfachen Nutzungsrechts auf die (negative) Verpflichtung des Rechtsinhabers, nicht gegen die Nutzungshandlungen des Lizenznehmers vorzugehen. Der BFH hat deshalb zur gewerbesteuerlichen Hinzurechnung entschieden, dass der Überlassung kein Anteil an der Vergütung zuzuordnen ist.⁴⁰ Daraus ergibt sich die Frage, ob einfache Nutzungsrechte überhaupt den Tatbestand der Rechteüberlassung erfüllen.

Besondere Einordnungsprobleme entstehen bei der Nutzung von Computerprogrammen und Datenbanken, hinter denen ein Urheberrecht des Programmierers (§ 69a UrhG) bzw. ein Leistungsschutzrecht des Datenbankherstellers (§ 87b UrhG) stehen kann. Beschränkt sich die Nutzung auf den bloßen Gebrauch des Programms bzw. der Datenbank durch den Endanwender, liegt m.E. schon keine Rechteüberlassung vor, weil der Endanwender keine kommerziellen Verwertungshandlungen vornimmt.⁴¹ Jedenfalls sollten solche Aufwendungen nicht der Betriebsausgabenabzugsbeschränkung unterworfen werden, was der Gesetzgeber klarstellen könnte.⁴²

Unklar ist auch, ob der Begriff „Überlassung“ nur die zeitlich befristete Überlassung oder auch die endgültige bzw. unbefristete Überlassung eines Rechts beinhaltet. In der weitest möglichen Auslegung wären kaufähnliche Vorgänge (Verbrauch der wirtschaftlichen Substanz während der Vertragsdauer bzw. „verbrauchende Rechteüberlassung“) und jegliche Nutzung von (Urheber-)Persönlichkeitsrechten erfasst, die zivilrechtlich nicht übertragen werden können (vgl. zum umstrittenen „Total Buy-Out“ bei Urheberrechten FG Köln, Urt. v. 28.09.2016, 3 K 2206/13, EFG 2017, 298, sowie die anh. Revisionsverfahren I R 69/16 und I R 83/16). Der Gesetzgeber sollte

⁴⁰ Urt. v. 17.2.1965, I 174/60 S, BFHE 81, 641; Urt. v. 14.2.1973, I R 85/71, BStBl. II 1973, 412.

⁴¹ *Pinkernell*, ISR 2012, 82, 84; *Ackermann*, ISR 2016, 258, 260.

⁴² *Ritzer/Stangl/Karnath*, DK 2017, 68, 72.

den Wortlaut dahingehend konkretisieren, dass nur zeitlich befristete Nutzungsüberlassungen erfasst werden.⁴³

Eine weitere offene Frage ist die Einordnung von Schadensersatzzahlungen für eine Rechtsverletzung durch den inländischen Schuldner. Handelt es sich dabei um Aufwendungen „für die Überlassung eines Rechts“? Bei richtigem Verständnis dürfte eine kausale Veranlassung nicht ausreichen.⁴⁴

Hinsichtlich der Definition von Know-how ist fraglich, ob man die Rspr. zur Auslegung der §§ 49 Abs. 1 Nr. 9, 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG heranziehen kann, was eine gewisse Eingrenzung bewirken würde. Insgesamt wäre es vorzugswürdig, wenn der Gesetzgeber die möglichen Überlassungsgegenstände zielgerichtet anhand der ausländischen Präferenzregime umschreiben würde, damit ein Gleichlauf zwischen der jeweiligen Präferenzregelung und den Tatbestandsmerkmalen des § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG-E hergestellt wird.

b) Aufwendungen

Auch das Tatbestandsmerkmal „Aufwendungen“ ist nicht hinreichend klar formuliert. Zwar kann es sich ausgehend vom Gesetzeszweck der Abzugsbeschränkung nur um Beträge handeln, die den Gewinn des Wirtschaftsjahrs vermindert haben. Wie verhält es sich aber mit Vorauszahlungen, für die der bilanzierende Schuldner einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten (ARAP) gebildet hat (§ 5 Abs. 5 EStG)? Erfolgt dann die Abzugsbeschränkung im Zeitpunkt, wenn der ARAP aufwandswirksam aufgelöst wird?

In der Praxis kommen Patent- bzw. Lizenzboxen vor, die neben den Einkünften aus der laufenden Lizenzierung (Lizenzgebühren) auch den Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf des IP einer ermäßigten Besteuerung unterwerfen. Erwirbt nun ein inländischer Schuldner das Patent von einer nahestehenden Person und aktiviert es mit den Anschaffungskosten, wozu er gem. §§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG, 255 HGB verpflichtet ist, entsteht der Aufwand erst im Zeitpunkt der Vornahme der AfA gem. § 7 Abs. 1 EStG. Vermutlich wäre die Abzugsbeschränkung aber nicht anwendbar, weil es sich erstens um eine endgültige Überlassung des Patents handelt und zweitens keine Aufwendungen „für die Überlassung“ eines Rechts vorliegen, denn die AfA spiegelt nur die Abnutzung eines eigenen Wirtschaftsguts des Schuldners wider.⁴⁵ Daraus ergeben sich Gestaltungsmöglichkeiten, denn der inländische Schuldner könnte anstelle des Abschlusses eines befristeten Lizenzvertrags ein aktivierungspflichtiges Nutzungsrecht kaufen und es über die vo-

⁴³ Ebenso Ritzer/Stangl/Karnath, DK 2017, 68, 72.

⁴⁴ Ritzer/Stangl/Karnath, DK 2017, 68, 72.

⁴⁵ So unterliegen Bauzeitinsen, die den Herstellungskosten eines Gebäudes zugeordnet werden, weder im Jahr der Verausgabung noch in späteren Erhebungszeiträumen der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung gem. § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG (BFH, Urt. v. 30.4.2003, I R 19/02, BStBl. II 2004, 192).

raussichtliche Nutzungsdauer abschreiben. Eine weitere Umgehungsmöglichkeit bietet das sog. Embedded IP Income, wenn die Präferenzregelung eine entsprechende Vergünstigung vorsieht. Bei Embedded IP Income handelt es sich um den IP-Wertschöpfungsanteil, der im Kaufpreis einer Ware oder in der Vergütung für eine Dienstleistung enthalten ist. Dazu ein Beispiel: Der nahestehende ausländische Gläubiger G hat von einer anderen Konzerngesellschaft ein wertvolles Patent sowie eine wertvolle Marke erworben und stellt damit Fahrzeugmotoren her, die er an die inländische Konzerngesellschaft S verkauft. Im Ansässigkeitsstaat des G besteht eine Lizenzbox, wonach die Umsatzerlöse des G rechnerisch in drei Komponenten zerlegt werden (Wertschöpfungsanteil Patent, Marke und Produktion), wobei die Anteile „Patent“ und „Markenrecht“ ermäßigt besteuert werden. § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG ist nicht einschlägig, denn aus deutscher Sicht handelt es sich nicht um eine Rechteüberlassung, sondern um die Anschaffung von Umlaufvermögen durch S (Kauf der Motoren).

Die Abzugsbeschränkung soll auch Aufwendungen für die Überlassung der Nutzung von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, zum Beispiel Plänen, Mustern und Verfahren, erfassen. Hier ist, wie bereits angedeutet, unklar, ob es sich um eine zeitlich befristete oder auch die endgültige Überlassung von Erfahrungsbzw. Spezialwissen handeln kann. Richtigerweise ist die zeitlich befristete Überlassung von Know-how kaum vorstellbar, weil es sich um rechtlich ungeschützte Informationen handelt, die nach der Mitteilung nicht mehr geheim und beliebig reproduzierbar sind. Der Gesetzgeber sollte daher – wie in § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG – auf die Einbeziehung des Know-hows in den Tatbestand verzichten. Dadurch würde sich auch ein semantisches Folgeproblem erledigen, dass sich aus dem Umstand ergibt, dass die folgenden Sätze immer nur auf „Rechte“ Bezug nehmen.

4. Nahestehende Person

Die Abzugsbeschränkung setzt voraus, dass der Gläubiger der Aufwendungen eine dem Schuldner nahestehende Person i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG ist (§ 4j Abs. 1 Satz 1 EStG-E). Aufgrund der weiten Definition der nahestehenden Person genügt bereits eine (mittelbare) Beteiligung von 25 %, wobei ein beherrschender Einfluss sogar auf rein faktischen Umständen beruhen kann. Die weite Definition der nahestehenden Person ist bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes sachgerecht, weil auch verdeckte Beziehungen die Festlegung eines Verrechnungspreises beeinflussen können. Demgegenüber zielt § 4j EStG-E auf die Nutzung von Präferenzregimen durch multinationale Konzerne, die im Fokus des BEPS-Projekts stehen. Es wäre daher sinnvoll, den Tatbestand auf „echte“ Konzernsachverhalte zu beschränken. Ein gutes Vorbild für eine sinnvolle Eingrenzung bietet Art. 7 Abs. 1 der ATAD vom 12.7.2016, wonach die Hinzurechnungsbesteue-

zung auf beherrschte Unternehmen beschränkt wird, an denen eine Beteiligung direkte oder indirekte Beteiligung von mehr als 50 % besteht.⁴⁶

5. Niedrigbesteuerung der Einnahmen aufgrund einer Präferenzregelung

Eine niedrige Besteuerung der Einnahmen liegt vor, wenn die Belastung beim Gläubiger weniger als 25 % beträgt (§ 4j Abs. 2 Satz 1 EStG-E). Der Schwellenwert für die Ertragsteuerbelastung entspricht zwar dem Schwellenwert im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung gem. § 8 Abs. 3 AStG, ist aber zu hoch angesetzt. Erstens könnte der Steuerpflichtige im Inlandsfall theoretisch eine steuerliche Belastung der Lizezeinnahmen von lediglich 22,825 % erreichen.⁴⁷ Handelt es sich beim Gläubiger um ein inländisches Personenunternehmen, zu denen auch Mitunternehmensschaften gehören, die ausschließlich aus Kapitalgesellschaften bestehen, verringert sich die Belastung noch zusätzlich, denn Personenunternehmen steht ein Gewerbesteuerfreibetrag in Höhe von 24.500 Euro zu (§ 11 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 GewStG). Zweitens ist der Schwellenwert im Hinblick auf die allgemein gesunkenen Körperschaftsteuersätze zu hoch.⁴⁸ Der Schwellenwert sollte daher verringert werden, wobei sich ein Referenzwert von 15 % anbietet, weil er dem inländischen Körperschaftsteuersatz (§ 23 Abs. 1 KStG) und dem Steuersatz im Rahmen des Steuerabzugs entspricht (§ 50a Abs. 2 Satz 1 EStG).⁴⁹ Ein weiteres Argument gegen den Schwellenwert von 25 % besteht darin, dass er keinen Bezug zum regulären Steuersatz des Ansässigkeitsstaats des Gläubigers aufweist. Eine pauschale Hochschleusung der Steuerbelastung auf das aus deutscher Sicht erforderliche Mindestniveau von 25 % entspricht nicht der Zielsetzung der Bekämpfung von ausschließlich als schädlich einzuordnenden Präferenzregeln.⁵⁰

Eine Niedrigbesteuerung der Einnahmen des Gläubigers ist allerdings nur schädlich, wenn sie auf einer Abweichung von der „Regelbesteuerung“ beruht. Der Begriff der Regelbesteuerung ist weder im Gesetzentwurf noch an anderer Stelle im EStG definiert. Es handelt sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff, der mit erheblichen Anwendungsproblemen verbunden sein wird.⁵¹ Im Kern ergeben sich ganz ähnliche Abgrenzungsfragen wie bei der Prüfung einer staatlichen Beihilfe gem. Art. 107 AEUV, wo es auf die Herausarbeitung des Referenzsystems des betroffenen Mitgliedsstaats ankommt. Diese Aufgabe wird sowohl den Steuerpflichtigen als auch die Finanzbeamten überfordern, zumal „moderne“ Steuergesetze eigentlich nur noch aus Einkünfteschedulen und Ausnahmeregelungen bestehen. Der Gesetzentwurf sollte daher um eine Regelung ergänzt

⁴⁶ *Ritzer/Stangl/Karnath*, DK 2017, 68, 72; *Schneider/Junior*, DStR 2017, 417, 420.

⁴⁷ Bei Ansässigkeit des Gläubigers in einer Gemeinde, die lediglich den GewSt-Mindesthebesatz von 200 % verwendet (15,825 % + 7 %).

⁴⁸ *Schneider/Junior*, DStR 2017, 417, 421; *Schnitger*, IStR 2017, 214, 223.

⁴⁹ *Ritzer/Stangl/Karnath*, DK 2017, 68, 73. Die österreichische Regelung verwendet eine Steuerbelastung von lediglich 10 %.

⁵⁰ *Holle/Weiss*, FR 2017, 217, 219 f.

⁵¹ *Schneider/Junior*, DStR 2017, 417, 420.

werden, wonach die Bundesregierung ermächtigt wird, eine Liste mit Staaten zusammenzustellen, in denen eine von der Regelbesteuerung abweichende Präferenzregelung für Einnahmen aus der Überlassung von Rechten besteht. Auf diesem Wege würde sich in der Praxis leichter entscheiden lassen, welche Fälle überhaupt in Betracht kommen.⁵²

Der Kritikpunkt der mangelnden Bestimmtheit des Belastungstests trifft auch auf den Versuch zu, in § 4j Abs. 2 Satz 2 EStG-E die Merkmale einer schädlichen Präferenzregelung festzulegen. Ausweislich der Gesetzesbegründung zielt die Abzugsbeschränkung auf ausländische Lizenz- und Patentboxen, was aber im Wortlaut nicht hinreichend zum Ausdruck kommt. Denn es werden sämtliche Regelungen erfasst, „die sich auf die Besteuerung der Einnahmen aus der Rechteüberlassung auswirken, insbesondere steuerliche Kürzungen, Befreiungen, Gutschriften oder Ermäßigungen.“ Danach muss die ausländische Regelung gar nicht final auf die Begünstigung gerade der Einnahmen aus der Überlassung von Rechten abzielen, sondern es genügt bereits jede Regelung, die sich kausal auf die Besteuerung auswirkt. Im Interesse einer klaren Abgrenzung könnte der Wortlaut dahingehend konkretisiert werden, dass die Einnahmen einer gesonderten steuerlichen Regelung für Rechteüberlassungen unterliegen müssen.⁵³

Eine weitere Abgrenzungsfrage betrifft den Normcharakter der ausländischen Vorzugsregelung. Der allgemein gehaltene Begriff „Regelung“, der in § 4j Abs. 2 Satz 2 EStG-E verwendet wird, könnte neben abstrakten gesetzlichen Vorschriften auch einzelfallbezogene Verwaltungsakte erfassen, wozu insbesondere ausländische Steuervorbescheide („Tax Rulings“) gehören würden. Im Hinblick auf den in der Legaldefinition des § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG-E verwendeten Ausgangsbegriff der Präferenzregelung und die in der Gesetzesbegründung angesprochenen staatlichen Präferenzregime sollte die Abzugsbeschränkung auf gesetzliche, d.h. abstrakt-generelle Vorschriften beschränkt werden. Nur auf diese Weise ließe sich auch die erforderliche Bestimmtheit in Bezug auf die Abweichung von der Regelbesteuerung herstellen, die – wie bereits erläutert – in einer vom BMF zu erlassenden Rechtsverordnung festgestellt werden sollte.

Noch nicht ausreichend geklärt ist, ob eine etwaige Belastung des Gläubigers mit deutscher Quellensteuer, die im Wege des Steuerabzugs gem. § 50a EStG erhoben worden ist, bei der Ermittlung der Ertragsteuerbelastung des Gläubigers zu berücksichtigen ist.⁵⁴ Nach dem Wortlaut von § 4j Abs. 2 Satz 1 EStG-E ist nur auf die von der Regelbesteuerung abweichende Besteuerung des Gläubigers abzustellen, was sich auf die Besteuerung durch dessen Ansässigkeitsstaat zu beziehen scheint und die Berücksichtigung einer deutschen Quellensteuer ausschließen würde. Erfor-

⁵² Ähnlich *Benz/Böhmer*, DB 2017, 206, 208, die eine vom BMF regelmäßig zu veröffentlichende Länderliste vorschlagen.

⁵³ *Holle/Weiss*, FR 2017, 217, 221; ähnlich *Ritzer/Stangl/Karnath*, DK 2017, 68, 74.

⁵⁴ *Schneider/Junior*, DStR 2017, 417, 42; *Holle/Weiss*, FR 2017, 217, 222.

derlich ist eine Regelung, wonach auch eine deutsche Quellensteuer eine ausreichende Mindestbelastung herstellen kann.

Der Gesetzentwurf stellt abweichend vom Referentenentwurf vom 19.12.2016, der noch den Begriff „Einkünfte“ verwendet hatte, nunmehr auf die niedrige Besteuerung der Einnahmen des Gläubigers ab. Dadurch entfällt zwar das Problem der automatischen Niedrigbesteuerung der Einkünfte, wenn der Gläubiger eigene Aufwendungen hat, die er von den Einnahmen abziehen kann.⁵⁵ Die „Bruttobetrachtung“ des § 4j Abs. 2 Satz 2 EStG-E ist jedoch fehleranfällig, weil sie den Rechtsanwender zwingt, anstelle einer effektiven Steuerbelastung eine fiktive Steuerbelastung zu ermitteln. Erschwerend kommt hinzu, dass sich die Einkünfte bzw. Einnahmen des Gläubigers nicht nach ausländischem Recht bestimmen, sondern nach deutschem Recht ermittelt werden müssen.⁵⁶

6. Ausnahme für substantielle Geschäftstätigkeit

Nach § 4j Abs. 1 Satz 4 EStG-E greift die Abzugsbeschränkung nicht, soweit sich die niedrige Besteuerung daraus ergibt, dass die Einnahmen beim Gläubiger oder dem weiteren Gläubiger einer Präferenzregelung unterliegen, die auf Rechte beschränkt ist, denen eine substantielle Geschäftstätigkeit zugrunde liegt. Eine solche substantielle Geschäftstätigkeit liegt nicht vor, wenn der Gläubiger das Recht nicht oder nicht weit überwiegend im Rahmen seiner eigenen Geschäftstätigkeit entwickelt hat, womit insbesondere die Entwicklung durch nahestehende Personen gemeint ist (§ 4j Abs. 1 Satz 5 EStG-E). Ausweislich der Gesetzesbegründung soll die Ausnahme für substantielle Geschäftstätigkeit erreichen, dass die Nutzung solcher Präferenzregime, die dem Nexus-Ansatz gemäß Maßnahme 5 des BEPS-Projekts entsprechen, nicht mit einer Abzugsbeschränkung sanktioniert wird. Das Konzept der Ausnahme hat jedoch formelle und inhaltliche Unzulänglichkeiten. In formeller Hinsicht ist zu bemängeln, dass der Gesetzentwurf einen völlig neuen Begriff der „substantiellen Geschäftstätigkeit“ einführt, der weder in § 4j EStG-E noch anderer Stelle definiert wird. Der Rechtsanwender kann daher zur Auslegung nicht auf die Rechtsprechung zu anderen „Substanzvorschriften“ wie z.B. § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG oder § 8 Abs. 1 Nr. 6 Buchst. a AStG zurückgreifen.⁵⁷ Zudem verwendet der Gesetzentwurf in § 4j Abs. 1 Satz 5 EStG-E lediglich eine nicht abschließende Negativabgrenzung („insbesondere“), die weitere Möglichkeiten zulässt.

Und in materieller Hinsicht darf bezweifelt werden, dass der Begriff der substantiellen Geschäftstätigkeit überhaupt geeignet ist, den wesentlich umfangreicheren und nuancierten Inhalt des Nexus-Ansatzes zutreffend zu beschreiben (so auch Ziffer 4 der Stellungnahme des Bundes-

⁵⁵ *Holle/Weiss*, FR 2017, 217, 221.

⁵⁶ *Benz/Böhmer*, DB 2017, 206, 207.

⁵⁷ *Benz/Böhmer*, DB 2017, 206, 208.

rates, BT-Drs. 18/11531). Erstens richtet sich der Nexus-Ansatz als eine Art „Designempfehlung“ an den staatlichen Normgeber, nicht aber an den Steuerpflichtigen, der im Rahmen von § 4j EStG-E der Normadressat ist.⁵⁸ Zweitens bleibt unklar, wann genau eine „weit überwiegende“ eigene Geschäftstätigkeit vorliegt.⁵⁹ Es handelt sich notwendigerweise um eine unvollständige Norm, was dem Umstand geschuldet ist, dass der Gesetzgeber an sich auf den gesamten Bericht zu Maßnahme 5 verweisen müsste, was aber aus rechtsstaatlichen Gründen nicht zulässig wäre.⁶⁰ Erforderlich ist vielmehr, schon vor dem Hintergrund des verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatzes, eine detaillierte gesetzliche Regelung, die die in der Gesetzesbegründung angesprochenen Einzelfragen wie z.B. den „Uplift“ in nationales Recht überträgt.⁶¹ Der OECD-Bericht könnte in diesem Zusammenhang – wie schon der OECD-MK oder die OECD-LL – allenfalls als Auslegungshilfe herangezogen werden, wobei dann aber die Wortlautgrenze zu beachten wäre. An dieser Stelle bleibt wieder nur die Anregung, die Bundesregierung zu ermächtigen, die betroffenen Präferenzregime in einer „Länderliste“ festzuschreiben, damit die Steuerpflichtigen Klarheit erhalten.

Das Erfordernis der substantiellen Geschäftstätigkeit wird aus dem Nexus-Ansatz hergeleitet, weist aber auch einen offensichtlichen Querbezug zur unionrechtlichen Dienstleistungs- bzw. Niederlassungsfreiheit auf. Die Abzugsbeschränkung greift – wie bereits erläutert – in diese Grundfreiheiten ein, indem sie Sachverhalte mit Auslandsbezug schlechter behandelt als reine Inlandssachverhalte. Dies wäre aber nur zulässig, wenn der Gesetzgeber im Einklang mit der EuGH-Rspr. eine zielgerichtete, auf die tatsächlichen Umstände des Einzelfalls abstellende Regelung schaffen würde, die rein künstliche Gestaltungen sanktioniert (entsprechend § 8 Abs. 2 AStG). Das davon abweichende Kriterium der substantiellen Geschäftstätigkeit, das aus dem internationalen BEPS-Kontext stammt und sich an den jeweiligen Gesetzgeber richtet, geht an dieser unionsrechtlichen Problematik vorbei.⁶² Um es ganz deutlich zu sagen: Es ist aus unionsrechtlicher Sicht schlicht unzweckmäßig, im Rahmen des BEPS-Projekts universelle Substanzkriterien aufzustellen, die über das hinausgehen, was nach der Rspr. des EuGH erforderlich ist, um den Schutz der Grundfreiheiten zu erlangen. Aus diesem Grund verwendet Art. 7 der ATAD-I-Richtlinie vom 12.7.2016 im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung eine ganz andere Formulierung, die auch im vorliegenden Regelungsfall verwendet werden müsste,⁶³ wenn der Gläubiger im EU-/EWR-Raum ansässig ist. Demgegenüber darf der nationale Gesetzgeber in Bezug auf

⁵⁸ *Benz/Böhmer*, DB 2017, 206, 208.

⁵⁹ *Holle/Weiss*, FR 2017, 217, 220; *Schneider/Junior*, DStR 2017, 417, 423.

⁶⁰ Ähnlich *Ritzer/Stangl/Karnath*, DK 2017, 68, 74.

⁶¹ *Schnitger*, IStR 2017, 214, 225.

⁶² *Holle/Weiss*, FR 2017, 217, 220; *Schnitger*, IStR 2017, 214, 225.

⁶³ „Dieser Buchstabe findet keine Anwendung, wenn das beherrschte ausländische Unternehmen, gestützt auf Personal, Ausstattung, Vermögenswerte und Räumlichkeiten eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, wie durch relevante Fakten und Umstände nachgewiesen.“

Gläubiger, die im Drittlandsgebiet ansässig sind, eigene Substanzkriterien entwickeln, wozu auch das Kriterium der substantiellen Geschäftstätigkeit gehört.

Unabhängig davon bereitet die gesetzliche Formulierung Verständnisprobleme. Zwar deutet die Konjunktion „soweit“ darauf hin, dass eine anteilige Ausnahme möglich ist. Jedoch kann die Prüfung, ob eine Niedrigbesteuerung im Rahmen einer Präferenzregelung „auf Rechte beschränkt ist, denen eine substantielle Geschäftstätigkeit zugrunde liegt“, nur ein positives oder negatives Ergebnis haben.⁶⁴

7. Zwischenschaltungs- und Durchleitungsfälle

§ 4j Abs. 1 Satz 2 EStG-E enthält eine Regelung für „Zwischenschaltungsfälle“. Die Bundesregierung hat hier den Fall vor Augen, dass die Lizenzgebühren an eine nahestehende Person (z.B. ein Konzerngesellschaft) in einem Hochsteuerland bezahlt werden und diese nahestehende Person wiederum Lizenzaufwendungen hat, die beim weiteren Gläubiger zu vorzugsbesteuerten Einnahmen führen.⁶⁵ In diesem Fall greift trotz regulärer Besteuerung des Gläubigers die Abzugsbeschränkung, wobei der zweite Halbsatz des Satz 2 eine Ausnahme zur Vermeidung von Kaskadeneffekten vorsieht. Die Kette verlängert sich um weitere nahestehende Gläubiger, wird jedoch unterbrochen, sobald ein Glied nicht nahestehend zum originären Schuldner ist.⁶⁶ Dies wird in der Praxis zwei Probleme aufwerfen: Erstens ist schon fraglich, ob sich der Verlauf der Kette und die Besteuerung der einzelnen Glieder überhaupt aufklären lassen.⁶⁷ Zweitens sind – wie im Rahmen der Gesellschafterfremdfinanzierung – Strukturen denkbar, in denen ein fremder Dritter in die Kette eintritt, um sie zu unterbrechen. Dieses Phänomen ist im Rahmen der Gesellschafterfremdfinanzierung unter dem Namen „Back-to-Back-Gestaltung“ bekannt und z.B. in § 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 Buchst. c EStG angesprochen.

Unabhängig von möglichen Umgehungsfällen kommen in der Praxis aber jetzt schon legitime Durchleitungsfälle vor, die das Problem der Übermaßbesteuerung aufwerfen: In der Medien- sowie in der IT-Branche trifft man auf Vertriebsgesellschaften, die sich auf die Vermarktung fremder Rechte spezialisiert haben. Solche Vertriebsgesellschaften haben einerseits Umsatzerlöse aus dem Verkauf der Rechte an Dritte, andererseits aber hohe Lizenzaufwendungen aus dem Vertriebsvertrag mit dem Rechtsinhaber, wobei es sich um z.B. um Filmrechte oder Urheberrechte an Computerprogrammen handeln kann. Beschränkt der Gesetzgeber hier den Betriebsausgabenabzug für die „Einlizenzierung“ der benötigten Rechte, bricht das Geschäftsmodell sofort zusammen. Der Gesetzgeber hat deshalb in § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG Aufwendungen für

⁶⁴ *Schnitger*, IStR 2017, 214, 224.

⁶⁵ *Ritzer/Stangl/Karnath*, DK 2017, 68, 76.

⁶⁶ *Ritzer/Stangl/Karnath*, DK 2017, 68, 76.

⁶⁷ *Benz/Böhmer*, DB 2017, 206, 209.

Rechte, die ausschließlich dazu berechtigen, daraus abgeleitete Rechte an Dritte zu überlassen, von der Hinzurechnung ausgenommen. Denn bei wirtschaftlicher Betrachtung handelt es sich um eine fremdnützige Vertriebstätigkeit („wie ein Handelsvertreter“), die steuerlich nicht durch eine auch nur anteilige Hinzurechnung der Aufwendungen behindert werden soll.⁶⁸ Die Ausnahme für Durchleitungsrechte sollte sinngemäß in den Tatbestand des § 4j EStG übernommen werden. Denn anderenfalls kommt es bei diesen legitimen Geschäftsmodellen nicht nur zu einem Wertungswiderspruch zwischen § 4j EStG-E und § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG, sondern auch zu einer existenzvernichtenden Besteuerung, die gegen die Eigentumsgarantie des Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG verstößt.

8. Variable Abzugsbeschränkung

Die Rechtsfolge einer schädlichen Rechteüberlassung besteht in der teilweisen bzw. vollständigen Versagung des Betriebsausgabenabzugs beim inländischen Schuldner. § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG-E verweist zur Berechnung des nicht abziehbaren Teil der Aufwendungen auf § 4j Abs. 3 EStG-E, wobei das Zusammenspiel der Formel mit der Niedrigsteuerschwelle zu nicht ganz einleuchtenden Ergebnissen führt.⁶⁹ Bewirkt die ausländische Vorzugsregelung eine völlige Freistellung der Lizenzeinnahmen, wird die Steuerbelastung auf das inländische Belastungsniveau von ca. 30 % heraufgeschleust (Fall 1, vollumfängliche Versagung des Betriebsausgabenabzugs beim Schuldner). Erreicht die ausländische Steuerbelastung aber 25 %, ohne dass im Ausland die Regelbesteuerung greift, sind die Aufwendungen vollständig abziehbar, so dass im Inland keine (zusätzliche) Steuerbelastung entsteht (Fall 2). Es ist unklar, warum die Steuerbelastung in Fall 1 auf 30 % hochgeschleust werden muss, wenn es dem Normgeber entscheidend auf die Mindestbelastung von 25 % ankommt. Man hat fast den Eindruck, dass die übermäßige Kürzung einen kleinen „Windfall Profit“ für den deutschen Fiskus generieren soll. Besser wäre es, in Fall 1 ein Sechstel der Aufwendungen zum Abzug zuzulassen, was zur Herstellung der Mindestbelastung von 25 % ausreichen würde.

9. Feststellungslast und Auswirkung auf Betriebsprüfungen

Der Steuerpflichtige trägt die Feststellungslast dafür, dass die Voraussetzungen für den Betriebsausgabenabzug gem. § 4 Abs. 4 EStG vorliegen. Hat er diese Hürde genommen, was bei einer betrieblichen Veranlassung der Aufwendungen der Fall ist, trägt grundsätzlich die Finanzverwaltung die Feststellungslast für das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen einer Abzugsbeschränkung (steuererhöhender Umstand). § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG scheint diesem Grundsatz zu entsprechen, denn die an sich abziehbaren Aufwendungen sind – ausnahmsweise – nur nach

⁶⁸ BT-Drs. 16/4841, S. 80.

⁶⁹ Ritzer/Stangl/Karnath, DK 2017, 68, 75.

Maßgabe des Abs. 3 abziehbar, wenn die Einnahmen beim Gläubiger einer Präferenzregelung unterliegen und der Gläubiger eine nahestehende Person ist.⁷⁰ Jedoch handelt es sich um einen Sachverhalt mit Auslandsbezug, so dass den Schuldner eine erhöhte Mitwirkungspflicht gem. § 90 Abs. 2 AO trifft. Hier wird in der Praxis regelmäßig der Fall eintreten, dass der inländische Schuldner nur über sehr eingeschränkte Informationen bezüglich der Besteuerung des Gläubigers verfügt,⁷¹ zumal sich die Nutzung einer Präferenzregelung grundsätzlich nicht auf den Verrechnungspreis auswirkt und deshalb auch nicht von der Dokumentationspflicht gem. § 90 Abs. 3 AO erfasst ist (vgl. Ziffer 2 der Stellungnahme des Bundesrates, BT-Drs. 18/11531). Im Ergebnis wird das zuständige Finanzamt die Aufwendungen nur zum Abzug zulassen, wenn der Schuldner den vollständigen Nachweis erbracht hat, dass der Gläubiger entweder einen ausreichenden Besteuerung unterliegt oder eine substantielle Geschäftstätigkeit i.S.d. des Nexus-Ansatzes ausübt. Es ist daher zu befürchten, dass die Betriebsprüfung jeden Fall aufgreifen wird, in dem Anhaltspunkte für die Zahlung von Lizenzgebühren an eine im Ausland ansässige nahestehende Person vorliegen. Ausgangspunkt für diese Informationen sind die Zeilen 41 und 41a der Gewerbesteuererklärung sowie die vierteljährlichen Voranmeldungen des Vergütungsschuldners gem. §§ 50a Abs. 5 Satz 3 EStG, 73e EStG. Im Hinblick darauf ist zu erwägen, ob der Gesetzgeber nicht einen Freibetrag (ähnlich wie § 8 Nr. 1 GewStG) festlegen könnte, um weniger bedeutende Fälle von vornherein auszuschneiden. Dies würde insbesondere bei Lizenzen für die Nutzung von Standardsoftware und Datenbanken für eine erhebliche Vereinfachung sorgen.

10. Verhältnis zu anderen Normen

Greift das Betriebsausgabenabzugsverbot gem. § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG-E, findet beim Schuldner nicht noch zusätzlich eine Hinzurechnung von 6,25 % der Aufwendungen gem. § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG statt. Dies ergibt sich aus dem Einleitungssatz des § 8 Nr. 1 GewStG, wonach nur Aufwendungen erfasst werden, die vom Gewinn abgesetzt worden sind.⁷² Unklar ist dagegen, wie mit unangemessen hohen Lizenzaufwendungen zu verfahren ist, die den Tatbestand des § 4j EStG-E erfüllen. Handelt es sich um eine grenzüberschreitende Geschäftsbeziehung zwischen nahestehenden Personen, müsste richtigerweise zunächst geprüft werden, ob die Aufwendungen überhaupt dem Fremdvergleich gem. § 1 AStG standhalten. Ist dies nicht der Fall, erfolgt eine Verrechnungspreiskorrektur, so dass die Aufwendungen schon aus diesem Grund nicht abziehbar sind. In ähnlicher Weise sollte eine vGA-Korrektur gem. § 8 Abs. 3 Satz 1 KStG vorrangig sein,

⁷⁰ A.A. *Benz/Böhmer*, DB 2017, 206, 210, wonach der Schuldner beweisen muss, dass die Einnahmen entweder keiner niedrigen Besteuerung unterliegen oder aber aus einer substantiellen Geschäftstätigkeit stammen.

⁷¹ *Schneider/Junior*, DStR 2017, 417, 424.

⁷² *Ritzer/Stangl/Karnath*, DK 2017, 68, 77.

wenn die Aufwendungen durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind. Es wäre daher sinnvoll, wenn der Gesetzgeber diese Anwendungsreihenfolge klarstellen würde.⁷³

Anwendungsprobleme treten auch im Verhältnis zur Hinzurechnungsbesteuerung auf: Handelt es sich z.B. bei dem Gläubiger um eine ausländische Zwischengesellschaft, deren Zwischeneinkünfte beim inländischen Schuldner, der zugleich beherrschender Gesellschafter ist, der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen, ergibt sich im Ausgangspunkt eine Dreifachbesteuerung. Denn es werden nicht nur die Aufwendungen beim Schuldner und die Einnahmen beim Gläubiger besteuert, sondern auch noch die Einkünfte des Gläubigers dem Einkommen des inländischen Schuldners hinzugerechnet. Zwar soll § 4j Abs. 1 Satz 7 EStG-E die Abzugsbeschränkung aufheben, soweit die Einkünfte des Gläubigers der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen. Jedoch greift die Hinzurechnungsbesteuerung in der Regel um ein Jahr versetzt (§ 10 Abs. 2 Satz 2 AStG), so dass es zu einem Auseinanderfallen der Aufwendungen im VZ 01 und der Hinzurechnungsbesteuerung der Zwischeneinkünfte im VZ 02 kommen kann.⁷⁴ Zudem kommt die Abzugsbeschränkung zur Anwendung, wenn die Lizenzentnahmen im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung mit Verlustvorträgen gem. § 10 Abs. 3 Satz 5 AStG verrechnet werden.⁷⁵ Vorzugswürdig wäre eine Regelung, wonach die Abzugsbeschränkung schon dem Grunde nach nicht zur Anwendung kommt, wenn der inländerbeherrschte Gläubiger Zwischeneinkünfte i.S.d. § 8 Abs. 1 AStG erzielt.

IV. Zusammenfassung und Ergebnis

Der Gesetzentwurf stellt eine einseitige nationale Maßnahme dar, die keine unmittelbare Beziehung zum BEPS-Projekt aufweist. Insbesondere dient die vorgeschlagene Abzugsbeschränkung nicht der Umsetzung von internationalen oder europäischen Anti-BEPS-Maßnahmen. In vielen Fällen wird die Abzugsbeschränkung sogar gegen das Grundanliegen des BEPS-Projekts verstoßen, eine Besteuerung am Ort der wirtschaftlichen Aktivität herbeizuführen.

Gleichwohl verfolgt die Bundesregierung die richtigen politischen Ziele, indem sie den schädlichen Steuerwettbewerb und zugleich auch die internationale Minder- bzw. Keinmalbesteuerung eindämmen möchte. Der Gesetzentwurf ist allerdings dem Einwand ausgesetzt, dass es sich nicht um geeignetes Mittel zur Erreichung dieser Ziele handelt. Die vorgeschlagene Abzugsbeschränkung hat erstens den konzeptionellen Mangel, dass sie die Minder- bzw. Keinmalbesteuerung nur in den Fällen aufgreift, dass die Niedrigbesteuerung des Gläubigers auf einer als schädlich einzuordnenden Vorzugsregelung beruht. Gemessen an dem politischen Ziel der gleichmäßigen Besteuerung von Unternehmen ist diese Unterscheidung nach der Ursache der Niedrigbesteuerung nur schwer nachvollziehbar. Zweitens hat die Anknüpfung an ausländische, „schädliche“ Vor-

⁷³ Benz/Böhmer, DB 2017, 206, 210; Holle/Weiss, FR 2017, 217, 223.

⁷⁴ Holle/Weiss, FR 2017, 217, 222.

⁷⁵ Schnitger, IStR 2017, 214, 222.

zugsregelungen den Nachteil, dass Steuerpflichtige und Finanzverwaltung mit einer kaum lösba- ren Aufgabe belastet werden. Denn sie müssen die ausländischen Vorschriften daraufhin unter- suchen, ob sie den komplexen Anforderungen entsprechen, welche die G20-Mitgliedstaaten im Abschlussbericht zu Maßnahme 5 des BEPS-Projekts niedergelegt haben (Nexus-Ansatz). Zwar unternimmt der Gesetzentwurf den Versuch, die außerordentlich vielschichtige Materie auf zwei Sätze zu reduzieren, indem er den neuen, unbestimmten Rechtsbegriff der „substanziellen Ge- schäftstätigkeit“ einführt. Damit erscheinen Auslegungsstreitigkeiten jedoch vorprogrammiert, zumal es auch zu Abweichungen vom Inhalt von Maßnahme 5 kommen kann. Ein dritter konzep- tioneller Schwachpunkt ergibt sich aus dem Umstand, dass der Gesetzentwurf nicht direkt beim ausländischen Lizenzgeber ansetzt, der die niedrig besteuerten Einkünfte erzielt und so unmit- telbar von Präferenzregelung profitiert, sondern beim inländischen Schuldner, der die entspre- chenden Lizenzaufwendungen hat. Aufwendungen vermitteln aber keine steuerliche Leistungs- fähigkeit, weshalb die Abzugsbeschränkung einen impliziten Sanktionscharakter aufweist. Im Ergebnis beantwortet Deutschland eine Wettbewerbsverzerrung, die durch das ausländische Präferenzregime verursacht wird, mit einer reziproken Wettbewerbsverzerrung, was den inter- nationalen Freihandel zusätzlich beeinträchtigt und andere Länder zu ähnlichen Maßnahmen veranlassen kann.

Der implizite Sanktionscharakter der Abzugsbeschränkung hat nicht nur eine politische Dimen- sion, sondern auch eine rechtliche: Auf Seiten des Schuldners liegt eine Durchbrechung des ob- jektiven Nettoprinzips vor, die nicht hinreichend gerechtfertigt und daher verfassungswidrig ist. Zugleich kommt es in EU/EWR-Fällen zu einer Verletzung der unionsrechtlichen Dienstleistungs- bzw. Niederlassungsfreiheit, weil der Leistungsbezug von ausländischen Schwester- bzw. Mut- tergesellschaften schlechter behandelt wird als vergleichbare Inlandsfälle. Die im Gesetzentwurf vorgesehene Ausnahme für Rechte, die auf einer substanziellen Geschäftstätigkeit beruhen, ent- spricht nicht den vom EuGH entwickelten Kriterien der missbräuchlichen Inanspruchnahme der Grundfreiheiten; die Nutzung von Markenrechten wird sogar ohne jede Ausnahme sanktioniert. Im Binnenmarkt ist schlicht kein Raum für steuerliche Handelssanktionen der vorgeschlagenen Art. Daher ist die Abzugsbeschränkung voraussichtlich nur gegenüber Drittstaaten wirksam, wo- bei der Tatbestand auch noch zahlreiche Zweifelsfragen aufwirft, die seine Anwendung erschwe- ren werden.

Die Bundesregierung bleibt aufgefordert, sich weiterhin auf politischer Ebene zu bemühen, die anderen EU-Mitgliedstaaten für eine echte Reform der Konzernbesteuerung zu gewinnen und das Problem der internationalen Minderbesteuerung unionsrechtskonform zu beseitigen. Dazu würde u.a. eine Reform der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie gehören, die gerade auf der Agenda der maltesischen Ratspräsidentschaft steht, sowie die Einführung einer Gemeinsamen Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (GKB), die den schädlichen Präferenzregeln einzelner EU-Mitgliedstaaten ein Ende bereiten würde. Im Idealfall könnte zusätzlich eine faktorbasierte Aufteilung des Konzerngewinns erfolgen (GKKB), wobei die Mitgliedstaaten einen Mindeststeu-

ersatz anwenden müssten, um den Steuerwettbewerb zu begrenzen (ähnlich wie der Mindestbesatz bei der deutschen Gewerbesteuer). Zudem können die Mitgliedstaaten im Rahmen der ATAD-II-Richtlinie zusammen geeignete Abwehrmaßnahmen gegen solche Drittstaaten ergreifen, die uneinsichtig sind und sich weiterhin am schädlichen Steuerwettbewerb beteiligen.

Mit freundlichen Grüßen

Gez.

Dr. Reimar Pinkernell, LL.M.