

Zum Regierungsentwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen vom 25.01.2017

DIE FAMILIENUNTERNEHMER unterstützen das Ziel der Bekämpfung internationaler Gewinnverlagerung und Erosion der Steuerbasis (BEPS) im Wege eines ganzheitlichen Ansatzes, der von der OECD, EU und G20 Staaten gemeinsam getragen wird und nach einem global vereinbarten Standard einheitlich umgesetzt wird. Denn so kann ein sogenanntes „Level Playing Field“ für alle Unternehmen, unabhängig von Größe oder Ansässigkeitsstaat, entstehen.

Allerdings ist zu befürchten, dass über die Vereinbarung des BEPS-Projekts hinausgehende vorgeschlagene Einführung einer Lizenzschranke nicht nur Großkonzerne treffen wird, sondern auch insbesondere international tätige Familienunternehmer. Diese können nicht dieselben Ressourcen und Expertise aufbringen wie angeprangerte multinationale, angeblich steuervermeidende Konzerne. Sie wird auch über die Einschränkung eines Missbrauches hinausgehen, insbesondere besteht die Gefahr, dass andere Länder diesem überschießenden Vorschlag nacheifern und dabei für Unternehmen, die weit mehr Lizenzentgelte aus dem Ausland einnehmen als dorthin zahlen, die also in Deutschland forschen, gravierende Nachteile entstehen. Gerade deshalb sollte nicht (nur) die Wahrung deutscher fiskalischer Interessen im Vordergrund dieses Gesetzes stehen. Auch der Erhalt der Wettbewerbsfähigkeit des Steuerrechtsstandortes und deutscher Familienunternehmen, die hier den Großteil ihrer Steuern zahlen, sollte berücksichtigt werden.

Hingegen würde die Einführung einer Lizenzschranke, wie im Regierungsentwurf vorgesehen, den internationalen Konsens verlassen und noch kompliziertere steuerrechtliche Vorschriften für grenzüberschreitende Fälle, vermehrte Dokumentationspflichten und steigende Rechtsunsicherheit verursachen. Dabei sollte insbesondere auf die Verhältnismäßigkeit und Angemessenheit der zusätzlich auferlegten Pflichten für Steuerpflichtige gegenüber dem Nutzen bzw. der Zielerreichung des Gesetzes geachtet werden. Dies ist im Fall der vorgeschlagenen Lizenzschranke erheblich zu bezweifeln. Denn so wie sie vorgesehen ist, wird die Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs zu einem erhöhten Konfliktpotential in Fällen grenzüberschreitender Besteuerung führen, indem internationale Grundsätze des Steuerrechts aus Sicht der deutschen Finanzverwaltung überschrieben werden. Auch die Verwaltungskosten werden mit Sicherheit weitaus höher liegen als der in der Begründung genannte Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft von 82.000 Euro, der unbedingt nochmals geprüft werden sollte.

1. Internationale Beschlusslage

Im Oktober 2015 hat die OECD Abschlussberichte zu allen 15 BEPS-Aktionspunkten vorgelegt. Diese dienen als konkrete Handlungsempfehlungen für die nationalen Gesetzgeber, um gegen Steuervermeidung vorzugehen. Parallel dazu hat die EU-Kommission einige dieser Punkte bereits aufgegriffen bzw. hinzugefügt. Wichtig ist festzuhalten, dass es sich bei allen Empfehlungen um Standards handelt, auf die sich alle beteiligten Staaten gemeinsam

geeignet haben. Diese Einigung bedingt implizit eine Selbstverpflichtung, sich auch an diese Grundsätze zu halten.

Das deutsche Steuerrecht weist zu vielen dieser Maßnahmen bereits ausführliche Vorschriften auf bzw. enthält keine widersprüchlichen Regeln zu den Aktionspunkten. Dies ist insbesondere der Fall für den Aktionspunkt 5, Arbeiten gegen schädlichen Steuerwettbewerb. Im Fokus stehen dabei Regelungen, mit denen Lizenz Einkünfte steuerlich privilegiert werden (sogenannte „Patentboxen“). Der Aktionsplan sieht vor, dass zukünftig Einnahmen nur noch dann durch Lizenzboxen steuerlich gefördert werden dürfen, wenn die Unternehmen in dem Land, in dem sie eine Lizenzbox nutzen, auch wirklich Forschung und Entwicklung betreiben (Nexus-Ansatz).

2. Deutscher Alleingang und Konsequenzen für Familienunternehmer

In Deutschland gibt es keine einer Lizenzbox ähnelnde Vorschrift. Zwar könnte die Einführung einer entsprechenden deutschen Begünstigung nun auch in Betracht gezogen werden. DIE FAMILIENUNTERNEHMER lehnen eine solche jedoch aus den bekannten ordnungspolitischen Gründen ab. Sachgerechter und breiter ansetzend wäre ein finanzierungsneutrales Steuerrecht. Hingegen bedarf es aber auch weder aufgrund internationalen Drucks noch wegen nationaler Unzulänglichkeiten der Einführung einer Lizenzschranke. Dies wird selbst im Gesetzentwurf deutlich: Einerseits geht man von sehr geringeren Mehreinnahmen aus. Dies ist auch bedingt durch den Umstand, dass § 1 AStG die meisten Fälle bereits aufgreift. Unangemessen niedrig besteuerte Gewinne werden – bei deutscher Beteiligung an der ausländischen Lizenzbox – bereits durch die Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 ff AStG erfasst und bei Vorliegen der Voraussetzungen auf das höhere deutsche Belastungsniveau heraufgesetzt. Weiter wird festgestellt, dass die Maßnahme ab 2021 überflüssig werden sollte, sobald die international vereinbarte Frist zur Abschaffung schädlicher Lizenzregime greift. Die Mutmaßung, dass der Nexus Approach der OECD nicht ausreichen würde, kann noch gar keine seriöse Grundlage haben. Außerdem widerspricht Deutschland damit der eigenen Zustimmung zum OECD-Konsens und untergräbt damit dessen Glaubwürdigkeit und die eigene.

Vielmehr könnte ein deutscher Alleingang langfristig noch mehr Schaden als zunächst vermutet. Die in § 4j EStG-E vorgesehene Regelung erfasst nämlich insbesondere Fälle, die mit deutschem Steuersubstrat in keinem Zusammenhang stehen. Die Lizenzschranke führt dazu, dass verbundenen – wobei schon eine Beteiligungsquote von mehr als 25% ausreichend sein soll – deutschen Unternehmen, die Lizenznehmer sind, der Betriebsausgabenabzug für ausländische Sachverhalte verweigert. Das Abzugsverbot wird nicht vom Verhalten des Steuerpflichtigen oder des verbundenen Unternehmens im Ausland abhängig gemacht, sondern vom Vorhandensein einer entsprechenden Regelung in der ausländischen Rechtsordnung. Mit der Bestimmung „ungeachtet eines bestehenden Doppelbesteuerungsabkommens“ in § 4j Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 EStG-E wird außerdem ein generelles Treaty Override begründet und damit jegliches anwendbares, mühsam mit dem Vertragsstaat vereinbarte Doppelbesteuerungsabkommen ausgehöhlt.

Mit dieser über nationale Grenzen und internationale Vereinbarungen ausufernden Regelung, lädt Deutschland andere Länder gerade dazu ein, ähnliche Vorschriften einzuführen. Vielmehr noch: Schon aufgrund der in der Präambel genannten „Tatsache“, dass Staaten auch künftig Präferenzregelungen, die nicht dem Nexus-Ansatz entsprechen, für Zwecke des Steuerwettbewerbs einsetzen könnten, müssten sich alle anderen BEPS-Partnerstaaten von Deutschland vor den Kopf gestoßen fühlen. Hinzu kommt der Umstand, dass § 4j EStG-E bei Aufwendungen greift, die ab 1. Januar 2018 entstehen, obwohl international ein Bestandsschutz für vor dem 30. Juni 2016 geschaffene Patentboxen bis zum 30. Juni 2021 zugelassen wird.

Vor dem Hintergrund, dass deutsche Unternehmen deutlich höhere Lizenzeinnahmen als Lizenzausgaben vorweisen, könnte sich die Provokation „Lizenzschranke“ langfristig für den deutschen Haushalt kontraproduktiv auswirken. Leidtragende im Kreuzfeuer der Besteuerungsrechte wären international tätige Familienunternehmen, die sich mit noch mehr Doppelbesteuerungsfällen auseinandersetzen müssten. Besorgt sind Familienunternehmer aber vor allem deshalb, weil naheliegt, dass andere Staaten die Regelung kopieren könnten, ohne eine deutliche Verbindung zu Präferenzregimen herzustellen. Es steht zu befürchten, dass stattdessen Lizenzschranken eingeführt werden, die alleine auf die (tatsächliche) Besteuerung im anderen Staat abstellen. Bei solchen Regelungen wird z. B. häufig nicht genügend darauf geachtet, dass eine niedrige oder Nicht-Besteuerung, die auf einer Verlustverrechnung beruht, nicht als schädlich angesehen werden darf.

3. Missachtung wesentlicher Steuerprinzipien

Wie bereits angedeutet, geht es im Rahmen des § 4j EStG-E nicht um die leistungsrechte Besteuerung von Einkünften, sondern vielmehr um eine Versagung des Abzugs von Betriebsausgaben. Darin liegt ein deutlicher Widerspruch gegen das objektive Nettoprinzip. Mit der Lizenzschranke wird zudem ein Sonderrecht bzw. eine Schlechterstellung für international forschende, verbundene Unternehmen geschaffen. Eine ausreichende Rechtfertigung aufgrund eines sehr hohen Missbrauchsrisikos in verbundenen Unternehmen ist schon allein aufgrund der zu erwartend sehr geringen Steuermehreinnahmen und dem zeitlichen Horizont der Vorschrift nicht gegeben. Aus denselben Gründen hält der BFH die Zinsschranke für verfassungswidrig und hat sie dem BVerfG zur Überprüfung vorgelegt (Beschl. v. 14.10.2015, I R 20/15). Aus diesem Gründen gibt es bereits jetzt erhebliche Bedenken an der Verfassungsgemäßheit der Lizenzschranke.

4. Weitere Bedenken

Viel zu hoch gerade im internationalen Vergleich ist insbesondere der anzusetzende „Niedrigsteuersatz“ von 25 Prozent gem. § 4j Abs. 2 Satz 1 EStG-E. Sachgerechter wären 15 Prozent in Anlehnung an die Körperschafts- oder Quellenbesteuerung.

Viel zu niedrig ist hingegen die gewählte Beteiligungsgrenze. Durch den Verweis auf § 1 Abs. 2 AStG gelten Unternehmen als nahe stehend, wenn der Beteiligungsgrad gerade einmal 25

Prozent übersteigt. Dabei liegt z.B. für Joint Ventures bei solch einer niedrigen Grenze weder die notwendige Konzernverbundenheit noch Kontrolle ausreichend vor.

Auch die Substanzanforderungen des § 4j Abs. 1 Satz 4 EStG-E entbehren jeglicher Verhältnismäßigkeit. Der Gesetzentwurf enthält eine Ausnahme vom Abzugsverbot, wenn sich die „Niedrigbesteuerung“ aus einer Präferenzregelung ergibt, „die auf Rechte beschränkt ist, denen eine substantielle Geschäftstätigkeit zugrunde liegt“. Diese Nachweispflicht der Abzugsfähigkeit und deren Umfang stellen einen erheblichen Bürokratieaufwand für Unternehmen dar.

Auch die Rechtsfolge der Lizenzschranke ist einschneidend, denn sie führt zu einer übermäßigen Wirkung, weil die Kürzung sehr pauschal berechnet wird und häufig zu einer Überkompensierung führen wird. Zudem ist die Rechtsfolge endgültig, das heißt, der Betriebsausgabenabzug wird versagt und nach nicht – wie dies bei der Zinsschranke der Fall ist – nachgeholt werden.

Schließlich ist nochmal darauf hinzuweisen, dass Abzugsverbote eine Doppelbelastung (Abzugsverbot beim Schuldner, Besteuerung des Gläubigers) bewirken, die grenzüberschreitende Investitionen behindert. Dadurch wird die Nutzung von immateriellen Wirtschaftsgütern noch weiter erschwert.