

Betriebs Berater

14 | 2017

Recht | Wirtschaft | Steuern

3.4.2017 | 72. Jg.
Seiten 769–832

DIE ERSTE SEITE

Prof. DDr. Gunter Mayr

Anti-BEPS-RL: wirksames Mittel zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken?

WIRTSCHAFTSRECHT

Dr. Christian Mense, RA, und **Dr. Marcus Klie**, RA

Deutscher Corporate Governance Kodex 2017 –
Auswirkungen der aktuellen Änderungen für die Praxis | 771

STEUERRECHT

Dr. Stephan Canz, ORR

Die Prüfungserweiterung wegen Grunderwerbsteuer | 791

Svetlana Heil, RAin/StBin, und **Alexander Pupeter**, RA/StB

Lizenzschranke – Gesetzesentwurf eines neuen § 4j EStG | 795

BILANZRECHT UND BETRIEBSWIRTSCHAFT

Dr. Andreas Schmid, WP

Neue IDW-Standardentwürfe zum Bestätigungsvermerk –
sind alle Einzelregelungen zielführend? | 811

ARBEITSRECHT

Prof. Dr. Gregor Thüsing und **Regina Mathy**

Schriftformerfordernis bei der Konkretisierung nach § 1b Abs. 1 S. 6 AÜG-E? | 821

Svetlana Heil, RAin/StBin, und Alexander Pupeter, RA/StB

Lizenzschränke – Gesetzesentwurf eines neuen § 4j EStG

Am 25.1.2017 hat die Bundesregierung den Entwurf einer neuen Lizenzschränke beschlossen (§ 4j EStG-E). Danach werden Lizenzzahlungen an Nahestehende nur noch eingeschränkt oder gar nicht mehr abzugsfähig sein, wenn die Einnahmen beim Lizenzgeber durch ein steuerliches Präferenzregime niedrig besteuert werden. Eine Ausnahme soll für BEPS-konforme Lizenzboxen gelten. Der Beitrag gibt einen Überblick über den Entwurf sowie die erste Reaktion des Bundesrates, weist auf Unklarheiten hin und äußert sich skeptisch zur Verfassungsmäßigkeit der Lizenzschränke jedenfalls in dieser Ausgestaltung.

I. Hintergrund: BEPS und Lizenzboxen

Eine der Steuergestaltungen, denen im Rahmen der BEPS-Initiative der OECD und der G20 der Kampf angesagt worden ist, ist die sog. Lizenzbox.¹ Darunter versteht man zusammengefasst eine begünstigte Ertragsbesteuerung von Einkünften aus geistigen Eigentumsrechten. Innerhalb der EU/des EWR ist die Anzahl solcher Lizenzboxen in den letzten Jahren auf aktuell ca. 14 verschiedene Regelungen² gestiegen. Lizenzboxen führen nicht nur dazu, dass sich forschungsintensive Unternehmen in Ländern mit Lizenzboxen ansiedeln. Sie bieten auch multinationalen Konzernen die Gelegenheit, ihre Steuerquote zu senken, indem innerhalb eines Konzerns entsprechende Einkunftsquellen (Patente etc.) in solche Lizenzboxländer verlagert werden.

Im Rahmen des BEPS-Projekts stand Deutschland auf Seiten derer, die für eine vollständige Abschaffung solcher Lizenzboxen eintraten, während sich andere Länder für eine weitgehende Beibehaltung einsetzten. Schließlich wurde von Deutschland und Großbritannien ein gemeinsamer Vorschlag als Kompromiss erarbeitet,³ der von OECD/G20 angenommen wurde und Eingang in den OECD-Abschlussbericht 2015 zu Aktionspunkt 5 („BEPS 5“)⁴ fand. BEPS 5 enthält als Ergebnis des Kompromisses Vorgaben, unter welchen Voraussetzungen Lizenzboxen und andere Präferenzregime künftig zulässig sind und bis wann bestehende schädliche Lizenzboxen angepasst oder abgeschafft sein müssen.

Obwohl die OECD/G20 im Rahmen der BEPS-Initiative keine Vorgaben für die Behandlung von Lizenzzahlungen als steuerliche Abzugsposten entwickelt haben, hat Österreich bereits im Jahr 2014 eine Lizenzschränke eingeführt, die generell an die Niedrigbesteuerung des Zahlungsempfängers von unter 10% anknüpft und auch keine Ausnahme für BEPS-konforme Lizenzboxen vorsieht.⁵

Die Bundesregierung hat nun am 25.1.2017 ebenfalls einen Gesetzesentwurf⁶ beschlossen, mit dem (vereinfacht) konzerninterne Lizenzzahlungen an nahestehende Gläubiger, die von nicht BEPS-konformen Lizenzboxen profitieren, ab dem 1.1.2018 ganz oder teilweise in Deutschland beim Schuldner nicht mehr abzugsfähig sein sollen („Lizenzschränke“). Der Bundesrat hat den Entwurf in einer ersten Stellungnahme vom 10.3.2017⁷ – ergänzt um einige Prüfbitten – begrüßt.

II. Überblick über den neuen § 4j EStG-E

Die Lizenzschränke hat einen breiten Anwendungsbereich (s. unter II.1.) und greift im Grundfall dann ein, wenn folgende vier Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Aufwendungen des Schuldners für Rechteüberlassungen (s. unter II.2.);
2. Gläubiger der Aufwendungen ist eine dem Schuldner nahestehende Person (s. unter II.3.);
3. niedrige Besteuerung der Einnahmen beim Gläubiger aufgrund einer Präferenzregelung (s. unter II.4);
4. keine Anknüpfung der Präferenzregelung an „substantielle Geschäftstätigkeit“ (s. unter II.5).

Als Rechtsfolge ordnet § 4j EStG-E an, dass der Schuldner – abhängig von der Besteuerung der Einnahmen beim Gläubiger – seine Aufwendungen nur teilweise oder auch gar nicht abziehen kann (s. unter II.6).

1. Anwendungsbereich der Lizenzschränke

Der Anwendungsbereich der Lizenzschränke ist umfassend. § 4j EStG-E gilt sowohl für unbeschränkt als auch für beschränkt Steuerpflichtige. Er gilt für natürliche Personen, für Mitunternehmenschaften, vermögensverwaltende Personengesellschaften und über § 8 Abs. 1 KStG für Kapitalgesellschaften und andere Körperschaftsteuer-subjekte.

Das Abzugsverbot gilt für die betrieblichen Einkunftsarten und für die nicht-betrieblichen Einkunftsarten (§ 9 Abs. 5 Satz 2 EStG-E). Über § 8 Satz 1 GewStG wirkt sich die Lizenzschränke auch auf die Gewerbesteuer aus (s. unter II.6).

2. Betroffene Aufwendungen

Der Begriff der „Aufwendungen“ wird im Regierungsentwurf nicht näher erläutert. In Anlehnung an die Rechtsprechung⁸ zu § 8 Nr. 1 f) GewStG sollte er weit zu verstehen sein und vor allem einmalige oder wiederkehrende Lizenzzahlungen, aber auch „Schutzgelder“ und ähnliche Leistungen für die Rechtsüberlassung an den Gläubiger umfassen.

1 Auch Patentbox oder IP-Box genannt.

2 Siehe Zusammenstellung in BT-Drs. 18/1238, 2, Stand: 25.4.2014; neu hinzu kamen Italien im Jahr 2015 und Irland im Jahr 2016.

3 Gemeinsame Presseerklärung Großbritannien und Deutschland vom 11.11.2014 „Vorschläge für neue Regeln für steuerliche Präferenzsysteme in Bezug auf geistiges Eigentum (sog. Patentboxen)“, abrufbar unter <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Pressemitteilungen/Finanzpolitik/2014/11/14-11-11-PM47.html>.

4 OECD, BEPS Aktionspunkt 5, Abschlussbericht vom 5.10.2015, abrufbar unter <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2315325e.pdf?expires=1487513864&id=id&acclername=guest&checksum=34C85E2424E9A9156EC59CBD07C22CEE>.

5 § 12 Abs. 1 Nr. 10 öKStG.

6 Entwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen – Gesetzesentwurf der Bundesregierung vom 25.1.2017, BT-Drs. 18/11233 v. 20.2.2017.

7 BR-Drs. 59/17 (Beschluss) v. 10.3.2017.

8 BFH, 31.1.2012 – I R 105/10 (NV), BFH/NV 2012, 996.

Die Umschreibung von Rechteüberlassungen in § 4j Abs. 1 S. 1 EStG-E ist wortgleich mit Rechteüberlassungen im Sinne des § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG und soll nach der Gesetzesbegründung auch inhaltlich gleich zu verstehen sein.⁹

Von der Lizenzschranke umfasst sind insbesondere Überlassungen folgender Rechte:

- Urheberrechte, d.h. Rechte, die nach Maßgabe des UrhG geschützt sind (dazu gehören neben Schriftwerken u.a. auch Computerprogramme und Darstellungen wissenschaftlicher oder technischer Art wie Zeichnungen, Pläne, Skizzen und Tabellen);
- Gewerbliche Schutzrechte, d.h. geschützte Rechte nach Maßgabe des DesignG, des PatG, des GebrMG oder des MarkenG;
- Rechte, die dem UrhG oder den gewerblichen Schutzrechten vergleichbar sind, z.B. Recht am Namen, Wort, Bild, Ton usw.;¹⁰
- nach dem Wortlaut des § 4j Abs. 1 S. 1 EStG-E auch ungeschützte Rechte an gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen, Fertigkeiten und Verfahren.

Die gesetzliche Aufzählung betroffener Rechte ist nicht abschließend, sondern wegen ihres Wortlautes („insbesondere“) nur beispielhaft.

Wie auch im Rahmen des § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG¹¹ sollten von der Lizenzschranke allerdings nur Aufwendungen für zeitlich begrenzte Nutzungsüberlassungen, nicht dagegen solche für endgültige Rechtsübertragungen umfasst sein. Eine endgültige Rechtsübertragung liegt (neben einem Rechtekauf) nach der Rechtsprechung des BFH¹² auch dann vor, wenn das Recht während der eingeräumten Nutzungszeit vollständig „verbraucht“ wird.

3. Nahestehende Person als Gläubiger

a) Person des Gläubigers

Der beschränkte Abzug von Aufwendungen greift nach § 4j Abs. 1 S. 1 a.E. EStG-E nur ein, wenn der Gläubiger der Zahlungen eine dem Schuldner nahestehende Person im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG ist. Die Lizenzschranke betrifft also im Wesentlichen nur Konzernsachverhalte. Lizenzzahlungen an fremde Dritte sollen dagegen weiterhin grundsätzlich unbeschränkt abzugsfähig bleiben.

Weder aus dem Gesetzeswortlaut noch aus der Gesetzesbegründung lässt sich aktuell erkennen, ob die verwendeten Begriffe „Gläubiger“ und „Schuldner“ auf Grundlage des deutschen oder des ausländischen Steuer- oder Zivilrechts zu verstehen sind. Diese Unterscheidung kann im Einzelfall von Bedeutung sein, wenn verschiedene Rechtsordnungen den gleichen Sachverhalt unterschiedlich bewerten (denkbar etwa in Treuhandkonstellationen oder bei Lizenzierung über Mitunternehmenschaften).

Es erscheint uns dogmatisch richtiger, sowohl den „Gläubiger“ als auch den „Schuldner“ grundsätzlich nach deutschem Steuerrecht zu bestimmen – auch weil § 4j EStG-E im Kontext deutscher Steuervorschriften steht und in Fällen von Betriebsstätten in § 4j Abs. 1 S. 2 EStG-E ausdrücklich auf die (deutsche) ertragsteuerliche Zurechnung abstellt.

b) Nahestehen

Entscheidend ist die exakte Bestimmung der Person des „Gläubigers“ und des „Schuldners“ für die weitere Prüfung des „Nahestehens“ nach § 1 Abs. 2 AStG. Aufgrund des gesetzlichen Verweises auf § 1 Abs. 2 AStG wird man insoweit auf die zu § 1 Abs. 2 AStG entwickelten Erkenntnisse zurückgreifen können. Eine besondere Schwierigkeit wird aber auch hier wohl künftig die Prüfung des Nahestehens bei Personengesellschaften und Mitunternehmenschaften darstellen.

Bereits im Rahmen des § 1 Abs. 2 AStG war die Behandlung von Personengesellschaften lange umstritten¹³ und ist letztendlich durch Einfügung des § 1 Abs. 1 S. 2 AStG¹⁴ gelöst worden. Aufgrund des beschränkten Verweises in § 4j Abs. 1 S. 1 EStG-E nur auf § 1 Abs. 2 AStG – und nicht auch auf den neu eingefügten § 1 Abs. 1 S. 2 letzter Halbsatz AStG – kann diese gesetzliche Lösung unseres Erachtens nicht ohne weiteres für Fälle des § 4j EStG-E übernommen werden. Eine wirklich „saubere“ Lösung für die Personengesellschaftsfälle zu finden, wird hier, wie auch generell bei Personengesellschaften mit Auslandsbezug, nicht einfach sein.

4. Niedrige Besteuerung durch eine Präferenzregelung

a) Präferenzregelung

Um das Abzugsverbot beim Schuldner auszulösen, müssen die korrespondierenden Einnahmen des Gläubigers einer niedrigen Besteuerung unterliegen, die von der Regelbesteuerung dieses Landes abweicht (sog. „Präferenzregelung“).

Damit sind von § 4j EStG-E Jurisdiktionen mit einem insgesamt sehr günstigen Steuersatz¹⁵ ohne Sonderregelungen sowie Länder, in denen der Gläubiger generell keine Steuern bezahlt (wie etwa Bahamas, Bermudas, Cayman Inseln), nicht erfasst.

Das Abzugsverbot des § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG-E gilt, so wie es aktuell formuliert ist, grundsätzlich wohl für alle Präferenzregime, es ist nicht auf Lizenzboxen limitiert (anders als die Ausnahmeregelung in § 4j Abs. 1 Satz 4 EStG-E, s. unten II.5.b)). Damit sind neben Lizenzboxen auch Präferenzregime erfasst, die sich auf andere Kriterien – wie beispielsweise Alter des Unternehmens (z.B. Steuerbegünstigungen für Startups) oder die Lage in steuerbegünstigten Sonderzonen (z.B. strukturschwache Regionen) etc. – beziehen.

Aus dem auf Lizenzboxen beschränkten Anwendungsbereich der Ausnahmeregelung in § 4j Abs. 1 Satz 4 EStG-E (siehe unter II.5.b)) auf eine Einschränkung des gesamten Geltungsbereichs der Lizenzschranke zu schließen, erscheint aufgrund des klar unterschiedlichen Wortlauts nicht naheliegend. Auch eine teleologische Reduktion des Anwendungsbereichs auf Lizenzboxen erscheint schwierig: Zwar sollen ausweislich der Gesetzesbegründung¹⁶ „die bekannten Arten der Lizenzboxen“ erfasst werden. Aber das Gesetz knüpft erkennbar an BEPS-Aktionspunkt 5 an, der sich grundsätzlich mit allen Formen von Präferenzregimen beschäftigt.

b) Niedrige Besteuerung

Eine niedrige Besteuerung liegt bei einer Ertragsteuerbelastung von unter 25% vor (§ 4j Abs. 2 EStG-E) und somit auch bei einer vollständigen Steuerfreistellung.

Der Gesetzeswortlaut sagt nicht eindeutig, ob sich die 25% auf die Einnahmen oder die Einkünfte (also Einnahmen abzüglich damit in

⁹ Vgl. Gesetzesentwurf der Bundesregierung vom 25.1.2017, BT-Drs. 18/11233, 7.

¹⁰ BMF, 25.11.2010 – IV C 3 – S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350 unter 2.1.3.1, StB 2011, 13 Ls.

¹¹ Zu Details s. BMF, 25.11.2010 – IV C 3 – S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350 unter 2.1.3.2, StB 2011, 13 Ls.

¹² BFH, 16.5.2001 – I R 64/99, BStBl. II 2003, 641, BB 2002, 82, RIW 2002, 246.

¹³ Vgl. Details bei Rupp, in: Haun/Kahle/Goebel/Reiser, Außensteuerrecht, Stand: März 2013, § 1 Abs. 1 AStG, Rn. 25 ff. und Boller, in: Haun/Kahle/Goebel/Reiser, Außensteuerrecht, Stand: Januar 2017, § 1 Abs. 2–4 AStG, Rn. 14 ff.

¹⁴ AmtshilfeRLUmG vom 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809.

¹⁵ Regelsteuersatz von unter 25%.

¹⁶ Vgl. BT-Drs. 18/11233, 8.

Zusammenhang stehender tatsächlich anfallender Ausgaben) beziehen. Zumindest Abs. 1 Satz 1 des § 4j EStG-E spricht explizit davon, dass „Einnahmen“ einer niedrigen Besteuerung unterliegen müssen; Abs. 2 spricht nur von „weniger als 25%“, ohne die Bemessungsgrundlage zu benennen. Auch die Gesetzesbegründung hierzu ist nicht eindeutig. Auf Basis des derzeitigen Wortlautes des § 4j EStG-E spricht somit einiges dafür, auf die prozentuale Belastung der „Einnahmen“ abzustellen.

Die Unterscheidung kann bereits darüber entscheiden, ob eine Niedrigbesteuerung vorliegt. Da die meisten Präferenzregime zu einem Steuersatz führen, der auch bezogen auf die „Einkünfte“ unter 25% liegt, ist die Frage an dieser Stelle typischerweise weniger relevant. Sie wird jedoch bei der Ermittlung des nichtabzugsfähigen Anteils ausschlaggebend sein (s. unter II.6).

Vernünftig wäre hier aus unserer Sicht aber nur ein Verständnis, das auf die tatsächliche prozentuale Belastung der „Einkünfte“ abstellt. Dann liegt es weiterhin nahe, die Einkünfte entsprechend § 8 Abs. 3 Satz 1 AStG (auf den in § 4j EStG-E allerdings nicht verwiesen wird) grundsätzlich nach deutschem Steuerrecht zu ermitteln. Zu den so ermittelten Einkünften ist dann der Betrag der effektiven Steuerbelastung ins Verhältnis zu setzen.

Unabhängig von der Anknüpfung an die Einkünfte oder Einnahmen kommt es bei der Ermittlung der ausländischen Steuerbelastung nicht auf den Nominalbetrag des ausländischen Steuerregimes an, es sind vielmehr auch teilweise Steuerfreistellungen, fiktive Betriebsausgabenabzüge etc. in die Betrachtung einzubeziehen (§ 4j Abs. 2 Satz 2 EStG-E). Auch § 8 Abs. 3 Sätze 2 und 3 AStG sind entsprechend anwendbar (§ 4j Abs. 2 Satz 4 EStG-E).

Es kann Fälle geben, in denen auf die Lizenzzahlung deutsche Quellensteuer gem. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG anfällt, beispielsweise weil kein DBA mit dem Sitzstaat besteht, § 50d Abs. 3 EStG anwendbar ist oder nach einer derzeit auf EU-Ebene diskutierten Änderung¹⁷ der Zins- und Lizenzrichtlinie.¹⁸ Der Gesetzeswortlaut schließt es nicht aus, auch diese Quellensteuer als Teil der Ertragsteuerbelastung des Schuldners zu verstehen. Denn der Wortlaut stellt nur darauf ab, dass die von der Regelbesteuerung abweichende Besteuerung zu einer Ertragsteuerbelastung von weniger als 25% führt. Diese Kausalität ist auch gegeben, wenn eine Quellensteuervorbelastung von 15% durch die ausländische Präferenzregelung nur auf eine Gesamtsteuerbelastung von unter 25% aufgestockt wird. Das Gesetz verlangt nicht, dass sich die hier maßgebliche Ertragsteuerbelastung ausschließlich aus der Präferenzregelung ergibt; die Quellensteuer kann also einfließen. Da die Lizenzschranke eine Niedrigbesteuerung verhindern will, entspräche die Einbeziehung von Quellensteuer auch dem Gesetzeszweck. Andernfalls käme es u.U. zu dem absurden Ergebnis, dass die Lizenzeinnahmen in Deutschland als niedrigbesteuert gelten, obwohl Deutschland selbst sie beim Gläubiger besteuert.

5. Ausnahme: BEPS-konforme Lizenzbox

Eine Niedrigbesteuerung aufgrund einer Präferenzregelung ist gem. § 4j Abs. 1 S. 4, 5 EStG-E dann nicht schädlich, wenn die Präferenzregelung „auf Rechte beschränkt ist, denen eine substantielle Geschäftstätigkeit“ zugrunde liegt.

a) Anknüpfung an die ausländische Regelung

Bemerkenswert ist, dass die deutsche Ausnahmeregelung an die abstrakte Ausgestaltung der ausländischen Regelung anknüpft. Ist diese

nicht auf Rechte beschränkt, denen eine substantielle Geschäftstätigkeit zugrunde liegt, ist der Abzug in Deutschland eingeschränkt bzw. ausgeschlossen, selbst wenn der konkrete Gläubiger mit seinen IP-Einnahmen nachweisbar diesen Anforderungen genügen sollte.

b) Ausnahme nur für Lizenzboxen

Das begünstigte Präferenzregime hat nach dem Wortlaut des § 4j Abs. 1 S. 4 EStG-E auf Rechte beschränkt zu sein. Die Ausnahme gilt also eindeutig nur für ausländische Lizenzboxen.

Es besteht daher der Widerspruch, dass das grundsätzliche Abzugsverbot wohl auch für Präferenzregime gelten soll, die keine Lizenzboxen sind, die Ausnahme hingegen auf Lizenzboxen beschränkt ist. Auch andere Präferenzregime als Lizenzboxen können jedoch BEPS-konform sein, wenn sie eine wesentliche Geschäftstätigkeit erfordern.¹⁹

Dieser Konflikt lässt sich unseres Erachtens nur lösen, wenn bereits das Abzugsverbot der Lizenzschranke (durch eine Änderung des Gesetzeswortlautes) generell auf Lizenzboxen beschränkt wird (s. oben unter II.4.a)). Alternativ könnte die Ausnahmeregelung auch auf andere Präferenzregime erweitert werden, allerdings sind die Kriterien für die „wesentliche Geschäftstätigkeit“ bei anderen Präferenzregimen selbst bei der OECD noch nicht ausgearbeitet, so dass das Gesetz praktisch kaum handhabbar wäre.

c) Substantielle Geschäftstätigkeit

Der Gesetzeswortlaut definiert nicht, was eine substantielle Geschäftstätigkeit ist, sondern grenzt sie lediglich negativ ab. Sie liegt nach § 4j Abs. 1 S. 5 EStG-E nicht vor, wenn der Gläubiger das Recht nicht oder nicht weit überwiegend im Rahmen seiner eigenen Geschäftstätigkeit entwickelt hat. Das soll insbesondere gelten, wenn er das Recht „nur“ erworben hat oder das Recht durch nahestehende Personen entwickelt worden ist.

Aus der Gesetzesbegründung ergibt sich jedoch, dass mit dem Begriff der substantiellen Geschäftstätigkeit die Vorgaben von BEPS 5 umgesetzt werden sollen. BEPS 5 enthält bezüglich Lizenzboxen sehr ausführliche Vorgaben, wann Einkünfte aus geistigem Eigentum in ausreichendem Zusammenhang („Nexus“) mit eigener wesentlicher Geschäftstätigkeit stehen (BEPS-Aktionsplan 5 Abs. 23 ff.).

Die Lizenzboxregelung hat eine direkte Verknüpfung zwischen den steuerbegünstigten Einnahmen und den FuE-Ausgaben, die diesen Einnahmen zugrunde liegen, herzustellen. Soweit die Ausgaben für „wesentliche Geschäftstätigkeit“ des von der Lizenzbox begünstigten angefallen sind (eigene FuE-Aktivitäten sowie Auftragsforschung bei unverbundenen Dritten²⁰), sind es „gute“ Ausgaben. Soweit diese Ausgaben nicht als durch eigene „wesentliche Geschäftstätigkeit“ verursacht gelten, (Anschaffung eines IP-Rechtes²¹ oder Auftragsfor-

17 Council of the European Union of 6 February 2017, doc 5988/17, abrufbar unter <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-5988-2017-INIT/en/pdf>.

18 Richtlinie 2003/49/EG des Rates v. 3.6.2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABIEU Nr. L 157 v. 26.6.2003, 49 ff.

19 Beispielsweise können Präferenzregelungen für strukturschwache Regionen zulässig sein: BEPS 5 Abs. 150.

20 Forschungsaufträge an fremde Dritte gehören zu den „guten“ Aufwendungen, obwohl sie eigentlich gerade keine eigene FuE-Geschäftstätigkeit verkörpern. Hier wird seitens der OECD davon ausgegangen, dass in der wirtschaftlichen Realität nur unwesentliche Teile der FuE-Tätigkeiten an fremde Dritte vergeben werden (BEPS 5 Abs. 49 ff.) und dies daher akzeptiert werden könne.

21 Die Kosten der Anschaffung eines IP-Rechtes werden für Zwecke dieses Tests als FuE-Ausgaben behandelt, da sie die FuE-Aufwendungen des Verkäufers widerspiegeln sollen (BEPS 5 Abs. 52).

schung bei verbundenen Unternehmen), sind sie schädlich. Für die „guten“ FuE-Ausgaben darf noch ein Aufschlag (Uplift) von 30 % bis maximal zum Gesamtbetrag der FuE-Ausgaben für dieses IP-Recht eingerechnet werden (BEPS 5 Abs. 40).

Die Lizenzboxregelung muss sodann die „guten“ FuE-Ausgaben ins Verhältnis setzen zum Betrag der gesamten mit einem IP-Recht im Zusammenhang stehenden FuE-Ausgaben (also der Summe aus „guten“ und „schädlichen“ FuE-Ausgaben). Nur die Einkünfte aus dem IP-Recht in dem so errechneten Quotient gelten als Ausfluss der eigenen wesentlichen Geschäftstätigkeit und dürfen begünstigt werden (BEPS 5 Abs. 42 ff.).

d) Beschränkung der begünstigten Rechte nach BEPS 5/Markenrechte

Nach den Vorgaben des BEPS-Aktionspunkts 5 (Abs. 34 ff.) darf eine Lizenzbox nur Einkünfte aus Patenten, patentähnlichen Rechten (z. B. Gebrauchsmuster) und urheberrechtlich geschützter Software begünstigen. Daneben darf sonstiges qualifiziertes und registriertes geistiges Eigentum nur begünstigt werden, wenn es von kleineren Unternehmen gehalten wird. Nach dem OECD-Ansatz dürfen also (im Gegensatz zu § 4j EStG-E) im Rahmen von Lizenzboxen insbesondere andere Urheberrechte, wie z. B. Pläne, oder ungeschützte Rechte, wie technisches Know-How und Verfahrenstechniken, generell nicht begünstigt werden, selbst wenn sie ausschließlich das Ergebnis eigener FuE sein sollten.

Sowohl nach BEPS 5 als auch nach § 4j Abs. 1 Satz 6 EStG-E dürfen schließlich Einnahmen aus Markenrechten nicht begünstigt werden. Der nicht eindeutige Gesetzeswortlaut des § 4j Abs. 1 Satz 6 EStG-E („soweit“) deutet darauf hin, dass in diesen Fällen die ausländische Präferenzregel nicht automatisch insgesamt als schädlich angesehen wird, sondern nur, soweit dadurch die Einnahmen des Gläubigers aus Markenrechten begünstigt werden. Hier kommt es also, anders als zuvor, wohl auf den konkret verwirklichten Sachverhalt an.

e) Auslegung/Bindung an BEPS?

Das Ziel des Gesetzgebers, mit § 4j EStG-E an die Vorgaben von BEPS 5 anzuknüpfen, ergibt sich aus der Begründung, findet jedoch im Wortlaut keinen Anhaltspunkt. Es bleibt daher abzuwarten, ob Gerichte gegebenenfalls BEPS 5 tatsächlich als Leitlinie für die Interpretation des Begriffs der substantiellen Geschäftstätigkeit akzeptieren oder ob sie diesen Begriff abweichend interpretieren.

Der Bundesrat sieht dieses Risiko ebenfalls und bittet zu prüfen,²² ob im Gesetz an die Stelle der eigenständigen Umschreibung ein Verweis auf BEPS 5 treten kann.

Es zeichnet sich jedenfalls ab, dass in Zukunft Steuerpflichtige mit ihren örtlichen Finanzämtern darüber diskutieren, ob die Steuerregelungen eines anderen Landes BEPS-konform sind oder nicht. Es wäre deshalb sehr hilfreich, wenn die Finanzverwaltung kurzfristig nach Inkrafttreten des Gesetzes eine Liste mit als zulässig angesehenen Lizenzboxen oder – besser noch – eine Negativ-Liste mit den als schädlich angesehenen Präferenzregimen veröffentlichen würde.

Möglicherweise wird die OECD künftig durch das Forum of Harmful Tax Practices (FHTP) auf Basis der neuen Kriterien eine Einzelfallbewertung von Lizenzboxen veröffentlichen (BEPS 5 Abs. 153). Ob jedoch künftige Äußerungen der OECD eine bindende Interpretation eines bereits bestehenden deutschen Gesetzes darstellen können, erscheint zumindest zweifelhaft.

6. Rechtsfolge

Als Rechtsfolge sieht § 4j Abs. 3 EStG-E vor, dass die Aufwendungen des Schuldners nur teilweise oder gar nicht abziehbar sind. Der nicht-abziehbare Teil wird dabei nach folgender Formel ermittelt:

$$25\% - \frac{\text{Belastung durch Ertragsteuern in \%}}{25\%}$$

Beispiel:

Beträgt die Besteuerung beim Gläubiger 5 %, so beträgt der nichtabziehbare Teil beim Schuldner 80 % seines Lizenzaufwandes: $(25\% - 5\%)/25\%$. Dieser nichtabziehbare Teil ist sodann beim Schuldner außerbilanziell hinzuzurechnen bzw. nach § 9 Abs. 5 S. 2 EStG-E bei der Höhe der Werbungskosten zu korrigieren.

Hier wird besonders relevant, ob sich der Prozentsatz der Belastung auf die Einnahmen oder die Einkünfte bezieht (s. oben unter II.4.b)).

Beispiel:

Wenn der Gläubiger aus einem IP-Recht Lizenzinnahmen von 100 erzielt, aber damit (echte) Betriebsausgaben von 30 verbunden sind, sind seine Einkünfte aus diesem Recht nur 70. Wenn in der Lizenzbox eine Ertragsteuerbelastung von 10,5 anfällt, so wären dies 15 % bezogen auf die Einkünfte, aber nur 10,5 % bezogen auf die Einnahmen.

Zur Ermittlung des Prozentsatzes der Ertragsteuerbelastung, auch zur Einbeziehung etwaiger deutscher Quellensteuer siehe oben II 4. b).

Ist der Schuldner der Aufwendungen eine Organgesellschaft, so ist die außerbilanzielle Hinzurechnung bei dieser vorzunehmen.

Stellen die Aufwendungen des Schuldners teilweise eine vGA dar, ist zunächst die vGA außerbilanziell zu korrigieren und auf die danach steuerlich noch anzuerkennenden Aufwendungen § 4j EStG-E anzuwenden.

Gewerbsteuerlich ist nur der nach Anwendung des § 4j EStG-E abziehbare Teil der Aufwendungen nach § 8 Nr. 1f GewStG zu $\frac{1}{4}$ dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen. Denn § 7 Satz 1 GewStG knüpft an die Gewinnermittlung nach EStG/KStG einschließlich außerbilanzieller Korrekturen an.

III. Sonderfälle

1. Betriebstätten

§ 4j Abs. 1 Satz 3 EStG-E sieht vor, dass als Schuldner und Gläubiger auch Betriebstätten gelten. Gemeint sind vermutlich zwei Betriebstätten desselben Rechtsträgers, denn ohne diese Regelung würde § 4j EStG-E in Fällen, in denen eine deutsche Betriebstätte ihre Lizenz von einer ausländischen Betriebstätte desselben Rechtsträgers bezieht, leerlaufen:

Betriebstätten in verschiedenen Jurisdiktionen werden ertragsteuerlich (fast) wie getrennte Rechtsträger behandelt (z. B. § 1 Abs. 5 S. 2 AStG). Zwischen ihnen sind mit steuerlicher Wirkung auch Rechtsgeschäfte – und damit auch Lizenzverträge – möglich, § 16 Abs. 1 BstG. Allerdings sind die verschiedenen Betriebstätten eines Rechtsträgers grundsätzlich nicht „einander nahestehende Personen“,²³ da es sich immer noch um den identischen Rechtsträger, also dieselbe Person, handelt. Wenn die beiden Betriebstätten hier jedoch kraft be-

²² BR-Drs. 59/17 (B) v. 10.3.2017, 2.

²³ Boller, in: Haun/Kahle/Goebel/Reiser, Außensteuerrecht, Stand: Januar 2017, § 1 Abs. 2 AStG, Rn. 19.

sonderer Anordnung als Schuldner und Gläubiger gelten, sollten sie auch für Zwecke des § 4j EStG-E als einander nahestehende Person gelten können.

2. Abweichende Zurechnung oder Besteuerung beim Gläubiger?

Wenn die Besteuerung der Einnahmen/Einkünfte nach ausländischem Recht nicht (nur) bei dem nach deutschen steuerlichen Kriterien bestimmten Gläubiger (siehe oben II.3.a)), sondern ganz oder teilweise bei einer anderen Person erfolgt, so sind die Belastungen zusammenzuzählen (§ 4j Abs. 2 S. 3 EStG-E).

Daraus lässt sich herleiten, dass es der Anwendung der Lizenzschanke auch nicht entgegenstehen soll, wenn die Einnahmen aus der Lizenzzahlung beim Gläubiger gar nicht und damit auch nicht im Rahmen eines Präferenzregimes besteuert werden, solange dies jedenfalls bei einer anderen Person der Fall ist. Der bisherige Wortlaut des § 4j Abs. 1 EStG-E könnte isoliert anders verstanden werden. Dort heißt es mehrfach, die Einnahmen unterliegen „beim Gläubiger“ einer niedrigen Besteuerung. Der Bundesrat hat hier klarstellend vorgeschlagen, dies zu ersetzen durch „Einnahmen des Gläubigers“ [die einer niedrigen Besteuerung unterliegen].

Ein solcher abweichender Besteuerungszugriff kann sich vor allem aus einer steuerlichen Zurechnung der Einnahmen zu einer anderen Person als dem Gläubiger, einer Gruppenbesteuerung oder Organshaft ergeben, aber auch aus einer Behandlung des Gläubigers als transparente Einheit. Auch eine zusätzliche Besteuerung im Rahmen einer ausländischen²⁴ Hinzurechnungsbesteuerung bei einem (ggf. mittelbaren) Gesellschafter des Gläubigers kann hierunter fallen.

3. Kettenfälle/Durchleitungsfälle

Die Lizenzschanke würde ohne spezielle Regelung in Durchleitungsfällen leerlaufen:

Beispiel:

Der Schuldner bezieht die Lizenz von einem Gläubiger, der in einem normalen Hochsteuerland ansässig ist. Dieser wiederum bezieht sie von einem Gläubiger, der von einer Lizenzbox profitiert. Beim ersten Gläubiger verbleibt nur eine geringe Marge. Damit ergibt sich die steuerliche Gesamtbelastung weitestgehend aus der Lizenzbox.

Deshalb greift das Abzugsverbot grundsätzlich auch ein, wenn die Voraussetzungen des § 4j EStG-E (dem Schuldner nahestehende Person, unzulässiges Präferenzregime, niedrige Besteuerung) zwar nicht bezogen auf den ersten, aber bezogen auf den weiteren Gläubiger gegeben sind (§ 4j Abs. 1 Satz 2 EStG-E).

Wenn allerdings bereits beim ersten Gläubiger (als Schuldner seiner Lizenzzahlungen) ein Abzugsverbot gemäß § 4j EStG-E greift, kommt es nach § 4j Abs. 1 Satz 2 2. HS EStG-E zu keinem weiteren Abzugsverbot beim Schuldner. Gleiches soll nach § 4j Abs. 1 Satz 2 EStG-E gelten, wenn nicht der Gläubiger, sondern eine andere dem Schuldner nahestehende Person entsprechende Lizenzzahlungen an den weiteren Gläubiger leistet.

4. Verhältnis zur Hinzurechnungsbesteuerung nach AStG

Es kann sein, dass die niedrig besteuerten Einkünfte des ausländischen Gläubigers einem (mittelbaren) Gesellschafter in Deutschland

nach § 7 ff. AStG hinzugerechnet werden. Um eine doppelte Belastung durch die Lizenzschanke und die Hinzurechnungsbesteuerung auszuschließen, ordnet § 4j Abs. 1 S. 7 EStG-E den Vorrang der Hinzurechnungsbesteuerung an. Soweit die Einnahmen des Gläubigers aus Rechteüberlassungen nach § 10 Abs. 1 S. 1 AStG im Hinzurechnungsbetrag anzusetzen sind, führen sie nicht zur Kürzung der damit zusammenhängenden Aufwendungen beim Schuldner, auch wenn die Voraussetzungen des § 4j EStG-E im Übrigen erfüllt wären.

5. Zahlungen an eine deutsche Betriebsstätte?

Auf Basis des derzeitigen Wortlauts des § 4j EStG-E ist es nicht vollständig ausgeschlossen, dass auch Lizenzzahlungen an einen hiermit in Deutschland (beschränkt oder unbeschränkt) steuerpflichtigen Gläubiger unter die Lizenzschanke fallen können, denn „Präferenzregelungen“ können grundsätzlich auch territorial anknüpfen (s. o. unter II.4.a)). Der Gesetzeswortlaut enthält auch keine explizite Einschränkung auf „ausländische“ Präferenzregime.

Beispiel:

Wenn eine Betriebsstätte, der die Lizenzentnahmen zuzurechnen sind, in einer Gemeinde mit einem Gewerbesteuerhebesatz von 200%²⁵ liegt („Gewerbesteuerinsel“), ergibt sich ein Gesamtsteuersatz von 22,8%, also knapp unter 25%.

Jedenfalls bei wirtschaftlicher Betrachtung führt ein Gewerbesteuerhebesatz von 200% in einer Kommune zu einer Präferenz im Vergleich zur Belastung durch den durchschnittlichen Hebesatz in Deutschland von 399% (Jahr 2015).²⁶

Dagegen spricht jedoch, dass es für die Gewerbesteuer zumindest juristisch keine „Regelbesteuerung“ und keinen „Regelbesteuerungssatz“, sondern nur den individuellen Gewerbesteuerhebesatz gibt. Wir sind darüber hinaus auch der Auffassung, dass sich aus dem Gesetz insgesamt ergibt, dass nur ausländische Präferenzregime gemeint sind (Vorrang vor einem DBA, Verweis nur auf ausländische Markenrechte etc.).

IV. Feststellungslast

Das Abzugsverbot des § 4j EStG-E stellt eine Ausnahme von einem steuermindernden Tatbestand (Betriebsausgabenabzug) dar, deshalb trägt grundsätzlich das Finanzamt²⁷ die Feststellungslast für das Vorliegen seiner Voraussetzungen. Allerdings sind die erhöhten Mitwirkungspflichten des Schuldners gem. § 90 Abs. 2 Satz 4 AO zu beachten, die faktisch einer Umkehr der Feststellungslast nahekommen. Darüber hinaus ist für Lizenzvereinbarungen eine Verrechnungspreisdokumentation gem. § 90 Abs. 3 AO zu erstellen – mit den sich ggf. aus dieser Pflicht ergebenden Konsequenzen.

Die Feststellungslast für die Unterausnahme einer BEPS-konformen Lizenzbox liegt beim Steuerpflichtigen.²⁸

24 Zur deutschen Hinzurechnungsbesteuerung siehe III.4.

25 Gesetzlicher Mindesthebesatz, § 16 Abs. 4 GewStG.

26 Statistisches Bundesamt, Pressemitteilung Nr. 296 vom 26.8.2016, abrufbar unter https://www.destatis.de/DE/PresseService/Presse/Pressemitteilungen/2016/08/PD16_296_71231.html.

27 Ratke, in: Klein, AO, 13. Aufl. 2016, § 88, Rn. 51 m. w. N.

28 Der Bundesrat hat gebeten, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob die Nachweise über die Inanspruchnahme der Rückausnahme bereits im Rahmen jetziger Dokumentationspflichten (§ 90 Abs. 2 und 3 AO) erfolgen könnten. Dem liegt wohl das – unzutreffende – Verständnis des Bundesrates zu Grunde, es komme auf die Erfüllung der Nexus-Voraussetzungen im Einzelfall an. Tatsächlich verweist der vorliegende Gesetzesentwurf jedoch abstrakt auf das ausländische Recht.

V. Zeitliche Anwendbarkeit

Das Abzugsverbot des § 4j EStG-E soll erstmals auf Aufwendungen anzuwenden sein, die nach dem 31.12.2017 entstehen, § 52 Abs. 8b EStG-E. Im Falle eines abweichenden Wirtschaftsjahres des Schuldners ist also innerhalb des Wirtschaftsjahres 2017/2018 zu differenzieren.

Der Bundesrat schlägt im Rahmen einer Prüfbitte²⁹ sogar vor, die Lizenzschranke bereits ab dem 1.1.2017 anzuwenden.³⁰

Diese zeitliche Regelung verstößt gegen den OECD-Bestandsschutz für nicht BEPS-konforme Lizenzboxen (s. BEPS 5 Abs. 62 ff.). Diese dürfen nach dem 30.6.2016 zwar nicht neu in Kraft treten. Bereits bestehende Lizenzboxen müssen jedoch erst bis zum 30.6.2021 angepasst oder aufgehoben werden und dürfen in der Zwischenzeit nur von Steuerpflichtigen in Anspruch genommen werden, die dies bereits am 30.6.2016 konnten. Es werden also von der deutschen Regelung auch konzerninterne Fälle angegriffen, in denen die OECD Bestandsschutz gewährt hat. Begründet wird dies damit, dass der lange Übergangszeitraum „erhebliche Gestaltungsmöglichkeiten zur Steuer-*vermeidung*“³¹ eröffnen würde.

VI. Verstoß gegen Grundgesetz, Abkommens- oder Unionsrecht?

Neben den einzelnen Auslegungs- und Detailfragen zum neuen § 4j EStG-E wird bei Inkrafttreten der Regelung auch fraglich sein, ob diese gegen höherrangiges Recht verstößt.

1. Grundgesetz

Nach dem objektiven Nettoprinzip darf grundsätzlich nur das Einkommen nach Abzug damit zusammenhängender Ausgaben besteuert werden. Bei einer Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen stellt sich stets die Frage, ob für die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips ein besonderer sachlicher Grund gegeben und ob die getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig umgesetzt worden ist.³²

§ 4j EStG-E verfolgt den Zweck, Gewinnverlagerungen bzw. Besteuerungsinkongruenzen durch Nutzung von Präferenzregimen im Ausland zu verhindern („*Steuern sollen jedoch dem Staat zustehen, in dem die der Wertschöpfung zugrundeliegende Aktivität stattfindet, und nicht dem Staat, der den höchsten Steuerrabatt bietet*“³³). Vor dem Hintergrund dieses gesetzgeberischen Zwecks scheitern unseres Erachtens alle denkbaren Rechtfertigungsgründe (außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele, Sicherung des deutschen Steuersubstrats, Deckung des staatlichen Finanzbedarfs, sog. qualifizierter Fiskalzweck, Missbrauchsabwehr) vor allem daran, dass die Regelung des § 4j EStG-E das verfolgte Ziel nicht konsequent und folgerichtig umsetzt. Die Lizenzschranke sanktioniert nur die Fälle, in welchen die Lizenz-einnahmen aufgrund eines Präferenzregimes niedrig besteuert werden. Dagegen werden die Fälle einer generellen Niedrigbesteuerung im Ausland nicht von § 4j EStG-E erfasst (s. o. unter II.4.a)). Wenn der Gesetzgeber sein Ziel, Gewinnverlagerungen mittels Lizenzzahlungen zu verhindern, folgerichtig umsetzen würde, müssten unseres Erachtens aber von der Lizenzschranke zwingend auch die Aufwendungen für Rechteüberlassungen aus Steueroasen heraus (unabhängig von einem Präferenzregime) erfasst werden.

Darüber hinaus schätzt der Gesetzgeber den Anwendungsbereich der Neuregelung auf ca. 650 Fälle, wobei diese Zahl infolge der vorausseh-

baren Anpassung der Präferenzregime durch die OECD-Mitgliedstaaten bis 30.6.2021 kontinuierlich bis auf Null sinken wird. D.h., die Gewinnverlagerungen durch Lizenzzahlungen in Länder mit nicht BEPS-konformen Präferenzregimen werden absehbar zu einem absoluten Ausnahmefall werden, stattdessen werden die Lizenzzahlungen in Steueroasen zu dem Regelfall missbräuchlicher Lizenzgestaltung (wenn sie es nicht jetzt schon sind). Auch aus diesem Grund ist unseres Erachtens die gesetzgeberische Missbrauchstypisierung verfassungswidrig, weil sie sich nicht realitätsgerecht am typischen Fall orientiert.³⁴ Auch die Anknüpfung der Abzugsbeschränkung nicht an einen tatsächlich missbräuchlichen Sachverhalt, sondern an das generelle Steuerregime im Ausland – ohne der Möglichkeit eines Gegenbeweises durch den Steuerpflichtigen – ist aus unserer Sicht bedenklich. Schließlich ist auch zu beachten, dass § 4j EStG-E den Betriebsausgabenabzug endgültig und ohne Vortragsmöglichkeit versagt. Der Eingriff in die Rechte der Betroffenen ist daher besonders schwerwiegend, weswegen die Anforderungen an die Rechtfertigungsgründe besonders hoch zu setzen sind. Dass der gesetzgeberische Eingriff durch § 4j EStG-E verfassungsgemäß ist, ist unseres Erachtens daher sehr unwahrscheinlich.

2. DBA-Konformität

Art. 24 Abs. 4 OECD-MA verpflichtet die Vertragsstaaten (verein-facht), bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Gewinne u.a. auch die Lizenzzahlungen eines inländischen Unternehmen an ein ausländisches Unternehmen unter gleichen Bedingungen wie Zahlungen an ein inländisches Unternehmen zum Abzug zuzulassen. Mit Einführung der Lizenzschranke verstößt daher der deutsche Gesetzgeber bewusst („ungeachtet eines bestehenden Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung“³⁵) gegen solche DBA, die auf Art. 24 Abs. 4 OECD-MA³⁶ beruhen oder eine andere vergleichbare Regelung enthalten. Nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Zulässigkeit von Treaty Override in § 50d Abs. 8 S. 1 EStG³⁷ ist dies allerdings wohl zulässig.

3. Unionsrechtskonformität

Ein Konflikt der Lizenzschranke mit der Zins- und Lizenzrichtlinie³⁸ dürfte nicht gegeben sein, da diese nach Auffassung des EuGH nur eine doppelte Besteuerung beim Gläubiger verhindern will.³⁹ Die Richtlinie gilt dagegen nicht für den Schuldner der Zins- oder Lizenzgebühren, wie es bei § 4j EStG-E der Fall ist.

Ein Verstoß gegen die EU-Grundfreiheiten kann aus unserer Sicht dagegen nicht ausgeschlossen werden, da die Zahlungen von Aufwen-

29 BR-Drs. 59/17 (Beschluss), 7.

30 Dabei verweist er darauf, dass dies eine verfassungsrechtlich zulässige unechte Rückwirkung sei, da die Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer erst mit Ablauf des Kalenderjahres 2017 entsteht (§ 25 Abs. 1 EStG, § 30 Nr. 3 KStG).

31 S. BT-Drs. 18/11233, 4.

32 Vgl. BFH, 14.10.2015 – I R 20/15, DStR 2016, 301 (derzeit anhängig bei BVerfG unter Az. 2 BvL 1/16) zu § 4h EStG.

33 Vgl. BT-Drs. 18/11233, 1.

34 Vgl. zur Missbrauchstypisierung in § 4h EStG: BFH, 14.10.2015 – I R 20/15, DStR 2016, 301 (derzeit anhängig bei BVerfG unter Az. 2 BvL 1/16).

35 Vgl. BT-Drs. 18/11233, 8.

36 Ein Verstoß gegen DBA, die eine Art. 12 OECD-MA entsprechende Regelung enthalten, liegt nicht vor, da durch die Lizenzschranke keine Quellensteuer auf die Lizenzzahlungen angeordnet wird.

37 BVerfG, 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, RIW 2016, 385, DStR 2016, 359.

38 RL 2003/49/EG des Rates vom 3.6.2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. L 157/49.

39 EuGH, 21.7.2011 – C-397/09, Scheuten Solar Technology, ECLI:EU:C:2011:499, BStBl. II 2012, 528, Rn. 26 ff., EWS 2011, 383 m. EWS-Komm. Bron, RIW 2011, 646.

dungen in einen EU-Lizenzbox-Staat (trotz BEBS-Bestandsschutz) schlechter behandelt werden als rein inländische Sachverhalte.

VII. Fazit und Bewertung

Der Regierungsentwurf enthält noch Unklarheiten, die in diesem Stadium des Gesetzgebungsverfahrens unvermeidlich sind. Es wäre wünschenswert, wenn im weiteren Verfahren klargestellt wird, ob sich die Lizenzschranke nur auf ausländische Lizenzboxen erstreckt oder ob sie auch auf andere Präferenzregime anwendbar ist. Weiterhin wäre eine Klarstellung der Bemessungsgrundlage der prozentualen Steuerbelastung (Einnahmen oder Einkünfte) dringend erforderlich.

Auch die Intention der Neuregelung ist aus unserer Sicht fraglich: Sie erfasst wegen der Ausklammerung der Steueroasen⁴⁰ nicht die politisch besonders relevanten Fälle (wie z.B. Apple in früheren Jahren) und erweckt so den Eindruck, als ob es weniger um die Sicherung von Steuersubstrat ginge als um die „Erziehung“ anderer Staaten zu BEPS-konformen Verhalten. Deutschland schiebt auch den OECD-Bestandsschutz beiseite und verhält sich somit selbst nicht im Einklang mit den BEPS-Grundsätzen.

Es darf darüber hinaus generell bezweifelt werden, ob eine Regelung dieser Komplexität bei einem erwarteten Mehreinkommen von insgesamt 100 Mio. Euro⁴¹ und nur bis zum Jahr 2021 noch sachgerecht ist. Der Vorschlag des Bundesrates,⁴² die Wirkung der Zinsschranke

und ihres eingeschränkten Anwendungsbereiches zu evaluieren, um „bei Bedarf nachsteuern“ zu können, erscheint daher vernünftig. Bemerkenswert ist der berechtigte Hinweis des Bundesrates,⁴³ dass der Nexus-Ansatz für zulässige Lizenzboxen die Gefahr birgt, dass Forschungs- und Entwicklungstätigkeit aus Deutschland in die entsprechenden Länder verlagert wird. Deshalb sei zu prüfen, ob es in Deutschland einer stärkeren Forschungsförderung bedürfe. U.E. wäre es wesentlich sinnvoller, sich aktiv hiermit zu beschäftigen statt mit der defensiven und in ihren Auswirkungen überschaubaren Zinsschranke.

Svetlana Heil, RAin/StBin, ist im Münchner Büro von P+P Pöllath + Partners tätig. Ihr Tätigkeitsschwerpunkt liegt in der Internationalen Steuerplanung sowie der Strukturierung von Unternehmensgruppen. Daneben vertritt sie Unternehmen bei Betriebsprüfungen und bei finanzgerichtlichen Verfahren.



Alexander Pupeter, RA/StB, Dipl.-Kfm., ist im Münchner Büro von P+P Pöllath + Partners tätig. Den Schwerpunkt seiner Tätigkeit bilden transaktionsbezogenes nationales und internationales Steuerrecht, Umwandlungen und Umstrukturierungen.



40 Länder mit generell sehr niedriger oder fehlender Besteuerung.

41 Vgl. BT-Drs. 18/11233, 6.

42 BR-Drs. 59/17 (Beschluss) v. 10.3.2017, 2.

43 BR-Drs. 59/17 (Beschluss) v. 10.3.2017, 2.

BFH: Gesonderte und einheitliche Feststellung bei einer KG & atypisch Still – Keine Zusammenfassung von Besteuerungsgrundlagen für verschiedene Gesellschaften in einem Feststellungsbescheid – Unwirksamkeit der an eine vollbeendete KG gerichteten Prüfungsanordnung

BFH, Urteil vom 13.10.2016 – IV R 20/14

ECLI:DE:BFH:2016:U.131016.IVR20.14.0

Volltext des Urteils: [BB-ONLINE BBL2017-801-1](#)

unter [www.betriebs-berater.de](#)

LEITSÄTZE (DER REDAKTION)

1. Die Verselbständigung jeder Gesellschaft oder Gemeinschaft schließt es grundsätzlich aus, die Besteuerungsgrundlagen für verschiedene Gesellschaften (hier: einerseits die KG & atypisch Still als Untergesellschaft und andererseits die KG als Obergesellschaft einer

doppelstöckigen Personengesellschaft) in einem Bescheid gesondert und einheitlich festzustellen.

2. Grundsätzlich ist für jede Gesellschaft, in der mehrere Personen den Tatbestand der Einkunftserzielung erfüllen, ein selbständiger Gewinnfeststellungsbescheid zu erlassen.

3. Nach Ablauf der Feststellungsfrist ist eine Änderung eines Bescheids über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nicht mehr zulässig – auch dann, wenn die gesonderte und einheitliche Feststellung zunächst unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 AO ergangen ist.