

# Betriebs Berater

34 | 2017

Recht ... Wirtschaft ... Steuern ... **Betriebsratswahl** ... Recht ... Wirtschaft ... Steuern ... 21.8.2017 | 72. Jg. Seiten 1921–1984

## DIE ERSTE SEITE

**Prof. Dr. Christoph Schalast**, RA/Notar  
Halbzeitbilanz der Kapitalmarktunion:  
Das Glas ist halb voll, und der Brexit steht ante portas

## WIRTSCHAFTSRECHT

**Dr. Petra Sedlmaier**, RAin, und **Dr. Philipp Rüppell**, RA  
Verletzung von Wettbewerbsverboten durch den Gesellschafter-Geschäftsführer in der GmbH | 1923

## STEUERRECHT

**Dr. Elmar Bintl**, StB, und **Dr. Rainer Stadler**, RA  
Die Immobilientransparenz gem. § 33 Abs. 2 InvStG 2018 bei Dach- und Masterfonds-Strukturen | 1943

**Svetlana Heil**, RAin/StBin, und **Alexander Pupeter**, RA/StB  
Lizenzschränke – Update zum Inkrafttreten des § 4j EStG | 1947

**Dr. Julia Kurzrock**, RAin, und **Eva Rehberg**  
Neubewertung zollrechtlicher Bewilligungen – Abfrage der Steuer-ID – Standpunkt der Zollverwaltung und offene Fragen | 1952

## BILANZRECHT UND BETRIEBSWIRTSCHAFT

**Prof. Dr. Jens Wüstemann**, **Matthias Backes** und **Christoph Schober**  
Grundsätze wirtschaftlicher Vermögenszurechnung bei Leasinggeschäften im Lichte der neueren Rechtsprechung | 1963

## ARBEITSRECHT

**Dr. Till Hoffmann-Remy**, RA/FAArbR, und **Dr. Frank Zaumseil**, RA/FAArbR  
Betriebsratswahl 2018 – Fallstricke nach der Wahl | 1973

**Tobias Grambow**, RA/FAArbR  
Einstweiliger Rechtsschutz in Bezug auf die Betriebsratswahl | 1978

Diese Lösung ist u.E. nicht zwingend. Es stellt sich nämlich die bereits im Zusammenhang mit der Nicht-Ausübung der Transparenzoption (s.o. Ziff. IV. 2) diskutierte Frage, weshalb die Steuerpflicht des Dach-Spezial-Investmentfonds 1 nicht entfallen sollte, wenn der Dach-Spezial-Investmentfonds 1 auf der Fondsausgangsseite gem. §§ 33 Abs. 1, 50 InvStG 2018 Kapitalertragsteuer einbehält und abführt. Wie bereits ausgeführt, ist u.E. kein Grund ersichtlich, weshalb die Steuerbefreiung gem. § 33 Abs. 1 InvStG 2018 nicht auch auf fiktive Immobilienerträge i.S.d. § 33 Abs. 2 S. 1 bzw. S. 4 Nr. 2 InvStG 2018 anwendbar sein sollte.

Die Vorschrift des § 33 Abs. 2 S. 7 InvStG 2018 n.F. ändert hieran u.E. nichts. Nach der Regelung ist gegenüber dem Dach-Spezial-Investmentfonds 1 zwar ein Steuerabzug i.H.v. 15% zzgl. SolZ vorzunehmen und lt. Gesetzesbegründung soll dieser Steuerabzug abgeltende Wirkung entfalten.<sup>18</sup> Die Kapitalertragsteuer kann u.E. jedoch in den Fällen nicht definitiv sein, in denen aufgrund der Anwendung des § 33 Abs. 1 InvStG 2018 überhaupt keine materielle Steuerpflicht besteht. Denn die Kapitalertragsteuer ist keine Steuer eigener Art, sondern setzt eine materielle Steuerpflicht der zugrunde liegenden Erträge voraus. Im Zweifel hat der Dach-Spezial-Investmentfonds 1 daher u.E. einen Erstattungsanspruch gem. § 37 Abs. 2 AO.

Es handelt sich hierbei keineswegs um ein akademisches Problem. Drei- oder mehrstufige Investmentstrukturen sind bei institutionellen Investoren durchaus üblich, etwa wenn zwischen Masterfonds und Zielfonds noch ein Asset-Klassen-Fonds (z.B. Immobilien-Dachfonds) geschaltet ist. Bei der Lösung lt. Gesetzesbegründung wären z.B. steuerbefreite Anleger bei dreistufigen Strukturen mit Spezial-Investmentfonds einer definitiven Steuerbelastung i.H.v. 15% zzgl. SolZ auf inländische Immobilienerträge ausgesetzt. Dies wäre offensichtlich nicht sachgerecht.

### c) Zeitliche Aspekte der Immobilien-Transparenzoption

Wie bei der Dividenden-Transparenzoption gem. § 30 Abs. 1 InvStG 2018 stellen sich auch bei der Immobilien-Transparenzoption gem. § 33 Abs. 2 InvStG 2018 n.F. einige zeitliche Anwendungsfragen. So ist derzeit noch offen, ob die unwiderrufliche Erklärung nur einmal oder in jedem Veranlagungszeitraum ausgeübt werden kann. Ferner ist zu klären, ob im Falle einer unterjährigen Ausübung die Option *ex tunc* auf den Beginn des Veranlagungszeitraums zurückwirkt

<sup>18</sup> Nach der Gesetzesbegründung handelt es sich hierbei um eine Klarstellung, siehe BT-Drs. 18/12127, 67.

(mit einem entsprechenden Korrekturbedarf bei den zugrunde liegenden Kapitalertragsteuer-Anmeldungen) oder die Option *ex nunc* wirkt. Es wäre zu begrüßen, wenn sich die Finanzverwaltung hierzu äußern würde.

## V. Schlussbemerkung

Die Neuregelungen zur Immobilientransparenz gem. § 33 Abs. 2 InvStG 2018 n.F. sind grundsätzlich zu begrüßen. Zum einen werden hierdurch Besteuerungslücken geschlossen. Zum anderen schaffen die Neuregelungen weitgehend Rechtssicherheit bei der steuerlichen Behandlung von inländischen Immobilienerträgen i.S.d. § 6 Abs. 4 InvStG 2018 und sonstigen nicht abzugspflichtigen inländischen Einkünften i.S.d. § 6 Abs. 5 InvStG 2018 in mehrstufigen Investmentstrukturen. Wünschenswert wäre allerdings, dass einige Anwendungsfragen im Zusammenhang mit der Neuregelung noch gesetzlich bzw. im Erlasswege klargestellt würden. Dies betrifft insbesondere das Verhältnis der Immobilientransparenz zur Steuerbefreiung nach § 33 Abs. 1 InvStG 2018 in Bezug auf die Möglichkeit zur Steuerbefreiung vorgeschalteter Dach-Spezial-Investmentfonds. Denn gerade bei steuerbefreiten Investoren (z.B. Versorgungswerke und kirchliche Anleger) ist sicherzustellen, dass es im Hinblick auf inländische Immobilienerträge nicht zu Definitivbelastungen in der Investmentstruktur kommt und somit die Fondsanlage gegenüber der Direktanlage nicht benachteiligt wird.

**Dr. Elmar Bindi**, StB, ist Managing Associate im Münchener Büro der internationalen Anwaltssozietät Linklaters LLP. Er ist u. a. spezialisiert auf die steuerliche Beratung von Initiatoren, Kapitalverwaltungsgesellschaften und Investoren bei Fondsstrukturierungen und Fondsinvestments.



**Dr. Rainer Stadler**, RA, ist Partner im Münchener Büro der internationalen Anwaltssozietät Linklaters LLP. Er ist spezialisiert auf die steuereffiziente Strukturierung von Fonds und die Beratung von Investoren bei Fondsinvestments.



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

# Lizenzschränke – Update zum Inkrafttreten des § 4j EStG

Die Lizenzschränke ist Gesetz! Mit einigen Änderungen wurde § 4j EStG verabschiedet. Der Regierungsentwurf wurde in BB 2017, 795ff., ausführlich dargestellt. Dieser Beitrag knüpft daran und erläutert die Änderungen des Gesetzestextes. Weiterhin zeigt er die Bedeutung des neuen BVerfG-Beschlusses zu § 8c KStG für die Lizenzschränke und ihre problematische Typisierung auf.

## I. Inkrafttreten der Lizenzschränke

Am 4.7.2017 wurde das Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen im BGBl.<sup>1</sup> veröffentlicht.

<sup>1</sup> BGBl. I 2017, 2074; vgl. zum Gesetzesverfahren Regierungsentwurf, BT-Drs. 18/11233 vom 20.2.2017; Stellungnahme Bundesrat und Gegenäußerung der Bundesregierung,

Somit sind nun Lizenzaufwendungen, die nach dem 31.12.2017 entstehen,<sup>2</sup> an der Lizenzschanke des § 4j EStG n. F. zu messen.<sup>3</sup>

Die endgültige Fassung des § 4j EStG n. F. enthält im Wesentlichen drei Änderungen bzw. Klarstellungen<sup>4</sup> gegenüber dem Entwurf der Bundesregierung.<sup>5</sup> Daneben hat der während des Gesetzgebungsverfahrens veröffentlichte Beschluss des BVerfG zur teilweisen Verfassungswidrigkeit des § 8c KStG<sup>6</sup> den Zweifeln an der Lizenzschanke zusätzliche Nahrung gegeben. Denn die Erwägungen des BVerfG können weitgehend auf die Lizenzschanke übertragen werden.

## II. Änderungen und Voraussetzungen des § 4j EStG n. F. – Überblick

In folgenden drei Punkten unterscheidet sich der endgültige § 4j EStG n. F. von dem Regierungsentwurf:<sup>7</sup>

- Die bisherige Anknüpfung einer begünstigten Präferenzregelung an die substantielle Geschäftstätigkeit wurde durch einen ausdrücklichen Verweis auf den Nexus-Ansatz aus dem OECD-Abschlussbericht 2015 zu Aktionspunkt 5 („BEPS 5“)<sup>8</sup> ersetzt (Details dazu s. unter III.).
- § 4j EStG n. F. spricht zur Klarstellung in Fällen von transparent besteuerten Gesellschaften nun durchgehend von der Besteuerung der „Einnahmen des Gläubigers“ und nicht mehr von der Besteuerung der „Einnahmen beim Gläubiger“ (Details dazu s. unter IV.).
- Weiterhin enthält der Gesetzestext eine zusätzliche Klarstellung für Zwischenschaltungsfälle, wonach bei mehreren Gläubigern die niedrigste Belastung maßgeblich ist (Details hierzu s. unter V.).

Unter Berücksichtigung dieser Änderungen lassen sich die vier Voraussetzungen des Grundfalles der Lizenzschanke nach § 4j EStG n. F. wie folgt zusammenfassen:

1. Ein Schuldner tätigt Aufwendungen für Rechteüberlassungen.<sup>9</sup>
2. Der Gläubiger der Aufwendungen ist eine dem Schuldner nahestehende Person.<sup>10</sup>
3. Die Einnahmen des Gläubigers (bisher: „Die Einnahmen beim Gläubiger“) werden aufgrund einer Präferenzregelung<sup>11</sup> niedrigbesteuert.<sup>12</sup>
4. Die Präferenzregelung entspricht nicht dem Nexus-Ansatz des BEPS 5 (bisher: keine Anknüpfung der Präferenzregelung an die „substantielle Geschäftstätigkeit“).

## III. Nexus-Ansatz – Verankerung im Gesetz

Die wesentliche Änderung gegenüber dem Regierungsentwurf betrifft die Definition der unschädlichen ausländischen Präferenzregelung. Im Regierungsentwurf wurde die unschädliche Lizenzbox noch als Präferenzregelung beschrieben, die auf Rechte beschränkt ist, denen eine „substantielle Geschäftstätigkeit“ zu Grunde liegt. Ausweislich der Gesetzesbegründung<sup>13</sup> sollte hierdurch der Nexus-Ansatz des BEPS 5 im deutschen Recht verankert werden. Allgemein wurde jedoch das Risiko gesehen, dass dieses Kriterium in der Praxis eigenständig und losgelöst von dem Nexus-Ansatz des BEPS 5 verstanden werden könnte.<sup>14</sup> Die unschädliche Lizenzbox ist daher im finalen Gesetzeswortlaut als eine Präferenzregelung definiert, „die dem Nexus-Ansatz gemäß Kapitel 4 des Abschlussberichts 2015 zu Aktionspunkt 5, OECD (2016) [...] entspricht“.<sup>15</sup> Damit wird der in BEPS 5, Kapitel 4 Abschn. II Abs. 26–69 beschriebene Nexus-Ansatz eindeutig zum Maßstab der ausländischen Lizenzbox erhoben.

### 1. Anknüpfung an die abstrakte Regelung

Für die Prüfung der Präferenzregelung anhand des Nexus-Ansatzes bleibt es unverändert dabei, dass der abstrakte Regelungsgehalt der ausländischen Norm entscheidend ist.<sup>16</sup> Der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt ist hingegen unerheblich.

### 2. Inhaltliche Anforderungen an die Präferenzregelung bzw. Nexus-Ansatz

Inhaltlich ist der Nexus-Ansatz des BEPS 5 bereits in BB 2017, 795, 796 skizziert worden.<sup>17</sup> Auf die nachstehenden Punkte soll daher nur kurz hingewiesen werden:

#### a) Nur Lizenzboxen können unschädlich sein

Wie schon im Regierungsentwurf vorgesehen, können nur Lizenzboxen eine unschädliche Präferenzregelung darstellen. Denn, um nicht schädlich zu sein, muss eine Präferenzregelung jetzt dem Nexus-Ansatz gemäß Kapitel 4 BEPS 5 entsprechen. Dieses Kapitel 4 beschreibt zwar im Abschn. III auch andere BEPS-konforme Präferenzregime; der Begriff „Nexus-Ansatz“ wird jedoch nur im Rahmen der Beschreibung der zulässigen Lizenzboxen in Abschn. II des Kapitels 4 verwendet.<sup>18</sup>

#### b) Ausschluss von Markenrechten

Der Ausschluss von Markenrechten, der im Regierungsentwurf noch ausdrücklich enthalten war, ergibt sich jetzt aus Abs. 38 BEPS 5. Danach können marketingbezogene Werte, wie zum Beispiel Marken, nie die Voraussetzungen des Nexus-Ansatzes erfüllen.

#### c) Reichweite der „Entsprechens“-Anforderung

Die ausländische Präferenzregelung hat dem Nexus-Ansatz zu „entsprechen“. Der Nexus-Ansatz enthält allerdings nur äußere Rahmenvorgaben für Lizenzboxen. Eine restriktiver ausgestaltete Regelung bleibt den Staaten möglich. Nach Sinn und Zweck des Gesetzes kann

BT-Drs. 18/11531 vom 15.3.2017; Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses des BT, BT-Drs. 18/12128 vom 26.4.2017; Plenarprotokoll BT-Drs. 18/2314 vom 27.4.2017; Gesetzesbeschluss des Bundestages, BR-Drs. 366/17 vom 12.5.2017; Zustimmungsbeschluss des Bundesrates, BR-Drs. 366/17 vom 2.6.2017.

2 Vgl. § 52 Abs. 8a EStG n. F.; weitere Details zur zeitlichen Anwendbarkeit s. Heil/Pupeter, BB 2017, 795, 800 unter V.

3 Alle Gesetzesangaben in der Fassung des endgültigen Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken sind mit „n. F.“ gekennzeichnet.

4 Die Änderungen beruhen auf einer Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Bundestages, BT-Drs. 18/12128, der insoweit Prüfbitten des Bundesrates aufgegriffen hat, BR-Drs. 59/17, 4–7.

5 Siehe hierzu auch Adrian/Tigges, StuB 2017, 228; Benz/Böhmer, DB 2017, 206; Grotherr, Ubg 2017, 233; Höreth/Stelzer, DStZ 2017, 270; Holle/Weiss, FR 2017, 217; v. Lück, IStR 2017, 388; Ritzer/Stangl/Karnath, DK 2017, 68; Schneider/Junior, DStR 2017, 417; Schnitger, IStR 2017, 214; zu den wirtschaftlichen Auswirkungen bei betroffenen Steuerpflichtigen s. insb. Heidecke/Holst, IWB 2017, 128, 133.

6 BVerfG, 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, ECLI:DE:BVerfG:2017:ls20170329.2bvl000611, Rn. 98 ff. m. w. N., BB 2017, 1173 Ls. Hierzu auch Kenk/Uhl-Ludäscher, BB 2017, 1623.

7 S. BT-Drs. 18/11233 v. 20.2.2017.

8 OECD, BEPS Aktionspunkt 5, Abschlussbericht vom 5.10.2015, abrufbar unter <http://dx.doi.org/10.1787/9789264258037-de> (Abruf: 29.7.2017).

9 S. Details bei Heil/Pupeter, BB 2017, 795, 796 unter II. 2.

10 S. Details bei Heil/Pupeter, BB 2017, 795, 796 unter II. 3.

11 Zu Details s. Heil/Pupeter, BB 2017, 795, 796 unter II. 4. a).

12 Zu Details s. Heil/Pupeter, BB 2017, 795, 796 unter II. 4. b).

13 Begründung des Regierungsentwurfes, BT-Drs. 18/11233 v. 20.2.2017, 14.

14 Vgl. Heil/Pupeter, BB 2017, 795, 798; s. auch Ritzer/Stangl/Kanath, DK 2017, 68, 73; Schneider/Junior, DStR 2017, 417, 423; Schnitger, IStR 2017, 214, 225.

15 Zusätzlich wird als amtlicher Hinweis die in Fn. 8 zitierte Fundstelle angegeben.

16 Vgl. hierzu Heil/Pupeter, BB 2017, 795, 797 unter II. 5. a).

17 S. auch ausführlicher Grotherr, Ubg 2017, 233, 238; Ritzer/Stangl/Kanath, DK 2017, 68, 73, sowie die Begründung des Regierungsentwurfes BT-Drs. 18/11233 v. 20.2.2017, 14.

18 Nur für Lizenzboxen wird die „wesentliche Geschäftstätigkeit“, die das generelle Kriterium des BEPS 5 für die Zulässigkeit von Präferenzregimen darstellt, durch den Nexus-Ansatz konkretisiert.

man das „Entsprechen“ unseres Erachtens nicht so verstehen, dass der Rahmen des BEPS 5 von der ausländischen Lizenzbox ausgeschöpft werden müsste. Auch eine engere Regelung „entspricht“ dem Nexus-Ansatz.

#### d) Beurteilungen durch Stellungnahmen des FHTP?

Das Forum on Harmful Tax Practices (FHTP) der OECD ist mit der Überwachung der Umsetzung des Nexus-Ansatzes beauftragt, Abs. 153 BEPS 5. Es liegt nahe, dessen Ergebnisse als maßgeblich für die Einordnung einer ausländischen Lizenzbox als nicht BEPS-konform heranzuziehen. Die eigenständige Überprüfbarkeit der ausländischen Rechtslage durch die deutsche Finanzgerichtsbarkeit sollte hierdurch jedoch nicht eingeschränkt werden. Es wäre wohl ein Verstoß gegen Art. 19 Abs. 4 GG, wenn die letztverbindliche Normauslegung, die auch den integrierten Text des BEPS 5 betrifft, den Gerichten entzogen würde.<sup>19</sup>

### 3. Verfassungsrechtliche Zulässigkeit des Verweises auf BEPS 5

Bemerkenswert ist bei der Definition der Präferenzregelung die Gesetzgebungstechnik. Der deutsche Gesetzgeber verweist auf einen Bericht, den zwei Organisationen zwischenstaatlicher Zusammenarbeit (OECD und G 20) zu einem bestimmten Thema erstellt haben. Ob dieser Verweis verfassungsrechtlichen Anforderungen entspricht, wird höchstwahrscheinlich vom BVerfG beurteilt werden können. Denn es ist absehbar, dass die Lizenzschränke eher früher als später einer verfassungsrechtlichen Überprüfung unterzogen werden wird (siehe hierzu nachstehend unter VI.).

Bei dem Verweis in § 4j EStG n.F. auf BEPS 5 handelt es sich um eine statische Verweisung,<sup>20</sup> also die Verweisung auf einen feststehenden Text.<sup>21</sup> Bei statischen Verweisungen ergeben sich Bedenken vor allem unter dem Gesichtspunkt der normativen Qualität des Bezugsobjekts, des Bestimmtheitsgebotes sowie der Normenklarheit und bei Verweisungen auf andere Texte als Bundesgesetze aus dem Publikationsgebot des Art. 82 Abs. 1 S. 1 GG.

#### a) Verweis auf Text ohne Normqualität

Statische Verweisungen auf Normen eines anderen Normgebers (zum Beispiel der EU) sind verfassungsrechtlich in der Regel unbedenklich,<sup>22</sup> obwohl sie zu Einbußen an Klarheit und Übersichtlichkeit führen können. Ob auch ein Verweis auf eine politische Willenserklärung in Form von BEPS 5 – und daher nicht auf eine *Norm* eines anderen Normgebers – den verfassungsrechtlichen Anforderungen genügt, kann auf Basis der bisherigen Rechtsprechung des BVerfG nicht mit Sicherheit beurteilt werden.

Das BVerfG akzeptiert dem Grund nach eine Verweisung eines Bundesgesetzes auf EU-Normen mit der Begründung, dass Unionsrecht und nationales Recht nicht unverbunden nebeneinander stünden, sondern auf „manigfache Weise“ ineinandergriffen.<sup>23</sup> Danach scheint für das BVerfG die Normqualität des Bezugstextes relevant zu sein, auch weil es in diesem Kontext typischerweise von der „in Bezug genommenen Vorschrift“<sup>24</sup> spricht.

Zugleich betont das BVerfG jedoch, dass eine statische Verweisung „rechtlich nur den Verzicht [bedeute], den Text der in Bezug genommenen Vorschrift [sic] in vollem Wortlaut in die Verweisungsnorm aufzunehmen“.<sup>25</sup> Vor diesem Hintergrund sollte es unerheblich sein, ob dem quasi zur Vereinfachung ausgelagerten Text selbst Normqualität zukommt.<sup>26</sup> In diese Richtung geht auch, dass der BFH<sup>27</sup> die Ver-

weisung in § 2 Nr. 3 StromStG auf die Klassifikation der Wirtschaftszweige durch das Statistische Bundesamt für zulässig erachtet.

#### b) Bestimmtheitsgebot/Normenklarheit

Dem Bestimmtheitserfordernis ist nach Auffassung des BVerfG Genüge getan, wenn die Verweisungsnorm hinreichend klar erkennen lässt, welche Vorschriften im Einzelnen gelten sollen, und wenn diese ihrerseits hinreichend bestimmt sind.<sup>28</sup>

Der Verweis selbst in § 4j EStG n.F. auf BEPS 5 ist u.E. bestimmt genug. Der in Bezug genommene Text des Kapitel 4 BEPS 5, Abschnitt II ist allerdings nicht abstrakt, sondern eher deskriptiv-umschreibend ausgestaltet. Ob dieser Text dennoch hinreichend bestimmt ist, wird ggf. das BVerfG zu entscheiden haben. Jedenfalls ist die Ausnahmeregelung jetzt wesentlich deutlicher, als sie noch im Regierungsentwurf war.

#### c) Publikationsgebot

Überwiegend wird es für ausreichend erachtet, wenn entsprechend dem Zweck des Publikationsgebotes, Art. 82 Abs. 1 S. 1 GG, jedem Bürger in zumutbarer und verlässlicher Weise die Kenntnisnahme vom Inhalt der Rechtsnorm, und damit auch vom Zielobjekt der Verweisung, ermöglicht wird.<sup>29</sup> Folgt man dieser Auffassung, so sollte hier die Veröffentlichung des BEPS 5 im Internet und Nennung der Internet-Fundstelle im BGBl. ausreichend sein.<sup>30</sup> Die Erreichbarkeit eines im Internet frei zugänglichen Textes ist sicher größer als die eines in der Papierform des BGBl. abgedruckten Textes.<sup>31</sup>

### IV. „Einnahmen des Gläubigers“

Eine weitere Änderung der endgültigen Gesetzesfassung betrifft die sprachliche Klarstellung für die Fälle von transparent besteuerten Gesellschaften. Der Gesetzestext spricht in § 4j n.F. EStG nun stets von der Besteuerung von „Einnahmen des Gläubigers“ bzw. „Einnahmen

19 Vgl. BVerfG, 31.5.2011 – 1 BvR 857/07, ECLI:DE:BVerfG:2011:rs20110531.1bvr085707, BVerfGE 129, 1 zur Auslagerung einer Beurteilung als verarbeitendes Gewerbe im konkreten Einzelfall auf das Statistische Bundesamt. Auch die bloße Erwähnung dieser Überprüfung durch das FHTP in der Gesetzesbegründung (BT-Drs. 18/11233 vom 20.2.2017, 13) böte u.E. keine hinreichende Grundlage.

20 Etwaige künftige Überarbeitungen des Aktionspunktes 5 würden jedenfalls den Abschlussbericht 2015 unberührt lassen; nur auf diesen wird verwiesen.

21 Im Gegensatz hierzu verweist eine dynamische Verweisung auf einen sich ändernden Text (zum Beispiel „in der jeweils geltenden Fassung“). Diese ist wesentlich problematischer, da der Normgeber den künftigen Gesamtinhalt seiner Norm, die sich auch durch die Verweisung ergibt, nicht selbst festlegt; s. z.B. BVerfG, 14.6.1983 – 2 BvR 488/80, BVerfGE 64, 208.

22 BVerfG, 21.9.2016 – 2 BvL 1/15, ECLI:DE:BVerfG:2016:ls20160921.2bvl000115, NJW 2016, 3648 („Rindfleischetikettierungsgesetz“) m.w.N. zur st. Rsp des BVerfG.

23 Vgl. BVerfG, 21.9.2016 – 2 BvL 1/15, ECLI:DE:BVerfG:2016:ls20160921.2bvl000115, NJW 2016, 3648, Rn. 42c.

24 BVerfG, 21.9.2016 – 2 BvL 1/15, ECLI:DE:BVerfG:2016:ls20160921.2bvl000115, NJW 2016, 3648, Rn. 42c, 59.

25 BVerfG, 21.9.2016 – 2 BvL 1/15, ECLI:DE:BVerfG:2016:ls20160921.2bvl000115, NJW 2016, 3648, NJW 2016, 3648 unter Rn. 42c.

26 Die übrigen Voraussetzungen einer zulässigen Verweisung wie Bestimmtheit und Zugänglichkeit müssen natürlich auch von einem nichtnormativen Text gewahrt werden.

27 BFH, 24.8.2004 – VII R 23/03, BFH/NV 2005, 145, BB 2004, 2622 Ls; zur gerichtlichen Kontrolle vgl. BVerfG, 31.5.2011 – 1 BvR 857/07, ECLI:DE:BVerfG:2011:rs20110531.1bvr085707, BVerfGE 129, 1.

28 BVerfG, 7.3.1995 – 1 BvR 1564/92, BVerfGE 92, 181 m.w.N.

29 Butzer, in: Maunz/Dürig, GG, Stand: Dezember 2014, Art. 82 Rn. 237 m.w.N.; restriktiver z.B. Nierhaus, in: Sachs, GG, 7. Aufl. 2014, Art. 82, Rn. 22.

30 So allgemein auch Butzer, in: Maunz/Dürig, GG, Stand: Dezember 2014, Art. 82 Rn. 238 m.w.N.

31 Zweifel könnten allerdings unter dem Gesichtspunkt aufkommen, dass der deutsche Gesetzgeber keine Kontrolle darüber hat, ob diese Veröffentlichung im Internet von Dauer ist. Es sollte daher überlegt werden, bei einer derartigen Verweisung das entsprechende Bezugsobjekt auch auf der Website einer Bundesbehörde oder des Bundestages zugänglich zu machen.

eines weiteren Gläubigers“ und nicht mehr von der Besteuerung von „Einnahmen beim Gläubiger“.

Durch diese sprachliche Anpassung soll<sup>32</sup> sichergestellt werden, dass die Anwendung der Regelung nicht ausgeschlossen ist, wenn der Gläubiger i.S.d. § 4j EStG eine im Ausland transparent besteuerte Personengesellschaft oder eine z. B. nach dem Check-the-box-Verfahren transparent besteuerte Kapitalgesellschaft sein sollte. Bei der ursprünglichen Wortwahl hätte man argumentieren können, dass bei transparenten Gläubigern die Besteuerung der Einnahmen nicht „beim Gläubiger“ erfolgt und die Zinsschranke deshalb leer liefe.

Auch bei der Ermittlung der „niedrigen Besteuerung“ soll ersatzweise auf die Steuerbelastung bei den Gesellschaftern des Gläubigers abgestellt werden.<sup>33</sup>

Dass durch diese sprachliche Änderung sämtliche Anwendungsfragen<sup>34</sup> in Fällen von transparent besteuerten Gesellschaften umfassend gelöst worden sind, kann bezweifelt werden. Detailfragen hierzu werden die Steuerpflichtigen sicherlich im Rahmen der Veranlagung mit der Finanzverwaltung ausdiskutieren und ggf. von der Rechtsprechung klären lassen müssen.

## V. Zwischenschaltungsfälle

Sollten in Zwischenschaltungsfällen bei mehreren Gläubigern mehrere Regelungen, insbesondere mehrere Präferenzregelungen, zur Anwendung kommen, soll nun ausdrücklich stets die niedrigste Belastung maßgeblich sein, § 4j Abs. 2 S. 1 Halbs. 2 EStG n.F.

### Beispiel:

Der Schuldner bezieht die Lizenz von einem Gläubiger, dessen Einnahmen aufgrund einer Präferenzregelung mit 15 % besteuert werden. Dieser wiederum bezieht sie von einem weiteren Gläubiger, dessen Einnahmen aufgrund einer Präferenzregelung mit 5 % besteuert werden. Sind die übrigen Voraussetzungen der Lizenzschranke erfüllt, so ist der nichtabziehbare Teil der Aufwendungen des Schuldners nach der Formel in § 4j Abs. 3 EStG ausgehend von der niedrigsten Besteuerung (hier: 5 %) zu ermitteln. D.h., 80 % der Lizenzaufwendungen des Schuldners ((25 % – 5 %) / 25 %) können nicht abgezogen werden.

## VI. Verfassungswidrigkeit der Lizenzschranke

Dass die Lizenzschranke verfassungsgemäß ist, wird in der Fachliteratur mit guten Gründen angezweifelt, wobei überwiegend eine Parallele zur Zinsschranke und deren möglichem Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip angenommen wird.<sup>35</sup>

Wie bereits in BB 2017, 795 ff. näher erläutert, sehen wir daneben als eine der größten verfassungsrechtlichen Schwächen der Lizenzschranke den Umstand, dass diese nicht generell sämtliche Gewinnverlagerungen durch Lizenzzahlungen in Niedrigsteuerländer, sondern nur in solche mit nicht BEPS-konformen Lizenzbox-Regelungen erfasst. Weiterhin ermöglicht sie dem Steuerpflichtigen keinen Gegenbeweis, dass beim Lizenzgeber tatsächlich entsprechende FuE-Aktivitäten vorliegen und die Lizenzvereinbarung daher nicht missbräuchlich ist. Die Lizenzschranke setzt dadurch unseres Erachtens das ihr zugrundeliegende gesetzgeberische Ziel der Missbrauchsbekämpfung nicht folgerichtig, sondern willkürlich um.

Diese Zweifel an der Verfassungswidrigkeit der Lizenzschranke werden bekräftigt durch die Ausführungen des BVerfG<sup>36</sup> in seiner aktuellen Entscheidung zu § 8c Abs. 1 S. 1 KStG. Das BVerfG hat darin in

erfrischender Klarheit die Maßstäbe für die Zulässigkeit einer gesetzlichen Typisierung im Steuerrecht zusammengefasst. Wenn man diese Maßstäbe auf die Lizenzschranke überträgt, kommt man u.E. zum Ergebnis, dass auch diese einen nicht zu rechtfertigenden Verstoß gegen Art 3 Abs. 1 GG begründet und daher verfassungswidrig ist:

### 1. Ungleichbehandlung

Die Lizenzschranke behandelt Steuerpflichtige, die Lizenzzahlungen leisten, bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen des § 4j EStG n.F. unterschiedlich, je nachdem in welches Land ihre Lizenzzahlungen fließen. Die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, der mit Lizenzzahlungen belastet ist, ist jedoch unabhängig vom Empfängerland der Lizenzzahlung gleichermaßen gemindert. Durch die Lizenzschranke werden also bestimmte Steuerpflichtige trotz gleicher Leistungsfähigkeit benachteiligt, somit ungleich behandelt. Im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit müssen die Steuergesetze jedoch darauf abzielen, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit).<sup>37</sup>

### 2. Rechtfertigung der Ungleichbehandlung?

Diese Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit bedarf zwingend einer Rechtfertigung, um nicht als verfassungswidrig qualifiziert zu werden.

#### a) Zweck

Das BVerfG erkennt die Missbrauchsbekämpfung in ständiger Rechtsprechung als einen legitimen Zweck für eine Ungleichbehandlung an.<sup>38</sup> Die Lizenzschranke verfolgt ausweislich der Gesetzesbegründung<sup>39</sup> den an sich legitimen Zweck, sicherzustellen, dass Steuern dem Staat zustehen, in dem die der Wertschöpfung zu Grunde liegende Aktivität stattfindet, und Gewinne nicht über Lizenzzahlungen, denen keine substantielle Tätigkeit zu Grunde liegt, in niedrig besteuerte Staaten verlagert werden.<sup>40</sup>

Der (eigentliche) Gesetzeszweck dürfte allerdings ein anderer sein. Die Lizenzschranke soll eingeständenermaßen zur Abschaffung steuerschädlicher Präferenzregime beitragen und andere OECD-Mitglieder dazu „animieren“, ihre Lizenzboxen schon vor dem 30.6.2021 BEPS-konform auszugestalten.<sup>41</sup> Die Beeinflussung anderer Staaten dürfte bereits dem Grunde nach keine Ungleichbehandlung einzelner Steuerpflichtiger in diesem Ausmaß rechtfertigen können. Zwar dürfen Steuergesetze auch Lenkungsziele verfolgen.<sup>42</sup> Damit soll jedoch das Verhalten der Steuerpflichtigen gelenkt werden und nicht das Verhalten anderer Staaten.

32 Vgl. BT-Drs. 18/12128 vom 26.4.2017, 29 ff.

33 Vgl. BT-Drs. 18/12128 vom 26.4.2017, 30.

34 S. etwa Heil/Pupeter, BB 2017, 795, 796 ff.

35 Ausführlich van Lück, IStR 2017, 388, 389; s. auch Benz/Böhmer, DB 2017, 206, 211; Heil/Pupeter, BB 2017, 795, 800; Ritzer/Stangl/Karnath, DK 2017, 68, 78; Schneider/Junior, DStR 2017, 418, 424.

36 BVerfG, 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, ECLI:DE:BVerfG:2017:ls20170329.2bvl000611, BB 2017, 1173 Ls. Hierzu auch Kenk/Uhl-Ludäscher, BB 2017, 1623.

37 Vgl. BVerfG, 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, ECLI:DE:BVerfG:2017:ls20170329.2bvl000611, Rn. 98 ff. m.w.N., BB 2017, 1173 Ls.

38 Vgl. Details bei BVerfG, 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, ECLI:DE:BVerfG:2017:ls20170329.2bvl000611, Rn. 126 ff. m.w.N., BB 2017, 1173 Ls.

39 Begründung des Regierungsentwurfes, BT-Drs. 18/11233 v. 20.2.2017, 1.

40 Zum Hintergrund siehe auch Heidecke/Holst, IWB 2017, 128, 129; Pross/Radmanesh, IStR 2015, 579.

41 So Peter Rennings, Ministerialrat im BMF, auf der IFA-Diskussionsrunde in Berlin am 29.3.2017, zitiert nach dem Tagungsbericht von Schade, IStR 11/2017, III.

42 St. Rsp., z. B. BVerfG, 5.11.2014 – 1 BvF 3/11, ECLI:DE:BVerfG:2014:fs20141105.1bvf000311, BVerfGE 137, 350.

## b) Missbrauchsbekämpfung und Typisierung

Auch wenn man hier vom (offiziellen) Gesetzeszweck der Missbrauchsbekämpfung ausgeht, ist die vom Gesetzgeber gewählte typisierende Regelung mehr als zweifelhaft. Bei der Umsetzung des Gesetzeszwecks darf der Gesetzgeber zwar in bestimmtem Umfang Typisierungen einsetzen. Allerdings setzt das Grundgesetz strenge Maßstäbe an die Grenzen zulässiger Typisierungen bei der Missbrauchsverhinderung, wie die vom BVerfG festgestellte Verfassungswidrigkeit des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG exemplarisch zeigt.

### aa) Kein atypischer Fall als Leitbild

Eine gesetzliche Typisierung darf keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss sich realitätsgerecht am typischen Fall orientieren, so das BVerfG.<sup>43</sup>

Der typische Missbrauchsfall der Steuerverlagerung durch Lizenzzahlungen ist dadurch gekennzeichnet, dass diese an nahe stehende Personen erfolgen, die in niedrig oder gar nicht steuernden Ländern steuerpflichtig sind (wobei die in Deutschland an sich anfallende Quellensteuer mittels Durchleitung durch quellensteuerfreie EU-Staaten unter Zuhilfenahme der EU-Zins- und Lizenzrichtlinie<sup>44</sup> vermieden werden kann<sup>45</sup>). Dass sich eine niedrige Besteuerung aus einer nicht BEPS-konformen Lizenzboxregelung ergibt, ist wohl bereits jetzt nicht der typische Missbrauchsfall. Lizenzboxregelungen existieren derzeit weltweit in lediglich ca. 15 Staaten,<sup>46</sup> von denen einige bereits jetzt den BEPS-Vorgaben entsprechen sollen.<sup>47</sup> Durch die Umsetzung der BEPS-Initiative werden sich in den nächsten Jahren nicht BEPS-konforme Lizenzboxen zu einer seltenen Ausnahme entwickeln, wovon auch der Gesetzgeber in der Gesetzesbegründung ausgeht.<sup>48</sup>

Darüber hinaus wird als maximale jährliche Mehreinnahmen durch die Lizenzschranke für das Haushaltsjahr 2020 ein Betrag von 50 Mio. Euro geschätzt.<sup>49</sup> Vergleicht man dies mit den in der Presse genannten Auswirkungen der Modelle, die US-amerikanische Unternehmen wie Apple oder Starbucks eingesetzt haben sollen und die auf der „Versteuerung“ der Lizenzentnahmen in generell steuerfreien Empfängerländern beruhen,<sup>50</sup> so stellt sich die nicht BEPS-konforme Lizenzbox als eher nachgelagertes Problem dar.

Damit hat der Gesetzgeber aus politischen Gründen (s.o.) lediglich einen Randbereich erfasst und nicht den typischen Missbrauchsfall als Ausgangspunkt für eine generalisierende Regelung gewählt.

### bb) Anknüpfung an abstrakte Regelung statt an missbräuchlichen Sachverhalt

Darüber hinaus erfasst die Lizenzschranke „überschießend“ auch Fälle, in denen der Lizenz tatsächliche Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten des Lizenzgebers im Lande einer nicht BEPS-konformen Lizenzbox zu Grunde liegen, also kein Missbrauch gegeben ist. Denn die Lizenzschranke stellt nur abstrakt auf die ausländische Regelung und nicht auf die tatsächlichen Umstände ab.<sup>51</sup> Diese Fälle werden vom Normzweck der Missbrauchsbekämpfung jedoch nicht erfasst.

Bei Typisierungen darf der Gesetzgeber gewisse Härten und Ungerechtigkeiten in Kauf nehmen, wenn diese „nur unter Schwierigkeiten vermeidbar wären, lediglich eine verhältnismäßig kleine Zahl von Personen betreffen und das Ausmaß der Ungleichbehandlung gering ist“, so das BVerfG wörtlich.<sup>52</sup> Die tatsächlichen Anknüpfungspunkte für die Typisierung dürfen den Normzweck allerdings nicht verfehlen,<sup>53</sup> was bei einem bloßen Abstellen auf die ausländische Norm jedoch der Fall ist.

Jedenfalls wäre es ohne weiteres möglich gewesen, den Steuerpflichtigen den Gegenbeweis zu belassen, dass beim Lizenzgeber tatsächlich entsprechende FuE-Aktivitäten vorliegen. Man kann hier auch nicht davon ausgehen, dass dies unter dem Gesichtspunkt eines Massenverfahrens zum Zwecke der Verwaltungsvereinfachung<sup>54</sup> verzichtbar wäre. Denn es soll in Deutschland nur ca. 650 Fälle geben.<sup>55</sup> Ursache für den fehlenden Gegenbeweis dürfte wiederum das eigentliche Ziel der Lizenzschranke sein, auf andere Staaten einzuwirken, ihre abstrakten Regelungen zu überarbeiten.

### cc) Ergebnis

Zusammengefasst ist die Lizenzschranke also u.E. einerseits zu eng und andererseits zu weit gefasst, als dass sie den verfassungsrechtlichen Anforderungen genügen könnte. Der Befund des BVerfG zu § 8c Abs. 1 S. 1 KStG kann nahezu wörtlich auf die Lizenzschranke übertragen werden: Der Gesetzgeber hat „eine abstrakte Missbrauchsgefahr zum Anlass für eine vom typischen Missbrauchsfall losgelöste und über diese hinausgehende generelle [...] Regelung“ genommen.

## VII. Fortbestehende Zweifelsfälle

Während des Gesetzgebungsverfahrens wurden in der Fachliteratur sowie im Anhörungsverfahren vor dem Finanzausschuss des Bundestages mehrere auch signifikante Unklarheiten des Gesetzeswortlautes aufgezeigt, die der Gesetzgeber leider nicht behoben hat.

Offen geblieben ist, ob § 4j EStG n.F. grundsätzlich nur für ausländische Lizenzboxen gilt, wie dies wohl der Vorstellung des Gesetzgebers<sup>56</sup> entspricht, oder auch für andere Präferenzregime wie z.B. Sonderwirtschaftszonen, von denen auch Lizenzempfänger profitieren können.<sup>57</sup>

Als zweite große Zweifelsfrage ist geblieben, ob sich der Prozentsatz der Niedrigbesteuerung auf Einnahmen bezieht (also brutto vor Abzug tatsächlich angefallener Ausgaben) oder auf „Einkünfte“ aus Lizenzentnahmen (nach Abzug damit in Zusammenhang stehender Ausgaben).<sup>58</sup>

43 BVerfG, 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, ECLI:DE:BVerfG:2017:ls20170329.2bvl000611, Rn. 127 m.w.N., BB 2017, 1173 Ls.

44 RL 2003/49/EG des Rates vom 3.6.2003, ABl. 2003, L 157/49–54. Die Kommission hat 2011 einen Änderungsvorschlag vorgelegt (KOM(2011) 71 endg.).

45 Z. B. *Fehling/Schmidt*, IStR 2015, 493, 496.

46 Vgl. Zusammenstellung in BT-Drs. 18/1238, 2, Stand: 25.4.2014; neu hinzu kamen Italien im Jahr 2015, Irland im Jahr 2016 und Singapur im Jahr 2017.

47 So z. B. *Hofer/Weidlich*, IWB 2017, 753, 758, für Italien und Irland, *van Helvoirt*, IWB 2017, 23, für die Niederlande, sowie *Hielscher*, IWB 2017, 371 für Singapur.

48 Begründung des Regierungsentwurfes, BT-Drs. 18/11233 v. 20.2.2017, 2: Erwartete Einnahmen aus der Lizenzschranke ab 2022: 0 Euro.

49 2019: 10 Mio. Euro, 2020: 50 Mio. Euro, 2021: 40 Mio. Euro, 2022: 0 Euro. Begründung des Regierungsentwurfes, BT-Drs. 18/11233 v. 20.2.2017, 2.

50 S. ausführlich die Analyse von *Pinkernell*, IStR 2013, 180.

51 S. oben III. 1.

52 BVerfG, 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, ECLI:DE:BVerfG:2017:ls20170329.2bvl000611, Rn. 108 m.w.N., BB 2017, 1173 Ls.

53 BVerfG, 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, ECLI:DE:BVerfG:2017:ls20170329.2bvl000611, Rn. 107 m.w.N., BB 2017, 1173 Ls.

54 So ein Rechtfertigungsgrund für eine Typisierung nach BVerfG, 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, ECLI:DE:BVerfG:2017:ls20170329.2bvl000611, Rn. 107, BB 2017, 1173 Ls.

55 Regierungsbegründung, BT-Drs. 18/11233, 11.

56 Begründung des Regierungsentwurfes, BT-Drs. 18/11233 v. 20.2.2017, 11: „Durch die Regelung werden die bekannten Arten der Lizenzboxen erfasst.“

57 Siehe hierzu den Vorschlag zur Präzisierung des Gesetzeswortlautes bei *Holle/Weiss*, FR 2017, 217, 221 „... gesonderte gesetzliche Regelung für Rechteüberlassung ...“; s. auch *Grotherr*, Ubg 2017, 233, 242; *Heil/Pupeter*, BB 2017, 795, 796 unter II. 4. a); *Ritzer/Stangl/Karnath*, DK 2017, 68, 72; *Schneider/Junior*, DStR 2017, 417, 421.

58 S. hierzu *Heil/Pupeter*, BB 2017, 795, 796 unter II. 4. b); *Holle/Weiss*, FR 2017, 217, 221; *Höreth/Stelzer*, DStZ 2017, 270, 272; *Schnitger*, IStR 2017, 214, 223; *Ritzer/Stangl/Kanath*, DK 2017, 68, 73; *Benz/Böhmer*, DB 2017, 206, 207.

## VIII. Zeitliche Anwendbarkeit

Die Lizenzschränke ist weiterhin erstmals auf Aufwendungen anwendbar, die nach dem 31.12.2017 entstehen, § 52 Abs. 8b EStG n.F.<sup>59</sup> Der Prüfbitt des Bundesrates,<sup>60</sup> die Anwendbarkeit auf das laufende Jahr 2017 vorzuziehen, ist nicht gefolgt worden.

## IX. Fazit und Bewertung

Die finale Fassung der Lizenzschränke ist durch den offenen Verweis auf BEPS 5 deutlicher geworden. Als „Preis“ hierfür ist ein zusätzliches verfassungsrechtliches Risiko entstanden. Zwei weitere Unklarheiten wurden präzisiert. Hier bewährt sich ein offenes, auf Dialog angelegtes Gesetzgebungsverfahren. Einige andere relevante Zweifelsfragen, die bereits während des Gesetzgebungsverfahrens diskutiert wurden, blieben hingegen offen.

59 Der in BEPS 5 enthaltene Bestandsschutz wird nicht in deutsches Recht übernommen. Zwar wird im Rahmen der Beschreibung der zulässigen Präferenzregelung auf Kapitel 4 BEPS 5 verwiesen. Dieses Kapitel 4 enthält in Teil II Buchst. I Abs. 62 ff. auch die Regelungen über den Bestandsschutz nicht BEPS-konformer Lizenzboxen. Da der Verweis sich jedoch nur auf den Nexus-Ansatz gemäß Kapitel 4 BEPS 5 beschränkt, ist der Bestandsschutz nicht Gegenstand des Verweises.

60 BR-Drs. 59/17, Ablehnung schon durch die Bundesregierung, BT-Drs. 18/11531, 17.

Die Lizenzschränke dürfte u. E. einer verfassungsrechtlichen Überprüfung an den vom BVerfG während des laufenden Gesetzgebungsverfahrens zusammengefassten Vorgaben zu gesetzlichen Typisierungen nicht standhalten (von anderen Aspekten einmal abgesehen). Die Ursache hierfür dürfte im eigentlichen Zweck der Lizenzschränke, der Einwirkung auf andere Staaten, liegen. Dieser stand einer sachgerechten Ausgestaltung der Lizenzschränke als Missbrauchsregelung wohl entgegen.

**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.



Dr. Julia Kurzrock, RAin, und Dipl.-Finw. (Zoll) Eva Rehberg

# Neubewertung zollrechtlicher Bewilligungen – Abfrage der Steuer-ID – Standpunkt der Zollverwaltung und offene Fragen

In der Diskussion um die Abfrage der Steuer-ID im Kontext der Neubewertung zollrechtlicher Bewilligungen hat die Zollverwaltung ihre bisher vertretene Auffassung bestätigt. Hiergegen werden datenschutzrechtliche Bedenken vorgebracht. Auch weitere Fragen sind offen.

## I. Neubewertung zollrechtlicher Bewilligungen

Mit dem seit 1.5.2016 anwendbaren Unionszollkodex (UZK)<sup>1</sup> sind die Bewilligungsvoraussetzungen für zollrechtliche Bewilligungen angepasst worden. Daher muss die Zollverwaltung alle vor diesem Datum erteilten unbefristeten Bewilligungen bis zum 1.5.2019 neu bewerten. In diesem Rahmen wird geprüft, ob sie den Bewilligungskriterien des UZK genügen. Die Voraussetzungen sind je nach Bewilligung unterschiedlich, insgesamt betrachtet handelt es sich um folgende Kriterien (Art. 39 Buchst. a) bis e) UZK i.V.m. Art. 24 bis 28 Durchführungsverordnung zum UZK (UZK-DVO bzw. Implementing Act, UZK-IA):<sup>2</sup>

– Einhaltung der Vorschriften, d. h. Nicht-Vorliegen schwerwiegender oder wiederholter Verstöße gegen zoll- und steuerrechtliche Vor-

schriften und Straftaten im Rahmen der Wirtschaftstätigkeit des Unternehmens;

- zufriedenstellendes System der Buchführung;
- Nachweis der Zahlungsfähigkeit;
- Nachweis der praktischen oder beruflichen Befähigung für die ausgeübte Tätigkeit;
- nur für zugelassene Wirtschaftsbeteiligte für Sicherheit (AEO S – Authorised Economic Operator – Security and Safety): Vorliegen angemessener Sicherheitsstandards.

Die Voraussetzung der Einhaltung von Vorschriften gilt als erfüllt, wenn weder der Antragsteller noch eine für diesen verantwortliche oder ihn kontrollierende Person oder ein für die Zollangelegenheiten des Antragstellers zuständiger Beschäftigter einen schwerwiegenden oder wiederholten Verstoß gegen zoll- oder steuerrechtliche Vorschriften oder eine schwere Straftat im Rahmen der Wirtschaftstätig-

1 VO (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9.10.2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union, ABIEU L 269/1.

2 VO (EU) 2015/2447 der Kommission vom 24.11.2015 mit Einzelheiten zur Umsetzung von Bestimmungen der VO (EU) Nr. 952/2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union, ABIEU L 343/558.