

Wogegen richtet sich die Lizenzschranke?

Die Neuregelung des § 4j EStG, die sog. Lizenzschranke, wurde kürzlich von *Brandt* in einem Gastkommentar in dieser Zeitschrift (DB 2017 Heft 19 S. M5 = DB1238097) dergestalt charakterisiert, es sei das „Hauptanliegen“ der Vorschrift, „Gewinnverlagerungen durch Lizenzvereinbarungen ohne hinreichende außersteuerliche Veranlassung zu vermeiden“. Deshalb solle der Betriebsausgabenabzug eingeschränkt werden, „wenn im Empfängerstaat keine substantielle Geschäftstätigkeit ausgeübt wird (sog. „Nexus-Ansatz“), d.h. wenn der ausländische Gläubiger das Recht nicht oder nicht weit überwiegend durch Forschungs- und Entwicklungstätigkeit im Empfängerstaat begründet hat“. Die Neuregelung verdiene Zustimmung, „weil sie auch dem verfassungsrechtlichen Grundsatz der inländischen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit dient.“ Sie verstoße auch nicht gegen die EU-Grundfreiheiten, weil die „fehlende substantielle Geschäftstätigkeit im Lizenzbox-Staat [...] auch grds. als hinreichender sachlicher Rechtfertigungsgrund anzusehen“ sei (a.a.O.). Diesen Einschätzungen ist zu widersprechen. Sie beruhen auf unzutreffenden Annahmen über den Zweck und die tatbestandlichen Voraussetzungen des mit der Lizenzschranke eingeführten Abzugsverbots.

RA/StB Prof. Dr. Jürgen Lüdicke ist Partner bei PricewaterhouseCoopers in Hamburg und Inhaber des Lehrstuhls für IStR am International Tax Institute der Universität Hamburg.

Kontakt: autor@der-betrieb.de

I. Das legislatorische Konzept

Nach der systematischen Stellung begründet die Vorschrift ein Abzugsverbot für betrieblich veranlasste Lizenzaufwendungen, die der Höhe nach angemessen und namentlich nicht als Entnahme, vGA oder Einlage zu qualifizieren sind. So gesehen ist es schwer nachvollziehbar, wie die Vorschrift dazu beitragen soll, Gewinnverlagerungen durch Lizenzvereinbarungen „ohne hinreichende außersteuerliche Veranlassung“ zu vermeiden (a.a.O.).

Die Vorschrift richtet sich auch nicht gegen jegliche Steuerarbitrage. Denn die tatbestandsmäßig erforderliche „niedrige“ (weniger als 25%) Besteuerung der Einnahmen beim Empfänger löst für sich allein die Rechtsfolgen nicht aus. Vielmehr muss erstens die „niedrige“ Besteuerung die Folge einer Präferenzregelung sein, welche zweitens nicht dem sog. Nexus-Ansatz der OECD entspricht. Anders formuliert werden weder allgemein „niedrige“ Steuersätze (sog. Steueroasen) noch Nexus-konforme Präferenzregime sanktioniert.

Die Regelung richtet sich allein gegen Präferenzregime, die *abstrakt* dem Nexus-Ansatz nicht entsprechen. Werden die Einnahmen des Gläubigers von einem solchen Regime begünstigt, folgt daraus das Abzugsverbot für den Schuldner. Ob vom Gläubiger *in casu* „im Empfängerstaat [k]eine substantielle Geschäftstätigkeit ausgeübt“ (a.a.O.) wird, ist demgegenüber völlig unerheblich. Nach § 4j Abs. 1 Satz 4 EStG findet das Abzugsverbot keine Anwendung, „soweit sich die niedrige Besteuerung daraus ergibt, dass die Einnahmen [...] einer Präferenzregelung unterliegen, die dem

Nexus-Ansatz [...] entspricht.“ Der mit dem Wort „die“ eingeleitete Relativsatz bezieht sich grammatikalisch eindeutig auf den Ausdruck „Präferenzregelung“. Somit kommt es nur auf *deren* Vereinbarkeit mit dem Nexus-Ansatz an; die *konkrete* Geschäftstätigkeit des Gläubigers ist hingegen nicht tatbestandlich. Dass diese Lesart von Beginn an intendiert war, ist schon der PM des BMF vom 25.01.2017 (DB1227977) zu entnehmen: „Erfüllt ein Staat [sic!] diese Anforderungen für Zwecke des schädlichen Steuerwettbewerbs nicht, greifen die Regelungen des Gesetzentwurfs“. Auch die in der BT-Drucks. 18/12128 (S. 28) in Bezug genommenen Analysen des Forum on Harmful Tax Practices (FHTP) der OECD können naturgemäß nur die *abstrakten* Präferenzregime in den Blick nehmen. Ob dies alles in der *politischen* Auseinandersetzung (einschließlich der Anhörung im Finanzausschuss des Bundestags am 29.03.2017, Protokoll-Nr. 18/109) vielfach verkannt wurde, ist für die Anwendung des *Gesetzestextes* unbeachtlich.

II. Internationale Steuerpolitik oder Individualbesteuerung?

Der Gesetzgeber will mit der Neuregelung Druck auf ausländische Staaten ausüben, ihre (noch) nicht dem Nexus-Ansatz entsprechenden Lizenzbox-Regime sofort abzuschaffen – und nicht erst mit Ablauf des „international vereinbarten Übergangszeitraums bis zum 30. Juni 2021“ (BT-Drucks. 18/11233 S. 9).

Die Rechtsfolgen der Lizenzschranke treffen indessen nicht den ausländischen Staat, sondern allein solche inländischen Unternehmen, die das „Pech“ haben, betrieblich veranlasste Lizenzzahlungen an einen nahestehenden Lizenzgeber zu leisten, der – unabhängig vom konkreten Umfang seiner Forschungs- und Entwicklungstätigkeit im Empfängerstaat – unter ein solches Präferenzsystem fällt.

Damit betritt der Gesetzgeber hochproblematisches Neuland: Die Neuregelung dient weder der Besteuerung nach Maßgabe individueller Leistungsfähigkeit noch handelt es sich um eine Regelung, die Stpfl. aufgrund ihrer individuellen Verhältnisse belastet, um mit anderen Staaten über Erleichterungen im Wege der Gegenseitigkeit zu verhandeln (wie z.B. § 49 Abs. 3 und 4 EStG). Letztlich wird der Lizenznehmer ohne individuelle Anknüpfung in „steuerpolitische Geiselhaft“ genommen.

III. Verfassungs- und Europarecht

Eine eingehende verfassungs- und EU-rechtliche Analyse ist im Rahmen dieses Kurzbeitrags nicht beabsichtigt. Im Grunde liegt das Ergebnis ohnehin auf der Hand.

Betrieblich veranlasste Lizenzaufwendungen sind grds. ungeachtet ihrer – ggf. „niedrigen“ – Besteuerung beim Empfänger abzugsfähig. Davon macht § 4j EStG eine Ausnahme, wenn die „niedrige“ Besteuerung Folge der Anwendung eines beim Empfänger anwendbaren Lizenzbox-Regimes ist, welches der Gesetzgeber *abstrakt* missbilligt. Die verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung sind umso höher, je weniger die Merkmale, an die die gesetzliche Differenzierung anknüpft, für den Einzelnen verfügbar sind (BVerfG vom 29.03.2017 – 2 BvL 6/11, RS1239057, zu § 8c KStG, Rn. 105, m.w.N.). Der Lizenznehmer hat im Regelfall keinen Einfluss auf das Besteuerungsregime, dem der Lizenzgeber unterliegt. Da die Ungleichbehandlung verschiedener Lizenznehmer keinerlei Bezug zu deren steuerlicher

Leistungsfähigkeit erkennen lässt, ist ein rechtfertigender Grund nicht ersichtlich.

Sofern die Lizenzgewährung in den Schutzbereich der EU-Grundfreiheiten fällt, wird der in der Ungleichbehandlung liegende Eingriff schwerlich zu rechtfertigen sein. Allein eine „niedrige“ Besteuerung des ausländischen Lizenzgebers und erst recht die *abstrakte* Missbilligung des Steuersystems eines anderen Mitgliedstaats genügen dafür nicht.

Redaktionelle Hinweise:

- Zur Vereinbarkeit der sog. Lizenzschranke mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und mit den unionsrechtlichen Grundfreiheiten vgl. *Brandt*, DB 2017 S. 1483 = DB1241198;
- zur sich auf der Zielgeraden des Gesetzgebungsverfahrens befindenden „Lizenzschranke“ vgl. *Brandt*, DB1238097;
- zum RegE eines § 4j EStG zur Beschränkung der Abziehbarkeit von Lizenzzahlungen vgl. *Benz/Böhmer*, DB 2017 S. 206 = DB1227655;
- zur geplanten „Lizenzschranke“ vgl. *Ritzer/Stangl/Karnath*, DK 2017 S. 68 = DK1227407;
- zum BVerfG-Beschluss vom 29.03.2017 – 2 BvL 6/11 vgl. DB 2017 S. 1124 = DB1239057 mit Anm. *Werth und Prinz*, DB1239004.

Internationales Steuerrecht

»DB1241198

Vereinbarkeit der sog. Lizenzschranke mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und mit den unionsrechtlichen Grundfreiheiten

Lüdicke wendet sich mit seinem Beitrag „Wogegen richtet sich die Lizenzschranke?“ (DB 2017 S. 1482 = DB1240023) gegen die Annahme, die sog. Lizenzschranke in § 4j EStG sei mit dem Grundsatz der inländischen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sowie mit den unionsrechtlichen Grundfreiheiten vereinbar (vgl. *Brandt*, DB1239097). Entgegen seiner Auffassung beruht diese Einschätzung nicht auf „unzutreffenden Annahmen über den Zweck und die tatbestandlichen Voraussetzungen des mit der Lizenzschranke eingeführten Abzugsverbots“, sondern findet ihre Grundlage in den erklärten Motiven des Gesetzesvorhabens sowie in ihrer Umsetzung durch Wortlaut und Systematik der Neuregelung.

RiBFH Prof. Jürgen Brandt ist Richter des VIII. Senats des BFH in München.
Kontakt: autor@der-betrieb.de

I. Zweck des § 4j EStG

Erklärter Zweck des § 4j EStG ist nach der Gesetzesbegründung die Beschränkung der steuerlichen Abzugsmöglichkeit für Lizenzzahlungen und andere Aufwendungen für Rechteüberlassungen an nahestehende Personen mit Sitz im Ausland, die beim Empfänger aufgrund eines als schädlich einzustufenden Präferenzregimes nicht oder nur niedrig (unter 25%) besteuert werden. Die Anknüpfung dieser Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs

- an das von OECD und G20 für das Vorliegen einer schädlichen Steuerpraxis herangezogene Merkmal fehlender

substanzieller Geschäftstätigkeit („Nexus-Ansatz“) sowie

- an das Vorliegen eines Näheverhältnisses i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG zwischen Schuldner und Gläubiger

weist mehr als deutlich aus, dass die Regelung dem Grunde nach Gewinnverlagerungen in das Ausland über Lizenzzahlungen zumindest einschränken soll, wenn sie nicht einen Rechtfertigungsgrund in eigenen Forschungs- und Entwicklungsleistungen des Empfängers haben.

II. Rechtsfolge der Regelung

Die Rechtsfolge dieser Regelung – Begrenzung des Betriebsausgabenabzugs für Lizenzzahlungen nach der Ertragsteuerbelastung beim (nahestehenden) Gläubiger der Zahlung (je höher die Ertragsteuerbelastung, um so höher der abziehbare Anteil der Lizenzzahlungen beim Schuldner) – ist ersichtlich auf eine *angemessene Steuerwirkung der Lizenzausgaben* gerichtet. Dies dient erkennbar der Besteuerung des Schuldners nach seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Denn der Gesetzgeber ist im Rahmen seines Gestaltungsspielraums (vgl. BVerfG vom 14.06.2016 – 2 BvR 290/10, BStBl. II 2016 S. 801 = RS1211043) auch zur typisierenden und pauschalierenden Begrenzung von Erwerbsaufwendungen befugt (vgl. BVerfG vom 06.07.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126 S. 268 = DB 2010 S. 1674; vom 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127 S. 224 = DB 2010 S. 2590). Für eine solche Typisierung im Anwendungsbereich des § 4j EStG hat er zu Recht einen sachlichen Grund in der fehlenden eigenen Forschungs- und Entwicklungsleistung des (nahestehenden) Empfängers für die Beschränkung der Abziehbarkeit von Lizenzzahlungen sehen dürfen, um Gewinnverlagerungen durch Lizenzvereinbarungen in Länder mit niedrigeren Ertragsteuersätzen – ohne hinreichende außersteuerliche Veranlassung von Lizenzzahlungen an ausländische Gläubiger – zu vermeiden. Gibt es solche grenzüberschreitenden Gewinnverlagerungen, ist ihnen auch nach der EuGH-Rspr. von den Mitgliedstaaten im Rahmen des jeweiligen nationalen Rechts zu begegnen (vgl. EuGH vom 24.04.1980 – Rs. C-65/79, NJW 1980 S. 2005 sowie zur Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten und zur Wahrung des Korrespondenzprinzips EuGH vom 24.02.2015 – Rs. C-559/13, BStBl. II 2015 S. 1071 = RS1046346).

Redaktionelle Hinweise:

- Zur Frage, wogegen sich die Lizenzschranke richtet, vgl. *Lüdicke*, DB 2017 S. 1482 = DB1240023;
- zum RegE eines § 4j EStG zur Beschränkung der Abziehbarkeit von Lizenzzahlungen vgl. *Benz/Böhmer*, DB 2017 S. 206 = DB1227655;
- zur geplanten „Lizenzschranke“ vgl. *Ritzer/Stangl/Karnath*, DK 2017 S. 68 = DK1227407;
- zum BVerfG-Beschluss vom 29.03.2017 – 2 BvL 6/11 vgl. DB 2017 S. 1124 = DB1239057 mit Anm. *Werth und U. Prinz*, DB1239004.