



Tax Alert

Referentenentwurf des BMF zur Einführung einer sog. Lizenzschranke

Januar 2017

Das BMF hat als „Weihnachtsgeschenk“ kurz vor dem 24. Dezember 2016 einen Referentenentwurf zur Einführung einer sog. Lizenzschranke (§ 4j EStG-E) veröffentlicht.

Das BMF schlägt die Einführung einer neuen Regelung in das EStG vor, die den konzerninternen Abzug von Lizenzausgaben beschränkt.

Einführungsgrund

Der Referentenentwurf zur Einführung einer Regelung, die den Abzug von „Aufwendungen für Rechteüberlassungen“ zwischen sich nahe stehenden Konzerngesellschaften begrenzt, beruht auf den Ergebnissen des Aktionspunktes 5 des OECD BEPS-Projektes, welcher die „Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz“ thematisiert. Sofern Staaten steuerliche Vorteile für Lizenzeinkünfte gewähren (z.B. einen niedrigeren Steuersatz für Lizenzeinkünfte; Lizenzbox), soll dieser Vorteil nur Bestand haben, wenn der Lizenzgläubiger eine „substanzielle Geschäftstätigkeit“ hinsichtlich des Lizenzgegenstandes ausübt (sog. Nexus-Ansatz). Eine substanzielle Geschäftstätigkeit ist im Wesentlichen gegeben, wenn der Lizenzgläubiger das lizenzierte immaterielle Wirtschaftsgut selbst entwickelt und auch die Entwicklungsaufwendungen selbst getragen hat. Übt der Lizenzgläubiger keine substanzielle Geschäftstätigkeit aus, wird eine schädliche Steuerpraktik aufgrund der vorliegenden Steuerarbitrage angenommen. Hierbei

unterliegt der Lizenzgläubiger mit seinen Lizenzeinkünften einer niedrigen (oder keiner) Besteuerung und der Lizenzschuldner kann demgegenüber die Lizenzaufwendungen von seiner (hoch besteuerten) Steuerbemessungsgrundlage abziehen.

Regelungsinhalt des neuen § 4j EStG

Das BMF hat die Überlegungen der OECD hinsichtlich des Nexus-Ansatzes im § 4j EStG-E aufgegriffen. Demnach soll ungeachtet von bestehenden DBA-Regelungen der Abzug von konzerninternen Lizenzaufwendungen insoweit begrenzt werden, wie eine „ungerechtfertigt“ niedrigere Besteuerung der Lizenzeinkünfte beim nahe stehenden Lizenzgläubiger gegeben ist. Ein generelles Abzugsverbot von Lizenzaufwendungen ist nicht geplant. Der Abzug wird nur begrenzt, wenn

- Lizenznehmer und Lizenzgläubiger sich i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG nahe stehen,
- die Lizenzeinkünfte beim Lizenzgläubiger einer Präferenzbesteuerung unterliegen (im Vergleich zur Besteuerung der sonstigen Einkünfte),
- die Präferenzbesteuerung zu einer niedrigeren Besteuerung i.S.d. § 4j Abs. 2 EStG-E führt (= Ertragsteuerbelastung < 25 %) und
- keine/anteilige substanzielle Geschäftstätigkeit i.S.d. § 4j Abs. 1 S. 4, 5 EStG-E vom Lizenzgläubiger hinsichtlich des Lizenzgegenstandes ausgeübt wird.

Der Anteil des nicht abziehbaren Lizenzaufwandes ist gem. § 4j Abs. 3 EStG-E von der steuerlichen Belastung des Lizenzgläubigers abhängig. Unterliegen die Lizenz Einkünfte des Lizenzgläubigers keiner Steuerbelastung, darf der Lizenznehmer keine Lizenz aufwendungen mindernd berücksichtigen. Erfolgt zumindest eine geringe Besteuerung beim Lizenzgeber, wird dem Lizenznehmer nur anteilig der Abzug des Lizenz aufwandes verwehrt.

Werden Markenrechte lizenziert, schließt § 4j EStG-E generell die Ausübung einer substantiellen Geschäftstätigkeit hinsichtlich dieser Lizenzgegenstände aus (§ 4j Abs. 1 S. 6 EStG-E). Lizenz einnahmen aufgrund der Überlassung von Markenrechten lösen somit generell ein Abzugsverbot beim Lizenznehmer aus, sofern die weiteren Tatbestandsvoraussetzungen des § 4j EStG-E erfüllt sind (die obigen ersten drei Voraussetzungen.)

Betroffener Personenkreis

Die Regelung des § 4j EStG-E betrifft nur konzerninterne Lizenzbeziehungen, so dass Rechteüberlassungen zwischen fremden Dritten keine Begrenzung des Abzugs von Lizenz aufwendungen auslösen. Dabei ist zu beachten, dass als Schuldner oder Gläubiger gem. § 4j Abs. 1 S. 3 EStG-E auch Betriebsstätten gelten können.

Des Weiteren werden auch keine konzerninternen Lizenzbeziehungen von § 4j EStG-E erfasst, bei denen der Lizenzgläubiger generell einer niedrigen Besteuerung (Regelsteuersatz) unterliegt. Der Lizenzgläubiger muss für eine Anwendung des § 4j EStG-E eine Präferenzbesteuerung für seine Lizenz Einkünfte erhalten, die eine Besserstellung der Lizenz Einkünfte ggü. den anderen Einkünften bewirkt.

Die Zielpersonen des § 4j EStG-E sind Lizenzgläubiger,

- die konzernintern ihre Rechte – auch mittelbar – lizensieren,
- in einem Land mit einem Präferenzsteuerregime für Lizenz Einkünfte ansässig sind und

- die lizenzierten Rechte nicht selbst entwickelt haben (Erwerb oder Entwicklung durch nahe stehende Personen).

Die „Bestrafung“ für die Ansässigkeit des Lizenzgläubigers in einem Land mit Präferenzsteuerregime erfolgt allerdings nicht auf Ebene des Lizenzgläubigers, sondern auf Ebene des Lizenznehmers. Dem Lizenznehmer wird der Abzug der Lizenz zahlungen als Betriebsausgabe (anteilig) verwehrt.

Stellungnahme

Durch § 4j EStG-E wird der neue Begriff der substantiellen Geschäftstätigkeit ins deutsche Steuerrecht eingeführt. Die Auslegung dieses Begriffes wird aufgrund der fehlenden klaren Bestimmungsgrenzen Probleme in der Praxis aufwerfen.

Auch wenn es nachvollziehbar ist, dass der deutsche Fiskus versucht, missbräuchliche Steuerpraktiken zu unterbinden, ist der Schritt, den Lizenznehmer für die günstige steuerliche Stellung des Lizenzgläubigers zu benachteiligen, nicht vollständig nachvollziehbar. Sofern der Lizenznehmer einen fremdvergleichskonformen Verrechnungspreis zahlt, wird dem deutschen Fiskus kein Steuersubstrat entzogen. Dies ist unabhängig davon, welcher Besteuerung der Lizenzgläubiger im Ausland unterliegt.

Die geplante Regelung verhindert nicht den Verlust von deutschem Steuersubstrat, sondern die konzernweite Steuerarbitrage. Fraglich ist, ob dies auf Kosten des Steuersubjektes in Deutschland möglich ist. § 4j EStG-E führt mit seiner Regelungswirkung zu einem Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip, was verfassungsrechtlich zumindest bedenklich ist. Sofern die Lizenzschranke des § 4j EStG-E greift, wird der Lizenznehmer mit einem dauerhaften Betriebsausgabenabzugsverbot belastet.

Ausblick

Aktuell besitzen mehrere Staaten ein Steuersystem, dass für Lizenz Einkünfte eine Präferenzbesteuerung vorsehen (siehe bitte nachfolgende

Note: This information is of a general nature, and no decisions should be taken without obtaining further legal advice. Warth & Klein Grant Thornton AG does not assume any legal responsibility for the consequences of any decision or measures taken as a result of the information provided. You are encouraged to seek professional advice. We would be happy to discuss the specific application of the changes to your own case with you.

Übersicht). Die Regelung des § 4j EStG-E hat somit das Potenzial, unterschiedliche Lizenzmodelle in Frage zu stellen.

Es ist geplant, dass § 4j EStG-E bei allen Lizenzaufwendungen zu beachten ist, die nach dem 31. Dezember 2017 den Steuerbilanzgewinn mindern. Sobald absehbar ist, dass die Regelung des § 4j EStG-E umgesetzt wird, sollten konzerninterne Lizenzmodelle frühzeitig überprüft werden. Gerne unterstützen wir Sie dabei.

Inwieweit der Vorschlag im Referentenentwurf noch überarbeitet wird, ist aktuell nicht abzusehen. Sofern Änderungen der geplanten Regelung des § 4j EStG-E bekannt werden, informieren wir Sie darüber.

Übersicht: Staaten mit Präferenzbesteuerung für Lizenz Einkünfte

Aktuell unterliegen in folgenden Staaten Lizenz einkünfte einer Präferenzbesteuerung:

- Belgien
- China
- Frankreich
- Indien
- Irland
- Israel
- Italien
- Quebec, Kanada
- Korea
- Liechtenstein
- Luxembourg
- Malta
- Niederlande
- Portugal
- Nidwalden, Schweiz
- Spanien
- Türkei
- Ungarn
- Vereinigtes Königreich
- Zypern

Quelle: Bloomberg BNA, Patent Boxes: The Rise of Europe's Favorite Tax Toy, International Tax News – December 15, 2016

Ihre Kontakte

International Tax Services

Christina Busch

T +9 (0) 211 9524 8129
E Christina.Busch@wkgt.com

Düsseldorf

Dr. Aurelia Froitzheim

T +49 (0) 211 9524 8213
E Aurelia.Froitzheim@wkgt.com

Arne Jansen

T +49 (0) 211 9524 8371
E Arne.Jansen@wkgt.com

Kristina Laubeck

T +49 (0) 211 9524 8473
E Kristina.Laubeck@wkgt.com

Mechthild Pietrek

T +49 (0) 211 9524 8275
E Mechthild.Pietrek@wkgt.com

Hamburg

Dr. Marion Frotscher

T +49 (0) 40 43218 6237
E Marion.Frotscher@wkgt.com

München

Jörn Keilhoff

T +49 (0) 89 36849 4234
E Joern.Keilhoff@wkgt.com

Transfer Pricing Tax Services

Harald Müller

T +49 (0) 211 9524 8139
E Harald.Mueller@wkgt.com

Julia Bollermann

T +49 (0) 211 9524 8487
E Julia.Bollermann@wkgt.com

Matthew Harrison

T +49 (0) 211 9524 8186
E Matthew.Harrison@wkgt.com

Dr. Sabrina Martens

T +49 (0) 211 9524 8249
E Sabrina.Martens@wkgt.com

Note: This information is of a general nature, and no decisions should be taken without obtaining further legal advice. Warth & Klein Grant Thornton AG does not assume any legal responsibility for the consequences of any decision or measures taken as a result of the information provided. You are encouraged to seek professional advice. We would be happy to discuss the specific application of the changes to your own case with you.