



Building a better working world

Lizenzschanke - Auswirkungen von Präferenzregelungen

OECD Paris

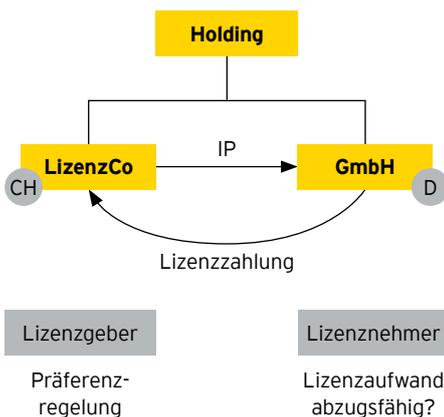
Tax Zoom

24. März 2022

Hintergrund: Digitalisierung und Globalisierung der Wirtschaft; IP-Boxen

Die Geschäftsmodelle der Unternehmen unterliegen einem permanenten Wandel. Die Wertschöpfung internationaler Unternehmen basiert oftmals auf immateriellen Vermögensgegenständen wie etwa Patenten oder Urheberrechten. Dabei werden die IP-Rechte (IP = Intellectual Property) grenzüberschreitend genutzt.

Ein typischer Fall könnte ein inländisches Konzernunternehmen sein, etwa in der Digital-, der Technologie- oder einer anderen Branche, in der immaterielle Werte eine wichtige Rolle spielen (siehe Grafik). Die ausländische Schwester-Lizenzgesellschaft (Lizenzgeber) vermietet diverse IP-Rechte, etwa Patente, an die deutsche operative Gesellschaft (Lizenznehmer). Im Gegenzug zahlt der deutsche Lizenznehmer grundsätzlich als Betriebsausgaben abzugsfähige Lizenzgebühren ins Ausland. Dort vorliegende präferenzielle IP-Regime, auch „Lizenzboxen“, „IP-Boxen“ oder „Patentboxen“ genannt, sehen für Lizenzeinnahmen Vergünstigungen typischerweise in Form niedrigerer Steuersätze vor. Die OECD widmete im Rahmen des BEPS-Projekts einen Aktionspunkt diesen Präferenzregimen.



Internationale und nationale Lösungsansätze

So hat die OECD im Jahr 2015 im Abschlussbericht zum BEPS-Aktionspunkt 5 „Wirksame Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz“ in vielen Staaten bestehende Lizenzboxen als potenziell schädliche Präferenzregelungen eingestuft. Denn bei diesen bestehe die Gefahr, dass sie zur künstlichen Gewinnverlagerung genutzt werden. Der Plan der OECD sah daher vor, dass die beteiligten Staaten die bisherigen Lizenzboxen bis spätestens

30.06.2021 abschaffen oder an den von der OECD entwickelten sog. Nexus-Ansatz anpassen, d. h. steuerliche Begünstigungen an tatsächlich lokal stattfindende F&E-Wertschöpfung knüpfen. Bis zu diesem Zeitpunkt gewährte die OECD Bestandschutz. Der deutsche Gesetzgeber wollte diese internationale Fristsetzung nicht abwarten und führte mit der Lizenzschranke bereits vorab im nationalen Alleingang einen „Abwehrmechanismus“ für Präferenzregelungen ein. So sind die Lizenzzahlungen bereits seit dem 01.01.2018 nur unter bestimmten Voraussetzungen steuerlich abziehbar (§ 4j EStG). Die Regelung des § 4j EStG zielt auf Lizenzzahlungen ab, die grenzüberschreitend im Konzern gezahlt werden. Sanktioniert wird dabei der Lizenznehmer im Inland.



Wie wirkt die Lizenzschranke?

Die Norm des § 4j EStG schreibt vor, dass der Betriebsausgabenabzug für Lizenzaufwendungen und andere Aufwendungen für Rechteüberlassungen beschränkt wird, soweit sie an nahestehende Personen im Ausland gezahlt werden und dort aufgrund einer Präferenzregelung einer niedrigen Besteuerung unterliegen.

Unter nahestehende Person fallen etwa Tochter-, Mutter- oder Schwestergesellschaften. Unter einer Präferenzregelung ist eine von der Regelbesteuerung abweichende Besteuerung mit weniger als 25 Prozent zu verstehen. Eine Präferenzregelung stellen insbesondere - nach Ansicht der Finanzverwaltung aber nicht nur - Lizenzboxen, IP-Boxen oder Patentboxen dar. In der EU haben viele Staaten eine solche Regelung, z. B. Belgien, Irland, die Niederlande oder Zypern.

Fällt die Besteuerung niedriger als 25 Prozent aus, sind die Lizenzaufwendungen nur zum Teil abziehbar. Wie der nicht abziehbare Teil zu ermitteln ist, ergibt sich aus dem Gesetz: Im konkreten Beispiel nutzt der Lizenzgläubiger eine nicht OECD-konforme Lizenzbox mit einem Steuersatz von 5 Prozent. Zahlt der Lizenznehmer für die Nutzung des Patents eine Lizenzgebühr in Höhe von 1 Mio. Euro pro Jahr, so kann er $(25 - 5) \div 25 = 80$ Prozent der Lizenzzahlungen nicht zum Abzug bringen. Im Ergebnis sind nur 200.000 Euro als Betriebsausgaben abziehbar. Ausnahmen gibt es beim Ansatz einer Hinzurechnungsbesteuerung und - besonders praxisrelevant - wenn die Lizenzbox dem oben genannten Nexus-Ansatz der OECD entspricht.

Wie funktioniert der Nexus-Ansatz in § 4j EStG?

Soweit die Lizenzbox dem Nexus-Ansatz der OECD entspricht, greift § 4j EStG nicht. Der Nexus-Ansatz erfordert, dass die Lizenzgesellschaft selbst über ein hinreichendes Maß an eigener Substanz und Tätigkeit auf dem jeweiligen Forschungsgebiet verfügen muss. Mittlerweile haben viele EU- und Drittländer ihre Regelungen bereits angepasst, damit sie dem Nexus-Ansatz entsprechen, oder aber bestehende Regime abgeschafft und neue, Nexus-konforme eingeführt. Ein Gremium der OECD, das Forum on Harmful Tax Practices (FHTP), bewertet jährlich die internationalen Präferenzregime und stuft sie u. a. als schädlich oder unschädlich im Hinblick auf die Nexus-Konformität ein. Ein Problem in der Praxis resultierte bislang daraus, dass nicht klar war, wie die deutsche Finanzverwaltung die Einschätzung des FHTP umsetzen wird. Eine erste Hilfestellung hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) mit Schreiben vom 19.02.2020 gegeben. Das Schreiben enthielt eine nicht abschließende und auf das Jahr 2018 beschränkte Auflistung ausländischer Präferenzregime, die aus nationaler Sicht schädlich (d. h. nicht Nexus-konform) bzw. noch nicht abschließend geprüft sind. Viele Fragen blieben jedoch offen. Nun hat die Finanzverwaltung mit gleich zwei Schreiben nachgelegt.

Was regelt das Schreiben zu allgemeinen Anwendungsfragen der Lizenzschranke?



Bundesministerium der Finanzen

Mit Schreiben vom 05.01.2022 hat die Finanzverwaltung nunmehr umfassend zu Anwendungsfragen der Lizenzschranke nach § 4j EStG Stellung genommen. Zunächst legt die Finanzverwaltung den Begriff der Präferenzregelung aus. Nach dem erwartungsgemäß sehr weiten Verständnis sollen Präferenzregelungen nicht ausschließlich für Einnahmen aus Rechteüberlassungen gelten und auf Lizenzboxen, IP-Boxen oder Patentboxen beschränkt sein. Vielmehr können auch Einnahmen oder Einkünfte begünstigt sein, die über die Einnahmen aus Rechteüberlassungen hinausgehen. Auch „Tax Rulings“ (individuelle Vorabzusagen) können erfasst sein. Voraussetzung ist nur, dass auch die Einnahmen aus Rechteüberlassungen von der Präferenzregelung erfasst werden. Zu befürchten ist, dass die Finanzverwaltung damit jegliche Steuervergünstigung gleich welcher Art als eine Präferenzbesteuerung im Sinne der Lizenzschranke ansehen wird.

Weiter präzisiert die Finanzverwaltung die Nexus-Konformität als Ausnahme von der Abzugsbeschränkung. Hier differenziert die Finanzverwaltung nach der Art des Präferenzregimes. Die Unterscheidung ist wichtig im Hinblick auf den Prüfmaßstab der OECD. Die IP-Regime, die ausschließlich Lizenzeinnahmen begünstigen, werden vom FHTP der OECD hinsichtlich ihrer Nexus-Konformität geprüft und gelten als schädlich, wenn sie nicht dem Nexus-Ansatz entsprechen. Dies soll laut BMF auch dann gelten, wenn der Lizenzgläubiger selbst die Kriterien für eine substantielle Geschäftstätigkeit erfüllt (kein Substanztest!). Grundsätzlich will sich die Finanzverwaltung an der Bewertung seitens der OECD orientieren. An dieser Stelle wird auf die nicht abschließende Liste der schädlichen Präferenzregelungen im Schreiben vom 06.01.2022 verwiesen. Die zweite Fallgruppe stellen sog. sonstige Regelungen dar, die nicht von der OECD auf ihre Nexus-Konformität geprüft werden. In diesen Fällen muss die Prüfung auf nationaler Ebene erfolgen. Neben sonstigen Regelungen gilt dies für Präferenzregime, die im Übergangszeitraum bis zum 30.06.2021 aufgehoben bzw. Nexus-konform angepasst wurden, und für „Tax Rulings“.

Was muss nachgewiesen werden?

Ausführlich äußert sich die Finanzverwaltung zur Beweislastverteilung. Danach gelten die allgemeinen Grundsätze: Die Finanzverwaltung trägt die Beweislast für steuererhöhende und der Steuerpflichtige die Beweislast für steuermindernde Tatsachen. Bezüglich der durch die Finanzbehörde nachzuweisenden Präferenzregelung weist die Finanzverwaltung auf die erhöhten Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen hin. Kommt er seinen Pflichten nicht nach, so sind nachteilige Schlüsse durch den Fiskus nicht ausgeschlossen. Soweit im Staat des Empfängers der Lizenzauflagen das Vorliegen einer Präferenzregelung festgestellt wird, spricht eine widerlegbare Vermutung für deren Anwendung. Diese Widerlegung durch den Steuerpflichtigen kann nur durch Vorlage sehr umfangreicher Unterlagen geschehen. Im Hinblick auf den dem Steuerpflichtigen obliegenden Nachweis der Nexus-Konformität stellt die Finanzverwaltung auf die OECD-Untersuchung ab. So muss der Steuerpflichtige den positiven Nachweis der Nexus-Konformität bei Präferenzregelungen erbringen, die vom FHTP nicht geprüft wurden. Wie diese Nachweise praktisch zu führen sind, wird nicht konkretisiert. Auch in Fällen, in denen Altregime neben den angepassten neuen Regimen bestehen, hat der Steuerpflichtige nachzuweisen, dass die Lizenzzahlung der neuen, Nexus-konformen Regelung unterlegen hat (z. B. durch eine Bestätigung der ausländischen Finanzbehörde). Im Ergebnis dürften die Nachweisanforderungen der Finanzverwaltung für den Steuerpflichtigen in einigen Fällen unmöglich bzw. unzumutbar sein.

Was resultiert aus dem Schreiben zu Anwendungsregelungen zur Lizenzschranke?



Bern

Im Schreiben vom 06.01.2022 führt die Finanzverwaltung schädliche Präferenzregelungen auf. In den Veranlagungszeiträumen 2018, 2019 und 2020 an nahestehende Personen geleistete Zahlungen für Rechteüberlassungen, die von diesen Präferenzregelungen profitieren, fallen damit unter die Lizenzschranke. Grundsätzlich erfolgt die Einstufung auf der Basis der OECD-Untersuchungen. Jedoch missachtet die Finanzverwaltung die Bestandsschutzregelungen der OECD für die Anwendung des § 4j EStG. Dies hat zur Folge, dass die Abzugsbeschränkung auch bei Nexus-konformer Anpassung des jeweiligen Regimes bis zum Ende des Übergangszeitraums (30.06.2021) Anwendung findet, soweit die Einnahmen auf-

seiten des Gläubigers noch dem nicht Nexus-konformen IP-Regime unterlegen haben. Hier lohnt sich zu prüfen, aufgrund welcher Präferenzregelung die Lizenzentnahmen besteuert wurden und ob ggf. ein entsprechender Nachweis der Nexus-Konformität in Betracht kommt.

Auch bei den kantonalen Spezialgesellschaften in der Schweiz handelt es sich nach Ansicht der Finanzverwaltung um Präferenzregelungen, die nicht dem Nexus-Ansatz der OECD entsprechen. Da der Steuerstatus für diese Spezialgesellschaften zum 01.01.2020 aufgehoben wurde, ist die Abzugsbeschränkung nur bis zum 31.12.2019 relevant. Die ab dem 01.01.2020 eingeführte einheitliche Patent-Box in der Schweiz soll laut BMF Nexus-konform sein. In einer zweiten Tabelle des Schreibens vom 06.01.2022 führt das Schreiben vier Präferenzregelungen auf, deren Prüfung noch andauert, u. a. das US-FDII-Regime. Von der Lizenzschranke grundsätzlich erfasste Zahlungen in derartige Regime sind unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 AO als abziehbare Betriebsausgabe zu behandeln, bis eine abschließende Prüfung der Nexus-Konformität durch die OECD erfolgt ist und sofern keine Gründe außerhalb der Lizenzschranke dem Abzug entgegenstehen.

Was offen bleibt

Die neuen Schreiben zur Lizenzschranke sind zwar als Klarstellung zu begrüßen, jedoch bleiben weiterhin einige Punkte für die Praxis offen. So hat die Finanzverwaltung den Begriff der Regelbesteuerung insbesondere in Abgrenzung zur extensiv verstandenen Präferenzregelung nicht eindeutig definiert. Besonders kritisch ist zudem aus Sicht des Lizenznehmers im Inland, dass er stets die steuerliche Behandlung des Lizenzgebers im Ausland im Detail und möglicherweise über mehrere Stufen bei Lizenzketten kennen muss, um seinen eigenen steuerlichen Pflichten nachkommen zu können. Ob die zu erbringenden Nachweispflichten noch verhältnismäßig sind, ist fraglich. Dem Lizenznehmer wird die Aufnahme entsprechender Dokumente und Nachweise in den Lizenzvertrag weder möglich noch zumutbar sein. Ob die von der Finanzverwaltung kommunizierten Nachweise gelingen und die Mitwirkungspflichten erfüllt werden können, bleibt abzuwarten.

Darüber hinaus ist auch die Behandlung der FDII in der Praxis offen. Laut aktuellem Bericht des FHTP vom Januar 2022 befindet sich die FDII im Prozess der Abschaffung. Zum jetzigen Zeitpunkt kann nicht gesagt werden, wann der abschließende FHTP-Review der FDII erfolgen wird - und ob überhaupt.

Daneben bestehen Bedenken zur Vereinbarkeit der Lizenzschranke mit Verfassungs- und Unionsrecht. Es bleibt abzuwarten, wie die Rechtsprechung mit der Regelung umgehen wird.

Fazit

In Zeiten zunehmender Digitalisierung und Globalisierung, mit der insbesondere Finanzierungsströme und die Verwertung von IP grenzübergreifend stattfinden, gewinnt das Teilabzugsverbot für die Lizenzgebühren an Bedeutung. Die Lizenzschranke des § 4j EStG ist seit ihrer Einführung kritisch betrachtet worden, zumal sie einen Alleingang Deutschlands darstellt. Auf OECD-Ebene wurde nämlich Bestandsschutz für bestehende Regelungen bis Juli 2021 beschlossen.

Für die Praxis spielen die Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten des Steuerpflichtigen eine wichtige Rolle. Auch hier wird das Thema „Tax CMS“ in Zukunft an Bedeutung gewinnen.

Als Teil der internationalen EY-Organisation und Marktführer in der Steuerberatung in Deutschland beraten wir branchenübergreifend mittelständische und große, regional und international vernetzte Unternehmen. Sprechen Sie uns zu den obigen Themen an. Gemeinsam finden wir Lösungen rund um das Thema Lizenzschranke.

Ansprechpartner

Christian Ehlermann
christian.ehlermann@de.ey.com

Dr. Cornelia Kindler
cornelia.kindler@de.ey.com

Anna Peterich
anna.peterich@de.ey.com



Besuchen Sie unser neues Email Preference Center und helfen Sie uns, Ihnen die maßgeschneiderten Fachinformationen zukommen zu lassen.



EY Tax & Law DE News App - Kaum installiert, schon bestens informiert! Verfügbar für iOS und Android.

Mit unserer Arbeit setzen wir uns für eine besser funktionierende Welt ein. Wir helfen unseren Kunden, Mitarbeitenden und der Gesellschaft, langfristige Werte zu schaffen und das Vertrauen in die Kapitalmärkte zu stärken.

In mehr als 150 Ländern unterstützen wir unsere Kunden, verantwortungsvoll zu wachsen und den digitalen Wandel zu gestalten. Dabei setzen wir auf Diversität im Team sowie Daten und modernste Technologien in unseren Dienstleistungen.

Ob Assurance, Tax & Law, Strategy and Transactions oder Consulting: Unsere Teams stellen bessere Fragen, um neue und bessere Antworten auf die komplexen Herausforderungen unserer Zeit geben zu können.

„EY“ und „wir“ beziehen sich in dieser Publikation auf alle deutschen Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited (EYG). Jedes EYG-Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach englischem Recht und erbringt keine Leistungen für Mandanten. Informationen darüber, wie EY personenbezogene Daten sammelt und verwendet, sowie eine Beschreibung der Rechte, die Einzelpersonen gemäß der Datenschutzgesetzgebung haben, sind über ey.com/privacy verfügbar. Weitere Informationen zu unserer Organisation finden Sie unter ey.com.

In Deutschland finden Sie uns an 20 Standorten.

© 2022 Ernst & Young GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
All Rights Reserved.

Creative Design Germany | BKR 2203-449
ED None

Diese Publikation ist lediglich als allgemeine, unverbindliche Information gedacht und kann daher nicht als Ersatz für eine detaillierte Recherche oder eine fachkundige Beratung oder Auskunft dienen. Es besteht kein Anspruch auf sachliche Richtigkeit, Vollständigkeit und/oder Aktualität. Jegliche Haftung seitens der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und/oder anderer Mitgliedsunternehmen der globalen EY-Organisation wird ausgeschlossen.

ey.com/de

Bildnachweis:
Seite 3: © BMF/Hendel