



DIE NICHTABZIEHBARKEIT VON BETRIEBSAUSGABEN ALS LENKUNGSINSTRUMENT DES STAATES

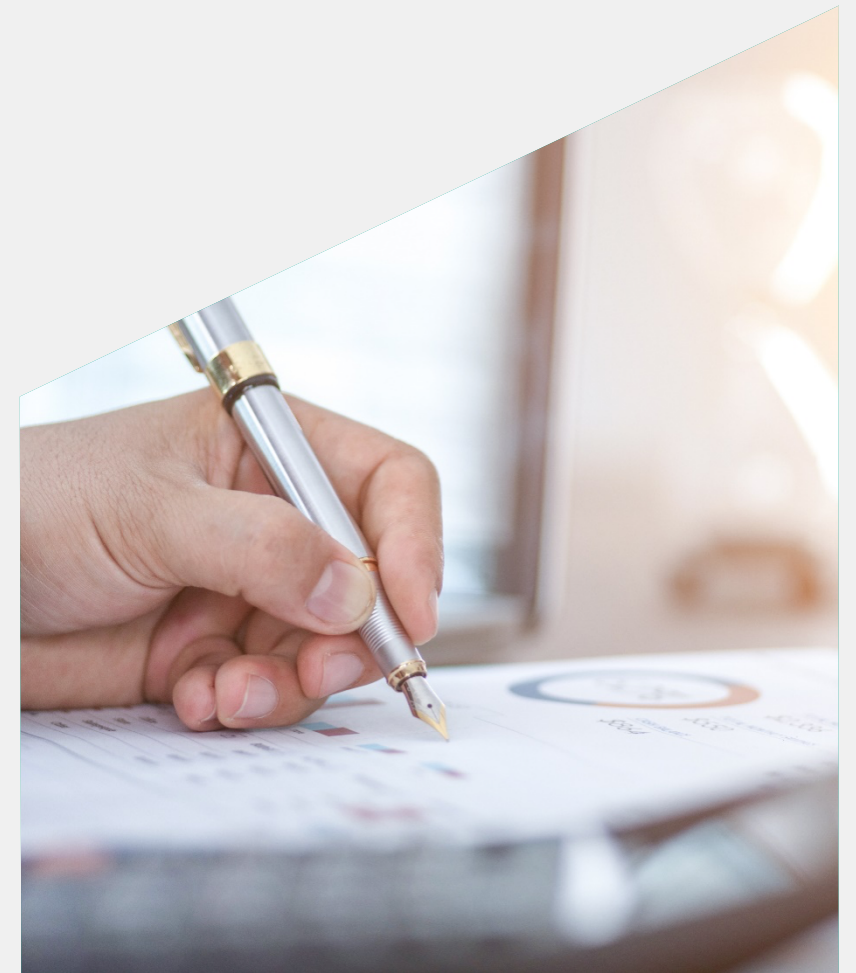
Bayerische IFA

Prof. Dr. Wilhelm Haarmann

Rechtsanwalt Wirtschaftsprüfer Steuerberater
Partner | McDermott Will & Emery | Frankfurt

16. März 2021

[mwe.com](https://www.mwe.com)



EINTEILUNG VON NICHTABZIEHBARKEITEN

- Kategorien von Nichtabziehbaren Betriebsausgaben, die nicht weiter thematisiert werden sollen
 - Nichtabziehbarkeit aufgrund von Bilanzrecht, z.B. Aktivierungspflichten
 - Nichtabziehbarkeit aufgrund privater oder halbprivater Ausgaben oder von Luxusausgaben
 - Nichtabziehbarkeit aufgrund Ordre Public (Einheit der Rechtsordnung, z.B. Strafen, Ordnungswidrigkeiten u.ä.)
 - Nichtabziehbarkeit aufgrund Pauschalierung der Einkünfte (z.B. Abgeltungsteuer, Tonnagesteuer)
 - Nichtabziehbarkeit aufgrund Zusammenhangs mit steuerfreien Einkünften
 - Nichtabziehbarkeit aufgrund Zusammenhangs mit freigestellten ausländischen Einkünften
- Faktische Nichtabziehbarkeit aufgrund Teil eines nicht abziehbaren Verlustsaldos (soll auch nicht weiter thematisiert werden).
- Nichtabziehbarkeiten, die thematisiert werden sollen:
 - Aufsichtsratsvergütungen
 - Bankenabgabe
 - § 4 j EStG
 - Entwurf Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb
 - Überlegungen OECD Pillar 2

ALLGEMEINE ÜBERLEGUNGEN ZUR NICHTABZIEHBARKEIT VON BETRIEBSAUSGABEN

- Leistungsfähigkeitsprinzip
- Nettoprinzip
- Prinzip der Folgerichtigkeit

DAS VERFASSUNGSRECHTLICHE PROBLEM DER BEMESSUNGSGRUNDLAGE BEI DER EINKÜNFTEBESTEUERUNG VON AUSGABEN

- Je höher die Ausgaben, desto höher die Steuer?
- Unberechenbare Bemessungsgrundlage; ist das verfassungsrechtlich möglich??
- Passen Bemessungsgrundlage und Steuersatz zusammen? Passt ein progressiver Steuersatz auf die Besteuerung einer Ausgabe?
- Können Ausgaben fingierte Einnahmen sein?
- Wer hat die verfassungsrechtliche Kompetenz, Ausgabensteuern zu erheben? (Art. 105 Abs. 2 Satz 2 iVm. Art. 106 Abs. 3 GG)

DARF DER STAAT MIT STEUERN LENKEN?

- Grundsatz
- Grenzen: Lenkbarkeit und Verhältnismäßigkeit
- Reicht es aus, eine geringe Lenkung erreichen zu können, wenn dadurch sehr hohe Steuern auch von denen generiert werden, die nicht gelenkt werden können oder wollen.

NICHTABZUGSFÄHIGKEIT DER AUFSICHTSRATSVERGÜTUNGEN (1/2)

- Gesellschaftsrechtliche Entwicklung: KontraG 1998 und TranspuG 2002, daneben Einführung des Corporate Governance Kodex 2002 und des Corporate Governance Ausschusses
- Rechtsprechung des BGH zur Haftung des Aufsichtsrates: ARAG-Garmenbeck Urteil
- Doppelfunktion des Aufsichtsrats (Wiss. Dienst des Deutschen Bundestags 2017):
 - Aber: Urteil des BFH aus 1980, dass WP Kosten bei Pflichtprüfungen voll abzugsfähig sind; warum sind dann auch Vergütungen an Arbeitnehmer nur zur Hälfte abzugsfähig? Warum sind sie bei Beiräten und ähnlichen Gremien voll abzugsfähig? Problematisch bei monistischer SE.
- Ergebnis: 1/2tige Nichtabzugsfähigkeit ist verfassungswidrig

BANKENABGABE (§ 4 ABS. 5 SATZ 1 NR. 13 ESTG)

(1/3)

- Einführung durch nationale Gesetze 2010 für Jahre ab 2011; Überführung in europäisches System ab 2015, dabei starke Änderung der Beitragsstruktur
- Vergleich mit ähnlichen Betriebsausgaben:
 - Versicherungen (Forderungsausfallversicherung und Insolvenzversicherung)
 - Zahlungen in Sicherungseinrichtungen der Bankenverbände nach Einlagensicherungsgesetz
 - Zahlungen in den Pensionssicherungsverein
- Fehlende Differenzierungen
 - Pfandbriefbanken
 - Banken sehr inhomogen, was Risikogeneignetheit angeht
 - Alle Kreditinstitute werden herangezogen; nur systemrelevante werden geschützt
 - Leasingunternehmen, Hedge-Fonds und andere nicht erfasst.

BANKENABGABE (§ 4 ABS. 5 SATZ 1 NR. 13 ESTG)

(2/3)

- Gestaltung der Bankenabgabe als Sonderabgabe; Sonderabgaben nur ausnahmsweise zulässig; Gruppenabgrenzung und Gruppennutzen notwendig. Bei Nichtabzugsfähigkeit nicht gegeben. Geht in den allgemeinen Haushalt. Schon daher verfassungswidrig (Art. 104 a ff. GG)
- Lenkungszweck nicht erfüllt: Hier Thema „Verstärkung der Lenkungswirkung der Bankenabgabe“. (1)
 - Nachweisbar führt Bankenabgabe zur Erhöhung der Risiken, da Profitabilität erhalten werden muss. Banken haben faktisch keine Wahl, daher keine Lenkung. Wettbewerb mit Einlagen-orientierten Kreditinstituten wäre mörderisch.
 - Die ausgewählten Passiva, die relevant sind für die Höhe der Bankenabgabe, taugen nichts. Banken werden „vor“ Steuern geführt. Nicht-Einbeziehung von Aktiva macht Lenkung unmöglich.
 - 2011 – 2014 findet keine Lenkung statt, da Kappungen, Obergrenzen und Mindestbeiträge zu von dem errechneten Betrag vollkommen unterschiedlichen Zahlungen führen. Beispiel: rechnerischer Jahresbeitrag 2011: 1.955 Mrd. EUR; nicht erhoben: 1.363 Mrd. Euro; 2012: rechnerisch 1.955 Mrd. EUR/nicht erhoben: 1.281 Mrd. EUR; 2013: rechnerisch 1.740 Mrd. Euro, nicht erhoben: 1.237 Mrd. EUR; 2014: rechnerisch: 1.333 Mrd. Euro; nicht erhoben: 0,867 Mrd. EUR. Zahlungsverchiebungen führten nach 2 Jahren zum Erlass der Zahlung.

BANKENABGABE (§ 4 ABS. 5 SATZ 1 NR. 13 ESTG) (3/3)

- ab 2015 anderes Schema: Das Risiko wird nicht vollkommen individualisiert. Es gibt keinen europäischen Ansatz des Lenkungswillens
 - Verlustberücksichtigung führt zur Verwässerung einer möglichen Lenkung
 - Lenkung wird gar nicht gewollt: Schäden bei Bankenkrise sind abzugsfähig; nur „Versicherungsbeiträge“ sind es nicht.
 - Lenkung nicht erforderlich (Aufgabe EZB, Deutsche Bundesbank und BaFin) und nicht verhältnismäßig: BFH hält selbst minimale Lenkungswirkung für ausreichend; dies kann nicht richtig sein bei den Milliarden, die dafür bewegt werden.
- War Zustimmung des Bundesrates zur Änderung des Restrukturierungsfondsgesetzes 2014 notwendig? (Verstoß gegen Art. 105 Abs. 3 GG?)
 - Kompetenz für Ausgabensteuer?? (s.o.)
 - Art. 103 Abs. 2 GG Liegt „Branchenbestrafung“ vor?
 - Weitere Verstöße gegen Art. 12, 14, 2 iVm Art. 19 Abs. 3 GG

§ 4 J EStG (1/2)

Hier geht es um die Lenkung im Fall von Aufwendungen für Rechteüberlassungen, wenn Einnahmen des Gläubigers einer von der Regelbesteuerung abweichenden, niedrigen Besteuerung unterliegen (Präferenzregelung) und der Gläubiger eine dem Schuldner nahestehende Person ist. Dann sind Aufwendungen nur zum Teil abziehbar. Der nicht abziehbare Teil ist dabei wie folgt zu ermitteln:

- Darf der Lizenzzahler, der eine angemessene Lizenz an einen Lizenzgeber zahlt, überhaupt deshalb zusätzlich belastet werden, weil der Lizenzgeber niedrig besteuert wird?
- Keine Missbrauchsbesteuerung, da Lizenzzahler nicht missbräuchlich tätig ist.
- Erforderlichkeit: Warum keine Quellensteuer? Kann die Aufhebung der Quellensteuer durch Richtlinien und DBAs die Steuer nach § 4 j EStG rechtfertigen?

25 % - Belastung durch Ertragsteuern in %

25 %

§ 4 J ESTG (2/2)

- Verstoß gegen Art. 24 Abs. 4 OECD-MA (Antidiskriminierungsvorschrift), wonach Lizenzgebühren...unter den gleichen Bedingungen an eine im erstgenannten Staat ansässige Person zum Abzug zuzulassen sind. Ein solcher Treaty Override wird nach eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts in Deutschland – entgegen meiner Auffassung – für zulässig erachtet.
- Verstoß gegen die Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie der EU?? (Wohl nein auf der Basis der Entscheidung zur gewerbesteuerlichen Hinzurechnung des EuGH)
- Verstoß gegen Niederlassungsfreiheit und gegen die Dienstleistungsfreiheit, soweit Lizenzen in der EU betroffen? Wohl ja, da es um verdeckte Diskriminierungen geht, die nicht gerechtfertigt sind. Nutzung steuerlicher Vorteile ist kein Missbrauch.
- Verhältnismäßigkeit: Wenn Empfänger nicht besteuert, so wird die Lizenzausgabe mit dem vollen deutschen Steuersatz des Zahlenden besteuert, nicht mit dem hinnehmbaren Steuersatz im anderen Lande oder etwa mit 25 %.
- Thema: WTO: Nichttarifäres Hemmnis.
- Rechtfertigt die Tatsache, dass Lizenzgeber eine nahestehende Person ist??

ENTWURF EINES GESETZES ZUR ABWEHR VON STEUERVERMEIDUNG UND UNFAIREM STEUERWETTBEWERB

§ 8 des Gesetzentwurfes lautet wie folgt:

„Aufwendungen aus Geschäftsvorgängen zu natürlichen Personen, Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, die in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässig sind, dürfen den Gewinn oder den Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nicht mindern. Dies gilt nicht, soweit die den Aufwendungen entsprechenden Erträge der unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes, Körperschaftsteuergesetzes oder dieses Gesetzes unterliegen.“

Das heißt: Sämtliche Aufwendungen in andere, nicht kooperative Länder sind nicht abzugsfähig.

Die Rechtmäßigkeit muss an zwei Enden überprüft werden: Zum einen geht es um das andere Land, das angeblich nicht kooperativ ist

ENTWURF EINES GESETZES ZUR ABWEHR VON STEUERVERMEIDUNG UND UNFAIREM STEUERWETTBEWERB (1/4)

- Aus Sicht des „nicht kooperativen“ Landes
 - Völkerrechtliche Überlegungen (ohne Recherche; vollkommen ohne oblige)
Ich bin kein Völkerrechtler. Die folgenden Überlegungen sind daher völlig unverbindlich und nicht recherchiert. Sie geben nur Gedanken wieder, die einem beim Lesen dieser Bestimmungen kommen. Die folgenden Sätze bedürfen daher der Recherche und Verifizierung.
 - Liegt nicht ein Verstoß gegen das Selbstbestimmungsrecht der Völker vor? Muss ein Land „kooperativ“ sein? Darf ein Land, das beispielsweise Bodenschätze hat und damit seinen Staatshaushalt bezahlen kann, nicht einen Steuersatz von – 0 – nehmen. (Eine ähnliche Situation hatten wir früher bei der Gewerbesteuer, wo Orte wie Norderfriedrichskoog keine Gewerbesteuer nahmen, weil sie den Gemeindehaushalt durch Verkauf von Land durch Landgewinnung aus der Nordsee bestreiten konnten. Dem wurde durch einen Mindestthebesatz ein Ende gesetzt. Aber geht dies auch grenzüberschreitend??)
 - Stellt die Regelung einer Nichtabziehbarkeit von Betriebsausgaben oder Werbungskosten in ein anderes Land nicht eine Art der Gewaltanwendung durch einem Boykott nahekommenden Maßnahmen dar. Der Leistungsverkehr wird zwar nicht verboten, aber so unattraktiv gemacht oder so verteuert, dass in der Regelung der Nichtabziehbarkeit eine Form der Gewaltanwendung zu sehen ist, die nach Art. 2 Nr. 4 der UN Charta verboten ist.

ENTWURF EINES GESETZES ZUR ABWEHR VON STEUERVERMEIDUNG UND UNFAIREM STEUERWETTBEWERB (2/4)

- Handelt es sich bei der Regelung der Nichtabziehbarkeit nicht um eine Form der Sanktion eines Staates, welche aus deutscher Sicht der Zustimmung der UN bedarf. (Art. 41 Charta der UN)
 - Verstößt die Regelung nicht gegen WTO Grundsätze, da zusätzliche nichttarifäre Handelshemmnisse eingeführt werden?
 - Könnte Art. 25 GG tangiert sein?
- Politische Gedanken
- Führen derartige Quasi-Boykott-Maßnahmen nicht zu Umwegkonstruktionen?
 - Führen diese Maßnahmen nicht dazu, dass Unternehmen, die mit diesen Ländern kooperieren wollen, sich aus Deutschland zurückziehen?
 - Brauchen nicht manche Länder, insbesondere Entwicklungsländer, Präferenzsysteme, um Unternehmen ins Land zu locken?
 - Müsste man nicht auch gegen Länder vorgehen, die natürliche Führungspersonen und wohlhabende Personen in ihr Land mit Präferenzsteuersätzen locken, um aufgrund der Anwesenheit dieser Personen auch Unternehmen für das Land zu gewinnen?

ENTWURF EINES GESETZES ZUR ABWEHR VON STEUERVERMEIDUNG UND UNFAIREM STEUERWETTBEWERB (3/4)

- Schadet sich nicht Deutschland am Ende vor allem selbst, dass es in naiver Form meint, durch ein Zwangskartell die Länder dieser Welt von Standards überzeugen zu können, die zwar Deutschland vordergründig für eine gewisse Zeit nützen, aber mittel- und langfristig schaden, da es zu viele Wege gibt, die sanktionsfrei das Kartell unterlaufen lassen.
- Geht man am Ende nicht vor allem gegen kleine und schwache Staaten vor? Würde man gegen die USA wegen fehlender Informationen aus Delaware vorgehen? Würde man gegen Sonderwirtschaftszonen in Ländern wie China, Indonesien, Indien, Brasilien vorgehen?
- Aus Sicht des deutschen Unternehmens
 - Juristische Überlegungen: Das Unternehmen kann sich berufen auf
 - im Falle eines DBAs das Diskriminierungsverbot im OECD-MA. Es liegt auch hier ein Treaty Override vor.
 - Im Falle von EU-Staaten auf alle EU-Freiheiten und Diskriminierungsverbote.
 - Art. 12 GG: Die Berufsfreiheit wird in starkem Maße eingeschränkt. Eine Rechtfertigung dafür ist nicht erkennbar.
 - Art. 14 GG: Der eingerichtete und ausgeübte Gewerbebetrieb wird stark eingeschränkt. Je nach Bedeutung der Beziehung zu dem betreffenden Land können die Regeln existenzvernichtend sein.

ENTWURF EINES GESETZES ZUR ABWEHR VON STEUERVERMEIDUNG UND UNFAIREM STEUERWETTBEWERB (4/4)

- Art. 3 Abs. 1 GG: Die Maßnahmen, die gegenüber dem deutschen Unternehmen ausgesprochen werden, sind willkürlich. Der deutsche Unternehmer wird zur Geisel des Staates im „Kampf“ gegen angeblich unfairen Wettbewerb anderer Staaten gemacht. Der Staat hat seine diplomatischen Mittel bei seinen Bestrebungen zu nutzen. Die Instrumentalisierung seiner Unternehmen und Bürger ist mit Art. 3 Abs. 1 GG nicht vereinbar. Luxemburg hat ähnliche Regeln, aber nur für Zinsen und Lizenzen, verabschiedet und den Unternehmen eine Exkulpationsmöglichkeit gegeben, wenn sie im normalen Wirtschaftsverkehr mit dem anderen Land Handel betreiben oder Dienstleistungen austauschen.
- Politische Überlegungen:
 - Deutschland wird als Wirtschaftsstandort uninteressant gemacht, da Deutschland mittlerweile unberechenbar ist. Deutsche Unternehmen müssen überlegen, wenn sie weltweit tätig sein wollen, ihren Sitz außerhalb Deutschlands zu nehmen und wichtige Leistungen aus anderen Ländern anzubieten, die bei dem Kartellzwang, den Deutschland erreichen will, nicht mitmachen oder diesen unterlaufen.
 - Deutsche Mittelständler, die noch nicht so international aufgestellt sind, wie Weltkonzerne, haben das Nachsehen, da sie auf die Pläne Deutschlands nicht so flexibel reagieren können wie Weltkonzerne. Deutsche Mittelständler sind so benachteiligt. Deutschland schadet sich selbst.

ÜBERLEGUNGEN ZU PILLAR 2 DER OECD

Im Rahmen von Pillar 2 der OECD Pläne geht es darum, dass eine Mindeststeuer der beteiligten Länder angestrebt wird. Diese Mindeststeuer bedeutet je nachdem, ob Deutschland das Land einer Muttergesellschaft oder einer Tochtergesellschaft oder einer Betriebsstätte ist, dass unterschiedlicher Regeln zur Durchsetzung dieser Mindeststeuer eingeführt werden sollen. Wenn Deutschland das Land der Tochtergesellschaft ist, so finden Regeln Anwendung, die denen im Referentenentwurf des Gesetzes zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Wettbewerb ähneln. Daher bestehen gegen derartige Regeln auch dieselben Vorbehalte wie gegen diesen Gesetzentwurf.

QUINTESSENZ

Der Staat neigt mehr und mehr dazu, die Steuer als ein Lenkungsinstrument einzusetzen. Dies geht voraussichtlich schief, wie bei der Bankenabgabe. Dies läuft wohl, wie bei der Besteuerung der Aufsichtsratsvergütungen, aber nur deshalb, weil viele Unternehmen, die in der Regel börseneingeführt sind, deswegen keinen Streit vom Zaun brechen wollen. Am Ende wird dies wohl auch schief gehen. Letztlich sind Lenkungssteuerinstrumente am besten zu vermeiden, da sie sehr leicht zu Fehlentwicklungen und Umgehungsversuchen führen.

Allen Unternehmen ist zu raten, keine Bescheide bestandskräftig werden zu lassen, die auf derartigen Steuerlenkungsnormen aufbauen. Es ist gegen alle diese Vorschriften rechtlich wie politisch vorzugehen.

VIELEN DANK

This material is for general information purposes only and should not be construed as legal advice or any other advice on any specific facts or circumstances. No one should act or refrain from acting based upon any information herein without seeking professional legal advice. McDermott Will & Emery* (McDermott) makes no warranties, representations, or claims of any kind concerning the content herein. McDermott and the contributing presenters or authors expressly disclaim all liability to any person in respect of the consequences of anything done or not done in reliance upon the use of contents included herein. *For a complete list of McDermott entities visit mwe.com/elegalnotics.

©2021 McDermott Will & Emery. All rights reserved. Any use of these materials including reproduction, modification, distribution or republication, without the prior written consent of McDermott is strictly prohibited. This may be considered attorney advertising. Prior results do not guarantee a similar outcome.

