

Aktuelles aus der Steuerpolitik

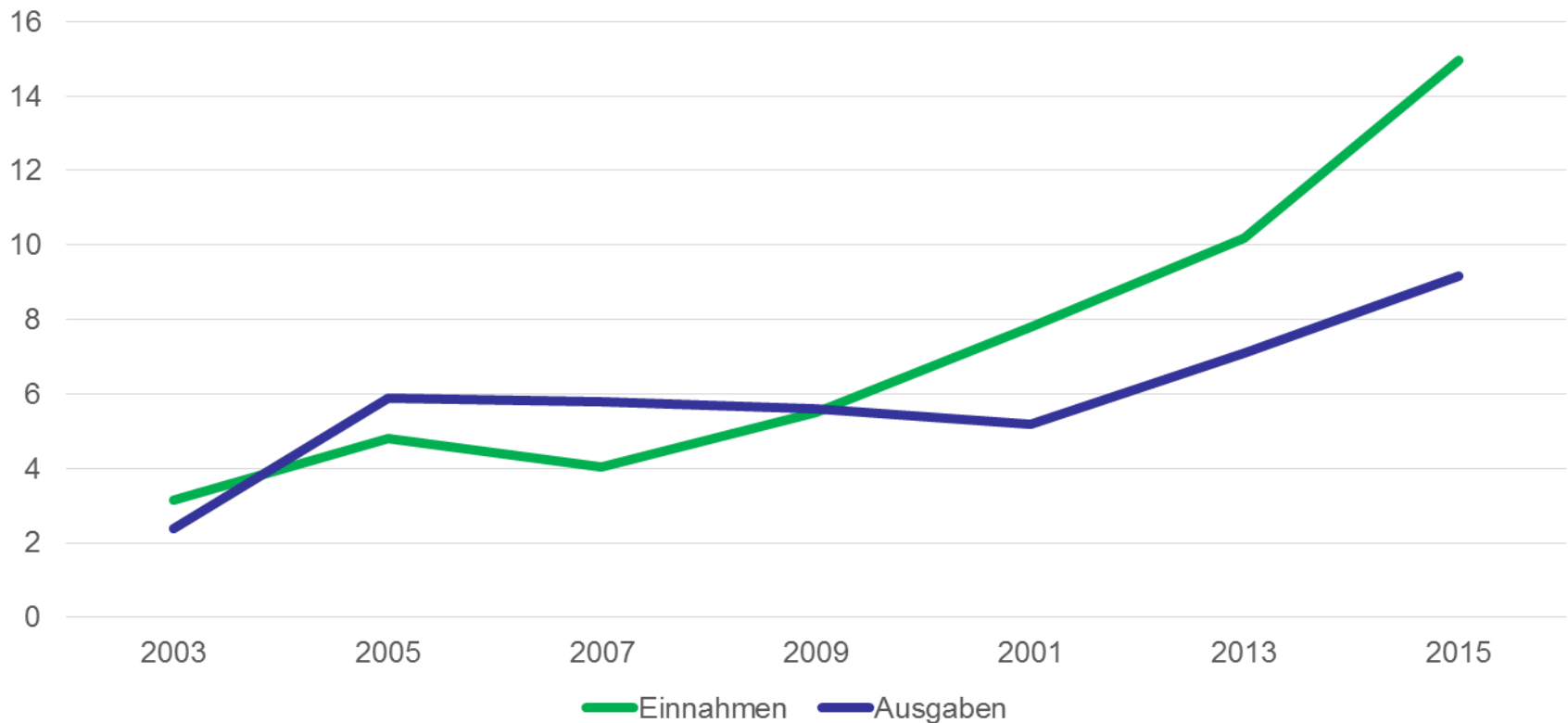
Agenda:

- Lizenzschranke
- Verlustverrechnung
- Bund-Länder-Arbeitsgruppe „Hybrids“
- BMF-Schreiben zu § 50a EStG

Aktuelles aus der Steuerpolitik

Lizenzschranke

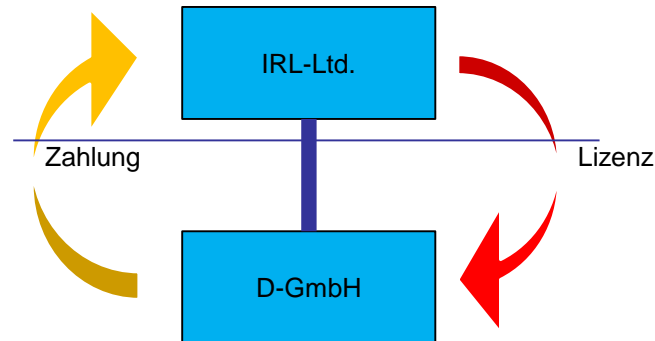
Verwertung Geistiges Eigentum
Einnahmen und Ausgaben in Mrd. Euro



Aktuelles aus der Steuerpolitik

Lizenzschranke

- Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassung – Ausgangsfall: Lizenzzahlungen über die Grenze.



Lizenzeinnahmen unterliegen beim Empfänger einer von der Regelbesteuerung abweichenden (z. B. Patentbox) und niedrigen Besteuerung (unter 25 %).

- Schuldner und Gläubiger sind nahestehende Personen i. S. d. § 1 Abs. 2 AStG (25 %).
- Rechtsfolge: Betriebsausgabenabzug (anteilig) versagt.

Aktuelles aus der Steuerpolitik

Lizenzschanke

- Rechtsfolge:
Betriebsausgabenabzug beim Schuldner wird (anteilig) versagt.
Anteil der nicht abziehbaren Betriebsausgaben:

25 % - Belastung durch Ertragsteuern

25 %

Aktuelles aus der Steuerpolitik

Lizenzschanke

- Rückausnahme:

*„Die Sätze 1 und 2 sind nicht anzuwenden, **soweit** sich die niedrige Besteuerung daraus ergibt, dass die Einnahmen des Gläubigers oder des weiteren Gläubigers **einer Präferenzregelung unterliegen, die dem Nexus-Ansatz** gemäß Kapitel 4 des Abschlussberichts 2015 zu Aktionspunkt 5, OECD (2016) „Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz“, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, **entspricht.**“*

Aktuelles aus der Steuerpolitik

Lizenzschranke

- Kritikpunkte:
 - Versagen des Betriebsausgaben beim Lizenzschuldner richtiger Ansatz, obwohl steuerpolitischer Anstoß an der Besteuerung beim Gläubiger genommen wird?
 - Es werden Fälle erfasst, die keinen deutschen Bezug haben (Bsp. französische Gesellschaft bringt eine Lizenz nach Irland).
 - Verstoß gegen das Nettoprinzip (vgl. Zinsschranke – nur ohne die Möglichkeit eines Zins- oder EBITDA-Vortrags)?

Aktuelles aus der Steuerpolitik

Lizenzschranke

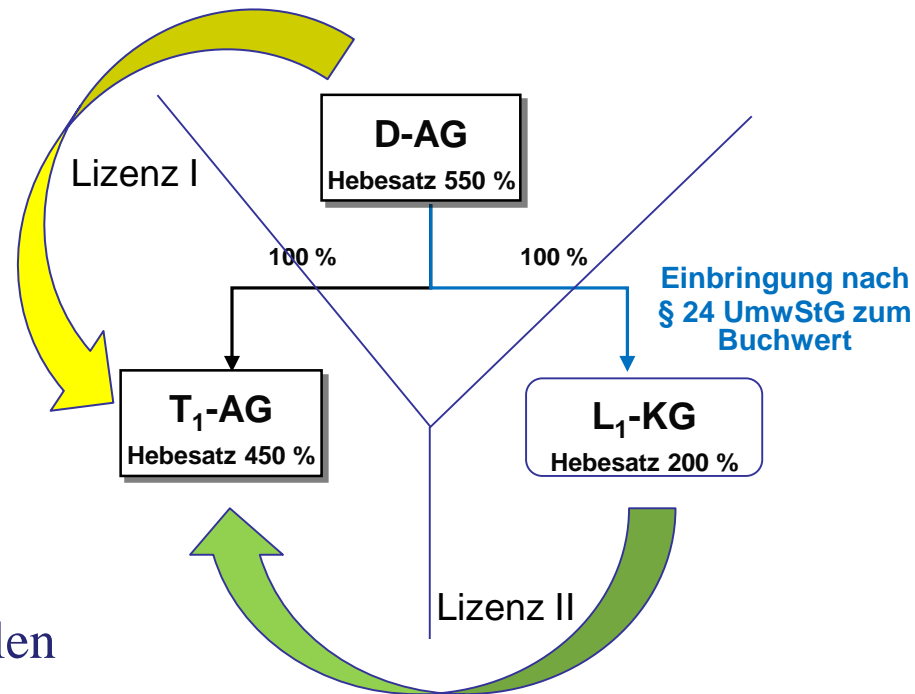
Kritikpunkte:

- Treaty Override – Art. 24 OECD-MA *„Sofern nicht ... Artikel 12 Absatz 4 anzuwenden ist, sind ... Lizenzgebühren ..., die ein Unternehmen eines Vertragsstaates an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Gewinne dieses Unternehmens unter den gleichen Bedingungen wie Zahlungen an eine im erstgenannten Staat ansässige Person zum Abzug zuzulassen.“* ?
- Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit? Ist dieser zu rechtfertigen?
- Aufkommen (ca. € 30 Mio. p. a.) im Verhältnis zum Erfüllungsaufwand.
- Schwellenwert der Niedrigbesteuerung in Höhe von 25 % zeitgemäß?

Aktuelles aus der Steuerpolitik

Lizenzschranke

- Inländische „GewSt-Oase“:
Antrag des Landes NRW
v. 25.10.2016 BR-Drs. 635/16
- Lizenzschranke – Gewerbesteuer:
Steuroptimierte
Gewinnverlagerungen mittels
Lizenzzahlungen sind zu verhindern.
- Aufforderung der Bundesregierung
einen Gesetzesvorschlag zur
Unterbindung von Gestaltungsmodellen
vorzulegen.



Aktuelles aus der Steuerpolitik

Lizenzschanke

Kritikpunkte:

- Höhe der Lizenzaufwendungen müssen fremdüblich sein.
- Angemessene GewSt-Belastung durch § 8 Nr. 1 f GewStG gesichert.
- Inländischer Substanztest? Abgrenzungsfragen: „...über eine Nutzungsüberlassung hinausgehende wirtschaftliche Tätigkeit ausüben.“
- BR-Kritik an Übergang stiller Reserven – anteilige GewSt-Entstrickung?
- Zentrum der Kritik: Hebesatzdifferenzen der Gemeinden.
Jedoch: Wettbewerb der Gemeinden jedoch gewollt.
- Weitergehende steuerpolitische Diskussion? Lizenzaufwendungen nur Aufhänger, da Lizenzen besonders mobil im Vergleich zu anderem Anlagevermögen oder anderen Wirtschaftsfaktoren sind.

GWG-Grenze

Änderung der sog. GWG-Grenzen

- Anhebung der Grenze für Sofortabschreibung auf 800 Euro.
- Die Poolabschreibung im Bereich von 800 bis 1.000 Euro bleibt erhalten.

Aktuelles aus der Steuerpolitik

Verlustverrechnung

Ausgangsfall

Gründungsgesellschafter



Stammkapital:

A: € 13.000

B: € 12.000

Klägerin-GmbH

Übertragung
von
Geschäftsanteil
im Nennwert
von € 12.000 an
einen Dritten

~~48
Prozent
der
Verluste~~

Verlustvortrag € 389.454 Gründung 2006	Verlustvortrag € 594.769 2007	Gesamtverlust € 588,24 Liquidation 2008
---	----------------------------------	--

Aktuelles aus der Steuerpolitik

Verlustverrechnung

Vorlagebeschluss FG Hamburg v. 4. April 2011 (Az. 2 K 33/10),
ob § 8c Satz 1 KStG in der Fassung des UntStRG 2008 mit
Art. 3 GG vereinbar ist.

- Übertragung nicht missbräuchlich.
- Vorschrift verletze das objektive Nettoprinzip als Ausprägung des Grundsatzes der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.
- Verstoß gegen das Trennungsprinzip.

Aktuelles aus der Steuerpolitik

Verlustverrechnung

Vorlagebeschluss FG Hamburg v. 4. April 2011 (Az. 2 K 33/10),
ob § 8c Satz 1 KStG in der Fassung des UntStRG 2008 mit
Art. 3 GG vereinbar ist.

„Unter *Mantelkauf* werde im steuerlichen Kontext der Erwerb einer Kapitalgesellschaft verstanden, die über *keinen Geschäftsbetrieb* und *kein* nennenswertes *Betriebsvermögen* mehr verfüge, aber *Verlustvorträge* habe, die der Erwerber für sich nutzbar machen wolle.“

Kein voller Verlustabzug durch Auslegung nur für missbräuchliche Fälle.
Eine solche Auslegung auf einfachgesetzlicher Ebene nicht möglich (Rz. 39).

Und auch kein Tatbestandsmerkmal von § 8c S. 1 KStG.

Aktuelles aus der Steuerpolitik

Verlustverrechnung

Vorlagebeschluss FG Hamburg v. 4. April 2011 (Az. 2 K 33/10),
ob § 8c Satz 1 KStG in der Fassung des UntStRG 2008 mit
Art. 3 GG vereinbar ist.

„Die Regelung genüge nicht den – vom Gericht im Einzelnen dargelegten –
verfassungsrechtlichen Anforderungen des *allgemeinen Gleichheitssatzes*.“
(Rz. 40)

„Der Gesetzgeber habe insbesondere gegen das sogenannte
Trennungsprinzip verstoßen und benachteilige damit Kapitalgesellschaften
mit Anteilseignerwechsel gegenüber solchen ohne Anteilseignerwechsel.“
(Rz. 41)

Keine sachlichen Rechtfertigungsgründe erkennbar.

Aktuelles aus der Steuerpolitik

Verlustverrechnung

BVerfG - 2 BvL 6/11:

Der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 S. 1 GG) gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln.“

Keine abstrakten Maßstäbe für Verletzung des Gleichheitssatzes → nur in Bezug auf den jeweils betroffenen Regelungsbereich zu bestimmen.

Differenzierungen bedürfen stets der Rechtfertigung durch Sachgründe.

Angemessenheitsprüfung notwendig.

Aktuelles aus der Steuerpolitik

Verlustverrechnung

BVerfG - 2 BvL 6/11:

„Der Gesetzgeber darf allerdings bei der Ausgestaltung der der mit der Wahl des Steuergegenstandes getroffenen Belastungsentscheidung generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen treffen, ohne allein schon wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen.“

Maßstab für Typisierung muss der typische realitätsgerechte Fall sein.

Aktuelles aus der Steuerpolitik

Verlustverrechnung

BVerfG - 2 BvL 6/11:

Das Gericht kann keinen rechtfertigenden Grund erkennen.
Mögliche Rechtfertigungsgründe:

Zweck der Missbrauchsbekämpfung.

Beschränkung bei Verlust der wirtschaftlichen Identität.

Gedanke der Unternehmeridentität als Voraussetzung.

Fiskalischer Zweck von staatlicher Einnahmeerhöhung.

Aktuelles aus der Steuerpolitik

Verlustverrechnung

BVerfG - 2 BvL 6/11:

Verfassungswidrigkeit bis zur Einführung von § 8d KStG (20.12.2016)

Unklar, ob durch § 8d KStG der Anwendungsbereich von § 8c Abs. 1 S. 1 KStG reduziert worden ist, der den Anforderungen von Art. 3 GG genügt. Müsste ein neues Verfahren klären.

Frist für den Gesetzgeber: 31.12.2018 für rückwirkende Neuregelung

Bei Überschreitung der Frist: Nichtigkeit der Norm.

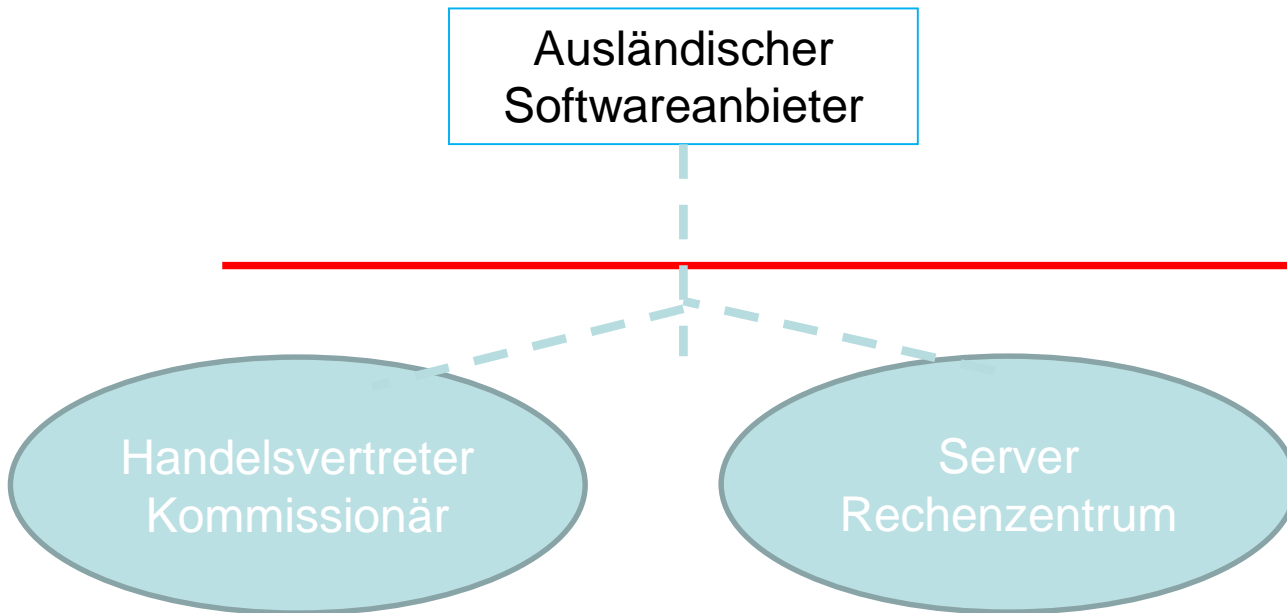
BMF-Schreiben zu § 50a EStG

Entwurf eines BMF-Schreibens zur Beschränkten Steuerpflicht und Steuerabzug bei grenzüberschreitender Überlassung von Software und Datenbanken:

- Definitionsfragen:
 - Softwarebegriff – Abgrenzung zu Dienstleistungselementen
 - „Umfassende Nutzungsrechte“
 - „Bearbeitungsrechte“
 - Customizing
 - Begriff der wirtschaftlichen Weiterverwertung
 - Konzernbegriff (§ 18 AktG)

BMF-Schreiben zu § 50a EStG

Fall – Ausländischer Softwareanbieter mit inländischer BS



Inländische Einkünfte gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG

Aktuelles aus der Steuerpolitik

Hybride Strukturen

ATAD 1

- Die Vorschriften zur Bekämpfung missbräuchlicher Gestaltungen durch hybride Instrumente beschränkten sich auf EU-MS
 - Art. 9 Abs. 1: Soweit eine hybride Gestaltung zu einem doppelten Abzug führt, wird der Abzug nur in dem Mitgliedstaat gewährt, aus dem die entsprechende Zahlung stammt.
 - Art. 9 Abs. 2: Soweit eine hybride Gestaltung zu einem Abzug bei gleichzeitiger Nichtbesteuerung führt, verweigert der Mitgliedstaat des Zahlenden den Abzug der entsprechenden Zahlung.

ATAD 2:

- Am 25. Oktober 2016 hat die EU-Kommission den Vorschlag für die ATAD 2 vorgelegt
- Auf der Sitzung des ECOFIN-Rats am 20. Februar 2017 haben die EU-MS eine politische Einigung über die ATAD 2 erzielt

Aktuelles aus der Steuerpolitik

Hybride Strukturen

ATAD 2:

- Die ATAD 2 enthält nicht nur Regelungen gegen missbräuchliche Gestaltungen durch hybride Instrumente im Verhältnis mit Drittstaaten, sondern auch Vorschriften gegen eine Vielzahl weiterer hybrider Gestaltungen

(Symbole ✓, X, ? zeigen die Betroffenheit der deutschen Industrie)

- Art. 9 Abs. 1: Double Deduction ✓
- Art. 9 Abs. 2: Deduction Without Inclusion ✓
- Art. 9 Abs. 3: Imported Hybrid Mismatches ✓
- Art. 9 Abs. 5: Permanent Establishment Mismatches X
- Art. 9 Abs. 6: Hybrid Transfer Mismatches X
- Art. 9a: Reversed Hybrid Mismatches X
- Art. 9b: Tax Residency Mismatches X
- Art. 9 Abs. 4 Mögliche Ausnahmen (zu evaluieren) ?

Aktuelles aus der Steuerpolitik

Hybride Strukturen

Reformbaustellen:

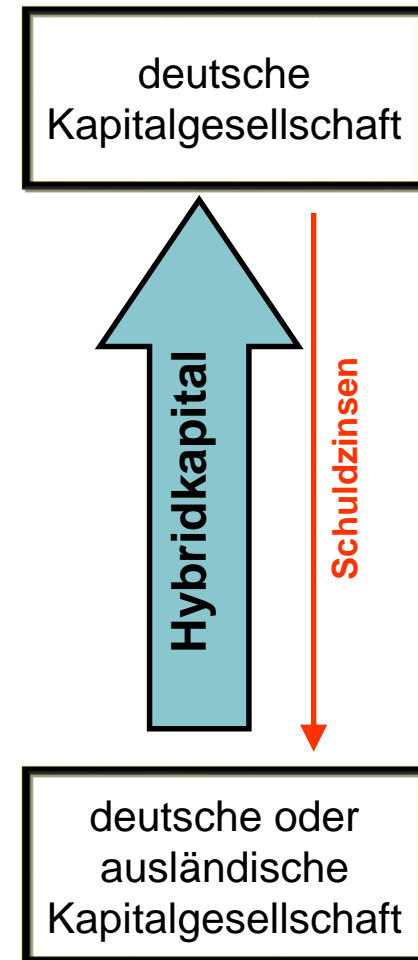
- Ausnahme für Kapitalmarktemissionen auch bei Unkenntnis über den Erwerber bzw. dessen steuerlichen Status
- Keine Einstufung von Hybridkapital als strukturierte Gestaltung
- Administrative Handhabbarkeit importierter hybrider Gestaltungen

Aktuelles aus der Steuerpolitik

Hybride Strukturen

Reformbaustellen:

- Nichtbesteuerung beim (typischerweise auslandsansässigen Vergütungsempfänger)
 - ➔ Nichtabzugsfähigkeit in Deutschland
- Ein derartiges Abzugsverbot entspräche der OECD-Empfehlung. ABER: OECD und in ähnlicher Weise ATAD sehen Ausnahmen vor, insbesondere:
 - „normale“ Kapitalmarktemissionen,
 - Hybridkapital bei unverbunden Unternehmen
 - Zahlungen an bestimmte subjektiv steuerbefreite, wie etwa gemeinnützige Investoren (z.B. gemeinnützige Stiftungen etc.).

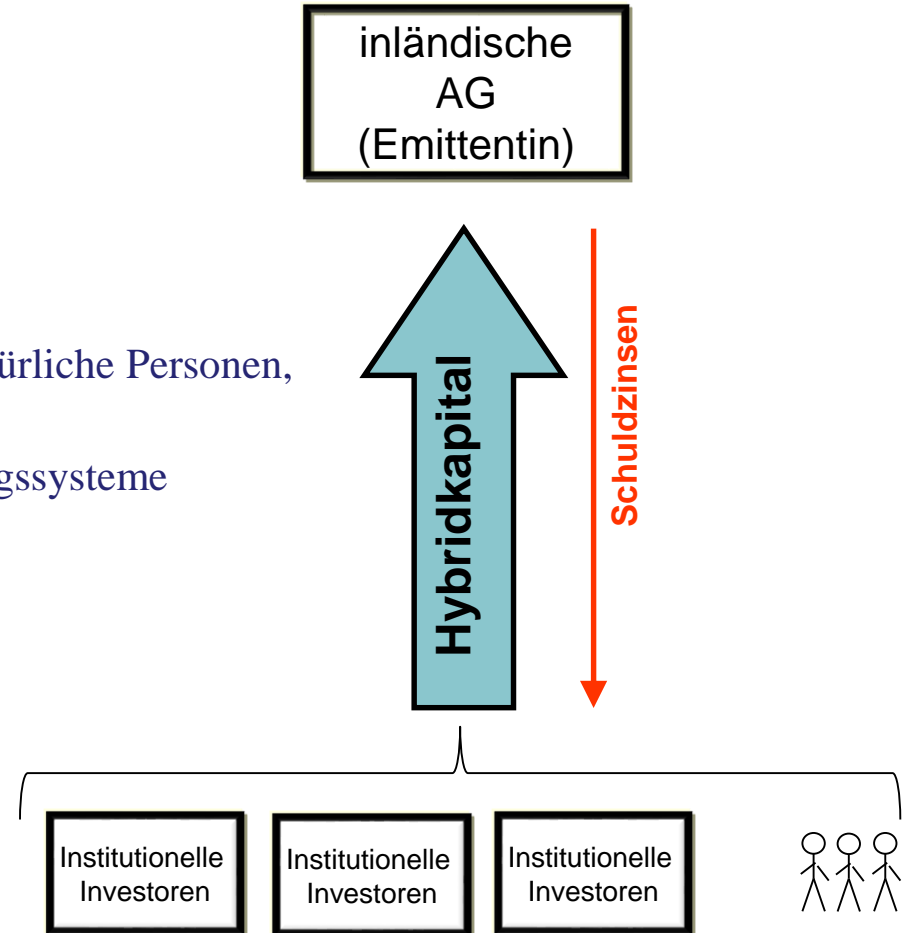


Aktuelles aus der Steuerpolitik

Hybride Strukturen

Investoren:

- zahlreiche
- anonyme
- unterschiedlicher Art (juristische und natürliche Personen, institutionell / individuell)
- aus diversen Staaten: diverse Besteuerungssysteme

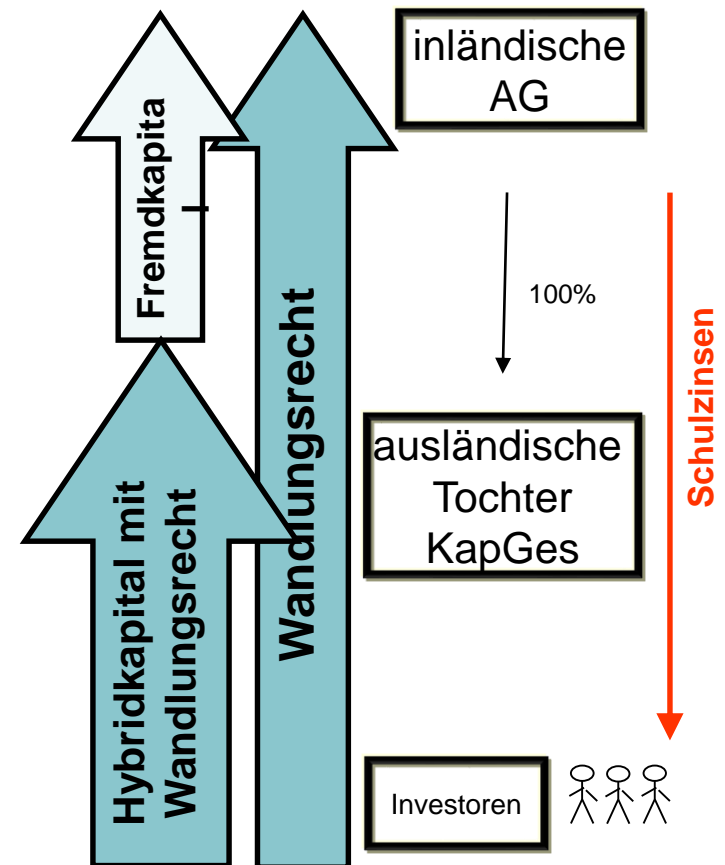


Aktuelles aus der Steuerpolitik

Hybride Strukturen

Rechtstechnische Besonderheit bei Wandlungsinstrumenten:

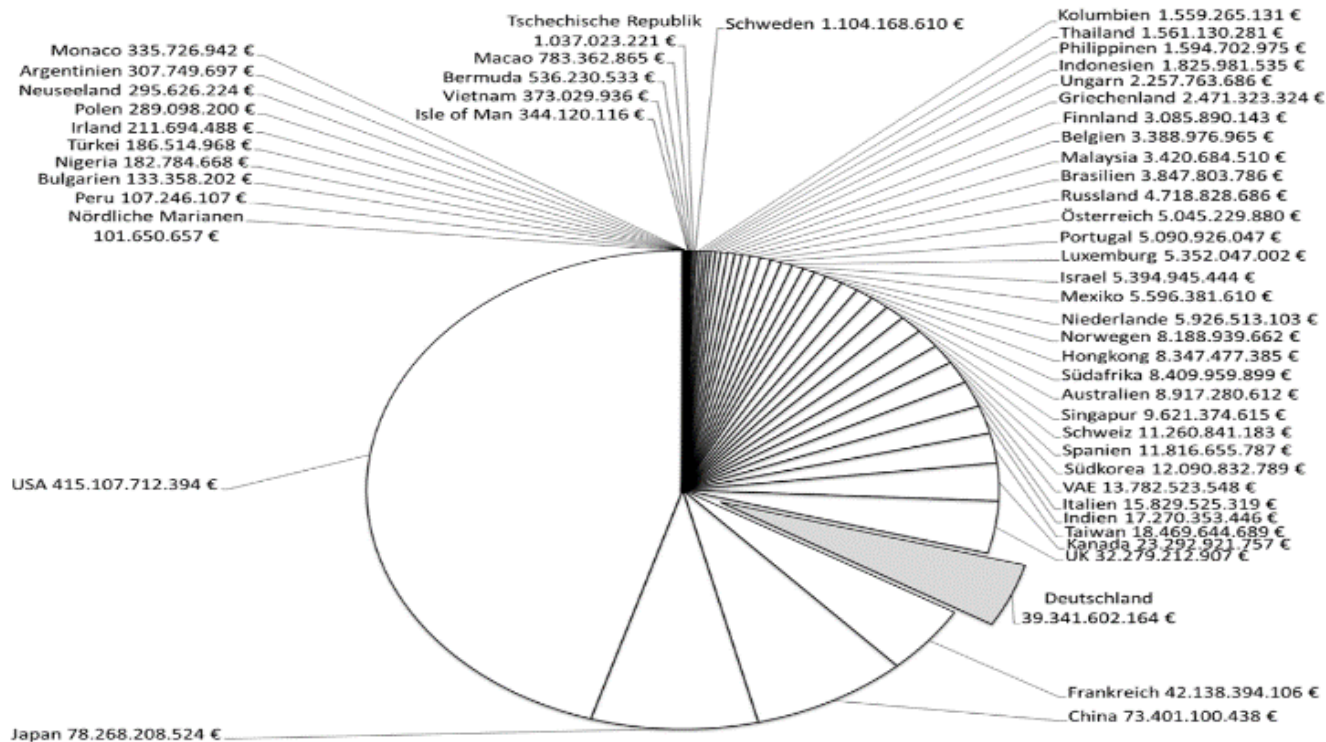
- Eingrenzung i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG räumt nicht alle Probleme aus:
 - Die spätere Wandlung erfolgt technisch vielfach konzernintern; die ausländische TochterKapGes wandelt ihre Forderung in neue AG-Aktien und liefert diese Aktien an die Investoren.
 - Daher genügt nicht die Eingrenzung nach § 1 Abs. 2 AStG, sondern es bedarf einer Klarstellung, dass Wandelinstrumente nicht erfasst sind.



Aktuelles aus der Steuerpolitik

Hybride Strukturen

Markt: Instrumente mit Wandlungskomponente (Industrie etc.)
ca. 916 Mrd. €, davon ca. 39 Mrd. € deutsche Unternehmen



Aktuelles aus der Steuerpolitik

Vielen Dank....