

Stellungnahme

zum Gesetzentwurf gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen

11. Januar 2017

Seite 1

Bitkom vertritt mehr als 2.400 Unternehmen der digitalen Wirtschaft, davon gut 1.600 Direktmitglieder. Sie erzielen mit 700.000 Beschäftigten jährlich Inlands-umsätze von 140 Milliarden Euro und stehen für Exporte von weiteren 50 Milliarden Euro. Zu den Mitgliedern zählen 1.000 Mittelständler, 300 Start-ups und nahezu alle Global Player. Sie bieten Software, IT-Services, Telekommunikations- oder Internetdienste an, stellen Hardware oder Consumer Electronics her, sind im Bereich der digitalen Medien oder der Netzwirtschaft tätig oder in anderer Weise Teil der digitalen Wirtschaft. 78 Prozent der Unternehmen haben ihren Hauptsitz in Deutschland, 9 Prozent kommen aus Europa, 9 Prozent aus den USA und 4 Prozent aus anderen Regionen. Bitkom setzt sich insbesondere für eine innovative Wirtschaftspolitik, eine Modernisierung des Bildungssystems und eine zukunftsorientierte Netzpolitik ein.

Zusammenfassung

Der Gesetzentwurf gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen versucht, einer niedrigen Besteuerung von Lizezeinnahmen in anderen Staaten durch eine korrespondierende Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs für Lizenzausgaben in Deutschland („Lizenzschanke“) zu begegnen. Im Ergebnis wirkt sich die Neuregelung wie eine Steuererhöhung bei Nutzung von geistigem Eigentum aus, das aus anderen Staaten stammt.

Mit dem Gesetzesvorschlag beschreitet Deutschland einen in EU und OECD nicht abgestimmten Sonderweg. Die vorgeschlagene Neuregelung begegnet einer Vielzahl genereller Bedenken und wirft einige Anwendungsfragen auf. Für die betroffenen Steuerpflichtigen ergeben sich aus dem Vorschlag erhöhte Compliance-Pflichten und mehr Rechtsunsicherheit hinsichtlich ihrer steuerlichen Belastung.

Die vorgeschlagene Einführung einer „Lizenzschanke“ ist daher aus Sicht des Bitkom abzulehnen.

Bundesverband
Informationswirtschaft,
Telekommunikation
und Neue Medien e.V.

Thomas Kriesel
Bereichsleiter Steuern,
Unternehmensrecht und -finanzierung

T +49 30 27576-146
t.kriesel@bitkom.org

Albrechtstraße 10
10117 Berlin

Präsident
Thorsten Dirks

Hauptgeschäftsführer
Dr. Bernhard Rohleder

Stellungnahme zur Einführung einer Lizenzschranke in Deutschland

Seite 2|8

1. Einführung

Am 19. Dezember 2016 hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) den Referentenentwurf für ein Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen vorgelegt. Im Einkommensteuergesetz (EStG) soll ein neuer § 4j eingeführt werden, der Zahlungen an eine nahestehende Person für die Nutzung von Rechten nur noch beschränkt zum Betriebsausgabenabzug zulässt („Lizenzschranke“). Die Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs soll aber nur stattfinden, wenn die Zahlung beim Empfänger aufgrund einer als schädlich anzusehenden steuerlichen Sonderbehandlung („Lizenzbox“) nicht oder nur niedrig besteuert wird. Lizenzboxen, die mit dem von OECD und G20 vereinbarten „Nexus-Approach“ in Einklang stehen, gelten nicht als schädlich und werden daher nicht von der Regelung erfasst. Nach dem Nexus-Approach werden Steuervergünstigungen durch eine Lizenzbox nur in dem Umfang gewährt, in dem das begünstigte Unternehmen Forschung und Entwicklung im Inland durchführt. Die neue Regelung in § 4j EStG-E soll Gewinnverlagerungen durch multinationale Konzerne vorbeugen und damit verhindern, dass Unternehmen günstige Steuerregeln im Ausland nutzen.

Mit dieser Stellungnahme nimmt Bitkom gern die Gelegenheit wahr, den Regelungsvorschlag aus Sicht der Digitalwirtschaft zu kommentieren.

2. Allgemeine Anmerkungen

Beschränkungen bei der Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben erhöhen die Steuerbelastung deutscher Unternehmen. Insoweit ist der vorliegende Entwurf für eine Lizenzschranke als Steuererhöhung anzusehen. Da die Lizenzschranke insbesondere bei Nutzung immaterieller Wirtschaftsgüter Anwendung findet, die für das Innovationsgeschehen besondere Bedeutung haben, behindert die damit einhergehende Steuererhöhung die technologische Entwicklung und die notwendige Digitalisierung der betroffenen Unternehmen. Dies gilt umso mehr als nicht gleichzeitig eine steuerliche Innovationsförderung zur Kompensation der Nachteile aus der Lizenzschranke für den Steuerstandort Deutschland eingeführt wird.

Aus steuerpolitischer Sicht sollten die vergleichsweise geringen Steuermehreinnahmen, die mit Einführung der neuen Regelung verbunden sind (30 Mio. Euro pro Jahr) mit der negativen Signalwirkung für den Innovationsstandort Deutschland abgewogen werden. Um in den Bemühungen bei der Digitalisierung der Wirtschaft nicht ins Hintertreffen gegenüber anderen Nationen zu geraten, müsste ein Umdenken der politisch Verantwortlichen einsetzen: anstatt unternehmerisches Handeln in Deutschland durch Beschränkungen des Betriebsausgabenabzugs steuerlich zu erschweren, sollten durch eine wachstumsfördernde Steuerpolitik unternehmerische Aktivitäten in Deutschland begünstigt werden. Demnach sind die Bemühungen zur zwangsweisen Durchsetzung des deutschen Steuerniveaus unter Missachtung bewusster Besteuerungsentscheidungen anderer Staaten das steuerpolitisch falsche Zeichen. Diese unilaterale Maßnahme verschafft anderen Staaten das argumentative Rüstzeug, um ebenso einseitig steuerliche Maßnahmen zulasten deutscher Unternehmen und des deutschen Steuersubstrats einzuführen. Beispielhaft seien aktuelle Überlegungen zur Reform des US-Steuerrechts genannt, wonach grenzüberschreitende Lizenzzahlungen an nicht amerikanische Lizenzgeber die steuerliche Bemessungsgrundlage in den USA nicht mehr mindern sollen.

Stellungnahme zur Einführung einer Lizenzschranke in Deutschland

Seite 3|8

3. Regelungsumfeld

Der beschränkte Abzug von Lizenzaufwendungen soll ungeachtet bestehender Doppelbesteuerungsabkommen allein nach Maßgabe des § 4j EStG-E erfolgen („treaty-override“). Eine solche Missachtung völkerrechtlicher Verträge ist bedenklich und angesichts der mit der Neuregelung nach Berechnung des BMF erzielbaren relativ geringen Steuermehreinnahmen unangemessen.

Auch ist der Gesetzentwurf auf EU- und OECD-Ebene nicht abgestimmt. Denn der Übergangsprozess auf OECD-Ebene sieht einen Bestandsschutz für vor dem 30. Juni 2016 geschaffene Patentboxen bis 30. Juni 2021 vor. Es ist vor diesem Hintergrund nicht nachvollziehbar, warum Deutschland mit Wirkung ab 2018 Gegenmaßnahmen gegen diese Patentboxen ergreift und damit dem Konsens über die Akzeptanz der bestehenden Präferenzregime für die Übergangszeit zuwiderhandelt. Anstelle eines nationalen Alleingangs wäre ein international abgestimmtes Vorgehen wünschenswert, das eine einheitliche und adäquate Besteuerung beim Lizenzgeber sicherstellt und insbesondere Gefahren der Doppel- und Überbesteuerung vermeidet.

Ferner ist bedenklich, dass der deutsche Gesetzgeber mit einer Regelung vordringt, ohne ein Inkrafttreten der umfangreichen EU-Vorschläge gegen Steuergestaltungen und für ein Country-by-Country-Reporting und deren Wirkungen abzuwarten. Eine Erhöhung der Rechtssicherheit, die sich Deutschland als Schwerpunktthema für seine G20-Präsidentschaft gesetzt hat, ist mit einem solchen Alleingang nicht zu erreichen.

Aber auch zu geltendem deutschem Recht ergeben sich aus der vorgeschlagenen Neuregelung Reibungen und Klärungsbedarf. So ist die Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs verfassungsrechtlich bedenklich, da sie gegen das objektive Nettoprinzip verstößt. Nach dem objektiven Nettoprinzip kann ein Steuerpflichtiger die Aufwendungen, die mit der Erzielung seiner Einkünfte im Zusammenhang stehen, steuermindernd geltend machen. Die Lizenzschranke würde dazu führen, dass bestimmte Aufwendungen nicht mehr abziehbar sind.

Die geplante Regelung zur Lizenzschranke steht in Anwendungskonkurrenz zu den Regelungen der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 ff. AStG. Es sollte daher klargestellt werden, dass die Regelung des § 4j EStG-E nur dann greift, wenn die Regelungen der Hinzurechnungsbesteuerung nicht einschlägig sind. Ansonsten würden deutsche Stammhauskonzerne doppelt belastet.

Schließlich wäre ein Hinweis auf das Verhältnis der Neuregelung zur Gewerbesteuer zu begrüßen. Denn nach § 4j EStG-E nicht abzugsfähige Beträge dürfen nicht teilweise nach § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage hinzugerechnet werden. Ein entsprechender Hinweis sollte zumindest in der Begründung zum Gesetzentwurf gegeben werden.

4. Anwendungsbereich

Der Betriebsausgabenabzug für Lizenzzahlungen soll nur beschränkt werden im grenzüberschreitenden Geschäftsverkehr zwischen nahestehenden Unternehmen und bei einer von der Regelbesteuerung abweichenden,

Stellungnahme zur Einführung einer Lizenzschranke in Deutschland

Seite 4|8

niedrigen Besteuerung der Lizenzzahlungen beim Empfänger. Die Einschränkung des Anwendungsbereichs ist aufgrund der sehr schwerwiegenden generellen Bedenken gegen die Einführung einer Lizenzschranke sehr zu begrüßen. Es zeigt das aner kennenswerte Bemühen, die negativen Auswirkungen der Lizenzschranke zu minimieren.

Allerdings müsste noch deutlicher herausgestellt werden, dass der Betriebsausgabenabzug in Deutschland nur dann beschränkt ist, wenn die niedrigere Besteuerung der Lizenzzahlungen beim Empfänger gerade auf einer steuerlichen Sonderregelung für diese Zahlungen (Präferenzregime) beruht. Es darf also nicht ausreichen, dass im Empfängerstaat der Lizenzzahlungen gewerbliche Einkünfte grundsätzlich niedriger besteuert werden als in Deutschland. Dies ist z.B. in Großbritannien, Portugal, Irland oder Tschechien der Fall.

Des Weiteren gilt die Abzugsbeschränkung des § 4j EStG-E nur für „Aufwendungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, insbesondere von Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten, ...“. Die Formulierung greift den Wortlaut des § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG auf. Die Vorschrift des § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG findet Anwendung nur auf eine zeitlich befristete Rechteeinräumung, sie gilt nicht für Rechteüberlassungen auf Dauer. Um den Gleichlauf beider Regelungen deutlich zu machen, sollte zumindest in der Gesetzesbegründung zu § 4j EStG-E noch klar gestellt werden, dass die Abzugsbeschränkung nur Vergütungszahlungen für zeitlich befristet überlassene Wirtschaftsgüter betrifft.

Darüber hinaus empfiehlt der [Kommentar zum OECD-Musterabkommen](#) (dort Ziffer 14. und 14.2 zu Art. 12 OECD-MA), die bestimmungsgemäße Nutzung von Software aus dem Definitionsbereich der Überlassung eines Rechts zur Nutzung von Urheberrechten auszunehmen. In Entsprechung hierzu sollte im vorliegenden Gesetzentwurf klar gestellt werden, dass Lizenzzahlungen für Software nicht von der Beschränkung beim Betriebskostenabzug betroffen sind, wenn die Software im Inland bestimmungsgemäß genutzt wird.

5. Bestimmung nahestehender Personen

Zur Bestimmung der von der Neuregelung betroffenen nahestehenden Personen nimmt der Referentenentwurf Bezug auf § 1 Abs. 2 AStG, der auf eine Beteiligungsquote von mindestens 25% abstellt. Vorzugswürdig wäre, auf die Möglichkeit der Kontrolle und auf eine Beteiligung von mehr als 50% der Stimmrechte abzustellen.

6. Umsetzung des Nexus-Approach (§ 4j Abs. 1 S. 4 - 6 EStG-E)

Die Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs für Lizenzzahlungen findet nicht statt, wenn den steuerbegünstigten Lizenzzahlungen eine substantielle Geschäftstätigkeit zugrunde liegt. Nach der Gesetzesbegründung soll diese Einschränkung dazu führen, dass die Neuregelung dem Nexus-Approach der OECD entspricht. Die inhaltliche Abgrenzung von substantieller und nicht-substantieller Geschäftstätigkeit ist allerdings unbestimmt und wird zu vielen Streitigkeiten in der Praxis führen. So ist z.B. nicht klar, in welchem Umfang Auftragsforschung in das lizenzierte Wirtschaftsgut einfließen darf, ohne den Status „Eigenentwicklung“ zu gefährden.

Stellungnahme zur Einführung einer Lizenzschranke in Deutschland

Seite 5|8

Nicht nachvollziehbar und kaum systemkonform ist, warum der Nachweis der substantiellen Eigenentwicklung für Markenrechte ausgeschlossen sein soll. Damit werden – unter Missachtung der tatsächlichen Verhältnisse – alle Sachverhalte einer Markenlizenzierung unter generellen nicht widerlegbaren Missbrauchsverdacht gestellt. Zumindest müsste dem Steuerpflichtigen eine Gegenbeweismöglichkeit eröffnet werden.

Ebenso wenig ist schlüssig, warum eine substantielle Geschäftstätigkeit von vornherein ausgeschlossen sein soll, wenn der Gläubiger die lizenzierten Rechte nicht selbst entwickelt, sondern erworben hat. Im Rahmen von M&A-Transaktionen wird damit ein Unternehmenskauf per Asset Deal gegenüber einem Share Deal diskriminiert. Dies sei an folgendem Beispiel verdeutlicht:

Ein deutsches Stammhaus erwirbt ein ausländisches Softwareunternehmen (KapG) in einem Staat A mit steuerlichem Präferenzregime (Lizenzbox) per Anteilskaufvertrag. Der Wert des ausländischen Softwareunternehmens besteht insbesondere aus immateriellen Werten (Softwarerechte, Patente, Goodwill, Mitarbeiter, Know-how). Nach Anteilskauf durch das deutsche Stammhaus werden die Softwarerechte konzernintern an das inländische Stammhaus weiterlizenziert. Die Lizenzeinnahmen des ausländischen Softwareunternehmens unterliegen einer präferentiellen Besteuerung (Lizenzbox), wobei die Nexus-Anforderungen der OECD annahmegemäß erfüllt sein sollen. Die Lizenzaufwendungen des deutschen Stammhauses an das ausländische Softwareunternehmen sollten infolge der substantiellen Geschäftstätigkeit in Staat A steuerlich voll abzugsfähig sein.

Sollte das ausländische Softwareunternehmen jedoch per Asset-Deal durch ein anderes ausländisches Konzernunternehmen im Staat A erworben werden, unterliegen die Lizenzzahlungen des deutschen Stammhauses an das ausländische Konzernunternehmen der Lizenzschranke (zumindest während des Zeitraums, über welchen sich die erworbenen Lizenzrechte voraussichtlich verbrauchen).

Das Beispiel macht ebenso deutlich, dass für die Versagung des Betriebsausgabenabzugs (bei unterstellter Fremdüblichkeit der Lizenzzahlung) weder eine Gewinnverlagerung, noch die der Wertschöpfung zugrundeliegende Aktivität in Deutschland stattgefunden haben muss. Auch dies zeigt, dass es sich bei dem Gesetzesvorschlag nicht um eine Vorschrift zur Bekämpfung missbräuchlicher Steuergestaltungen handelt.

7. Definition der niedrigen Besteuerung (§ 4j Abs. 2 EStG-E)

Die Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs für Lizenzzahlungen setzt nach der Neuregelung ein, wenn die Zahlungen beim Empfänger einer Steuerbelastung von weniger als 25% unterliegen. Die vorgesehene Grenze zur Bestimmung einer Niedrigbesteuerung erfasst insoweit nicht nur Regelungen, die aufgrund einer besonderen steuerlichen Vorzugsbehandlung zu einem niedrigeren Steuerebene führen (Präferenzregime), sondern auch Staaten mit einem allgemeinen Ertragssteuerniveau von weniger als 25%. In Deutschland selbst beläuft sich die Gesamtbelastung aus Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer bis zu einem Gewerbesteuerhebesatz von 262% ebenso auf weniger als 25%. Um Wertungswidersprüche zu vermeiden, muss daher die Grenze für eine niedrige Besteuerung erheblich tiefer angesetzt werden. Im Zusammenhang mit einer überfälligen Reform des Außensteuerrechts wird daher bereits seit einiger Zeit über eine Herabsetzung der Belastungsgrenze von 25% in

Stellungnahme zur Einführung einer Lizenzschranke in Deutschland

Seite 6|8

§ 8 Abs. 3 AStG diskutiert. Auch sieht der finale BEPS-Bericht zur Hinzurechnungsbesteuerung vor, dass der „Niedrigsteuersatz“ deutlich unter dem statutarischen Körperschaftsteuersatz liegen soll. Nach Art. 7 Abs. 1b Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie der EU soll eine Tochtergesellschaft nur dann als niedrig besteuert gelten, wenn die effektive Steuerbelastung weniger als die Hälfte der Steuerbelastung im Mitgliedstaat des Steuerpflichtigen beträgt. Als Richtschnur für eine angemessene Grenze zur Bestimmung einer niedrigen Besteuerung könnte man sich an § 16 Abs. 4 S. 3 InvStG 2018 orientieren, der auf eine Belastungsgrenze von 10% abhebt.

Eine niedrige Besteuerung i.S.d. § 4j Abs. 2 EStG-E soll vorliegen, wenn die Besteuerung der Lizezeinnahmen im Ausland aufgrund eines „Präferenzregimes“ unterhalb der „Regelbesteuerung“ erfolgt. Die Begriffe „Regelbesteuerung“ und „Präferenzregime“ sollten im Gesetz inhaltlich noch klarer bestimmt werden. So ist z.B. fraglich, ob ggf. der irische „Trading-Status“ als eine von der Regelbesteuerung abweichende Präferenzbesteuerung anzusehen ist. Zur Klarstellung sollte daher im Gesetzestext ergänzt werden, dass Aufwendungen für Rechteüberlassungen nur dann steuerlich nicht abzugsfähig sind, wenn die Lizenzzahlungen beim Empfänger einer niedrigeren (präferierten) Besteuerung unterliegen als die übrigen Einkünfte des Zahlungsgläubigers. Bei einer solchen Klarstellung wäre auch gewährleistet, dass eine systemgerechte Verrechnung von Verlusten nicht zu einer niedrigen Besteuerung i.S.d. § 4j Abs. 2 EStG-E führen kann. Denn eine systemgerechte Verlustverrechnung darf keinesfalls als Präferenzregime anzusehen sein.

8. Rechtsfolge (§ 4j Abs. 3 EStG-E)

Die Berechnungsvorschrift für die nicht abziehbaren Aufwendungen soll sich nach dem Konzept der Neuregelung an der Steuerbelastung beim Empfänger orientieren; je niedriger dessen Belastung mit Ertragsteuern ist, desto geringer ist der abzugsfähige Anteil der Aufwendungen. Im Ergebnis entspricht dies nicht dem Gedanken der Bekämpfung von Gewinnverlagerungen, sondern stellt eine allein von Deutschland festgelegte Mindestbesteuerung internationaler Lizenzzahlungen dar.

Bei Anwendung der neuen Vorschrift treten nach ihrer derzeitigen Formulierung widersprüchliche Belastungswirkungen auf. Dazu folgendes Beispiel:

Gewährt ein Staat auf Lizezeinnahmen einen Sondersteuersatz von 19% bei einem Regelsteuersatz von 20%, dann soll die vorgeschlagene Regelung zu einer Erhöhung der Steuerbelastung in Deutschland (durch teilweise Nicht-Abziehbarkeit der Lizaufwendungen) von 19% auf 25% führen. Gewährt der Empfängerstaat der Zahlungen dagegen keine Begünstigung für Lizezeinnahmen, würde die endgültige Steuerbelastung von 20% durch Deutschland nicht beanstandet.

Des Weiteren ergibt sich nach dem vorgeschlagenen Berechnungsschema eine Überkompensation, soweit die deutsche Ertragssteuerbelastung über dem Niveau von 25% liegt. Dazu folgendes Beispiel:

Stellungnahme zur Einführung einer Lizenzschranke in Deutschland

Seite 7|8

		Bemessungs- grundlage in €	Steuersatz in %	Steuereffekt in €
Lizenz Einkünfte Ausland:	a) Regelbesteuerung	200	25%	50
	b) IP-Box	200	16%	32
	Vorteil IP-Box			18
Lizenz Aufwand Deutschland:	a) ohne Lizenzschranke	-200	30%	-60
	b) mit Lizenzschranke	-128	30%	-38,4
	Nachteil Lizenzschranke Dtl.			21,6
	Überkompensation:			3,6
Lizenz Aufwand Deutschland:	a) ohne Lizenzschranke	-200	25%	-50
	b) mit Lizenzschranke	-128	25%	-32
	Nachteil Lizenzschranke Dtl.			18
	Überkompensation:			0

Dieses Ergebnis ergibt sich, weil ein Steuersatzvorteil im Ausland mit einer Beschränkung des Ausgabenabzugs in Deutschland kompensiert wird und nicht mit einem Steuersatznachteil in Deutschland für Lizenz aufwendungen. Insofern müsste die Berechnungsformel angepasst werden.

9. Neue Compliance-Lasten

Der jährliche Erfüllungsaufwand laut Gesetzesbegründung wird aus Sicht der Bitkom-Mitgliedsunternehmen unterschätzt, da in einer zunehmend digitalisierten und international verflochtenen Wirtschaft konzerninternen Lizenzzahlungen in der Unternehmenspraxis eine immer größere Bedeutung zukommt. Konzerne, deren Wirtschaftstätigkeit auf digitalen Geschäftsmodellen basiert, werden demnach überproportional belastet. Die Bestimmung eines Niedrigsteuergebiets im Sinne des § 4j EStG-E ist im Einzelfall extrem komplex und aufwändig. Um

Stellungnahme zur Einführung einer Lizenzschranke in Deutschland

Seite 8|8

Beschränkungen des Betriebsausgabenabzugs für Lizenzzahlungen zu verhindern, muss das zahlungsverpflichtete Unternehmen in Deutschland u.a. prüfen, ob die Lizenzzahlungen an einen Staat mit einem schädlichen Präferenzregime zu leisten sind, wie hoch das dortige Steuerniveau für Lizenzeinnahmen ist, welche gesellschaftsrechtlichen Verbindungen zum Zahlungsempfänger bestehen und ob der Zahlungsempfänger das zur Nutzung überlassene geistige Eigentum in seinem Ansässigkeitsstaat überwiegend selbst entwickelt hat. Die zu prüfenden Präferenzregime können in verschiedenen Staaten sehr unterschiedlich sein und auf vielfältige Weise auf das steuerliche Belastungsniveau einwirken. Die Anerkennung von Aufwendungen als Betriebsausgaben wird dadurch nicht nur aufwändiger, sondern auch kaum mehr planbar.

Zur Rechtsklarheit muss die Finanzverwaltung daher eine regelmäßig aktualisierte Übersicht über Staaten mit einschlägigen steuerlichen Präferenzregimen und dem maßgeblichen Belastungsniveau veröffentlichen. Ein Verweis auf eine solche Übersicht würde die Anwendungsunsicherheiten bei der Auslegung der Tatbestandsmerkmale „von der Regelbesteuerung abweichende Besteuerung“, „Präferenzbesteuerung“, „substantielle Geschäftstätigkeit“ entschärfen. Eine als Voraussetzung für eine solche Übersicht durchzuführende Analyse verschiedener Steuersysteme wurde vom Forum on Harmful Tax Practices (FHTP) bereits durchgeführt (vgl. Kapitel 6 2015 OECD Final Report Action 5). Das FHTP besitzt auch das Mandat, zukünftige Präferenzregime zu überprüfen und zu evaluieren, und zwar unter Einbeziehung von Staaten, die nicht OECD-Mitglied sind (vgl. Kapitel 7 2015 OECD Final Report Action 5).

Da der Schuldner von Lizenzzahlungen trotz allen Prüfungsaufwands keinen Einfluss darauf hat, wie die Lizenzzahlungen beim Empfänger versteuert werden und auch nicht beliebig auf die Nutzung von Rechten verzichten kann, die einer Präferenzbesteuerung unterliegen, hat die vorgeschlagene Neuregelung insoweit den Charakter einer schlichten Steuererhöhung.

10. Inkrafttreten

Die Neuregelung soll anzuwenden sein auf Aufwendungen, die nach dem 31. Dezember 2017 entstehen (§ 52 Abs. 8b EStG-E). Zunächst ist positiv zu bewerten, dass die Unternehmen bis zum Inkrafttreten der Neuregelung ausreichend Zeit haben, um ihre Betroffenheit durch die Neuregelung abzuschätzen und ihren Kontenplan sowie ihre internen Buchungs- und Aufzeichnungsprozesse anzupassen. Dennoch wird durch die vorgesehene Anwendungsregelung unnötiger Aufwand bei Unternehmen mit abweichenden Wirtschaftsjahren verursacht. Daher sollte die Neuregelung – falls ihre Einführung tatsächlich für notwendig gehalten wird – auf Wirtschaftsjahre Anwendung finden, die nach dem 31. Dezember 2017 beginnen. Ansonsten gäbe es für Unternehmen mit abweichendem Wirtschaftsjahr im selben Wirtschaftsjahr zwei unterschiedliche Regelungen zum Lizenzkostenabzug zu beachten.

Aufgrund des zeitlichen Konflikts mit dem Bestandsschutz für geltende Präferenzregime bis zum 30. Juni 2021 (vgl. oben unter 3.) wäre es wünschenswert, dass die Neuregelung für Geschäftsjahre Anwendung findet, die nach dem 30. Juni 2021 beginnen. Insoweit könnte die zeitliche Umsetzung von nationalen und internationalen Regelungen harmonisiert werden.