

## Stellungnahme des Netzwerk Steuergerechtigkeit Deutschland

### zur Anhörung des Finanzausschusses zum Entwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen (BT-Drucksache 18/11233) am 29. März 2017

#### 1. Allgemeine Vorbemerkung: nationale Maßnahmen blieben nötig und legitim

Das Netzwerk Steuergerechtigkeit kritisiert seit langem die aggressive Steuervermeidung von Unternehmen, bei der Grauzonen und Lücken im internationalen Steuergesetz ausgenutzt werden. Trotz der 2015 von G20 und OECD beschlossenen Maßnahmen ist es noch ein langer Weg hin zu einem international fairen Steuersystem. Nicht nur haben die Ergebnisse große Schwächen<sup>1</sup>, auch in den jetzt noch laufenden Verhandlungen auf G20- und EU-Ebene zeigt sich, dass die Steueroasen ihre schädlichen Praktiken nach wie vor zu verteidigen suchen. Solange noch keine umfassenden internationalen Lösungen einschließlich Mindeststeuern gefunden sind, haben die Nationalstaaten **das Recht und die Pflicht, mit nationalen Regeln die Probleme anzugehen**. Vor diesem Hintergrund begrüßt das Netzwerk Steuergerechtigkeit auch den vorliegenden Gesetzesentwurf, der – im Einklang mit den G20/OECD-Beschlüssen – eine sinnvolle, wenn auch unzureichende nationale Abwehrregel konstituiert.

Diese ist auch deshalb nötig, weil auf **EU-Ebene viel zu wenige Fortschritte** über die G20/OECD-Beschlüsse hinaus zu erkennen sind. Im Rahmen der Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken<sup>2</sup> vom Juni 2016 wurde zum Beispiel die von der Kommission vorgeschlagene „switch-over“ Klausel bei Niedrigbesteuerung im Empfängerstaat<sup>3</sup> vom Rat am Ende gestrichen. Die Reform der „Zinsen- und Gebühren-Richtlinie“ für EU-interne Zahlungen steckt seit Jahren im Rat fest. Und in der Gruppe „Verhaltenskodex“ hat sich erschreckend wenig verändert, trotz all der Steuerskandale der letzten Jahre.<sup>4</sup> Es ist deshalb nur billig, wenn Deutschland auf die unfaire Blockadehaltung der Steueroasen sowie ihr Ausnutzen der EU-Freiheiten reagiert und nun eine mit internationalen Beschlüssen konforme nationale Abwehrregel beschließt, die zumindest einigen Praktiken einen Riegel vorschiebt. Ein weiteres Abwarten auf ein Einlenken der Steueroasen wäre eine falsche Toleranz gegenüber deren andauernder und massiver steuerlicher Rücksichtslosigkeit.

<sup>1</sup> Vgl. z.B. BEPS Monitoring Group (2015): Overall Evaluation of the G20/OECD Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project. <https://bepsmonitoringgroup.files.wordpress.com/2015/10/general-evaluation.pdf>.

<sup>2</sup> RICHTLINIE (EU) 2016/1164 DES RATES vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=EN>.

<sup>3</sup> Vgl. Art. 6, Vorschlag für eine RICHTLINIE DES RATES mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016PC0026&from=EN>.

<sup>4</sup> Vgl. z.B. Entschließung des Europäischen Parlaments vom 6. Juli 2016 zu Steuervorbescheiden und anderen Maßnahmen ähnlicher Art oder Wirkung (2016/2038(INI)), AO-AR. <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P8-TA-2016-0310+0+DOC+XML+V0//DE>. Vgl. auch Simon Bowers: Jean-Claude Juncker blocked EU curbs on tax avoidance, cables show, The Guardian, 01.01.2017. <https://www.theguardian.com/business/2017/jan/01/jean-claude-juncker-blocked-eu-curbs-on-tax-avoidance-cables-show>.

## 2. Zum vorliegenden Gesetzesentwurf – Abzugsbeschränkung bei Aufwendungen für Rechteüberlassungen (Artikel 1): Richtig und rechtmäßig, aber zu kurz gegriffen

### a. G20/OECD-Beschlüsse zu Lizenzen insgesamt weiterhin falsch

Die Nutzung von Lizenzeinnahmen zur Gewinnverschiebung spielt bei der aggressiven Steuervermeidung eine zentrale Rolle<sup>5</sup> und war deshalb zu Recht einer der Schwerpunkte des G20/OECD-Projekts gegen „Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung“ („BEPS“). Der Vorschlag der Bundesregierung steht nach unserem Verständnis vor allem im Kontext der Maßnahme 5 gegen schädliche Steuerpraktiken, auch wenn er nicht direkt eine Umsetzung darstellt. Denn der Beschluss richtet sich zunächst nur an die Steueroasen und erlegt ihnen auf, ihre schädlichen Steuerpraktiken den beschlossenen Mindeststandards zu unterwerfen.

Das Netzwerk Steuergerechtigkeit hatte den damals zwischen den Finanzministern Schäuble und Osborne **ausgehandelten Kompromiss scharf kritisiert**<sup>6</sup>, weil die angeblich „guten“ Boxen ebenfalls ein falsches Modell der Forschungsförderung sind<sup>7</sup>, sich dieses falsche Modell nun durch die offizielle Anerkennung weiter verbreitet<sup>8</sup> und der „Nexus“-Ansatz in der Praxis nicht umsetzbar ist. Völlig verkehrt ist auch, dass bis Ende 2016 (mit Geltung bis 2021) sogar Boxen eingeführt werden durften, die nicht den neuen Grundsätzen entsprechen.<sup>9</sup> Wir halten an unserer grundsätzlichen Kritik weiterhin fest.

Wir geben im Übrigen zu bedenken, dass es nicht der Absurdität entbehrt, sich an einen Kompromiss zu halten, der mit der britischen Regierung ausgehandelt wurde, die sich nun – wenn auch in neuer Besetzung – daran macht, die EU zu verlassen, und die massive Steuersenkungen angekündigt hat. Auch haben wir Zweifel, ob die Steueroasen ihrerseits den G20/OECD-Beschluss konsequent umsetzen, was ein unilaterales Handeln Deutschlands zusätzlich rechtfertigt.

Mit dem Gesetzesentwurf wird zumindest klargestellt, dass alle nicht mit den G20/OECD-Beschlüssen konformen und damit auch offiziell **schädlichen Steuerpraktiken von Deutschland aus nicht mehr akzeptiert werden**. Wie die Bundesregierung gehen auch wir davon aus, dass solche nicht mit den G20/OECD-Beschlüssen konformen Boxen vorkommen werden.

### b. Die „substanzielle Geschäftstätigkeit“: G20/OECD-konform

Das Netzwerk Steuergerechtigkeit hält den Vorschlag für konform mit den – an sich abzulehnenden – G20/OECD-Beschlüssen. Dabei ist zunächst zu beachten, dass der **Beschluss zu Maßnahme 5 sich primär an die Steueroasen richtet** und sie zu einer

<sup>5</sup> Siehe z.B. Tom Karkinsky, Nadine Riedel: Corporate taxation and the choice of patent location with multinational firms, Journal of International Economics Nr. 88, 2012. [http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business\\_Taxation/Docs/Publications/Working\\_Papers/Series\\_09/WP0931.pdf](http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/Publications/Working_Papers/Series_09/WP0931.pdf).

<sup>6</sup> Netzwerk Steuergerechtigkeit: Offener Brief zu Patentboxen an Finanzminister Schäuble, 13.11.2014. <https://netzwerksteuergerechtigkeit.files.wordpress.com/2014/11/brief-patentboxen.pdf>.

<sup>7</sup> Siehe dazu auch Lisa Evers, Helen Miller, Christoph Spengel: Intellectual Property Box Regimes: Effective Tax Rates and Tax Policy Considerations, Discussion Paper Nr. 13-070, ZEW, 2013. <ftp://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp13070.pdf>.

<sup>8</sup> Seit dem G20-Beschluss kamen zu den zehn schon bestehenden Patentboxen in Europa zumindest Irland und Italien dazu. In der Schweiz scheiterte die landesweite Einführung kürzlich nur an einem Referendum.

<sup>9</sup> Vgl. Abschnitt i Nr. 62ff, OECD (2015): Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance. ACTION 5 – 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.

Anpassung ihrer Boxen verpflichtet („Action 5 specifically requires substantial activity for any preferential regime“<sup>10</sup>). Der Beschluss enthält demgegenüber *keine* Verpflichtung, eine Box einzuführen („jurisdictions remain free to decide whether or not to implement an IP regime“<sup>11</sup>), und auch *keine* Pflicht aller anderen Staaten, alle bestehenden Präferenzregime umfassend anzuerkennen. Um solch eine Wirkung zu entfalten, hätten G20 und OECD umfassende Aussagen dazu machen müssen, ob Anrechnungsmethoden im Allgemeinen noch zulässig sind. Eine solche Aussage wäre aber schon deshalb nicht zu erwarten, weil das Projekt einen ganz anderen Fokus hatte und weil die USA in ihren Steuerabkommen die Anrechnungsmethode anwenden. Ohne die US-Praxis mit dieser Methode<sup>12</sup> dieser Stelle beschönigen zu wollen, bleibt es eine Tatsache, dass das BEPS-Projekt sich nicht äußert zu der Frage, wie weit im G20-Kontext Präferenzregime vonseiten der geschädigten Staaten behandelt werden müssen. Es gibt nur einen Beschluss, dass nicht mehr alle Präferenzregime international akzeptiert werden.

Der vorliegende Gesetzesentwurf wird dem G20/OECD-Beschluss zu Maßnahme 5 auf zwei Wegen gerecht: Zum einen hat sich die Bundesregierung dafür entschieden, Boxen auszunehmen, denen eine „substanzielle Geschäftstätigkeit zugrunde liegt“ (§ 4j Abs. 1 Satz 4 EStG-E). Es scheint zwar so zu sein, dass die Bundesregierung den Begriff nicht ganz wie im G20/OECD-Beschluss verwendet, da dieser eine *anteilige* Anerkennung *jeder* Forschungs- und Entwicklungstätigkeit vorsieht (mit 30-Prozent-Uplift), das heißt die „Substanz“ liegt quasi in jeder Forschungs- und Entwicklungstätigkeit selbst begründet.<sup>13</sup> Die Bundesregierung scheint hingegen eher von einer Entweder-Oder-Entscheidung mit einer Schwelle auszugehen, denn nur wenn ein Recht „weit überwiegend“ über „eigene“ Geschäftstätigkeit entwickelt wurde, soll es die Ausnahme für dieses Recht geben. Der G20/OECD-Beschluss wird in dieser Hinsicht wohl restriktiv interpretiert, was wir begrüßen. Allerdings ist zu beachten, dass es hier nur um die *komplette* Ausnahme bestimmter Präferenzregime geht (was das Netzwerk Steuergerechtigkeit wie gesagt an sich nicht billigt). Doch auch die übrigen Rechteüberlassungen – z.B. solche mit nicht „weit überwiegender“ Eigenentwicklung – werden durch den Gesetzesvorschlag nicht völlig missachtet, sondern erfahren im Rahmen der konkreten Abzugsbeschränkung (siehe nächster Abschnitt) eine Anerkennung, die die internationalen Beschlüsse berücksichtigt.

### c. Die nationale Abzugsbeschränkung: sinnvolle Anrechnung

Laut dem Gesetzesentwurf soll es eine Begrenzung des Abzugs von konzerninternen „Aufwendungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten“ geben. Zur Anwendung kommt dabei eine Formel, die im Ausland gezahlte Steuern berücksichtigt. Die Formel führt nicht dazu, dass automatisch das deutsche Steuerniveau (im Schnitt knapp 30 Prozent<sup>14</sup>) gilt. Dies ist nach unserem Verständnis

<sup>10</sup> Vgl. Nr. 24, OECD (2015): Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance. ACTION 5 – 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.

<sup>11</sup> Vgl. Nr. 26, OECD (2015): Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance. ACTION 5 – 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.

<sup>12</sup> Durch die Nicht-Anwendung der Methode auf die nicht repatriierten Gewinne wird die Anrechnung in der Praxis extrem abgeschwächt, was auch zu den bekannten Problemen mit der Niedrigbesteuerung von US-Konzernen für ihre Auslandsgewinne führt.

<sup>13</sup> Vgl. v.a. die Formel in Nr. 30, OECD (2015): Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance. ACTION 5 – 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.

<sup>14</sup> 29,83 Prozent laut Bundesfinanzministerium (2016): Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2015, Stand 21.06.2016, S. 20, Grafik 3 „Unternehmensbesteuerung 2015 im internationalen Vergleich – Tarifliche Belastung des Gewinns von

nur bei einer Nullbesteuerung der Fall, da dann der Abzug auf null sinkt. Bei einer auch nur minimalen Besteuerung im Ausland sinkt der effektive Gesamtsteuersatz aber ab und führt bei 25 Prozent ausländischer Steuer zu keiner Nachbesteuerung in Deutschland und 25 Prozent Gesamtsteuerlast. Das heißt, es kommt hier eine Art **abgeschwächtes Anrechnungsverfahren** zur Anwendung. Dies führt aber keineswegs zu einer echten Doppelbesteuerung, sondern lässt einen Steueranteil in den Steueroasen. Da wie gesagt die G20/OECD-Beschlüsse aus unserer Sicht keinerlei Einschränkung machen, was Anrechnungsverfahren angeht, ist der Gesetzesvorschlag konform mit den Beschlüssen. Auch die Anwendung schon ab 2018 ist in dieser Hinsicht gerechtfertigt. Wir fänden auch eine noch frühere Anwendung sinnvoll.

Das Netzwerk Steuergerechtigkeit kritisiert jedoch, dass die Beschränkung des Abzugs sich nur auf Zahlungen an „nahe stehende Personen“ (§ 4j Abs. 1 Satz 1 EStG-E) beziehen soll. Einbezogen werden sollten stattdessen **alle Zahlungen, also auch die an dritte, unverbundene Unternehmen**. Dafür spricht zum einen, dass die Niedrig- und Nichtbesteuerung im Ausland aus Gesichtspunkten der Steuergerechtigkeit immer ein Problem darstellt, egal ob der Empfänger ein verbundenes Unternehmen ist oder nicht. Außerdem könnte diese Lücke gezielt genutzt werden, um mit scheinbar unverbundenen Unternehmen, z.B. Zwischengesellschaften, das Gesetz zu umgehen. Schließlich wäre eine allgemeine Regel einfacher umzusetzen. Der Steuerpflichtige sollte natürlich die Möglichkeit haben, die Zahlung im Einzelfall zu rechtfertigen, z.B. wenn an anderer Stelle tatsächlich doch Steuern gezahlt werden.

Weitere **Details der erfassten Zahlungen begrüßen wir**. Dies gilt für den vorgesehenen Vorrang vor Doppelbesteuerungsabkommen (§ 4j Abs. 1 Satz 1 EStG-E), den wir für nötig halten, um das Gesetz effektiv zu machen und der inzwischen auch verfassungsgerichtlich als zulässig erachtet wird.<sup>15</sup> Es gilt ebenso für die Durchgriffsregel (§ 4j Abs. 1 Satz 2 EStG-E). Richtig ist auch die Einbeziehung von Betriebsstätten (§ 4j Abs. 1 Satz 3 EStG-E), die auch im G20/OECD-Beschluss vorgesehen ist.<sup>16</sup> Und richtig ist der Ausschluss von Zahlungen für Rechte, die nach deutschem Recht unter das Markengesetz fallen würden (§ 4j Abs. 1 Satz 6 EStG-E). Dieser ist ebenfalls im G20/OECD-Beschluss vorgesehen, da dieser sich explizit auf „Patente“ und Äquivalente beschränkt.<sup>17</sup>

#### **d. Das Mindeststeuerniveau: angemessen und nötig**

Das Netzwerk Steuergerechtigkeit hält den vorgeschlagenen Prozentsatz von 25 Prozent als Mindeststeuerniveau (§ 4j Abs. 2 EStG-E) für **angemessen, aber zugleich auch für nötig**. Er entspricht bisheriger Praxis bei der Hinzurechnungsbesteuerung laut Außensteuergesetz (§ 8 Absatz 3), wo auch absolut 25 Prozent Besteuerung als Grenze für die niedrige Besteuerung zu finden sind. Er liegt aber immer noch deutlich unter

---

Kapitalgesellschaften 2015 (nominal) in Prozent (Körperschaftsteuern, Gewerbeertragsteuern und vergleichbare andere Steuern des Zentralstaats und der Gebietskörperschaften“).

<sup>15</sup> BVerfG, Beschluss 2 BvL 1/12 vom 15.12.2015.

<sup>16</sup> Vgl. Nr. 33, OECD (2015): Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance. ACTION 5 – 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.

<sup>17</sup> Vgl. Nr. 34, OECD (2015): Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance. ACTION 5 – 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.

dem durchschnittlich in Deutschland gezahlten Satz von knapp 30 Prozent (Körperschafts- und Gewerbesteuer). Deshalb sollte er nicht tiefer noch tiefer liegen.

Nicht stichhaltig ist unseres Erachtens der Verweis auf die EU-Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken.<sup>18</sup> Diese verweist zwar bei der Hinzurechnungsbesteuerung auf das – zu niedrige – Niveau von 50 Prozent der nationalen Besteuerung. Doch wird explizit klargestellt, dass dies nur ein Mindestniveau ist, denn in Art. 3 heißt es: „Diese Richtlinie verhindert nicht die Anwendung nationaler oder vertraglicher Bestimmungen zur Wahrung eines höheren Maßes an Schutz der inländischen Körperschaftsteuerbemessungsgrundlagen.“

Wir begrüßen auch die Klarstellung, dabei „sämtliche Regelungen zu berücksichtigen, die sich auf die Besteuerung der Einnahmen aus der Rechteüberlassungen auswirken, insbesondere steuerliche Kürzungen, Befreiungen, Gutschriften oder Ermäßigungen“. Nur dieser umfassende Ansatz wird der Realität in Steueroasen gerecht.

### 3. Weiter gehende Maßnahmen nötig

Es ließen sich viele weiter gehende Maßnahmen nennen, wir beschränken uns aber auf zwei aus unserer Sicht besonders nahe liegende: Zum einen denken wir, dass die im Gesetz zum Ausdruck kommende Bewertung von Doppelbesteuerungsabkommen weitere Konsequenzen haben muss. In der Begründung wird beklagt: "Da eine Vielzahl der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen einen Nullsteuersatz auf Lizenzzahlungen vorsieht [...], wäre es möglich, dass es multinationalen Unternehmen auch weiterhin gelingen wird, Gewinne durch Lizenzzahlungen auch in solche Staaten zu verlagern." Diese Klage hatte das Netzwerk Steuergerechtigkeit in den letzten Jahren schon häufig zum Ausdruck gebracht, allerdings mit Blick auf die Interessen von ärmeren Staaten, denen Deutschland durch die Anwendung des OECD-Musters für Steuerabkommen in der Vergangenheit möglichst niedrige Quellensteuersätze abverlangt hatte – auch die aktuelle Verhandlungsgrundlage von 2013 sieht als Ideal keine Quellensteuern auf Lizenzen vor.<sup>19</sup> Es wäre deshalb konsequent, die **deutsche Verhandlungsgrundlage für Steuerabkommen anzupassen** oder zumindest eine gesonderte für Verhandlungen mit Entwicklungsländern zu veröffentlichen, die Quellensteuern nicht begrenzen sollte.

Außerdem müsste gegen die **innerdeutsche Gewinnverschiebung** über Lizenzen vorgegangen werden. Einige Kommunen in Deutschland locken mit niedrigen Gewerbesteuern gezielt Tochtergesellschaften für geistige Eigentumsrechte von Großkonzernen an. BASF zum Beispiel versteuert seine Produktion in Lemförde über eine Briefkastenfirma in Monheim; ähnlich agieren anscheinend Henkel und Bayer.<sup>20</sup> Die Bundesregierung sollte über ein Bundesgesetz sicherstellen, dass es nicht zu solchen Gewinnverschiebungen mithilfe von geistigen Eigentumsrechten kommt.

<sup>18</sup> RICHTLINIE (EU) 2016/1164 DES RATES vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=EN>.

<sup>19</sup> Art. 12 Abs. 1, Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Stand 22.08.2013.

<sup>20</sup> Konrad Fischer: Deutschlands dreisteueste Steueroase, Handelsblatt, 02.11.2016. <http://www.handelsblatt.com/finanzen/steuern-recht/steuern/steuern-deutschlands-dreisteueste-steueroase/14764152.html>.



**Netzwerk Steuergerechtigkeit Deutschland**

c/o WEED e.V., Eldenaer Str. 60, 10247 Berlin

[www.netzwerk-steuergerechtigkeit.de](http://www.netzwerk-steuergerechtigkeit.de)

**Ansprechpartner/innen:**

- Sarah Godar, Koordinatorin, [sarah.godar@netzwerk-steuergerechtigkeit.de](mailto:sarah.godar@netzwerk-steuergerechtigkeit.de)
- Markus Henn, Mitglied im Koordinierungskreis, [markus.henn@weed-online.org](mailto:markus.henn@weed-online.org)

**Mitglieder des Netzwerks sind:**

- Arbeitsgruppe Alternative Wirtschaftspolitik
- Attac Deutschland
- Evangelischer Verband Kirche-Wirtschaft-Arbeitswelt
- Forum Ökologisch-Soziale Marktwirtschaft
- GEW – Gewerkschaft Erziehung und Wissenschaft
- Global Policy Forum
- Misereor
- Oxfam Deutschland
- Transparency International Deutschland
- ver.di – Vereinte Dienstleistungsgewerkschaft
- WEED – Weltwirtschaft, Ökologie & Entwicklung