

Beschränkte Steuerpflicht bei (un)befristeter Überlassung von in Registern eingetragenen Rechten nach §§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f und 50a EStG

Kontakt:
Markus Erb
+49 69 975850 0 (TEL)
Markus.Erb@vab.de
www.vab.de

I. Um was geht es?

- Nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG unterliegen ausländische Unternehmen der beschränkten Steuerpflicht (und somit einer Abzugsteuer von 15,825 %), wenn sie Einkünfte aus der Vermietung oder Verpachtung oder aus der Veräußerung von Rechten erzielen, die in einem inländischen öffentlichen Register eingetragen sind (sog. **Registerprinzip**) oder die in einer inländischen Betriebsstätte in Deutschland verwertet werden (sog. **Verwertungsprinzip**).
- Das Registerprinzip in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG stellt nicht auf die Wertschöpfung in Deutschland ab, sondern einzig und allein auf die Eintragung des Schutzrechts in einem deutschen Register. Ein über die Registereintragung hinausgehender, zusätzlicher Inlandsbezug soll nach Auffassung des BMF nicht erforderlich sein. Dementsprechend ermöglicht die Regelung aus Sicht der Finanzverwaltung z. B. auch die Besteuerung einer Lizenz zwischen einem U.S.-Unternehmen und einem japanischen Unternehmen, wenn in Deutschland eingetragene Rechte umfasst sind.

II. Wo liegen die Probleme in der Praxis?

- Der Vollzug der Regelung ist in der Praxis mit erheblichen Befolgungskosten auf Seiten der Unternehmen verbunden. Auf Seiten der Finanzverwaltung fallen korrespondierend hohe Vollzugskosten beim BZSt und beim Finanzamt an. Die Finanzverwaltung ist derzeit nicht in der Lage, die zahlreichen Verfahren zeitgerecht abzuarbeiten.
- Andererseits ist das Steueraufkommen sehr gering, da in den allermeisten Fällen Deutschland die Lizenzgebühren nicht besteuert, da die DBA kein entsprechendes Quellenbesteuerungsrecht für die sog. Registerfälle vorsehen und Deutschland DBA mit mehr als 90 Ländern abgeschlossen hat. Um festzustellen, ob ein Registerfall verwirklicht wurde, müssen die Unternehmen sämtliche Lizenzvereinbarungen mit ihren ausländischen Anbietern in allen offenen Jahren dahingehend überprüfen, ob darin Rechte zur Nutzung von in Deutschland eingetragenen Patenten oder Marken vorgesehen werden.
- In einigen Fällen lässt sich allerdings nicht eindeutig erkennen, ob in Deutschland eingetragene Patente oder Marken mitüberlassen werden (z. B. bei Verträgen über Software). In diesen Fällen müssen die Unternehmen ihre ausländischen Lizenzgeber bitten, zu bestätigen, ob deutsche Patente/Marken mitüberlassen werden.
- Für ausländische Lizenzgeber, die in einem DBA-Land ansässig sind, hat die Finanzverwaltung durch BMF-Schreiben vom 11.02.2021 das sog. „vereinfachte Verfahren“ geschaffen, das aus Sicht der Praxis grundsätzlich sehr zu begrüßen ist, weil es ein Hin- und Herzahlen (Steuerabführung und nachträgliche Erstattung) vermeidet.
- Allerdings ist die Durchführung des vereinfachten Verfahrens für die Unternehmen in der Praxis sehr aufwändig. Der Antrag ist prinzipiell vom Lizenzgeber zu stellen; erforderlich sind dazu div. Unterlagen, wie das dezidierte Darlegen der Abkommensberechtigung des Lizenzgebers sowie das Vorlegen von umfangreichen Nachweisen.
- Ausländische Lizenzgeber sind häufig nicht bereit, ihren ausländischen Lizenznehmern die erforderlichen Informationen (über ihre Gruppenstruktur und ihren Geschäftsbetrieb) zur Verfügung zu stellen. Außerdem unterliegen einige Lizenzverträge auch der Geheimhaltung, so dass eine Offenlegung nicht in jedem Fall gewünscht ist.
- Das vereinfachte Verfahren soll am 30.06.2022 enden. Ob es eine Verlängerung über den 30.06.2022 hinaus geben wird, ist derzeit unklar. Falls das vereinfachte Verfahren nicht verlängert wird, müssen ausländische Lizenznehmer ab dem 30.06.2022 den Steuerabzug von ihren Zahlungen vornehmen und die Steuer am 10.10.2022 abführen.
- Soweit der betreffende Lizenzvertrag eine Vielzahl von Rechten umfasst oder die Rechte in mehreren Staaten eingetragen sind, wird die Gesamtvergütung aufzuteilen und es wird der Betrag zu ermitteln sein, der auf die in Deutschland eingetragenen Rechte entfällt.
- Die Aufteilung einer solchen Lizenzvergütung ist allerdings in der Praxis mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden. Um die eigene Haftung für nicht abgeführte Abzugsteuern zu vermeiden, wird der ausländische Lizenznehmer den Betrag, der auf in Deutschland eingetragene Rechte entfällt, im Zweifel sehr vorsichtig zu Gunsten des Fiskus schätzen müssen.
- Ausländische Lizenzverträge sehen zudem häufig sog. Gross-up-Klauseln vor. Bei einer Gross-up-Klausel hat der Lizenznehmer die Lizenzgebühr so zu erhöhen, dass der sich nach Abzug der Steuer ergebende Nettobetrag dem Betrag entspricht, der nach dem Vertrag geschuldet ist, d. h. die Steuerlast verbleibt beim Lizenznehmer.

III. Welche Lösungsmöglichkeiten bzw. Alternativen gibt es?

- **§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG sollte mit Rückwirkung für alle offenen Fälle entweder (entsprechend dem ursprünglichen Vorschlag im Referentenentwurf zum AbzStEntModG vom 19.11.2020) aufgehoben oder zumindest dahingehend modifiziert werden, dass die Regelung nur noch auf diejenigen (Steueroasen-)Fälle Anwendung findet, die tatsächlich in keinem Land einer (angemessenen) Besteuerung unterliegen und die auch keinen DBA-Schutz beanspruchen können.**
- Zur Begründung ist anzuführen, dass der Gesetzgeber bei Einführung der Regelung im Jahr 1925 sicher nicht beabsichtigt hat, Lizenzbeziehungen zwischen ausschließlich ausländischen Unternehmen (z. B. in Japan und den U.S.A.) zu besteuern. Vielmehr ging es dem damaligen Gesetzgeber darum, Zahlungen von deutschen Lizenznehmern aus Deutschland heraus der deutschen Besteuerung zu unterwerfen, da diesen Zahlungen korrespondierende Betriebsausgaben der jeweils zahlenden deutschen Unternehmen gegenüberstanden.
- Tatsächlich ist die Regelung in den letzten 90 Jahren praktisch nicht auf Lizenzbeziehungen zwischen ausschließlich ausländischen Unternehmen angewendet worden. Niemand wollte die Fälle besteuern. Daher hat sich die Bundesrepublik Deutschland auch in keinem der mehr als 90 DBA ein entsprechendes Quellenbesteuerungsrecht gesichert. Die Irrelevanz der Regelung zeigt sich auch darin, dass es praktisch keine Rechtsprechung dazu gibt.
- Die Frage der Anwendbarkeit des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG stellt sich erst seit Mitte 2020, denn zu dieser Zeit haben einige Unternehmen, insbesondere aus den U.S.A., die zuständigen Finanzbehörden in Deutschland auf die Möglichkeit hingewiesen, dass die Regelung dem Wortlaut nach ggf. auch Lizenzbeziehungen zwischen ausschließlich ausländischen Unternehmen erfassen könnte.
- Das BMF hat daraufhin im November 2020 einen Referentenentwurf zum AbzStEntModG veröffentlicht, in dem die Regelung für alle offenen Fälle aufgehoben werden sollte (s. S. 35 f.), da sich bereits damals abgezeichnet hat, dass die Regelung international zu einer nicht sachgerechten Besteuerung führt und in der Praxis kaum gleichmäßig vollzogen werden kann. Der Referentenentwurf bestätigt zudem, dass *„[d]iese seit 1925 im Einkommensteuergesetz unverändert enthaltene Regelung (...) bei ihrer Einführung nicht den Zweck [hatte], auch Vorgänge zu erfassen, die keinen substantiellen Zusammenhang zum Inland aufweisen.“*
- Allerdings kam es wohl deswegen nicht zu einer Streichung der Regelung, weil später erkannt wurde, dass mit ihr auch bestimmte steuerliche Strukturen erfasst werden konnten, die in der Vergangenheit insbesondere von U.S.-amerikanischen Konzernen genutzt worden sind, um ihre Steuerlast in der EMEA-Region zu optimieren. So wurde die Regelung in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG für alle Steuerpflichtigen beibehalten, um bestimmte andere Steuerpflichtige besteuern zu können.
- Mittlerweile sind die U.S.-Strukturen, die die Finanzverwaltung mit dem Registerprinzip ins Visier nehmen möchte, aufgrund von Änderungen im U.S.-Steuerrecht und infolge von neuen EU-Richtlinien weitgehend beseitigt worden. Außerdem wurden die Gewinne, die in diesen Strukturen thesauriert worden sind, im Jahr 2017 im Rahmen der U.S.-Steuerreform bereits einmal i. H. v. bis zu 15,5 % in den U.S.A. besteuert. Die sog. GILTI-Regelungen in den U.S.A. stellen ferner sicher, dass Gewinne, die ab 2018 erzielt werden, in den U.S.A. einer Mindestbesteuerung unterliegen.
- Würde Deutschland dieselben Gewinne jetzt nochmal über § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG im Inland besteuern, käme es zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung in den U.S.A. **und in Deutschland**, es sei denn, die U.S.A. rechnen die deutsche Steuer auf die U.S.-Steuer an, was allerdings zweifelhaft ist. Der Effekt der Steueranrechnung bestünde allerdings darin, dass Steuereinnahmen aus den U.S.A. nach Deutschland verlagert würden, d. h., Deutschland würde sich auf Kosten der U.S.A. bereichern.
- U. E. ist es nicht sinnvoll, Gewinne, die bereits in den U.S.A. einmal besteuert wurden, in Deutschland nochmals zu besteuern und dabei alle übrigen Unternehmen, die keine Steueroasengesellschaften verwendet haben, „in Sippenhaft zu nehmen“. Deutschland sollte die Besteuerung der sog. Registerfälle vielmehr rückwirkend aufgeben, zumal die U.S.-Strukturen, die mit der Regelung insbesondere ins Visier genommen werden, im Ergebnis gerade nicht zu sog. „weißen“ (unversteuerten) Einkünften geführt haben.
- Würde die von Deutschland „erfundene“ Registerfallbesteuerung international „Schule machen“, ergäben sich bei reziproker Einführung durch beliebig viele andere Länder erhebliche Nachteile gerade für exportorientierte Volkswirtschaften wie die der Bundesrepublik Deutschland. Es droht ein unüberschaubares Besteuerungschaos mit Doppel- und Mehrfachbesteuerung und erheblichen Auswirkungen auf den internationalen Handel.

Frankfurt, 22. Juni 2022