



Bundesministerium der Finanzen  
Referat IV B 8  
Wilhelmstr. 97  
10117 Berlin

22. Juni 2022

**Evaluation der geltenden Rechtslage der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger, die inländische Einkünfte aus der Überlassung von Rechten erzielen, die in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind (sog. „Registerfälle“); Überarbeitung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG**

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir kommen zurück auf die Besteuerung der sog. Registerfälle gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG und die neuen gesetzgeberischen Überlegungen, die unter Berücksichtigung des Berichts des BMF zur Evaluierung dieser Regelung („Evaluation der geltenden Rechtslage der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger, die inländische Einkünfte aus der Überlassung von Rechten erzielen, die in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind (sogenannte Registerfälle“)), welcher dem Finanzausschuss des Bundestages im Juni 2022 vorgelegt wurde, zeitnah umgesetzt werden sollen.

Unseres Erachtens sind die praktischen Folgen dieser Regelung für in- und ausländische Unternehmen noch nicht vollständig im Blick und bei der Evaluierung werden wesentliche Aspekte aus Sicht der Unternehmen noch nicht berücksichtigt. Daher möchten wir hiermit gerne unseren Stand- bzw. Kritikpunkt zu den „Registerfällen“ nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG nachfolgend zusammenfassend für Sie darlegen, die von zahlreichen in- und ausländischen Wirtschaftsverbänden mitgetragen werden:

1. Das in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG vorgesehene Registerprinzip widerspricht u. E. dem Ziel des BEPS-Projekts der OECD, das internationale Steuerrecht so zu modernisieren, dass Unternehmensgewinne fortan nur noch dort besteuert werden, wo die **Wertschöpfung** tatsächlich stattfindet. Demgegenüber stellt § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG nicht auf die Wertschöpfung in Deutschland ab, sondern einzig und allein auf die Eintragung

Markus Erb

Verband der Auslandsbanken  
Weißfrauenstraße 12-16  
60311 Frankfurt am Main  
Tel: +49 69 975850 0  
Fax: +49 69 975850 10  
markus.erb@vab.de  
www.vab.de

Verband internationaler Banken,  
Wertpapierinstitute und Asset Manager

Eingetragen im Lobbyregister des  
Deutschen Bundestages, Register-  
nummer: R002246

Eingetragen im Transparenzregister  
der Europäischen Kommission, Re-  
gistrierungsnummer:  
95840804-38

des Schutzrechts in einem deutschen Register. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG ist mithin eine unilaterale, d. h. einseitig zugunsten Deutschlands wirkende Maßnahme, mit der sich Deutschland gegen den internationalen Konsens stellt, was wiederum Auswirkung auf die Standortbedingungen der Bundesrepublik Deutschland als Wirtschaftsstandort haben könnte.

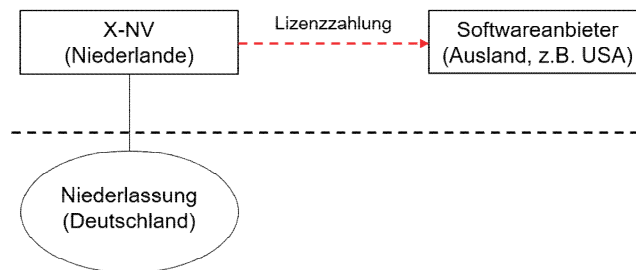
2. Die Bundesrepublik Deutschland hat bisher bewusst darauf verzichtet, unilateral wirkende Maßnahmen, wie z. B. eine Digital Service Tax, einzuführen und sich vielmehr darauf konzentriert, das internationale Steuerrecht im Einvernehmen mit den internationalen Partnern zu modernisieren und an die neuen wirtschaftlichen Begebenheiten (Mobilität von immateriellen Werten und Arbeitskräften) anzupassen. Die Bundesrepublik Deutschland hat dabei schon immer erkannt, dass unilaterale Maßnahmen - wenn sie international „Schule machen“ - bei reziproker Einführung durch andere Länder erhebliche Nachteile gerade für exportorientierte Volkswirtschaften wie die der Bundesrepublik Deutschland haben und dementsprechend zum Verlust von Arbeitsplätzen führen können. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG sollte daher unbedingt überprüft werden, um bei reziproker Einführung durch andere Länder ein unüberschaubares Besteuerungschaos mit Doppel- und Mehrfachbesteuerung zu vermeiden, wenn mehrere Länder gleichzeitig auf dasselbe Besteuerungssubstrat zugreifen und zudem eigene Vorschriften zur entsprechenden Aufteilung der Gesamtvergütung einführen werden.
3. Der Vollzug dieser Regelung ist nach Rückmeldung aus der Praxis zudem mit erheblichen Befolgungskosten auf Seiten der Unternehmen verbunden. Auf Seiten der Finanzverwaltung fallen korrespondierend ebenfalls hohe Vollzugskosten beim BZSt an. Der Aufwand auf Seiten der Unternehmen sowie auf Seiten der Verwaltung steht unseres Erachtens in keinem Verhältnis zu den Steuereinnahmen, die der Vollzug des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG erzielen wird. Denn in den allermeisten Fällen darf die Bundesrepublik Deutschland die Lizenzgebühren nicht besteuern, weil die geltenden DBA für die sog. Registerfälle kein entsprechendes Quellenbesteuerungsrecht zugunsten der Bundesrepublik Deutschland vorsehen. Wenn jedoch in den meisten Fällen keine entsprechenden Steuereinnahmen zu erwarten sind, lassen sich die Kosten auf Seiten der Unternehmen sowie auf Seiten der Verwaltung u. E. kaum rechtfertigen. Es besteht zudem die Gefahr, dass der Bundesrechnungshof diese Regelung als zu verwaltungsaufwändig qualifiziert und insbesondere das Vollzugsdefizit bemängelt.

Wir sind der Ansicht, dass sich die Kritik an der Regelung am besten durch ein Beispiel aus der Praxis darlegen lässt. In dem nachfolgenden Beispiel möchten wir aufzeigen, zu welchen praktischen Problemen die Regelung auf Seiten der Unternehmen und auf Seiten der Verwaltung führt.

## I. Typische Sachverhaltskonstellation

Die X-NV, eine international tätige Großbank mit Sitz in den Niederlanden, die eine rechtlich unselbständige Zweigniederlassung (Betriebsstätte) in Deutschland unterhält, bezieht Anwendungs- und Datenbanksoftware von diversen Softwareanbietern **ausschließlich zur innerbetrieblichen Nutzung**. Zu den Softwareanbietern der X-NV gehören neben drei deutschen Unternehmen auch ca. 50 ausländische Unternehmen (u. a. mit Sitz in den U.S.A., in Frankreich und Indien). Die Gesamtzahl der Lizenzverträge in allen offenen Jahren beläuft sich aufgrund von Änderungs- und Ergänzungsvereinbarungen auf insgesamt 350. Davon sind ca. 300 Vereinbarungen mit ausländischen Lizenzgebern abgeschlossen worden. Die lizenzierte Software wird teilweise in der Betriebsstätte der deutschen Zweigniederlassung der X-NV genutzt und insoweit auf deutschen Servern ausgeführt. In 5 Fällen wird die lizenzierte Software ganz oder teilweise durch Patente geschützt,

die in ein inländisches öffentliches Register eingetragen sind. Dies ist aus den Softwareüberlassungsvereinbarungen (und dies ist in der Praxis üblich) allerdings **nicht** ersichtlich. Dementsprechend enthalten die Softwareüberlassungsvereinbarungen auch keine Angaben zur Aufteilung der Gesamtvergütung auf Patente und andere immaterielle Werte.



Nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG unterliegen ausländische Unternehmen unter anderem der beschränkten Steuerpflicht, soweit sie Einkünfte aus der Vermietung oder Verpachtung von Rechten erzielen, die in einem inländischen öffentlichen Register eingetragen sind oder die in einer inländischen Betriebsstätte verwertet werden. Eine Verwertung von Rechten ist allerdings dann nicht anzunehmen, wenn die Software lediglich zum innerbetrieblichen Gebrauch überlassen wird und dementsprechend keine umfassenden Nutzungsrechte zur wirtschaftlichen Verwertung eingeräumt werden (siehe BMF-Schreiben vom 27. Oktober 2017). Da die X-NV die lizenzierte Software ausschließlich zu innerbetrieblichen Zwecken nutzen darf, kommt eine inländische Verwertung vorliegend nicht in Betracht. Nun ist fraglich, ob in den fünf Fällen, in denen die lizenzierte Software durch inländische Patente geschützt wird, der **Teil** der Lizenzzahlungen, der auf die inländischen Patente entfällt, nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG besteuert werden kann. Dies scheint die deutsche Finanzverwaltung nach den BMF-Schreiben vom 6. November 2020, 11. Februar 2021 und 14. Juli 2021 zu bejahen.

## II. Herausforderungen der Regelung in der Praxis

### 1. Herausforderungen bei der Aufarbeitung der relevanten Sachverhalte der letzten sieben Jahre in der Praxis

Unseres Erachtens ist die Regelung aus den folgenden Gründen in der Praxis nicht oder kaum vollziehbar:

Um die Regelung anzuwenden, müsste die X-NV zunächst sämtliche (in unserem Beispiel 300) Lizenzvereinbarungen mit ausländischen Anbietern in allen offenen Jahren dahingehend überprüfen, ob darin Rechte zur Nutzung von in Deutschland eingetragenen Patenten eingeräumt werden. Softwareverträge regeln allerdings typischerweise nur ausdrücklich die Überlassung der Software. Soweit Patente, die bestimmte Verfahren innerhalb der Software schützen, mitüberlassen werden, wird dies häufig nicht ausdrücklich geregelt. Gleichwohl kann die Softwareüberlassungsvereinbarung in diesen Fällen eine implizite Lizenz zur Nutzung des patentrechtlich geschützten Verfahrens beinhalten, wenn die Ausführung der Software andernfalls eine Verletzung dieses Patents darstellen würde. Dabei kann eine patentrechtlich relevante Handlung in Deutschland insbesondere dann in Betracht kommen, wenn das patentrechtlich geschützte Verfahren auf einem deutschen Server ausgeführt werden soll.

Im vorliegenden Beispielfall könnte der Tatbestand des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG erfüllt sein, weil die lizenzierte Software annahmegemäß in fünf Fällen patentrechtlich geschützt ist und

auf deutschen Servern ausgeführt wird. Allerdings ist der patentrechtliche Schutz der Software aus den Softwareüberlassungsvereinbarungen **nicht** ersichtlich. Die X-NV hat daher nur eine Möglichkeit herauszufinden, ob die Softwareüberlassungsvereinbarungen eine Patentlizenz beinhalten: Sie muss sich an ihren Lizenzgeber wenden und diesen bitten, zu bestätigen, ob Teile der überlassenen Software patentrechtlich geschützt sind. Während der Lizenzgeber bei einem Neuvertrag noch mitwirken und willens ist, alle Fragen der X-NV zu beantworten, ist es sehr wahrscheinlich, dass die Beantwortung dieser Frage bei Altverträgen, die Jahre zurückliegen, auf sich warten lässt. Möglicherweise existiert der frühere Lizenzgeber, z. B. aufgrund einer Insolvenz, auch nicht mehr, so dass die Klärung der Frage, ob die Softwareüberlassungsvereinbarung eine Patentlizenz beinhaltet, in diesem Fall praktisch nicht mehr möglich ist.

## **2. Herausforderungen bei der Antragstellung im vereinfachten Verfahren für die letzten sieben Jahre in der Praxis**

Hat die X-NV mit Hilfe ihrer Lizenzgeber geklärt, welche Lizenzverträge potenziell inländische Patente betreffen und dementsprechend nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG besteuert werden können, müssen sodann die entsprechenden Anträge für alle offenen Jahre beim BZSt gestellt werden. Für Lizenzzahlungen, die vor dem 30. Juni 2022 erfolgt sind, kann das sog. vereinfachte Verfahren nach dem BMF-Schreiben vom 11. Februar 2021 durchgeführt werden, wenn die Einkünfte des Lizenzgebers nach einem DBA steuerfrei sind. Das ist heute die Regel. Die Bundesrepublik Deutschland verfügt aktuell über mehr als 90 DBA. Keines der bestehenden DBA räumt der Bundesrepublik Deutschland ein Besteuerungsrecht in Bezug auf die hier maßgeblichen Lizenzgebühren ein, d. h. in den allermeisten Fällen sind die Einkünfte des Lizenzgebers steuerfrei. Wird der Antrag im vereinfachten Verfahren bis zum 30. Juni 2022 gestellt und der Nachweis der Abkommensberechtigung geführt, bestätigt das BZSt rückwirkend, dass in der Vergangenheit keine Abzugsteuer einzubehalten war.

Das vereinfachte Verfahren widerspricht u. E. allerdings dem Gesetz (siehe § 50a Abs. 5 EStG) und hat damit keine ordnungsgemäße Rechtsgrundlage. Es wurde eingeführt, um die praktischen Auswirkungen des Registerprinzips zu mildern. Auch wenn die Idee des vereinfachten Verfahrens grundsätzlich sehr zu begrüßen ist, darf im Rahmen einer Gesamtabwägung nicht unberücksichtigt gelassen werden, dass die Durchführung des Verfahrens für die Unternehmen in der Praxis sehr aufwändig ist. Der Antrag ist prinzipiell vom Lizenzgeber zu stellen, d. h., die X-NV ist erneut auf die Mitwirkung ihrer Vertragspartner angewiesen. Darüber hinaus muss die Abkommensberechtigung der Lizenzgeber dezidiert dargelegt und es müssen umfangreiche Nachweise für jedes betroffene Steuerjahr beigefügt werden. Außerdem fordert das BZSt Übersetzungen der Lizenzverträge, was wiederum weitere Kosten verursacht. Nicht alle Lizenzgeber (im Ausland) sind bereit, die erforderlichen Informationen zur Verfügung zu stellen, da dazu teilweise auch Informationen über die Gruppenstruktur des Lizenzgebers und dessen Geschäftsbetrieb gehören. Außerdem unterliegen viele Lizenzverträge der Geheimhaltung. Daher sind einige Lizenzgeber nicht bereit, die entsprechenden Verträge offenzulegen.

Praktische Probleme können sich auch dann ergeben, wenn der Lizenzgeber nicht mehr mitwirken kann, weil er nicht mehr existiert. In diesen Fällen und bei unterlassener Mitwirkung des Lizenzgebers darf ausnahmsweise der Lizenznehmer die Anträge stellen. Allerdings kann der Lizenznehmer die angeforderten Unterlagen häufig nicht bereitstellen, da es sich um Unterlagen des Lizenzgebers über dessen Abkommensberechtigung, wie z. B. Ansässigkeitsbescheinigung des Lizenzgebers, handelt. Daher läuft die Möglichkeit einer Antragstellung durch den Lizenznehmer in der

Praxis ins Leere, wenn der Lizenzgeber oder sein Rechtsnachfolger nicht mitwirken, so dass es praktisch zu einer Besteuerung kommt, die eigentlich gegen das einschlägige DBA verstößt.

Das BZSt hat jüngst auf seiner Website mitgeteilt, dass es die Abkommensberechtigung des Lizenzgebers auch von Amts wegen ermitteln wird. Dazu wird es allerdings nur in den allerwenigsten Fällen kommen, da das BZSt nach unserem Kenntnisstand derzeit bereits mit der Bearbeitung derjenigen Anträge, die ordnungsgemäß unter Vorlage aller angeforderten Unterlagen gestellt werden, völlig überlastet ist.

Die Identifizierung der relevanten Verträge und die Durchführung des vereinfachten Verfahrens ist bei großen deutschen Konzernen aufgrund der Vielzahl der in Betracht kommenden Verträge nur mit externer Unterstützung möglich. Zu nennen ist ein Beispiel, in dem ein Unternehmen insgesamt ca. 15.000 Verträge aus den letzten sieben Jahren nach bestimmten Kriterien filtern bzw. sichten musste, um zu klären, ob § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG zur Anwendung kommt und ob dementsprechend Anträge im vereinfachten Verfahren gestellt werden müssen. Berücksichtigt man nun, dass in wahrscheinlich 99 % aller Fälle ein DBA einer Besteuerung der Lizenzeinkünfte entgegensteht, erscheint die Durchführung der Besteuerung verwaltungsökonomisch kaum sinnvoll, da eine Vielzahl von Anträgen in diesem vereinfachten Verfahren in jedem Einzelfall durch das BZSt geprüft werden muss, so dass nicht nur die Unternehmen mit unverhältnismäßig hohen Kosten belastet, sondern vielmehr entsprechend hohe Vollzugskosten bei der Finanzverwaltung anfallen werden.

### **3. Herausforderungen ab dem 30. Juni 2022 in der Praxis**

Das vereinfachte Verfahren soll nach dem BMF-Schreiben vom 14. Juli 2021 ab dem 30. Juni 2022 auslaufen. Das bedeutet konkret, dass ausländische Unternehmen, unabhängig in welchem Land sie ansässig sind, ab dem 1. Juli 2022 von ihren Lizenzzahlungen an andere ausländische Unternehmen, unabhängig, wo diese Unternehmen ansässig sind, 15,825 % Abzugsteuer einbehalten müssen, soweit die Lizenzzahlung auf in Deutschland eingetragene Rechte entfällt. Die so einbehaltene Abzugsteuer muss am 10. Oktober 2022 beim BZSt angemeldet und am selben Tag an das BZSt entrichtet werden. Soweit der betreffende Lizenzvertrag eine Vielzahl von Rechten umfasst oder die Rechte in mehreren Staaten eingetragen sind, ist die Gesamtvergütung aufzuteilen und der Betrag zu ermitteln, der auf die in Deutschland eingetragenen Rechte entfällt. Bei der Aufteilung der Lizenzgebühren sind die Unternehmen allerdings weitestgehend auf sich allein gestellt. Die im BMF-Schreiben vom 11. Februar 2021 enthaltenen Hinweise zur Aufteilung sind für die Praxis kaum ausreichend und hilfreich. Im Zweifel muss das die Vergütung zahlende Unternehmen die Bemessungsgrundlage zu Gunsten des Fiskus schätzen, um zu vermeiden, dass es für die nicht abgeführte Abzugsteuer des Lizenzgebers haftet. Das einbehaltende Unternehmen hat allerdings ebenfalls ein Risiko, denn in den Fällen, in denen der Lizenzvertrag eine sog. *Gross-up*-Klausel (Zahlung in voller Höhe ohne Abzüge) enthält, bleibt die Steuerlast bei diesem Unternehmen.

Von der Vornahme des Steuerabzugs können nur diejenigen Unternehmen absehen, deren Lizenzgeber bis zum 30. Juni 2022 eine sog. Freistellungsbescheinigung vom BZSt erhalten haben. Das BZSt kommt allerdings bereits heute der hohen Anzahl an diesbezüglichen Anträgen kaum nach. Eine Rückmeldung aus der Praxis ergab, dass Unternehmen, die bereits vor mehr als zwölf Monaten entsprechende Anträge gestellt haben, bis heute auf die Bescheide aus dem BZSt warten. Somit ist absehbar, dass es nahezu unmöglich sein wird, dass alle Anträge zeitgerecht bis zum 30. Juni 2022 durch das BZSt bearbeitet werden. Es ist darüber hinaus damit zu rechnen, dass trotz der hohen Anzahl von Anträgen, weltweit nur sehr wenige Unternehmen in dieser Angelegenheit

tätig werden. Die Anzahl der Lizenzverträge weltweit, die eingetragene deutsche Rechte betreffen können, wird um ein Vielfaches höher sein, als die Anzahl der beim BZSt eingehenden Anträge. Somit wird die Regelung faktisch nur von einer kleinen Anzahl von Unternehmen, nämlich die, die von davon Kenntnis haben, auch angewandt werden.

### III. Petition des Verbandes der Auslandsbanken

Wir bitten Sie, dafür Sorge zu tragen, dass die Regelung gesetzlich gestrichen oder zumindest weitgehend modifiziert wird, da sie in der Praxis kaum administrierbar ist und für ein strukturelles Vollzugsdefizit nicht nur in der Zukunft sorgen wird. Es ist damit zu rechnen, dass etwaige Mehrsteuern, die auf der Grundlage der Regelung derzeit erzielt werden, später unter enormem administrativem Aufwand wieder erstattet werden müssen, so dass nicht mit mehr Mehreinnahmen des Fiskus in Deutschland zu rechnen ist.

Unseres Erachtens hat der Gesetzgeber in 1925 nicht beabsichtigt, die Regelung zur Besteuerung von Lizenzbeziehungen heranzuziehen, an denen ausschließlich ausländische Unternehmen beteiligt sind. Vielmehr ging es dem damaligen Gesetzgeber darum, Zahlungen aus Deutschland heraus der deutschen Besteuerung zu unterwerfen, da diesen Zahlungen korrespondierende Betriebsausgaben der jeweils zahlenden deutschen Unternehmen gegenüberstanden. Nun ist allerdings vorgesehen, dass auch Lizenzbeziehungen **zwischen ausländischen Unternehmen** miterfasst werden.

Die Frage der Anwendbarkeit des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG stellt sich u. E. 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 Transaktionen zwischen ausschließlich ausländischen Gesellschaften von der Regelung erfasst sein könnten, wenn sie dem Wortlaut entsprechend angewendet wird. Diese Unternehmen gingen allerdings davon aus, dass die Finanzbehörden die bisherige Verwaltungspraxis bestätigen und die Regelung daher auch weiterhin nicht auf Transaktionen zwischen ausschließlich ausländischen Gesellschaften anwenden würden.

Nach unserem Verständnis war Ende 2020 zunächst vorgesehen, die Regelung im Rahmen des sog. Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetzes (AbzStEntModG) für alle offenen Fälle abzuschaffen (s. Referentenentwurf zum AbzStEntModG vom 19. November 2020, S. 35 f.), da sich bereits damals abgezeichnet hat, dass die Regelung zu einer nicht sachgerechten Besteuerung führt und in der Praxis kaum gleichmäßig vollzogen werden kann, so dass es zwangsläufig zu einem verfassungsrechtlich problematischen strukturellen Vollzugsdefizit kommen könnte.

Allerdings kam es wohl deswegen nicht zu einer Streichung der Regelung, da 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 Steuerpflichtige besteuern zu können. Dies ist für diese Unternehmen zwar nachvollziehbar, allerdings wurden damit auch alle anderen Unternehmen, die keine entsprechenden Strukturen eingesetzt haben, „in Sippenhaft genommen“.

Mittlerweile sind die US-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. Um weitere Schäden zu verhindern, sollte die Regelung daher





zumindest mit Wirkung für die Zukunft aufgehoben werden. Darüber hinaus spricht unseres Erachtens allerdings auch viel dafür, die Regelung - wie noch im Referentenentwurf vom 19. November 2020 geplant - rückwirkend, d. h. für alle offenen Fälle aufzuheben, und zwar unabhängig davon, ob es sich um einen DBA-Fall oder um einen Nicht-DBA-Fall handelt.

Das Registerprinzip könnte zwar grundsätzlich herangezogen werden, um Gewinne zu besteuern, die von sog. Offshore-Gesellschaften erwirtschaftet worden sind, wobei aus Sicht der deutschen Finanzverwaltung die Offshore-Gesellschaften von U.S.-Konzernen wohl besonders interessant sein dürften. Allerdings sind genau diese Offshore-Gesellschaften im Rahmen der U.S.-Steuerreform Ende 2017 bereits einmal mit ihren Gewinnen i. H. v. bis zu 15,5 % besteuert worden. Ferner haben die U.S.A. durch Einführung der sog. GILTI-Regelungen ab dem Jahr 2018 sichergestellt, dass eine Mindeststeuer auf die Gewinne anfällt, die ausländische Tochtergesellschaften von U.S.-amerikanischen Konzernen erzielen.

Ist beabsichtigt, diese Gewinne nun ein weiteres Mal über § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG in Deutschland zu besteuern, kommt es zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung, es sei denn, die U.S.A. rechnen die deutsche Steuer auf die U.S.-Steuer an (was allerdings zweifelhaft ist). Der aus der Steueranrechnung folgende Effekt wäre mithin eine Verlagerung der Steuereinnahmen von den U.S.A. nach Deutschland, da der U.S.-amerikanische Fiskus die bereits erhobene U.S.-Steuer im Nachhinein in Höhe der angerechneten deutschen Steuer erstatten müsste. Die Bundesrepublik Deutschland würde sich demnach auf Kosten des U.S.-Fiskus „bereichern“.

Unseres Erachtens sollte daher die in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG enthaltene Regelung mit Rückwirkung für alle offenen Fälle aufgehoben oder zumindest dahingehend modifiziert werden, dass sie nur noch auf diejenigen (Steuerparadies-)Fälle Anwendung findet, die tatsächlich in **keinem Land einer (angemessenen) Besteuerung unterliegen und die keinen DBA-Schutz beanspruchen können**. Dadurch würden zum einen die DBA-Fälle, die bisher quasi „in Sippenhaft“ genommen worden sind, rückwirkend entlastet. Außerdem könnten durch das Erfordernis einer „angemessenen Besteuerung“ reguläre Nicht-DBA-Fälle (z. B. DBA Brasilien) sowie Fälle, in denen die Gewinne der Steuerparadiesgesellschaft bereits im Rahmen einer Hinzurechnungsbesteuerung angemessen besteuert worden sind, ebenfalls aus dem Anwendungsbereich der Regelung ausgenommen werden, um eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung zu vermeiden. Gerne unterbreiten wir Ihnen hierzu entsprechende Formulierungsvorschläge.

**VORSCHLAG: § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG sollte gestrichen werden.**

Wir bedanken uns bereits im Voraus für die Berücksichtigung unserer Anregungen und stehen für Ihre Rückfragen sowie ein persönliches Gespräch (gerne auch online) zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Andreas Prechtel

Markus Erb