

Lizenzschranke – Steuerliche Auswirkungen auf IP-Strukturen in Konzernen

Das Internationale Steuerrecht befindet sich in einem stürmischen Umbruch. Unternehmen sind gut beraten, wenn sie die Entwicklungen auf internationaler Ebene beobachten und sich auf die Reaktionen des deutschen Gesetzgebers vorbereiten. Die Einführung einer Lizenzschranke in Deutschland ist eine Folge dieser internationalen Entwicklungen und insbesondere für forschungs- und entwicklungsintensive Unternehmensgruppen bedeutsam. Mit dem Gesetzesentwurf gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen von Ende Januar 2017 beabsichtigt die Bundesregierung, die steuerliche Abzugsmöglichkeit für Lizenzaufwendungen und anderen Aufwendungen für Rechteüberlassungen innerhalb internationaler Konzernstrukturen einzuschränken.

Hintergrund

In den letzten Jahren hat sich der politische Handlungsdruck aufgrund wiederholter Berichterstattung über vermeintlich missbräuchliche steuerliche Gestaltungen multinationaler Konzerne erhöht. Die Verlagerung von Lizenzeinnahmen aus der Verwertung von IP in Staaten mit niedrigen Steuersätzen oder fehlender Besteuerung von Lizenzeinnahmen spielte bei der steuerlichen Gestaltung regelmäßig eine wichtige Rolle.

IP- und Lizenzboxen

So haben einige Staaten (z. B. Belgien, Frankreich, Niederlande, Schweiz) in der Vergangenheit Präferenzregime in Form sog. IP-Boxen, Patentboxen oder Lizenzboxen eingeführt, wodurch Lizenzeinnahmen des Rechteinhabers durch niedrigere Steuersätze bzw. den Verzicht auf die Besteuerung der Lizenzeinnahmen begünstigt wurden. Für multinationale Unternehmen ergab sich dadurch eine weitere attraktive Möglichkeit der Gewinnverlagerung durch entsprechende Gestaltung ihrer konzerninternen IP-Strukturen.

In Deutschland konnte ein Lizenznehmer bislang die Aufwen-

dungen für die Rechteüberlassung steuerlich grundsätzlich vollständig als Betriebsausgaben berücksichtigen. Lediglich für Gewerbesteuerzwecke werden dem Ertrag 6,25 Prozent der Lizenzaufwendungen wieder hinzugerechnet.

Im Ergebnis entsteht durch die Nutzung des internationalen Steuergefälles in Höhe der Differenz der jeweiligen effektiven Besteuerung ein steuerlicher Vorteil für die Unternehmensgruppe.

BEPS und OECD-Aktionsplan

Im Nachgang zur weltweiten Finanzkrise, die ihren Höhepunkt in den Jahren 2007 und 2008 hatte, hat die OECD im Auftrag der G20-Staaten 15 Aktionspläne gegen Gewinnkürzung und Gewinnverlagerung entwickelt. Aktionsplan 5 „Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance“ behandelt u. a. die steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung.

Unter diesem Aktionsplan 5 des BEPS-Projektes sollen die Präferenzregime bis spätestens 30. Juni 2021 abgeschafft oder an den sog. Nexus-Ansatz angepasst werden. Nach dem Nexus-Ansatz sollen Steuerbegünstigungen nur für solche Einnahmen gewährt werden, die aus geistigem Eigentum stammen, bei dem der Lizenzgeber die eigentliche Forschungs- und Entwicklungstätigkeit selbst durchgeführt hat („Qualifizierte Ausgaben“).

Gesetzesentwurf vom 25. Januar 2017

Die Bundesregierung hat vor diesem Hintergrund am 25. Januar 2017 einen Gesetzesentwurf beschlossen, der die Befolgung des Nexus-Ansatzes im Ausland zur Voraussetzung für den Betriebsausgabenabzug von Lizenzaufwendungen im Inland macht. Die Ausnutzung des internationalen Steuergefälles durch Steuerbegünstigung von Lizenzeinnahmen im Ausland bei vollständigem Betriebsausgabenabzug für Lizenzaufwendungen im Inland soll zukünftig nur dann möglich sein, wenn der Rechteinhaber im Ausland die eigentliche Forschungs- und Entwicklungstätigkeit selbst durchgeführt hat.

Von dieser Regelung, die zum 1. Januar 2018 in Kraft treten soll, werden nach dem aktuellen Gesetzesentwurf alle Inbound-Lizen-

zierungen von IP innerhalb einer Unternehmensgruppe einschließlich Betriebsstätten erfasst.

Welche Sachverhalte sind betroffen?

Der Betriebsausgabenabzug für Lizenzaufwendungen des Lizenznehmers in Deutschland wird beschränkt, wenn (i) die korrespondierenden Lizenzeeinnahmen beim ausländischen Lizenzgeber aufgrund eines schädlichen Präferenzsystems im Ausland (ii) einer von der dortigen Regelbesteuerung abweichenden, niedrigen Besteuerung unterliegen und (iii) der Lizenzgeber eine dem Lizenznehmer nahestehende Person i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG ist. Im Ergebnis erhöht dies den steuerlichen Gewinn und damit die Steuerbelastung auf Ebene des Lizenznehmers.

Schädliches Präferenzsystem im Ausland

Die Neuregelung soll Lizenzvereinbarungen treffen, bei denen die Lizenzbesteuerung im Ausland nicht dem sog. Nexus-Ansatz entspricht.

Nach dem Nexus-Ansatz soll der Umfang der Steuervergünstigungen für Lizenzeeinnahmen vom Umfang der substantziellen eigenen Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten des Lizenzgebers abhängig sein. Das ist der Fall, wenn nur der Anteil der Lizenzeeinnahmen steuerbegünstigt ist, welcher dem Anteil der sog. qualifizierten Forschungs- und Entwicklungsausgaben an den Gesamtausgaben des Lizenzgebers für die Entwicklung des IP entspricht. Aufwendungen für den Erwerb von IP oder für die Auftragsforschung eines nahestehenden Dritten zur Schaffung von IP fallen nicht unter die qualifizierten Forschungs- und Entwicklungsausgaben und sind insoweit nicht berücksichtigungsfähig.

Ein ausländisches Präferenzsystem, das auch Lizenzeeinnahmen begünstigt, die nicht auf eigener substantzieller Forschungs- und Entwicklungstätigkeit des Lizenzgebers beruhen, ist nach dem Nexus-Ansatz mithin ein schädliches Präferenzsystem.

Die steuerliche Begünstigung von Lizenzeeinnahmen aus der Überlassung von immateriellen Rechten, die nach deutschem Recht unter das Markengesetz fallen, gilt per definitionem als schädliches Präferenzsystem. Hintergrund ist, dass marketingbezogene immaterielle Werte nicht die Voraussetzungen für Steuervergünstigungen im Rahmen einer Lizenzbox-Regelung erfüllen.

Niedrige Besteuerung

Die Neuregelung greift aber auch nur dann, wenn Lizenzeeinnahmen im Ausland aufgrund eines schädlichen Präferenzsystems einer von der dortigen Regelbesteuerung abweichenden niedrigen oder gar keiner Besteuerung unterliegen. Eine solche niedrige Besteuerung liegt vor, wenn die von der Regelbesteuerung abweichende Lizenzbesteuerung beim Lizenzgeber zu einer Belastung durch Ertragsteuern von weniger als 25 Prozent führt. Keine schädliche Niedrigbesteuerung liegt hingegen vor, wenn die Einkünfte beim Lizenzgeber ohnehin einem niedrigen Regelsteuersatz unterliegen oder wenn die steuerlichen Vergünstigungen des Lizenzgebers weder an den Steuersatz noch an die Einnahmen des Lizenzgebers anknüpfen, sondern an seine tatsächlichen Aufwendungen (z. B. steuerliche Forschungsprämien).

Nahestehende Personen

Der Anwendungsbereich des Gesetzesentwurfs betrifft Konzernsachverhalte. Nur in solchen Konstellationen wird die Ausnutzung des internationalen Steuergefälles in der oben beschriebenen Form zur steuerplanerischen Gestaltung genutzt. Lizenzverträge mit fremden Dritten sind von der Neuregelung nicht betroffen.

Nahestehende Personen sind im Wesentlichen Gesellschaften, die durch gesellschaftsrechtliche Verbindungen einen beherrschenden Einfluss auf den Geschäftspartner ausüben können (als Lizenzgeber oder als Lizenznehmer), insbesondere bei einer Beteiligung von mindestens 25 Prozent. Ein mittelbarer Einfluss reicht aus, so dass eine Umgehung der Lizenzschranke durch die Zwischenschaltung einer Gesellschaft nicht möglich ist.

Auch Betriebsstätten können ertragsteuerlich als Schuldner oder Gläubiger der Lizenzvergütung zu behandeln sein und unterliegen sodann der Neuregelung.

Welche Lizenzaufwendungen?

Erfasst werden nach dem Gesetzesentwurf Aufwendungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, insbesondere von

- Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten (u. a. Patent-, Marken- und Designrechte) sowie von

- Know-how, insbesondere technisches Wissen und Geschäftsgeheimnisse (der Entwurfstext spricht von „gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnliche Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten“).

Rechtsfolgen

Soweit bei Lizenzvereinbarungen zwischen nahestehenden Personen die Lizezeinnahmen des Lizenzgebers im Ausland aufgrund eines schädlichen Präferenzsystems niedriger als nach dem dortigen Regelsteuersatz oder gar nicht besteuert werden, sollen die korrespondierenden Lizenzaufwendungen des in Deutschland ansässigen Lizenznehmers zukünftig nur noch entsprechend anteilig als Betriebsausgaben abziehbar sein. Der Anteil der als Betriebsausgaben abziehbaren Lizenzaufwendungen des Lizenznehmers ist dabei wie folgt zu ermitteln:

$$\frac{25\% - \text{Belastung des Lizenzgebers durch Ertragsteuern in \%}}{25\%}$$

Folge ist, dass Lizenzaufwendungen in Deutschland für den Lizenznehmer nicht abziehbar sind, wenn die korrespondierenden Lizezeinnahmen des Lizenzgebers im Ausland aufgrund eines schädlichen Präferenzsystems i.S.d. Neuregelung gar nicht besteuert werden.

Auswirkungen für die Praxis

Der Abschlussbericht zu Aktionspunkt 5 des BEPS-Projekts von OECD und den G20-Staaten sieht eine Übergangsfrist für die Abschaffung bzw. Anpassung der nationalen Regelungen an den Nexus-Ansatz bis zum 30. Juni 2021 vor. Deutschland beabsichtigt mit dem jetzt vorgelegten Gesetzesentwurf, die steuerliche Abzugsmöglichkeit von Lizenzaufwendungen inländischer Lizenznehmer in Konzernstrukturen hingegen bereits deutlich früher, nämlich zum 1. Januar 2018 einzuschränken. Übergangsregelungen sind nicht vorgesehen. Auch bestehende Doppelbesteuerungsabkommen sollen diese Regelung nicht beschränken können.

Die Gesetzesänderungen werden erhebliche Auswirkungen auf die zukünftige Erfassung und Zuordnung, Lizenzierung und Besteuerung von IP in Unternehmen mit internationalen Konzernstruktu-

ren haben. Für Unternehmen besteht akuter Handlungsbedarf für die Überprüfung und gegebenenfalls Anpassung der IP-Strukturen an den Nexus-Ansatz.



Birgit Faßbender,
Steuerberaterin, Fachberaterin für
Internationales Steuerrecht,
BEITEN BURKHARDT
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH,
Düsseldorf



Dr. Sebastian Heim, LL.M.,
Rechtsanwalt, Fachanwalt für
Gewerblichen Rechtsschutz
BEITEN BURKHARDT
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
München

Hinweise

Diese Veröffentlichung stellt keine Rechtsberatung dar.

Wenn Sie diesen Newsletter nicht mehr erhalten möchten, können Sie jederzeit per E-Mail (bitte E-Mail mit Betreff „Abbestellen“ an Doris.Weber@bblaw.com) oder sonst gegenüber BEITEN BURKHARDT widersprechen.

© BEITEN BURKHARDT Rechtsanwaltsgesellschaft mbH.
Alle Rechte vorbehalten 2017.

Impressum

BEITEN BURKHARDT Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
(Herausgeber)
Ganghoferstraße 33, D-80339 München
AG München HR B 155350/USt.-Idnr: DE-811218811

Weitere Informationen (Impressumsangaben) unter:
www.beitenburkhardt.com/impressum

Redaktion (verantwortlich)

Dr. Sebastian Heim

Birgit Faßbender



Weitere interessante Themen und Informationen finden Sie in unserem Onlinebereich.

Ihre Ansprechpartner

Düsseldorf • Cecilienallee 7 • 40474 Düsseldorf
Tel.: +49 211 518989-0 • Fax: +49 211 518989-29
Birgit Faßbender • Birgit.Fassbender@bblaw.com

München • Ganghoferstraße 33 • 80339 München
Tel.: +49 89 35065-1421 • Fax: +49 89 35065-2152
Dr. Sebastian Heim • Sebastian.Heim@bblaw.com



BEIJING • BERLIN • BRÜSSEL • DÜSSELDORF • FRANKFURT AM MAIN
MOSKAU • MÜNCHEN • ST. PETERSBURG

WWW.BEITENBURKHARDT.COM