

Registerfälle und die Probleme der deutschen Quellenbesteuerung

*Vorschläge zum Abbau unverhältnismäßiger Bürokratie
bei der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger*

Juni 2022

Executive Summary

Einkünfte aus der befristeten Überlassung von Rechten (insbesondere bei Lizenzen und Patenten), die in ein inländisches Register eingetragen sind, unterliegen der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 des Einkommensteuergesetzes (EStG), auch wenn die Lizenzgebühren von einem ausländischen Lizenznehmer (Vergütungsschuldner) gezahlt werden (sogenannte Registerfälle). Die Besteuerung dieser Einkünfte erfolgt in einem besonderen Verfahren, dem Steuerabzugsverfahren nach § 50a EStG, mit dem inländische Einkünfte von ausländischen Lizenzgebenden und Aufsichtsratsmitgliedern (aber auch von Sportlern oder Künstlern etc.), in Deutschland beschränkt besteuert werden.

Hierzu können ausländische Lizenzgeber (Vergütungsgläubiger) beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) einen Antrag auf Entlastung von der deutschen Abzugsteuer nach § 50a EStG stellen, sofern ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) für die in Deutschland erzielten Einkünfte eine vollständige oder teilweise Freistellung von der Abzugsteuer vorsieht. Für die 2020 in den Fokus gerückten Registerfälle hat das Bundesministerium der Finanzen ein vereinfachtes Verfahren¹ zugelassen, welches zum 30. Juni 2022 ausläuft, so dass nun dringender Handlungsbedarf besteht.

Für die deutsche Industrie, die zehntausende Patente jährlich in Deutschland neu registriert, stellt dieser Prozess eine **enorme administrative Herausforderung** dar. Insgesamt sind in Deutschland 877.351 Patente registriert², für die die Unternehmen jeweils einzeln für jeden Vertrag eine Freistellung zu administrieren haben.

Dabei geht es aber nicht nur um Fälle, die ausländische multinationale Unternehmen betreffen, sondern auch um **ausländische Konzerntochtergesellschaften deutscher Stammhäuser**. Im Ergebnis muss jedes Mal, wenn eine ausländische Tochtergesellschaft Lizenzvereinbarungen mit anderen Tochtergesellschaften oder Dritten im Ausland eingeht, geprüft werden, ob ein im Inland registriertes Recht betroffen ist und dafür eine amtliche Freistellung und eine Steueranmeldung beim BZSt

¹ BMF, Schreiben vom 11. Februar 2021 und 14. Juli 2021.

² Vgl. DPMA Statistik, <https://www.dpma.de/dpma/veroeffentlichungen/statistiken/patente/index.html>.

abzugeben ist. Dies begründet einen enormen Bürokratieaufwand für die Unternehmen, der zu dem hieraus entstehenden marginalen Steuermehraufkommen in keinem Verhältnis steht.

Der BDI setzt sich daher für folgende Lösungen ein, um den Bürokratieaufwand bei den Registerfällen zu begrenzen:

- Kurzfristige Verlängerung der Übergangsregelung (vereinfachtes Verfahren) bis zum 30. Juni 2023 für Altfälle,
- Abschaffung der Vorschrift für künftige Fälle, um langfristig vollständig auf unnötigen Bürokratieaufwand zu verzichten.

Darüber hinaus werden mit diesem Positionspapier **grundlegende Vorschläge zu einer Reform des Freistellungsverfahrens beim Quellensteuerabzug (§ 50c EStG)** vorgelegt, um dieses aufwendige allgemeine Verfahren für die Unternehmen und die Steuerpflichtigen zu vereinfachen. Hierbei geht es vor allem um eine weitere Digitalisierung des Verfahrens, um knappe Ressourcen der Finanzverwaltung (BZSt) auszugleichen und unnötigen Büroaufwand aller Beteiligten zu reduzieren.

Inhaltsverzeichnis

Executive Summary	1
1. Grundlegender Reformbedarf des Freistellungsverfahrens für den Quellensteuerabzug..	4
1.1. Allgemeine Grundprinzipien und Probleme	4
1.2. Sonderfall „Registerfälle“	4
1.2.1. Registereintragung als inländischer Anknüpfungspunkt.....	4
1.2.2. Registerfälle und Abkommenspolitik.....	5
1.2.3. Stringenz der internationalen Steuerpolitik	5
1.2.4. Fazit: Rechtsauffassung des BDI	6
2. Praxisschwierigkeiten beim Steuerabzugsverfahren	6
2.1. Schwierigkeiten im Freistellungsverfahren, insbesondere bei Registerfällen.....	6
2.2. Praxisprobleme im Zusammenhang mit dem Steuerabzug nach § 50a EStG.....	7
2.3. Praxisprobleme im Hinblick auf die geänderte Auffassung der Finanzverwaltung	8
3. Verfassungsrechtliche Dimension der Besteuerung von Registerfällen	8
3.1. Verstoß gegen den Gleichheitssatz, Art. 3 Abs. 1 GG	9
3.2. Verstoß gegen die verfassungsmäßige Ordnung, Art. 2 Abs. 1 GG, Art. 25 S. 2 GG	9
3.3. Verstoß gegen Vorgaben des Vertrauensschutzes, Art. 20 Abs. 3 GG	10
4. BDI-Vorschläge.....	10
4.1. Registerfälle nach § 49 EStG	10
4.2. Freistellungsverfahren nach § 50c EStG.....	10
4.2.1. Vereinfachung des Verfahrens	10
4.2.2. Positivliste	11
Impressum	12

1. Grundlegender Reformbedarf des Freistellungsverfahrens für den Quellensteuerabzug

1.1. Allgemeine Grundprinzipien und Probleme

Das deutsche Steuerrecht unterscheidet zwischen der unbeschränkten und beschränkten Steuerpflicht. Während die unbeschränkte Steuerpflicht ein Besteuerungsrecht Deutschlands auf das gesamte Welteinkommen eines Steuerpflichtigen ausdehnt, so erfasst die beschränkte Steuerpflicht nur Einkünfte von Steuerausländern, die als inländische Einkünfte klassifiziert sind.

In welchen Fällen inländische Einkünfte vorliegen, hat der Gesetzgeber in § 49 EStG abschließend definiert und knüpft hierbei regelmäßig an eine inländische physische Präsenz an, sei es in Form einer Betriebsstätte oder durch die tatsächlich im Inland ausgeübte Tätigkeit, die örtliche Verwertung eines Rechts oder anhand inländischer Zahlungsströme. Der inländische Anknüpfungspunkt bildet die Basis für die Besteuerung ausländischer Akteure. Bei greifbaren, materiellen Bezugspunkten, wie etwa das Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte, ist ein starker inländischer Bezug evident; bei immateriellen Vermögenswerten kommt es jedoch darauf an, inwieweit eine ausreichend starke inländische Verwirklichung des Sachverhalts vorliegt. Diese Frage stellt sich besonders bei der grenzüberschreitenden Nutzung von Rechten, insbesondere Lizenzen oder Patenten.

Dabei geht es aber nicht nur um Fälle, die ausländische multinationale Unternehmen betreffen, sondern auch um **ausländische Konzerntochtergesellschaften deutscher Stammhäuser**. Diese werden vornämlich ihre Rechte in deutschen Registern schützen lassen, aber nicht nur in Deutschland vermarkten. Daraus folgt, dass **jedes Mal, wenn eine ausländische Tochtergesellschaft Lizenzvereinbarungen mit anderen Tochtergesellschaften oder Dritten im Ausland eingeht**, zu prüfen ist, ob ein im Inland registriertes Recht betroffen ist und dafür eine amtliche Freistellung zu beantragen und eine Steueranmeldung beim BZSt abzugeben ist.

1.2. Sonderfall „Registerfälle“

1.2.1. Registereintragung als inländischer Anknüpfungspunkt

§ 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f EStG erfasst dem Wortlaut nach Einkünfte „[...] von Sachinbegriffen oder Rechten, die im Inland belegen oder in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind oder deren Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte oder anderen Einrichtung erfolgt [...]“. Dem Gesetzestext nach sind also Einkünfte erfasst, die in einem inländischen Register eingetragen sind. Nach aktueller Gesetzeslage genügt die bloße Eintragung eines Rechts in ein inländisches Register für die Begründung der beschränkten Steuerpflicht. Dabei ist es irrelevant, ob die spezifische deutsche Eintragung durch irgendeinen Umstand des Rechtsgeschäfts bedeutsam ist, oder ob die Geschäftsparteien überhaupt von der Eintragung in ein deutsches Register wissen. Im Gegensatz zu einer Betriebsstätte als Anknüpfungspunkt liegt keine wirtschaftliche Substanz als Anknüpfungspunkt für eine Besteuerung vor.

Geschäftsvorfälle hingegen, bei denen in inländischen Registern eingetragene **Rechte im Inland verwertet werden**, haben unzweifelhaft eine über die bloße Eintragung hinausgehende Verbindung zum Inland. Es wird etwas im Inland mit den Rechten generiert oder ähnlich – entsprechend der damaligen Gesetzesbegründung – der Volkswirtschaft zugeführt. Das ist bei reinen Registerfällen nicht der Fall. Der **problematische Grundfall der Registereintragung** ist insbesondere jener, in denen sich der betroffene Steuerausländer seiner steuerlichen Pflichten aus der Lizenzierung im Ausland nicht bewusst ist. Hierbei wird jedoch die gegenwärtige betriebliche Realität verkannt. Rechte werden

üblicherweise in allen großen (Welt-)Märkten geschützt und Registereintragungen erfolgen dabei auch teilweise in Staaten, in denen aktuell keine Geschäftstätigkeit stattfindet. Ebenso fehlt es an der inländischen Wertschöpfung bzw. der Zuordnung von Einkünften zum Inland, zum Beispiel durch entsprechende Zahlungsströme im Inland.

Bei Registerfällen wird die Einkommensteuer durch Steuerabzug beim Vergütungsschuldner erhoben, § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG. Dabei treffen den Vergütungsschuldner eine **Vielzahl an Mitwirkungspflichten**: Der Vergütungsschuldner hat nicht nur den Steuerabzug nach § 50a Abs. 5 EStG vorzunehmen, er muss ebenfalls die Steuer rechtzeitig beim BZSt anmelden. Sofern von dem Steuerabzug, insbesondere aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens Abstand genommen werden kann, muss vor Zahlung eine Freistellungsbescheinigung vorliegen, die zuvor nach § 50c Abs. 2 EStG beim BZSt zu beantragen ist. Darüber hinaus haftet der Vergütungsschuldner nach § 50a Abs. 5 S. 4, 5 EStG für die Einbehaltung und Abführung der Steuer.

Der Vergütungsschuldner muss zudem weitreichende Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten nach § 73d Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) beachten. Damit wird aus einem Lizenzgeschäft eine bürokratische Herausforderung, aus der letztlich sogar harte Konsequenzen aus der Haftung für die einzubehaltende Steuer resultieren können. Besonders problematisch wird es, wenn Sachverhalte ohne zusätzliche Anknüpfung an das Inland erfasst werden.

1.2.2. Registerfälle und Abkommenspolitik

Abkommensrechtlich folgt die deutsche Abkommenspolitik sowie die deutsche Verhandlungsgrundlage dem OECD-Musterabkommen für die Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen. Das OECD-Musterabkommen folgt dabei dem Ansässigkeits- und Betriebsstättenprinzip. Lizenzgebühren unterliegen grundsätzlich im Ansässigkeitsstaat des Vergütungsgläubigers der Besteuerung, es sei denn, die Vergütungen sind einer Betriebsstätte im Quellenstaat zuzurechnen.

Wird unterstellt, dass die Einkünfte in einer Registerfallkonstellation nach Abkommensrecht als andere Einkünfte eingestuft werden, weil sie i. S. d. Art. 12 OECD-MA aus keinem Vertragsstaat stammen, dann tritt der Grundfall der Lizenzbesteuerung ein. Im Verhältnis zwischen Deutschland als Registerstaat und dem Ausland als Ansässigkeitsstaat des Lizenzgebers wird kraft Verteilungsnorm dem Ansässigkeitsstaat des Lizenzgebers das Besteuerungsrecht zugesprochen. Auch in dieser Konstellation geht der deutsche Fiskus – zu Recht – leer aus.

Es scheint auch keine Ambitionen in der deutschen Abkommenspolitik zu geben, die bekannt geworden wären, eine andere Regelungssystematik vereinbaren zu wollen. Es erscheint daher sowohl systematisch als auch steuerpolitisch keinen Willen zu geben, auf internationaler Ebene die Registereintragung als Anknüpfungspunkt zu etablieren. Daraus folgt aber, dass die rein deutsche Registervorschrift in allen DBA-Fällen kein Steuersubstrat, sondern lediglich massive bürokratische Hürden generiert.

1.2.3. Stringenz der internationalen Steuerpolitik

Das Festhalten der Finanzverwaltung an der bloßen Registereintragung als „genuine link“ zur Begründung und Besteuerung führt zur extraterritorialen Besteuerung, die nicht nur aus wirtschaftlicher Perspektive kein Besteuerungsrecht Deutschlands rechtfertigt, sondern verstößt auch gegen das Territorialitätsprinzip als Grundpfeiler deutschen Steuerrechts. Angesichts der steuerpolitischen Linien und

Vorhaben der Finanzverwaltung und des Gesetzgebers ist dieses Verhalten inkonsequent und unverständlich. Zudem ist dies auch verfassungsrechtlich bedenklich, siehe unter Ziffer 3.

Die politischen Bestrebungen tendieren seit Jahren zu einer verstärkten Allokation des Steueraufkommens aus grenzüberschreitenden Unternehmensgewinnen zu den Marktstaaten hin, insbesondere im Rahmen des OECD/G20-Projekts zur Besteuerung der Digitalisierung der Wirtschaft (Pillar 1 und 2). Dabei orientieren sich die hierbei vereinbarten Neuregelungen nach den Umsatzquellen in einem Staat und setzen damit als Mindestmaß der inländischen Verflechtung auf inländische Kunden, Wertschöpfung und Zahlungsströme aus einem Staat (sogenanntes „revenue sourcing“) und eben nicht auf eine reine Registereintragung.

Ähnlich verhält es sich mit den OECD Verrechnungspreisleitlinien, die als internationaler Standard gelten und die Gewinnallokation zwischen Konzerneinheiten regeln. Insbesondere die Regelungen zu immateriellen Wirtschaftsgütern haben Einzug in die nationale Steuergesetzgebung gefunden. So wurde das DEMPE-Konzept (Development, Enhancement, Maintenance, Protection, Exploitation) mit dem Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz (AbzStEntModG) in § 1 Abs. 3c Außensteuergesetz (AStG) aufgenommen. Die Zuordnung von Gewinnen erfolgt nun spätestens seit der gesetzlichen Kodifizierung maßgeblich anhand von Personalfunktionen, also nach Vorliegen von Substanz. Daneben sind auch die Risiken und die Kontrolle der immateriellen Wirtschaftsgüter entscheidend, aber nicht ausschließlich der Eintragungsort.

1.2.4. Fazit: Rechtsauffassung des BDI

Der BDI empfiehlt aufgrund der dargelegten Rechtsauffassung die **Abschaffung des sogenannten Registerfälle-Tatbestands** (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f EStG), der eine inländische beschränkte Steuerpflicht auslöst, ohne einen weitergehenden inländischen wirtschaftlichen Bezug („Nexus“). Sowohl steuerpolitisch als auch hinsichtlich des geringen zu erwartenden Steueraufkommens ist ein dauerhaftes Festhalten an dieser Regelung unverhältnismäßig. Lediglich für einen Übergangszeitraum zur Lösung von Altfällen sollte eine **Verlängerung des vereinfachten Steuerabzugsverfahrens bis zum 30. Juni 2023** erfolgen. Nur so kann eine übermäßige Belastung der Unternehmen verhindert werden.

2. Praxisschwierigkeiten beim Steuerabzugsverfahren

2.1. Schwierigkeiten im Freistellungsverfahren, insbesondere bei Registerfällen

In den meisten Sachverhalten, bei denen ein Doppelbesteuerungsabkommen einschlägig ist, kann vom Steuerabzug abgesehen werden, da die Besteuerung regelmäßig dem Ansässigkeitsstaat des Lizenznehmers obliegt. Damit der Steuerabzug auch praktisch unterbleiben kann, muss vor Zahlungsfälligkeit eine Freistellungsbescheinigung des Vergütungsgläubigers vorliegen, die beim BZSt nach amtlichem Vordruck zu beantragen ist. Der Antrag ist durch den Vergütungsgläubiger zu stellen. Diesem Antrag sind zahlreiche Nachweise beizufügen, u. a. die Ansässigkeitsbescheinigung des Vergütungsgläubigers. Darüber hinaus ist das Vertragswerk in deutscher Sprache beizufügen. In einer Mehrheit der Fälle wird der Vergütungsgläubiger eine ausländische Gesellschaft sein, die zusätzliche Nachweise für eine Missbrauchsprüfung nach § 50d Abs. 3 EStG einzureichen hat. Neben dem Handelsregisterauszug muss die Gesellschaft zusätzlich Bilanz nebst Gewinn- und Verlustrechnung sowie ein Beteiligungsorganigramm einreichen.

Dieses Antragsprozedere ist nicht nur aufwendig, sondern besonders langwierig. Neben den deutschen Finanzbehörden müssen ausländische Finanzbehörden ebenfalls Nachweise ausstellen. Diese

Verfahren können sich über sehr lange Zeiträume, Wochen bis Monate hinziehen, bevor eine Antragsbearbeitung im BZSt in Deutschland erfolgt. Dieser Umstand wird dadurch erschwert, dass für jeden der Lizenzvergütung zu Grunde liegenden Vertrag ein separater Antrag zu stellen ist.

Problematischer als der eigentliche Antragsprozess nebst den erforderlichen Unterlagen ist der Umstand, dass der Vergütungsgläubiger sich eines solchen Prozess oft nicht bewusst ist und nur schwerlich in der Lage ist, sämtliche Unterlagen in deutscher Übersetzung beizutreiben. Für die ausländischen Lizenzgeber ist das deutsche Freistellungsverfahren ein Unikum, unverständlich und nur schwer vermittelbar.

Erschwerend kommt hinzu, dass nach erfolgreicher Antragsstellung die Freistellungsbescheinigung nach § 50c Abs. 2 S. 4 EStG zeitlich auf maximal drei Jahre ab Antragstellung beschränkt ist und dies im Ermessen der Finanzverwaltung liegt. Die frühere Mindestgültigkeitsdauer von einem Jahr nach § 50d Abs. 2 S. 4 a.F. findet sich nicht mehr im Gesetzestext.

Da die Freistellungsbeteiligung erst ab dem Zeitpunkt der Antragstellung gültig ist und grundsätzlich in der Vergangenheit liegende Lizenzvergütungen nicht mehr abgedeckt sind, kommt einem zügigen und reibungslosen Prozess künftig eine noch gewichtigere Bedeutung zu.

Die Bearbeitungsdauer von Freistellungsanträgen ist gesetzlich kodifiziert und soll nicht länger als drei Monate nach vollständigem Antragseingang nach § 50c Abs. 2 S. 6 EStG in Anspruch nehmen. Die betriebliche Realität hingegen zeigt ein Bild auf, in denen diese Frist unter seltensten Umständen eingehalten wird. Hierbei sind Verfahren bekannt, die über sechs Monate oder gar zwölf Monate hinaus nicht beschieden werden, obwohl sämtliche Unterlagen teilweise mehrfach nachgereicht wurden. Durch mehrfache Anpassungen von Missbrauchsvorschriften an gerichtliche Vorgaben, insbesondere von § 50d Abs. 3 EStG, sind Prozesse in der Zwischenzeit zum Erliegen gekommen oder verzögern sich. Uneinheitliche Forderungen des BZSt zur Einreichung von Nachweisen verlängern den gesamten Antragsprozess zusätzlich und belasten die Kundenbeziehung zwischen Lizenzgeber und Lizenznehmer.

2.2 Praxisprobleme im Zusammenhang mit dem Steuerabzug nach § 50a EStG

Nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG ist für Einkünfte aus der zeitlich befristeten Überlassung von Rechten ein Steuerabzug an der Quelle vorzunehmen. Für den Steuerabzug ist der Vergütungsschuldner zuständig. In der betrieblichen Praxis ergeben sich in diesem Zusammenhang eine **Vielzahl an Prüfungsschritten und praktische Probleme bei der Umsetzung**. Der Vergütungsschuldner ist verpflichtet zu erkennen, ob der Vergütungsgläubiger entsprechende beschränkt steuerpflichtige Einkünfte erzielt, um seinen Abzugsverpflichtungen nachzukommen. Ist der Vergütungsgläubiger nicht offensichtlich durch eine inländische Betriebsstätte beschränkt steuerpflichtig, so müssen weitere Tatbestände des § 49 EStG geprüft werden. Hierzu muss sich der Vergütungsschuldner tiefergehend mit den betrieblichen Verhältnissen des Vertragspartners auseinandersetzen.

Ist die beschränkte Steuerpflicht festgestellt, ist der Gegenstand der Überlassung eingängig zu prüfen. Während die Einordnung bei der Überlassung eingetragener Rechte weniger komplex sein dürfte, ist die **Abgrenzung zu immateriellen Wirtschaftsgütern rechtlich nicht eindeutig** und insbesondere bei Sachverhalten in Zusammenhang mit Software wird ein weiterer streitiger Punkt zur Prüfung aufgeworfen: Für die Abgrenzung zwischen einer wirtschaftlich endgültigen von einer zeitlich beschränkten Überlassung sind eine aufwendige und langwierige Vertragsanalyse und rechtliche Würdigung unabdingbar notwendig. Auch wenn der Vergütungsschuldner an der rechtlichen Einordnung zweifelt, hat er den Steuerabzug vorzunehmen. Weicht der Vergütungsschuldner hiervon ab oder wendet eine

anderweitige Rechtsauffassung an, so haftet er nach § 50a Abs. 5 S. 5 EStG nicht nur für die Steuer, sondern kann sich auch Vorwürfen der leichtfertigen Steuerverkürzung bzw. vorsätzlichen Steuerhinterziehung nach §§ 378 ff. AO ausgesetzt sehen. Für die Unternehmen sind das unverhältnismäßige Risiken, die häufig dazu führen, dass sie in ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit und internationalen Wettbewerbsfähigkeit eingeschränkt sind.

Auch die **Steuerabzugsanmeldungen** an sich führen zu administrativen Schwierigkeiten. Die Steuerabzugsanmeldungen sind 10 Tage nach jedem Kalendervierteljahr zur Abgabe fällig. Gerade im Zusammenhang mit bestehenden Monats-/Quartalsabschlussprozessen in den Unternehmen führt diese Frist immer wieder zu Problemen bzw. Engpässen in der Informationsbeschaffung und Durchführung. Die Gewährung einer sog. Dauerfristverlängerung vergleichbar mit der Umsatzsteuer-Voranmeldung wäre daher eine deutliche Entlastung der Unternehmen.

2.3 Praxisprobleme im Hinblick auf die geänderte Auffassung der Finanzverwaltung

In der Praxis wird derzeit deutlich, dass sich die Parteien speziell bei laufenden Lizenzvereinbarungen auf die überraschend geänderte Auffassung der Finanzverwaltung im Jahre 2020 nicht hinreichend einstellen konnten. Es drohen nun zum Teil erhebliche finanzielle Schäden, sofern kein Vertrauensschutz für Altfälle gewährt wird (*siehe dazu auch noch die verfassungsrechtlichen Folgen unter Ziffer 3.3. und die umfangreiche Argumentation von Morrison & Foerster LLP in der „Stellungnahme zur Verfassungswidrigkeit der Besteuerung extraterritorialer Lizenzvergaben nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f) und Nr. 6 EStG“ vom 21.06.2022*).

Insbesondere in Fällen, in denen im Rahmen der oftmals lange zurückliegenden Vertragsverhandlungen eine Gross-Up-Klausel vereinbart wurde, besteht für betroffene Lizenznehmer das **Risiko erheblicher Nachzahlungen**. Diese Risiken können von den Parteien gar nicht antizipiert werden und hätten gegebenenfalls anders gehandhabt werden können, sofern die Parteien die erst 2020 aufkommende Thematik der Besteuerung von Registerfällen bereits im Zeitpunkt ihrer Vertragsverhandlung gekannt hätten.

Gleiches gilt für die praktischen Probleme, die erforderlichen Nachweise der Abkommensberechtigung für die Vergangenheit zu erbringen. Insbesondere in Fällen, in denen die damaligen Anteilseigner, von denen die Abkommensberechtigung ausgegangen wäre, zwischenzeitlich ausgeschieden sind, ist es nahezu unmöglich, den entsprechenden Nachweis nun nachträglich noch zu führen. Hätten die Parteien von der Problematik der Registerfälle dagegen bereits zum damaligen Zeitpunkt Kenntnis gehabt, hätten sie sich auch früher um die Einholung der Nachweise gekümmert.

3. Verfassungsrechtliche Dimension der Besteuerung von Registerfällen

Neben den vorgenannten Ausführungen sprechen auch verfassungsrechtliche Erwägungen für die Abschaffung des Tatbestandes der Registerfälle. Das Festhalten der Finanzverwaltung an der bloßen Registereintragung als „genuine link“ zur Begründung und Besteuerung verstößt gegen verfassungsrechtliche Vorgaben³.

³Morrison & Foerster LLP, „Stellungnahme zur Verfassungswidrigkeit der Besteuerung extraterritorialer Lizenzvergaben nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f) und Nr. 6 EStG“ vom 21.06.2022

3.1 Verstoß gegen den Gleichheitssatz, Art. 3 Abs. 1 GG

Hinsichtlich der Besteuerung von Registerfällen liegt ein dem Gesetzgeber zurechenbares strukturelles Vollzugsdefizit vor, das zu einem Verstoß gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG führt.

Der Gleichheitssatz fordert, dass Steuerpflichtige durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden. Wenn dagegen die Finanzverwaltung aufgrund eines dem Gesetzgeber zuzurechnenden strukturellen Vollzugsdefizits daran gehindert ist, eine Steuernorm gegenüber allen potenziell Steuerpflichtigen gleichermaßen in der Praxis anzuwenden, sind diese Anforderungen nicht mehr erfüllt. Ein solches strukturelles Vollzugsdefizit nimmt das Bundesverfassungsgericht an, wenn bestimmte Einkünfte materiellrechtlich zutreffend nur bei einer qualifizierten Erklärungsbereitschaft des Steuerpflichtigen erfasst werden können und daher ein Fehlverhalten bei der Erklärung ohne ein praktisch bedeutsames Entdeckungsrisiko möglich bleibt.

Obwohl bei Registerfällen die Erhebung des Steueranspruchs im Wege des Quellenabzugs erfolgt, ist der Finanzverwaltung diese gleichheitsrechtlich gebotene Durchsetzung des Steueranspruchs weitgehend nicht möglich. Die Erhebungsform der Besteuerung der Registerfälle ist gerade nicht auf Gleichheit im Belastungserfolg angelegt. Denn es mangelt der Finanzverwaltung an eigenen Möglichkeiten, Kenntnis von den besteuierungserheblichen Tatsachen zu erlangen und damit die Durchsetzung des Steueranspruchs sicherzustellen. Die inländischen öffentlichen Register und Bücher für sich allein bieten keinen tauglichen Anknüpfungspunkt für die Ermittlung sämtlicher erforderlichen Informationen. Auf Basis der Registereintragung durchgeführte Auskunftsersuche bei ausländischen Steuerbehörden würden, ebenso wie Ermittlungshandlungen gegenüber inländischen (Vertriebs-) Gesellschaften des Rechteinhabers, unzulässige Ermittlungen „ins Blaue hinein“ darstellen und nicht den erforderlichen Erfolg versprechen.

Die Kenntnis der Finanzverwaltung von der Rechteüberlassung und dem Bestehen der beschränkten Steuerpflicht hängt vielmehr von der Mitwirkung des Vergütungsschuldners im Quellensteuerabzugsverfahren bzw. letztlich sogar allein von den Angaben des Steuerpflichtigen ab. Auch das Quellensteuerabzugsverfahren stößt dabei vorliegend an seine Grenzen. Besteht keine qualifizierte Erklärungsbereitschaft oder werden nur unzulängliche Erklärungen abgegeben, ist dies grundsätzlich nicht mit einem praktisch bedeutsamen Entdeckungsrisiko verbunden. Eine gleichheitsgerechte Durchsetzung des Steueranspruchs ist in den Registerfällen daher nicht möglich.

3.2 Verstoß gegen die verfassungsmäßige Ordnung, Art. 2 Abs. 1 GG, Art. 25 S. 2 GG

Die bloße Registereintragung als „genuine link“ der Besteuerung verstößt gegen Völkergewohnheitsrecht und ist folglich aufgrund eines Verstoßes gegen die verfassungsmäßige Ordnung im Sinne des Art. 2 Abs. 1 i. V. m. Art 25 GG verfassungswidrig.

Denn der Registernexus stellt nach der internationalen Staatenpraxis und der internationalen Rechtsüberzeugung keinen sachgerechten Anknüpfungspunkt für die extraterritoriale Besteuerung von nicht in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen dar. Vielmehr bedarf es nach den Vorgaben des Völkerrechts zum Territorialitätsprinzip eines ausreichenden Nexus zwischen dem Staat und einer extraterritorial wirkenden Regelung, damit die Besteuerungsbefugnis gerechtfertigt ist und es zu keinem Eingriff in die Gebietshoheit des anderen Staates kommt.

Auch aus der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, die dieses völkerrechtliche „genuine link“-Erfordernis weiter fortentwickelt hat, ergibt sich nicht, dass Anknüpfungen, die rein registerbezogen sind, bereits hinreichend sachgerecht sind.

Dies belegen zudem die internationalen Besteuerungsgrundsätze der OECD (sowohl das OECD-MA, die neuen Nexus-Regelungen im Rahmen von Pillar 1 und die Besteuerungsgrundsätze, die im Zusammenhang mit dem Transfer-Pricing und DEMPE-Konzept gelten), die weder einen solchen Registernexus kennen, noch einführen wollen, sondern den tatsächlichen Nexus als Grundlage für die Ertragsberechtigung sehen.

3.3 Verstoß gegen Vorgaben des Vertrauensschutzes, Art. 20 Abs. 3 GG

Die Besteuerung von Registerfällen für Zeiträume, die vor dem 06. November 2020 liegen, verstößt zudem gegen die verfassungsrechtlich geschützten Grundsätze des Vertrauensschutzes. Denn bis zur Änderung der Auffassung der Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 06.11.2020 bestand für Steuerpflichtige ein schutzwürdiges Vertrauen in den Bestand der Rechtslage, wonach die betreffenden Registerfälle allein aufgrund der Eintragung in ein inländisches Register als nicht steuerbar angesehen werden.

Ein solcher Verstoß gegen Vertrauensschutz führt, wie bereits unter Ziffer 2.3. dargelegt, zu erheblichen praktischen Schwierigkeiten der betroffenen Vertragsparteien der Lizenzvereinbarung und, insbesondere im Falle von vereinbarten Gross-Up-Klauseln, zu erheblichen Schäden des Lizenznehmers.

4. BDI-Vorschläge

4.1 Registerfälle nach § 49 EStG

Zur Beseitigung des unverhältnismäßigen Bürokratieaufwands sollte eine Abschaffung des sogenannten Registerfälle-Tatbestands (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f EStG) erfolgen.

Hinsichtlich der ordentlichen Abwicklung und Abarbeitung offener Registerfälle ist eine **Verlängerung des vereinfachten Antragsverfahrens für Altfälle bis zum 30. Juni 2023** dringend notwendig.

4.2 Freistellungsverfahren nach § 50c EStG

Das Freistellungsverfahren nach § 50c EStG ist in seiner gesetzlichen Ausgestaltung unverhältnismäßig administrativ ausgestaltet und bedarf einer grundlegenden umfassenden Reform.

4.2.1 Vereinfachung des Verfahrens

Das **Verfahren muss digitalisiert werden** und unter stärkerer Mitwirkung des inländischen Vergütungsschuldner erfolgen. **Nachweispflichten müssen reduziert werden** und nicht an das Vertragsverhältnis, sondern an die Person des ausländischen Vergütungsgläubigers gebunden werden. Nachweise, die im Rahmen eines Freistellungsverfahrens über einen Vergütungsgläubiger bereits eingereicht und von der Finanzverwaltung geprüft und entsprechend beschieden wurden, müssen für andere Vertragsverhältnisse ebenfalls gelten. Eine erneute Einreichung ist weder sinnvoll noch vermittelbar.

Ein **Ausbau der Kapazitäten bei dem BZSt** ist essenziell für eine schnelle und ordentliche Antragsbearbeitung. Dabei stellt eine schnelle Bearbeitungsdauer nicht nur eine administrative Entlastung dar, sondern ist auch für den Erhalt des Wirtschaftsstandorts essenziell. Im gegenwärtigen System ist ausländischen Geschäftspartnern oftmals der massive Aufwand nicht zu erklären und führt häufig dazu, dass die Verwaltungskosten beim inländischen Lizenznehmer anfallen oder schlimmstenfalls die steuerliche Belastung beim Inländer verbleibt und damit eine Wettbewerbsbeschränkung darstellt.

Die **Einführung einfacher und digitaler Schnittstellen** kann hierbei ebenfalls eine Erleichterung ermöglichen. Solche Schnittstellen sollten nicht nur zwischen Unternehmen und dem BZSt geschaffen werden, sondern auch zwischen den relevanten Betriebsstättenfinanzämtern und dem BZSt, um so einen schnellen und automatischen Datenaustausch zu ermöglichen, damit langwierige Rückfragen von bereits bekannten Daten an Unternehmen vermieden werden. Die Bearbeitungsdauer liegt unserer Ansicht nach an mangelnden Kapazitäten und Ressourcen beim BZSt. Die Verfahrensabläufe müssen verschlankt werden und zeitgleich muss die Personalkapazität des BZSt gestärkt werden.

Der BDI schlägt zudem ein **Verfahren zur Identifikation** vor, ähnlich der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, die bereits für Zwecke der indirekten Besteuerung besteht. Jedem ausländischen Lizenzgeber sollte eine eindeutig zuordenbare Identifikationsnummer zugeteilt werden, aus der hervorgeht, dass das Unternehmen die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Freistellung erfüllt und diese durch die Finanzverwaltung geprüft wurden. Mit Hilfe dieses Verfahrens würden übermäßige und erneute Prüfungen gleicher Fälle zumindest periodisch reduziert. Damit würde auch eine Universalfreistellung des Lizenzgebers erfolgen, die sämtliche Unternehmen für alle Vertragsverhältnisse mit der gleichen Person nutzen könnten. Unter Verwendung der Identifikationsnummer könnten zudem die Freistellungsverfahren erheblich beschleunigt und sowohl die Finanzverwaltung als auch die Unternehmen administrativ entlastet werden. Die Gültigkeit einer Freistellungsbescheinigung bzw. der von uns vorgeschlagenen Identifikationsnummer sollte gesetzlich auf mindestens drei Jahre festgelegt werden.

Darüber hinaus sollten **Freistellungsbescheinigungen mit Rückwirkung** versehen werden, sodass Betriebsprüfungen durch noch laufende Freistellungsverfahren nicht belastet werden. Eine solche Rückwirkung sah das Recht bis 2001 vor. Erst mit dem Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 20. Dezember 2001 wurde auf die Rückwirkung verzichtet.

Für die Dauer eines **Übergangszeitraumes** empfiehlt der BDI, die mit dem BMF-Schreiben vom 11. Februar 2021 dem Vergütungsgläubiger eingeräumte Möglichkeit, mehrere Vertragsverhältnisse mit demselben Vergütungsschuldner in einen Antrag zusammenzufassen. **Diese Antragserleichterung sollte nicht nur für Registerfälle übernommen werden, sondern auch auf weitere Steuerabzugsfälle ausgedehnt werden.**

4.2.2 Positivliste

Die Führung einer Positivliste von Unternehmen, die bereits nach § 50d Abs. 3 EStG einer Prüfung unterlagen, erleichtert den Unternehmen und der Finanzverwaltung eine erneute Prüfung gleicher Sachverhalte. Darüber hinaus ist es sinnvoll, die **Einführung eines Musterfeststellungsantrags** in Betracht zu ziehen, bei dem Unternehmen Verträge mit den gleichen Vergütungsgläubigern bündeln können und so die massive Mehrarbeit der gegenwärtigen „Per-Pacta“ Antragstellung beseitigt wird. Ein solcher Musterantrag würde nicht nur zu weniger Anträgen führen, sondern die Bearbeitungsdauer drastisch senken. Es ist nicht verständlich, weshalb für denselben Vergütungsgläubiger und grundsätzlich gleichen Tatbestand ab ovo die Voraussetzungen zu prüfen sind. Gleichzeitig ist eine Verlängerung der Geltungsdauer von Freistellungsanträgen notwendig. Unternehmen deren wesentliche Gesellschaftsdaten und Strukturen sich nicht verändert haben, sollten auf eine Periode von mindestens drei Jahren verlängert werden.

Impressum

Bundesverband der Deutschen Industrie e.V. (BDI)
Breite Straße 29, 10178 Berlin
www.bdi.eu
T: +49 30 2028-0

Lobbyregisternummer: R000534

Redaktion

Dr. Monika Wünnemann
Abteilungsleiterin Steuern und Finanzpolitik
T: +49 30 2028 1507
m.wuennemann@bdi.eu

David Gajda
Referent Internationales Steuerrecht
T: +49 30 2028 1413
d.gajda@bdi.eu

BDI Dokumentennummer: D 1596