

Einspruch Exklusiv

# Steuern nur aufgrund eines inländischen Registereintrags sind verfassungswidrig

**Der Entwurf zum Jahressteuergesetz 2022 versucht die Folgen einer eigenwilligen Rechtsinterpretation des Bundesfinanzministeriums einzudämmen, wonach Unternehmen nur aufgrund eines inländischen Registereintrags besteuert werden sollten. Dies gelingt nicht vollständig. Dabei verstößt eine solche Besteuerung sowohl gegen den Gleichheitsgrundsatz als auch gegen das Territorialitätsprinzip. Auch der Vertrauensschutz ist verletzt.**

Von JENS-UWE HINDER



© dpa

Ein auf ein Finanzamt hinweisendes Schild.

Seit Beginn der Corona-Pandemie wendet Deutschland erhebliche Summen auf, um die Herausforderungen für Wirtschaft und Bevölkerung abzufedern. Insofern nimmt es nicht Wunder, dass auf Seiten des Fiskus nach neuen Einnahmequellen zur Gegenfinanzierung gesucht wird. Im Jahr 2020 kam das Bundesfinanzministerium unter Leitung von Olaf Scholz auf die Idee, dass es einen Teil der gewünschten Steuermilliarden von Unternehmen einsammeln könnte, die weder Sitz noch Geschäftsleitung in Deutschland haben, noch wirtschaftliche Tätigkeiten in Deutschland ausüben. Dazu bediente sich das Ministerium mit Schreiben vom 06.11.2020 einer Norm im deutschen Einkommensteuerrecht, die dort in nahezu unveränderter Form seit 1925 zu finden ist.

Das Ministerium interpretierte diese - mit Wirkung für die Vergangenheit - in einer Weise neu, die weder der historische Gesetzgeber noch Generationen von Finanzbeamten oder die Rechtsprechung jemals im Blick gehabt hatten. Nach dem Wortlaut dieser Bestimmung kann

es im Falle der Überlassung von Rechten, also zum Beispiel von Patenten oder Marken, allein deshalb zu inländischen steuerpflichtigen Einkünften kommen, weil diese überlassenen Rechte in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind. Dies sind Fälle, in denen Lizenzgebühren zwischen zwei ausschließlich im Ausland ansässigen Vertragsparteien gezahlt werden, um ein beim Deutschen Patent- und Markenamt eingetragenes Recht nutzen zu dürfen. Außer der inländischen Registereintragung besteht in diesen sogenannten Registerfällen kein weiterer Bezug zu Deutschland.

Dasselbe Bundesfinanzministerium erkannte die Problematik seiner eigenen neuen Rechtsauffassung und vollzog nur wenige Tage später eine Kehrtwende. Mit Referentenentwurf zum Abzugssteuerentlastungsmodernisierungsgesetz vom 19.11.2020 wollte es die Registerfälle ausdrücklich von der Besteuerung ausnehmen. In seiner Gesetzesbegründung legte die Finanzverwaltung dar, dass es für die Besteuerung eines substantiellen Inlandsbezugs bedürfe, also nur solche Fälle steuerpflichtig seien, bei denen eine inländische Nutzung erfolgt. Bei allen anderen Fällen, also insbesondere auch den Registerfällen, hielt das Ministerium eine Besteuerung ausdrücklich nicht für sachgerecht. Dieses Verständnis konnte sich im Rahmen des weiteren Gesetzgebungsprozesses bei den politischen Entscheidungsträgern jedoch nicht durchsetzen; jedenfalls blieb es bei der bisherigen Regelung mit der überraschenden neuen Rechtsauffassung, die das Bundesfinanzministerium in der Folge noch mehrfach mit weiteren Schreiben bestätigte.

Für die betroffenen nicht in Deutschland ansässigen Unternehmen, die von der deutschen Regelung nicht selten rein zufällig Kenntnis erlangten, hat seitdem eine Phase erheblicher zeitlicher und wirtschaftlicher Belastung eingesetzt. So müssen sie zunächst einmal feststellen, ob erstens in ihren Rechteportfolien überhaupt deutsche Rechte enthalten sind, die in ein inländisches Register eingetragen sind, ob zweitens die insofern geschlossenen Verträge überhaupt als Lizenzvergaben im Sinne der deutschen Regelung anzusehen sind, was in vielen Fällen fraglich ist, oder drittens ob sie nicht über Doppelbesteuerungsabkommen ohnehin von der Besteuerung freigestellt sind. Bei einem regelmäßig sieben Jahre zurückreichenden Besteuerungszeitraum, möglichen unternehmerischen Umstrukturierungen, wechselnder Belegschaft und internationalen Gesellschafterstrukturen, ist dies nur mit hohem bürokratischen Aufwand zu leisten.

Unternehmen, die diese Hürde genommen haben, müssen in einem weiteren Schritt mühevoll Bewertungsmechanismen erarbeiten, wofür sie vertrauliche Unternehmensdaten ihrer Vertragspartner benötigen, die naturgemäß nicht preisgegeben werden können. Diesen erheblichen Aufwand müssen die grundsätzlich nicht in Deutschland steuerpflichtigen Unternehmen allein aufgrund einer neuen Rechtsauffassung eines deutschen Ministeriums betreiben, auf die sie sich im Rückwirkungszeitraum gar nicht einstellen konnten: Denn diese Auffassung konnte weder den betroffenen Unternehmen, noch der Finanzverwaltung selbst in dem mehrjährigen Rückwirkungszeitraum bekannt sein, weil es sie schlicht und ergreifend nicht gab. An diesem erheblichen Aufwand ändert auch ein sogenanntes vereinfachtes Verfahren nichts, das das Bundesfinanzministerium für Unternehmen eingeführt hat, die durch Doppelbesteuerungsabkommen von der Besteuerung befreit sind.

## **Verfassungsrechtliche Problematik**

Auch der Fiskus bewegt sich allerdings nicht außerhalb der grundgesetzlichen Ordnung. Das

Bundesverfassungsgericht hat bereits wiederholt zu den verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen steuerlicher Vorschriften und ihrer Anwendung Stellung genommen. Als Ausfluss des allgemeinen Gleichheitsgrundsatzes gilt insofern der Grundsatz der steuerlichen Lastengleichheit, wonach Steuerpflichtige durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden müssen. Diese steuerliche Lastengleichheit ist verletzt, wenn ein sogenanntes strukturelles Vollzugsdefizit gegeben ist, dass die Finanzverwaltung daran hindert, die Steuernorm gegenüber allen potentiell Steuerpflichtigen gleichermaßen anzuwenden.

Die Finanzverwaltung hat im Ergebnis keine ausreichende Handhabe, um die Aufklärung der Registerfälle sicherzustellen und entsprechende Verstöße zu ahnden. Weder die inländischen Register und Bücher noch sonstige Ermittlungsmaßnahmen, wie zum Beispiel die Einbindung ausländischer Steuerbehörden, versprechen den erforderlichen Erfolg. Die Finanzverwaltung ist vielmehr nahezu vollständig auf die Erklärungsbereitschaft Dritter angewiesen. Eine gleichmäßige Durchsetzung der Steuererhebung ist insofern nicht denkbar und die Besteuerung von Zufällen und der Erklärungsbereitschaft des Einzelnen abhängig. Eine solche Besteuerung bleibt aber hinter den Vorgaben des grundgesetzlichen Gleichheitsgrundsatzes zurück.

Daneben verstößt das bloße Abstellen auf eine Registereintragung auch gegen das verfassungsrechtlich geschützte Territorialitätsprinzip, das für eine inländische Besteuerung von im Ausland ansässigen Personen einen sogenannten genuine link voraussetzt, um völkerrechtswidrige Einmischungen in den Hoheitsbereich eines anderen Staats zu verhindern. Die bloße Registereintragung wird den seitens des Bundesverfassungsgerichts klar definierten Fallgruppen eines für eine Besteuerung ausreichenden Nexus nicht gerecht. Sie bleibt zudem hinter dem Verständnis der OECD zurück, das sowohl in seinem Musterabkommen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung als auch in dem in den letzten zehn Jahren mühsam zwischen den Mitgliedstaaten verhandelten Zwei-Säulen-Projekt (Pillar I und II) zum Ausdruck kommt.

### **Salamitaktik des Finanzministeriums**

Im Übrigen stellt die Begründung eines Besteuerungsrechts aufgrund eines bloßen Registereintrags einen Fremdkörper im internationalen Steuerrecht dar, der zu einer erheblichen Doppelbesteuerung führen kann. Lizenznehmer sind so mitunter gezwungen, von ein und derselben Zahlung ohne Anrechnungsmöglichkeiten Steuern in zwei verschiedenen Staaten in Abzug zu bringen. Ferner muss sich eine Besteuerung, die bis zu sieben Jahre unangekündigt und überraschend zurückwirkt, auch an den Grundsätzen des aus dem Rechtsstaatsprinzip abgeleiteten Gebots des Vertrauensschutzes messen lassen. Bis zur überraschenden Änderung der Rechtsauffassung des Bundesfinanzministeriums am 06.11.2020 gab es eine nahezu hundertjährige gesicherte und zweifelsfreie Rechtsauffassung, wonach die bloße Registrierung von Rechten bei extraterritorialen Fällen für eine Besteuerung in Deutschland nicht ausreichend war. Die nunmehr zur Steuer in Deutschland herangezogenen ausländischen Unternehmen durften darauf vertrauen, dass diese Auffassung nicht mit Wirkung für die Vergangenheit aufgehoben wird.

Auf die rechtlichen, insbesondere verfassungsrechtlichen Bedenken der Praxis gegen diese Form der Besteuerung, hat das Bundesfinanzministerium im Wege einer Salamitaktik

reagiert und zunächst die Frist für die Abgabe der Erklärungen im vereinfachten Verfahren um ein Jahr verlängert. Nunmehr hat es im vorgelegten Entwurf zum Jahressteuergesetz 2022 die Besteuerung sowohl für die Zukunft als auch für die Vergangenheit weitestgehend abgeschafft. Dabei hält es sich aber noch eine Tür offen: Sofern die Rechteüberlassung in der Vergangenheit unter nahestehenden Personen im Sinne des Außensteuergesetzes erfolgt, also bei Konzernsachverhalten, bei denen eine Beteiligung von 25% oder mehr oder ein sonstiger beherrschender Einfluss besteht, soll die rückwirkende Besteuerung beibehalten werden; im Übrigen wird die Besteuerung auch für nahestehende Personen für die Zukunft abgeschafft. Der deutsche Fiskus erhofft sich - bei den Fällen der Rechteüberlassung zwischen nahestehenden Personen für die Vergangenheit - die mit ihrer Neuinterpretation errechneten Steuermilliarden. Ob diese Berechnungen solide sind, gerade vor dem Hintergrund der eher zufälligen Besteuerung, kann dahin gestellt bleiben. Jedenfalls sind die verfassungsrechtlichen Bedenken auch in diesen Fällen nicht ausgeräumt.

Es bleibt nun abzuwarten, wie der weitere gesetzgeberische Prozess verläuft und, ob die politisch Verantwortlichen sich von den erheblichen Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung der Registerfälle beeindrucken lassen. Sofern dies nicht der Fall sein sollte, wird sich am Ende das Bundesverfassungsgericht mit den Registerfällen beschäftigen müssen. Der Schaden für die Akzeptanz steuerlicher Erhebungsnormen auf nationaler Ebene ist bereits jetzt absehbar, wenn der Eindruck sich bestätigen würde, dass die Nachlässigkeit, mit der auf der staatlichen Ausgabenseite mit der im Grundgesetz verbrieften Schuldenbremse verfahren wird, spiegelbildlich zu einem verfassungsrechtlich nicht mehr vertretbar laxen Umgang auf der Einnahmenseite führen würde. Ganz zu schweigen von dem Reputationsschaden auf internationaler Ebene, in Folge eines unilateralen deutschen Besteuerungskonzepts, das fiskalische Gegenmaßnahmen anderer Staaten zur Folge haben könnte.

*Dr. Jens-Uwe Hinder ist Rechtsanwalt, Steuerberater und Partner der internationalen Wirtschaftskanzlei Morrison Foerster in Berlin.*

Quelle: F.A.Z. Einspruch