

Bericht des Bundesministeriums der Finanzen zur 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)

- entsprechend Protokollerklärung der damaligen Parlamentarischen Staatssekretärin Ryglewski vom 21. April 2021 -

I. Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse

Die Evaluation der geltenden Rechtslage und der daraus resultierenden Besteuerungsverfahren zeigt, dass eine Neubewertung der Anknüpfung der beschränkten Steuerpflicht an die Eintragung eines Rechts in ein inländisches Buch oder Register (sog. Registerfallbesteuerung) angezeigt ist. Diese Bewertung hat neben den Erkenntnissen, die das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) und die bayerischen Finanzbehörden (im Weiteren zusammen als: zuständige Finanzbehörden) aus der Bearbeitung der vorliegenden Fällen gewonnen haben, auch das internationale Umfeld und dessen jüngste Veränderungen zu berücksichtigen. Insbesondere die geplante partielle Neuallokation der Besteuerungsrechte durch die sog. Säule 1 des BEPS-Prozesses und die beschlossene Einführung einer globalen effektiven Mindestbesteuerung (sog. Säule 2) sind hier in den Blick zu nehmen.

Im Kern kommt die Evaluation zu folgenden wesentlichen Ergebnissen:

- Die Rechtslage der Besteuerung der befristeten Überlassung und der Veräußerung von in inländische Bücher oder Register eingetragenen Rechte bei beschränkt Steuerpflichtigen ist komplex. Sehr wenige der wesentlichen sich stellenden Rechtsfragen sind bisher richterlich entschieden, sodass Rechtsrisiken bezüglich der bisher (nur verwaltungsseitig) entschiedenen bzw. zur Entscheidung anstehenden Fälle verbleiben (dazu unter II. 1.).
- Sollten die Gerichte die Rechtsauffassung der Verwaltung bestätigen, bleiben dennoch in jedem Einzelfall aufgrund der komplexen Fallgestaltungen, insbesondere bei der

Bestimmung der Bemessungsgrundlage, die dem Steuerabzug zugrunde liegt, erhebliche tatsächliche und rechtliche Unsicherheiten (dazu unter II. 2.).

- Die Bearbeitung der Registerfälle zeigt, dass die geltenden gesetzlichen Regelungen einen sehr hohen Verwaltungs- und Befolgungsaufwand erzeugen. Dies gilt trotz der seitens des BMF durch verschiedene BMF-Schreiben gewährten Verfahrenserleichterungen zur Berücksichtigung der Regelungen in Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA), auch wenn der beschränkt Steuerpflichtige abkommensberechtigt ist (dazu unter III.).
- Insbesondere mit Blick auf sogenannte Drittlicenzen bestehen nach wie vor erhebliche praktische Schwierigkeiten der Unternehmen, die Sachverhalte für die Vergangenheit aufzuarbeiten (dazu unter III. 3.).
- Die Bearbeitung und Entscheidung der Registerfälle wird durch die zuständigen Finanzbehörden mit Hochdruck betrieben. Der Aufbau von Ressourcen und Strukturen wurde abgeschlossen. In der Zukunft ist mit einer Beschleunigung der Arbeiten zu rechnen (dazu unter IV.).
- Für die Vergangenheit ist aufgrund der bisherigen Erfahrungen der zuständigen Finanzbehörden mit erheblichen Steuernachzahlungen von international agierenden Konzernen zu rechnen (dazu unter V. 1.).
- In vielen Fällen wurden jedoch Veränderungen in den Jahren 2019 und 2020 beobachtet, die zu einer Verlagerung der Rechte in DBA-Staaten führen (sog. Onshoring). Dies macht es sehr unwahrscheinlich, dass sich das zu erwartende Steueraufkommen für die Vergangenheit in die Zukunft extrapolieren lässt. Vielmehr ist damit zu rechnen, dass das Steueraufkommen aufgrund der Verlagerung von Immaterialgüterrechten in Staaten, mit denen Deutschland ein DBA abgeschlossen hat bzw. die aufgrund EU-rechtlicher Bestimmungen eine Entlastung von der Quellensteuer erhalten, auf einen sehr niedrigen Betrag absinken wird (dazu unter V. 2.).
- Die deutsche Rechtslage wird international kritisiert und als unilaterale, exterritoriale Maßnahme wahrgenommen. Gleichzeitig hat sich durch den internationalen Konsens zur Einführung einer globalen effektiven Mindestbesteuerung (sog. Säule 2) und zur partiellen Neuallokation von Besteuerungsrechten (sog. Säule 1) im „Inclusive Framework on BEPS“ das internationale Umfeld in den letzten Jahren maßgeblich

verändert. Dieses neue Umfeld lässt die Rechtfertigung der bisherigen deutschen Regelung in einem neuen – kritischen – Licht erscheinen (dazu unter VI.). Diese Veränderungen im internationalen Umfeld könnten genutzt werden, das deutsche Steuersystem insoweit noch stärker und in abgestimmter Form globalen Entwicklungen anzupassen und dadurch die Effizienz von Steuerverfahren zu erhöhen.

II. Rechtslage und rechtliche Risiken

Die rechtlichen Grundlagen der hier in Rede stehenden Regelung existieren seit 1925, fanden aber lange Zeit wenig Beachtung, obwohl eine eindeutige gesetzliche Verpflichtung zur Vornahme des Steuerabzugs bei entsprechenden Vergütungen und zur Steueranmeldung bestand. Erst in der Folge einer breiteren fachöffentlichen Diskussion im Jahr 2020 kam es zur Veröffentlichung eines BMF-Schreibens (BMF-Schreiben vom 6. November 2020, IV C 5 – S 2300/19/10016 :006; DOK 2020/1009219, BStBl I 2020, 2060) zu einer vertieften – nationalen und internationalen – Auseinandersetzung mit einschlägigen Rechtsfragen in Literatur und Praxis. Rechtsprechung ist bisher zu keiner dieser Rechtsfragen ergangen, sodass Restrisiken bei der rechtlichen Beurteilung verbleiben (dazu unter 1.). Selbst wenn die Gerichte die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung bestätigen sollten, verbleiben aufgrund der Komplexität der Fallgestaltungen insbesondere bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage, die dem Steuerabzug zugrunde liegt, erhebliche tatsächliche und rechtliche Unsicherheiten in jedem Einzelfall (dazu unter 2.).

1. Allgemeine rechtliche Risiken

Die Regelung zur Besteuerung der Registerfälle wurde in der Vergangenheit von den Unternehmen nicht beachtet, die zugrundeliegenden Fallkonstellationen waren den zuständigen Finanzbehörden nicht bekannt.

Eine vertiefte Diskussion des Regelungskomplexes fand ab dem Jahr 2020 erst statt, nachdem die Finanzverwaltung das Bestehen einer beschränkten Steuerpflicht schon bei bloßer Eintragung eines Rechts in ein deutsches öffentliches Buch oder Register ausdrücklich bekräftigte (vgl. BMF-Schreiben vom 6. November 2020 und vom 11. Februar 2021). Die Finanzverwaltung traf darin im Kern folgende Aussagen:

- Der Wortlaut des § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f und Nummer 6 EstG erfasst Einkünfte aus der befristeten Überlassung und Veräußerung von Rechten, die in ein inländisches Register oder Buch eingetragen sind. Es sind keine überzeugenden Gründe

für eine einschränkende Auslegung ersichtlich. Für das Entstehen der beschränkten Steuerpflicht genügt ausschließlich die Überlassung oder Veräußerung eines in ein deutsches Register oder öffentliches Buch eingetragenen Rechts. Einer darüber hinausgehenden Verwertungshandlung oder eines zusätzlichen Inlandsbezugs bedarf es zur Begründung der Besteuerungspflicht nicht.

- Die Bemessungsgrundlage, die der Besteuerung zugrunde zu legen ist, bestimmt sich wie folgt (vgl. Tz. 10 ff. BMF-Schreiben vom 11. Februar 2021):
 - Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 Nummer 3 EStG ist grundsätzlich die jeweilige Bruttovergütung für die Überlassung des im Inland registrierten Rechts.
 - Die Vergütung ist anhand der jeweiligen vertraglichen Bestimmungen zu ermitteln.
 - Sofern die vertraglichen Verhältnisse die Bestimmung der Vergütung nicht zulassen (etwa bei sog. Lizenzbündeln o. ä.), ist sachgerecht aufzuteilen.
 - Ausgangspunkt für eine sachgerechte Aufteilung ist die tatsächlich geleistete Gesamtvergütung (sog. Top-Down-Ansatz). Dabei ist für die Bemessungsgrundlage die Höhe der gesamten Einnahmen des Vergütungsgläubigers maßgeblich, die er durch die Überlassung der im Inland registrierten Rechte erzielt hat.
 - Bei fehlendem tatsächlichen Aufteilungsmaßstab, ist dieser zu schätzen. Hierfür werden die in Deutschland erzielten Umsätze zu den Umsätzen in den Gebieten (Territorien) ins Verhältnis gesetzt, die von der Rechteüberlassung umfasst sind. Dies können abhängig vom Einzelfall gegebenenfalls die weltweiten Umsätze sein. Der sich daraus ergebende Schlüssel wird auf die Gesamtvergütung angewandt.

Seitens der betroffenen Unternehmen und der Beraterschaft werden sowohl die grundsätzliche Annahme einer Steuerpflicht als auch die maßgeblichen Rechtsfragen der Bestimmung der Bemessungsgrundlage mit im Ergebnis nicht überzeugenden Argumenten abweichend bewertet. Neben grundsätzlichen Fragen sind auch Einzelfragen zur Verjährung, insbesondere die Möglichkeit der Verjährungshemmung, und die grundsätzliche Möglichkeit der

Haftungsinanspruchnahme sowie Fragen im Zusammenhang mit der Anwendung von DBA streitig.

Einschlägige Rechtsprechung zu den insoweit entscheidenden Kernfragen existierte bei Beginn der Arbeiten am BMF-Schreiben nicht. Hieraus ergibt sich ein gewisses Rest- bzw. Prozessrisiko. Ende 2021 wurde dann ein Urteil des BFH (BFH v. 13. Oktober 2021 - I R 18/18, zur Veröffentlichung im BStBl. vorgesehen) verkündet, dass in einer anderen Fallkonstellation einige streitige Rechtsfragen grundsätzlich zu Gunsten der Auffassung der Finanzverwaltung entschied. Beispielhaft seien hier das Bestehen einer dreijährigen Anlaufhemmung der Festsetzungsfrist nach § 170 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 AO, auch wenn es der Vergütungsschuldner (Lizenznehmer) unterlassen hat, die entstandene Steuer einzubehalten und anzumelden, oder die grundsätzlich mögliche Inanspruchnahme des Vergütungsschuldners (Lizenznehmers) als Haftungsschuldner, auch wenn der Vergütungsgläubiger bereits vor Erlass des Haftungsbescheids liquidiert wurde. Die darüber hinaus offenen Rechtsfragen zur Steuerpflicht und zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage wurden hier aber nicht entschieden.

2. Rechtliche Risiken im Einzelfall

Neben den beschriebenen grundsätzlichen rechtlichen Risiken, bestehen aufgrund der Komplexität der Fallstrukturen in jedem Einzelfall weitergehende rechtliche Risiken.

Erstens verursachen die Identifikation und Beurteilung von komplexen grenzüberschreitenden Lizenzierungsstrukturen tatsächliche und rechtliche Unwägbarkeiten. Die zutreffende Beurteilung hängt in hohem Maße von einer umfangreichen Offenlegung der Unternehmen und einer komplexen rechtlichen Einordnung und Bewertung der Vertragsbeziehungen ab – zum Teil unter Berücksichtigung maßgeblicher ausländischer Rechtsordnungen. Da die Fallgestaltungen divergieren, können die Rechtsfragen nicht einheitlich geklärt werden.

Zweitens ist auch die Bestimmung der Bemessungsgrundlage rechtlich und tatsächlich in jedem Einzelfall komplex. Da in vielen Fällen mangels eines konkreten Aufteilungsmaßstabs sachgerecht zu schätzen ist, ergeben sich alle mit einer Schätzung verbundenen komplexen Zuordnungs- und Abgrenzungsfragen in jedem Fall individuell und erzeugen ein individuelles tatsächliches und rechtliches Risiko, was über die bloße Beurteilung der grundsätzlichen Rechtsfragen weit hinausgeht.

III. Verwaltungs- und Befolgungsaufwand

Die gegenwärtige gesetzliche Regelung führt sowohl bei der Verwaltung, als auch bei den betroffenen Unternehmen zu einem sehr hohen Befolgungsaufwand (dazu unter 1.). Dies gilt nicht nur in Fällen, in denen im Ergebnis ein tatsächliches Steueraufkommen zu erwarten ist, sondern auch in Fällen, in denen aufgrund eines anwendbaren DBA Deutschland kein Besteuerungsrecht für die betreffenden Einkünfte zusteht und im Ergebnis keine Steuer anfällt (dazu unter 2.). Darüber hinaus ist auch mit Blick auf nicht-konzerninterne Lizenzierungen und Veräußerungsvorgänge (sog. Drittlizenzen) mit einem sehr hohen Verwaltungs- und Befolgungsaufwand zu rechnen, der aber noch nicht abschließend beurteilt werden kann (dazu unter 3.).

1. Hoher Verwaltungs- und Befolgungsaufwand

Die Bearbeitung der Registerfälle löst sowohl auf Seiten der Verwaltung als auch auf Seiten der Steuerpflichtigen einen hohen Verwaltungsaufwand aus. Dies zeigt sich an folgenden tatsächlichen Gegebenheiten:

Die überwiegende Mehrzahl der eingereichten Steueranmeldungen entspricht weiterhin nicht vollständig den Vorgaben des BMF-Schreibens vom 11. Februar 2021, da diese zumeist auf einer zum Teil unsachgemäßen Ermittlung der Bemessungsgrundlage beruhen. Teilweise wurden mit Verweis auf Zweifeln an einer bestehenden Steuerpflicht sogenannte Nullmeldungen – also Steueranmeldungen mit einer ausgewiesenen Steuer von 0 Euro – eingereicht und (bisher) auch keine Steuer entrichtet. Dies macht verwaltungsseitig umfassende Nachermittlungen erforderlich.

Die von den Steuerpflichtigen anfänglich zur Verfügung gestellten Informationen haben sich für eine zügige Festsetzung der Steuern seitens der zuständigen Finanzbehörden in nahezu allen Fällen als nicht ausreichend erwiesen. Daher findet diesbezüglich eine entsprechende umfassende Nachermittlung statt. Hierbei ist die Finanzverwaltung auf die Mitwirkung der Steuerpflichtigen nach § 90 AO angewiesen, um anhand der eingereichten Unterlagen eine Prüfung der Lizenzbeziehungen und Besteuerungsgrundlagen vornehmen zu können. Da Sachverhalte mit Auslandsbezug bestehen, liegen gesteigerte Mitwirkungspflichten vor (§ 90 Abs. 2 AO). Die meisten Konzerne sind hierbei bemüht, diese fristgerecht und vollständig nachzureichen. Schwerpunkte der Ermittlungsmaßnahmen bilden dabei die Identifikation der kritischen Lizenzbeziehungen und die Bestimmung der Bemessungsgrundlage:

a. Kritische Lizenzbeziehungen

Aus den vorgelegten Unterlagen und den umfangreichen Offenlegungsschreiben der Konzerne bzw. der Konzerngruppen, sind zunächst die kritischen Lizenzstränge zu identifizieren. Dabei geht es um die Überlassung einschlägiger Rechte innerhalb mehrstufiger Vertragsverhältnisse mittels Ober- und Unterlizenzierungen über mehrere Stufen (sog. Lizenzketten) unter Einschaltung mindestens einer Gesellschaft, deren (steuerliche) Ansässigkeit sich in einem Staat befindet, mit dem Deutschland kein DBA abgeschlossen hat. Eine Entlastung nach § 50c EStG kommt hier nicht in Betracht; vielmehr kommt es zu einer tatsächlichen und endgültigen Besteuerung der Vergütungen.

Die Ermittlung bzw. Überprüfung der kritischen Lizenzstränge ist aufgrund der verzweigten und teilweise undurchsichtigen Konzerngestaltungen komplex. Dies wird durch den Umstand verstärkt, dass durch die Steuerpflichtigen und steuerlichen Berater zumeist eine Vielzahl von Unterlagen und umfangreichen rechtlichen Stellungnahmen eingereicht werden, deren Auswertung zeitintensiv ist.

Neben rein konzerninternen Lizenzbeziehungen müssen im Einzelfall auch eine Vielzahl von sog. Drittlizenzen (Lizenzbeziehungen zu konzernfremden Gesellschaften) betrachtet und geprüft werden.

b. Ermittlung und Überprüfung der Bemessungsgrundlage

Die Vergütung für in inländische Register eingetragene Rechte ist anhand der zugrundeliegenden konkreten einzelnen Vertragsverhältnisse zu ermitteln. Da im Rahmen der Registerfälle Vergütungen für in Deutschland eingetragene Rechte i. d. R. nicht gesondert für jedes einzelne Recht gezahlt werden, sondern diese in einem sog. Lizenzbündel enthalten sind, ist in jedem Einzelfall die Vornahme einer sachgerechten Aufteilung vorzunehmen. Eine solche Aufteilung stellt sich in einer Vielzahl der Fälle als sehr schwierig dar, da – auch von den Unternehmen selbst – eine genaue Bestimmung der im Lizenzbündel enthaltenen Rechte nicht immer möglich ist und in der Regel auch unternehmensseitig eine wertmäßige Aufteilung einer Gesamtvergütung auf in Deutschland eingetragene Rechte und auf andere Bestandteile des Lizenzbündels nur geschätzt werden kann. Ob bzw. inwieweit diese Schätzungen der Unternehmen als sachgerecht anzusehen sind und ggf., wenn sie nicht als sachgerecht angesehen werden, welche Herangehensweise für eine sachgerechte Schätzung der Verwaltung im Einzelfall die geeignetste ist, muss einzelfallbezogen diskutiert werden.

Gerade die in Tz. 10 ff. des BMF-Schreibens vom 11. Februar 2021 zutreffend niedergelegte Bestimmung der Bemessungsgrundlage nach einem Top-Down-Ansatz (vgl. dazu oben unter: II.) macht eine umfangreiche Betrachtung der Gesamtumsätze erforderlich, anhand derer die Anteile auf die in Deutschland registrierten Rechte heruntergebrochen werden müssen. Die hierzu erforderlichen Informationen sind umfangreich und bedürfen einer sehr zeitintensiven Prüfung.

c. Zusammenfassung

Besonders die Identifikation der Lizenzstränge und die Ermittlung der Bemessungsgrundlage machen umfangreiche – nachträgliche - Ermittlungsarbeiten erforderlich, die sehr zeitintensiv und komplex sind. Diese umfassenden Ermittlungstätigkeiten sind auch ursächlich dafür, dass bisher erst in wenigen Verfahren ein Abschluss der Festsetzung erreicht werden konnte.

2. Insbesondere: Fälle ohne Steueraufkommen in Deutschland

Der erhebliche Verwaltungs- und Befolgungsaufwand ist insbesondere in solchen Fällen zu betrachten, in denen Deutschland aufgrund von anzuwendenden DBA ein Besteuerungsrecht nicht zusteht und deshalb in der Regel im Ergebnis des Besteuerungsverfahrens kein Steueraufkommen entsteht. Dies ist nach den bisherigen Erfahrungen in der weit überwiegenden Zahl der Lizenzverhältnisse zu erwarten.

Trotz der von Seiten des BMF mit Schreiben vom 11. Februar 2021 eröffneten und mit Schreiben vom 14. Juli 2021 verlängerten Möglichkeit der nachträglichen Beantragung einer DBA-Freistellung und erheblichen Verfahrenserleichterungen (sog. vereinfachtes Verfahren) für DBA-Fälle, besteht sowohl auf Seiten der Verwaltung, als auch auf Seiten der Steuerpflichtigen ein erheblicher Aufwand zur Befolgung der gesetzlichen Verpflichtungen, der auch nicht weiter im Verwaltungswege zu vereinfachen ist. Dies gilt gleichermaßen für die Prüfung von abkommensrechtlichen Freistellungsanträgen für die Zukunft.

a. Prüfungsumfang

Anträge im vereinfachten Verfahren und DBA-Freistellungsanträge für die Zukunft müssen mit Blick auf die jeweilige gesamte Lizenzkette grundsätzlich umfassend geprüft werden. Auch hier ist aufgrund der Gesetzesbindung der Verwaltung eine vollständige Prüfung der Entlastungsberechtigung der Steuerpflichtigen nebst Missbrauchsprüfung im Sinne von § 50c EStG vorzunehmen, um ggf. kritische Lizenzstränge und Gestaltungen aufdecken zu können. Dies macht auch das Anfordern von Unterlagen notwendig, die vom Steuerpflichtigen nicht

immer einfach zu beschaffen sind. Ein Absehen von diesen Prüfungsschritten lässt sich aufgrund der gegenwärtig gewonnenen Erkenntnisse auch noch nicht im Rahmen einer nach der Abgabenordnung grundsätzlich zulässigen Risikosteuerung darstellen.

b. Ermittlungsschwierigkeiten auf Seiten der Steuerpflichtigen

Von Seiten der Steuerpflichtigen werden zum Teil erhebliche Schwierigkeiten hinsichtlich der Beibringung von Unterlagen vorgetragen. Dies gilt insbesondere für dem vereinfachten Verfahren unterliegende Vorgänge in der Vergangenheit. Da die vorzulegenden Unterlagen jedes Jahr der beantragten Freistellung abdecken müssen, sind teilweise Ansässigkeitsbescheinigungen sowie gegebenenfalls Unterlagen zur Prüfung der sachlichen Entlastungsberechtigung für alle Jahre ab 2013 einzureichen. Ebenfalls haben sich die relevanten Lizenz- und Beteiligungsstrukturen im betrachteten Zeitraum häufig verändert, was eine zusätzliche Prüfung des Sachverhalts für beide Seiten erforderlich macht. Bislang konnten letztlich aber in allen Fällen die erforderlichen Unterlagen beigebracht werden. Auch hat bislang kein Antragsteller die weitere Mitwirkung endgültig verweigert.

c. Zeitliche Probleme mit Blick auf das Auslaufen des vereinfachten Verfahrens

Die Möglichkeit der Teilnahme am vereinfachten Verfahren läuft zum 30. Juni 2022 aus. Die Beraterschaft befürchtet daher verstärkt, dass bis zu diesem Zeitpunkt eine Erteilung der eingereichten regulären Freistellungsanträge durch das BZSt nicht rechtzeitig erfolgen kann und demnach zum nächsten Anmeldestichtag, am 10. Oktober 2022, die dann gesetzlich vorgeschriebenen Steueranmeldungen beim BZSt einzureichen und entsprechend auch die Steuern abzuführen sind. Die dem BZSt zum Berichtszeitpunkt vorliegenden Anträge werden voraussichtlich nicht bis zum 30. Juni 2022 bearbeitet werden können. Es ist damit zu rechnen, dass bis zum Auslaufen der Frist noch eine erhebliche Anzahl von Neuanträgen gestellt werden wird, sodass eine Bearbeitung vor dem 10. Oktober 2022 – dem nächsten Anmeldestichtag – durch das BZSt voraussichtlich nicht darstellbar sein wird. Daneben sieht auch die gesetzliche Bearbeitungsfrist für Freistellungsanträge vor, dass diese nur zu laufen beginnt, wenn alle für die Bearbeitung notwendigen Unterlagen eingereicht werden. Dies ist häufig nicht der Fall, sodass Nachfragen erforderlich werden, die die Bearbeitung weiter verzögern.

d. Konsequenzen

Mit den BMF-Schreiben vom 11. Februar 2021 und 14. Juli 2021 gewährten Verwaltungsvereinfachungen sind die untergesetzlichen Erleichterungsmöglichkeiten weitgehend erschöpft. Die Bearbeitung der vorliegenden und noch zu erwartenden Anträge ist in

zeitlicher Hinsicht voraussichtlich bis zum Stichtag nicht darstellbar. Hieraus würde sich ein doppelter Arbeitsaufwand durch daraus resultierende Steueranmeldungen und anschließende Erstattungen ergeben. Dieser Aufwand würde auf beiden Seiten – Steuerpflichtige und Verwaltung – entstehen. Verwaltungsseitig würde diese Aufwandsverdopplung die Fallbearbeitung der schon bestehenden Anträge weiter verlangsamen und die Fokussierung auf potentiell steueraufkommensstarke Fälle erheblich behindern. Eine klarere Fokussierung auf die relevanten und steueraufkommensstarken Fälle zum jetzigen Zeitpunkt ist daher notwendig. Die Bearbeitung weniger wichtiger Fälle könnte durch eine Verlängerung der Fristen des vereinfachten Verfahrens hinausgeschoben und allen Beteiligten dadurch Erleichterungen verschaffen werden.

3. Insbesondere: Drittlizenzen

Besondere Probleme stellen sich auch in Fällen, in denen die Rechteüberlassung oder -veräußerung nicht im Konzern selbst, sondern gegenüber Dritten erfolgt. Auch diese Vorgänge unterfallen der Steuerpflicht des § 49 EStG. Daraus ergeben sich zwangsläufig zusätzliche Informationsbeschaffungsprobleme auf Seiten der betroffenen Unternehmen im Vergleich zu konzerninternen Fällen. Die für die Prüfung – insbesondere der DBA-Entlastungsberechtigung – erforderlichen Informationen liegen in der Regel nur beim Vergütungsgläubiger vor. Im Fall der Auslizenzierung muss der abführungsverpflichtete Vergütungsschuldner diese Informationen für zurückliegende Veranlagungszeiträume beim Vergütungsgläubiger erlangen, der nicht zum eigenen Konzern gehört. Dieser Umstand wirft nach nachvollziehbarem Vortrag der Unternehmen und Berater häufig erhebliche praktische Probleme auf, wenn z.B. der damalige Vergütungsgläubiger nicht mehr existiert oder die Geschäftsbeziehung nicht mehr besteht und der damalige Vergütungsgläubiger kein Interesse an der verwaltungsaufwändigen Aufarbeitung vergangener Vorgänge hat, zumal er hiervon auch keinen Vorteil hat.

Eine Offenlegung von Drittlizenzen erfolgte durch die Konzerne aufgrund der dargestellten Ermittlungsschwierigkeiten bisher nur in sehr eingeschränktem Rahmen und in den weit überwiegenden Fällen mit wenig oder nicht hinreichend aussagekräftigen Angaben zu den zugrundeliegenden Strukturen.

Nach einer ersten Einschätzung und auf Grundlage der bisher vorliegenden Unterlagen können aber – neben regulären Registerfallgestaltungen – die folgenden zwei Fallkonstellationen identifiziert werden, bei denen ein signifikantes Abweichen von den Fallkonstellationen der

Innerkonzerngestaltungen festzustellen ist. Diese haben auch Auswirkungen auf ein mögliches Steueraufkommen aus diesen Fällen.:

- Im Rahmen der geschlossenen Lizenzverträge behält sich die Muttergesellschaft die Vergabe von Drittlizenzen vor und tritt als Vergütungsgläubigerin gegenüber Dritten auf. Die Rechte dürften auf der Grundlage der zur Verfügung stehenden Daten der Muttergesellschaft zuzuordnen sein.

Zumeist sind die im Rahmen der Registerfälle auftretenden Muttergesellschaften in einem DBA-Staat ansässig und erfüllen die Regelung des § 50d Absatz 3 Satz 2 EStG (i. d. R. Börsennotierung). Entsprechend dürfte in dieser Konstellation unter Berücksichtigung der DBA-Regelungen in der weit überwiegenden Zahl der Fälle kein Steuersubstrat im Inland verbleiben.

Im Rahmen von Lizenzverhältnissen zwischen Dritten erscheint es zudem unwahrscheinlich, dass die Lizenzzahlungen über eine steuerlich transparente Gesellschaft geleitet werden und die Personen, denen die Einkünfte zuzuordnen sind, nicht abkommensberechtigt sind.

- Die Vergabe von Drittlizenzen wird durch eine Gesellschaft vorgenommen (Drittlizenzierung), die ihrerseits die entsprechenden Lizenzrechte durch eine konzerninterne Überlassung von einer Gesellschaft erhält (Unterlizenzierung an Unterlizenznehmerin), die, beispielsweise aufgrund ihres Sitzes in einem Oasen-Staat (Erstlizenznehmerin), nicht entlastungsberechtigt ist.

Die Vergütung für die konzerninterne Lizenzüberlassung wird hierbei zumeist so bemessen, dass bei der Unterlizenznehmerin lediglich ein einstelliger Prozentsatz seiner Kosten als Gewinn verbleibt. Der restliche Gewinn wird als Lizenzgebühr an die nicht entlastungsberechtigte (Oasen-)Gesellschaft, die Erstlizenznehmerin, gezahlt.

Hieraus folgt, dass die aus der Drittlizenzierung stammenden Vergütung von der Unterlizenznehmerin beinahe ohne Abschläge in der konzerninternen Zahlung an die Erstlizenznehmerin, die nicht entlastungsberechtigte (Oasen-)Gesellschaft, weitergegeben werden. Im Rahmen der Weitergabe, die ebenfalls die Zahlung einer Lizenz für eine Rechteüberlassung darstellt, fällt deutsche Quellensteuer an, die aufgrund der fehlenden Entlastungsberechtigung der Erstlizenznehmerin auch in Deutschland verbleibt. Durch die Besteuerung des internen Lizenzflusses wird ein Großteil der Vergütung, die die Unterlizenznehmerin im Rahmen der Drittlizenzierung erhält, besteuert, da der Betrag im

Wesentlichen durchgereicht wird. Nur bezüglich des Kostenaufschlags bei der Unterlizenznehmerin ist überhaupt ein steuerlicher Mehrertrag durch die Einbeziehung der Drittlizenzen zu erwarten und auch dieser nur dann, wenn die Unterlizenznehmerin nicht entlastungsberechtigt ist. Im Übrigen sind die Vergütungen schon jetzt erfasst. Die Steuermehreinnahmen durch die Besteuerung der Drittlizenzen fallen im Verhältnis zur Vergütung regelmäßig nicht ins Gewicht.

Hieraus folgt, dass die gegenwärtige Datenlage dafür spricht, dass bei Drittlizenzen in einem weit geringeren Umfang Sachverhalte vorliegen, die im Ergebnis in Deutschland tatsächlich besteuert werden können. Gleichzeitig ist der Befolgungsaufwand bei Unternehmen noch deutlich höher, als bei Fällen innerhalb eines Konzerns oder einer Konzerngruppe und zum Teil in der Praxis wohl nur eingeschränkt umfassend erfüllbar.

Um hier abschließende Erkenntnisse zu erlangen, bedarf es aber weiterer Erfahrungen und einer weiteren Prüfung.

IV. Gang und Stand der Bearbeitung

1. Administrative Erleichterung durch Maßnahmen des BMF

Die Regelung zur Besteuerung der Registerfälle wurde in der Vergangenheit von den Unternehmen nicht beachtet. Daher entstand mit Aufkommen dieses Themas im Jahr 2020 eine Situation, in der eine im Detail hochkomplexe Regelung mit erheblichem Ermittlungsaufwand auf teilweise sehr weit zurückliegende Veranlagungszeiträume angewandt werden musste. Um den daraus erwachsenden praktischen Schwierigkeiten Rechnung zu tragen, hat das BMF im Rahmen des rechtlich Zulässigen umfassende Verwaltungsvereinfachungen in Abstimmung mit den Ländern festgelegt.

Mit BMF-Schreiben vom 11. Februar 2021 wurde eine Vereinfachungsregelung getroffen, nach der von einem Steuerabzug für die vergangenen Jahre (Zufluss der Lizenzvergütung bis zum 31. Dezember 2021 - Ausschlussfrist) nach § 50a Absatz 5 Satz 2 EStG unter bestimmten Voraussetzungen abgesehen werden kann. Hierfür muss sich aus dem auf den beschränkt steuerpflichtigen Vergütungsempfänger anwendbaren DBA ergeben, dass Deutschland kein Besteuerungsrecht für die Einkünfte zusteht und beim BZSt ein DBA-Freistellungsantrag nach Rz. 4 des besagten BMF-Schreibens gestellt werden (sog. vereinfachtes Verfahren).

Kernelement dieses vereinfachten Verfahrens ist die Möglichkeit, nachträglich einen Freistellungsantrag für bereits zugeflossene Vergütungen zu stellen. Dies führt zu einem erheblich geringeren Verwaltungsaufwand, da nicht – wie sonst in diesen Fällen vorgesehen – zunächst die Steuer angemeldet und abgeführt werden muss, bevor der abkommensberechtigte Vergütungsgläubiger die Erstattung der Steuer, soweit nach DBA kein Besteuerungsrecht besteht, beantragen und das BZST aufgrund dieses Antrags die Steuer wieder erstatten kann und muss.

Dieses Verfahren reizt die gesetzlichen Möglichkeiten zur Vereinfachung vollständig aus und ist nur aufgrund der bestehenden Sondersituation gerechtfertigt. Die Anwendung dieses vereinfachten Verfahrens gilt ausschließlich für Sachverhaltskonstellationen, bei denen eine Entlastungsberechtigung nach DBA oder § 50c EStG nicht zweifelhaft ist. Das vereinfachte Verfahren ist gerechtfertigt, da in diesen Fällen letztendlich keine Steuern in Deutschland anfallen würden, da eine entsprechende DBA-Berechtigung der Steuerpflichtigen besteht und aufgrund des fehlenden Erkennens der Registerfälle in der Vergangenheit erhebliche Nachermittlungen seitens der Steuerpflichtigen erforderlich sind. Auch in diesem Verfahren ist die Vorlage von bestimmten Unterlagen erforderlich, um den zuständigen Finanzbehörden die Überprüfung der Angaben der Steuerpflichtigen zu ermöglichen.

Da im Frühsommer 2021 sichtbar wurde, dass die im Schreiben vom 11. Februar 2021 gewährten Vereinfachungsregeln in der vorgegebenen Zeit den Unternehmen keine vollständige Aufarbeitung der Fälle erlauben, wurde die Antragsfrist des vereinfachten Verfahrens mit BMF-Schreiben vom 14. Juli 2021 auf den 30. Juni 2022 gleichlaufend mit der Verlängerung der Ausschlussfrist verlängert.

Dieses vereinfachte Verfahren wird von den betroffenen Unternehmen und der Beraterschaft auch als wesentliche Verfahrenserleichterung anerkannt, jedoch nicht als ausreichend angesehen. Weitere Erleichterungen stoßen jedoch zunehmend an rechtliche Grenzen, da die zuständigen Finanzbehörden ein Mindestmaß an Kontrolle der Angaben von Steuerpflichtigen haben müssen, da zwar ein Risikomanagement mit reduzierten Kontrollmaßnahmen grundsätzlich rechtlich zulässig ist, aber es hier Grenzen gibt und u. U. bei Vollzugsdefiziten gegen den Verfassungsgrundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verstoßen werden könnte.

2. Aufbau Know-How und Personal im BZSt

Da bis zur Mitte des Jahres 2020 die den Registerfällen zugrundeliegenden Fallstrukturen der Finanzverwaltung nicht bekannt waren, bestand bis dahin auch keine Erfahrung mit der Bearbeitung bei dem für die Besteuerung der Rechteüberlassungen ab 2014 zuständigen BZSt. Um die zu erwartende hohe Zahl an Nacherklärungen von Sachverhalten zu bewältigen, mussten im BZSt Strukturen, Personal und Know-How aufgebaut werden. Hierzu wurde Anfang Oktober 2020 zunächst eine Arbeitsgruppe eingerichtet. Aufgrund der in diesem Bereich ohnehin hohen Arbeitsbelastung war es erforderlich, eine eigenständige Säule für die Bearbeitung zu installieren. Es wurde eine entsprechende Haushaltsanforderung im Personalhaushalt 2022 gestellt. Durch eine BZSt-interne Zwischenfinanzierung der akut benötigten Stellen konnte im ersten Halbjahr 2021 eine eigene Säule unter (teilweise zeitanteiliger) Beteiligung von 12 Beschäftigten (eine Referatsleiterin, zwei Referent/-innen, sieben Sachbearbeiter/-innen und zwei Mitarbeiterinnen) des zuständigen Referats für die Fallbearbeitung eingerichtet werden. Einzelne Beschäftigte waren hierbei jeweils zu 50 % mit Aufgaben im Bereich der Registerfälle und dem regulären Entlastungsbereich befasst, der weiterhin funktionieren muss.

Im Laufe des zweiten Halbjahres 2021 war es möglich, die Aufgabe im BZSt weiter zu personalisieren, sodass dort nun derzeit eine Referatsleiterin, zwei Referent/-innen, 12 Sachbearbeiter/-innen des gehobenen Dienstes und zwei Mitarbeiter/-innen des mittleren Dienstes – teilweise zeitanteilig – mit der Bearbeitung der Registerfälle befasst sind. Weitere fünf Dienstposten des gehobenen und fünf Dienstposten des mittleren Dienstes sind derzeit noch für eine Besetzung vorgesehen.

Außerdem sind mit der Bearbeitung der ersten 26 hochpriorisierten Fälle im Hinblick auf die Berechnung und Überprüfung der Bemessungsgrundlage zeitanteilig ein Referatsleiter mit ca. 0,5 seiner Arbeitszeit sowie 22 Prüfer/-innen der Bundesbetriebsprüfung mit überschlüssig ca. 0,2 Vollzeitäquivalenten je bearbeitetem Fall befasst.

Im BZSt wurden zügig Strukturen geschaffen, um die Abarbeitung der Fälle zu gewährleisten. Die hierfür notwendigen personellen Ressourcen wurden zur Verfügung gestellt und mit Haushaltsmitteln unterlegt. Gleichwohl war für den Aufbau dieser Ressourcen einige Zeit erforderlich. Gleichzeitig wurden von den Unternehmen aufgrund divergierender Rechtsauffassungen zunächst nicht in ausreichendem Maß umfassende Unterlagen zur Bestimmung der zutreffenden Steuer zur Verfügung gestellt. Diese Situation hat sich gebessert.

Die Unternehmen arbeiten zum weit überwiegenden Teil umfassend und konstruktiv mit, auch wenn die Auffassungen in rechtlicher Hinsicht weiterhin weit auseinander liegen. Diese Gesamtkonstellation erklärt, warum erst in wenigen Fällen Bescheide erlassen werden konnten. Es ist damit zu rechnen, dass die Bescheidung der offenen Fälle sich beschleunigt und ein Abarbeiten der bestehenden Fälle zügig erfolgen kann.

3. Zusammenarbeit zwischen verschiedenen Finanzbehörden

Für die Bearbeitung der Registerfälle sind unterschiedliche Finanzbehörden des Bundes und der Länder zuständig. Aufgrund der Zuständigkeitsübertragung an das BZSt im Jahr 2013 ist dieses für die Bearbeitung aller Fälle zuständig, in denen die Vergütung für eine Rechteüberlassung nach dem 01. Januar 2014 zufließt. Für alle übrigen Fälle – also Rechteüberlassungen vor dem Jahr 2014 und Rechteveräußerungen – sind die Landesfinanzbehörden zuständig. Da in Registerfällen außer der Registereintragung ein weiterer innerstaatlicher Anknüpfungspunkt fehlt, sind die Finanzbehörden des Ortes zuständig, an dem das Register belegen ist. Da das deutsche Patent- und Markenregister in München geführt wird, sind in den meisten Fällen die bayerischen Finanzbehörden zuständig. Dies gilt für die Rechteüberlassungen vor 2014 und in vielen Fällen auch für Rechteveräußerungen danach.

Die bayerische Finanzverwaltung hat für die Bearbeitung der Registerfälle im Herbst 2020 eine sog. „TaskForce § 50a“ eingerichtet, an welcher sowohl Beschäftigte des Finanzamts München als auch des Bayerischen Landesamtes für Steuern beteiligt sind. Aufgrund der engen Verwobenheit der Zuständigkeiten der „TaskForce § 50a“ und des BZSt ist eine enge Zusammenarbeit zwischen den beteiligten Behörden erforderlich. Die für die Zusammenarbeit notwendigen Strukturen mussten zunächst bei den beteiligten Behörden geschaffen werden. Auch erfordert die Zuständigkeitsverteilung intensive Abstimmungen, da in der Regel Dauersachverhalte vorliegen, die einheitlich zu behandeln sind. Gleichzeitig können auch Veräußerungen und Überlassungen in einem Jahr bei einem Steuerpflichtigen vorliegen. Auch in diesen Fällen bedarf die Festsetzung der zutreffenden Steuer eine umfassende Abstimmung der Behörden. Dieser Vorgang ist zeitintensiv, lässt sich aufgrund der Fallkonstellationen aber nicht vermeiden. Da die Zusammenarbeit zwischen den beteiligten Steuerbehörden mittlerweile etabliert ist und gut läuft, ist damit zu rechnen, dass Reibungsverluste der Steuerbehörden mit den Steuerpflichtigen in Zukunft abgebaut werden und die Bearbeitung der Fälle hierdurch beschleunigt wird.

4. Zusammenarbeit mit den Steuerpflichtigen und deren Beratern

Die Zusammenarbeit mit Steuerpflichtigen und insbesondere deren Beratern ist geprägt von einer hochgradigen divergierenden Beurteilung der Rechtslage und den hieraus zwangsläufig resultierenden Konflikten.

Zunächst entsprach die weit überwiegende Mehrzahl der eingereichten Steueranmeldungen nicht vollständig den Vorgaben des BMF-Schreibens vom 11. Februar 2021, da diese zumeist auf einer zum Teil unsachgemäßen Ermittlung der Bemessungsgrundlage beruhen. Teilweise wurden mit Verweis auf das Anzweifeln einer bestehenden Steuerpflicht sogenannte Nullmeldungen, also Steueranmeldungen mit einer ausgewiesenen Steuer von 0 Euro, eingereicht und demnach keine Steuer entrichtet.

Nachdem die beteiligten Behörden auf die Befolgung der gesetzlichen Anforderungen und deren Auslegung durch die Finanzverwaltung hingewiesen wurden, reichten die betroffenen Unternehmen zumeist eine Vielzahl von Unterlagen und umfangreiche rechtliche Stellungnahmen ein, deren Auswertung zeitintensiv ist. Es ist ein Bemühen seitens der Berater zu erkennen, Unterlagen möglichst umfassend zur Verfügung zu stellen und die Fälle zeitnah zu einem Abschluss zu bringen. Daher stellt sich die Mitarbeit trotz einer grundsätzlich konfliktbehafteten Situation zwischenzeitlich in der Mehrzahl der Fälle als zufriedenstellend dar. Gleichwohl liegt auch im Umstand der unterschiedlichen Beurteilung der Fälle und den hieraus resultierenden Ermittlungsarbeiten beider Seiten und den notwendigen Erörterungen ein Grund für die lange Bearbeitungsdauer.

5. Bisher eingegangene Anmeldungen und Anträge

a. Steueranmeldungen

Bereits im Jahr 2020 reichten 41 Vergütungsschuldner beim BZSt insgesamt 553 (Quartals-) Steueranmeldungen ein und meldeten dabei eine Steuer von rund 75.620.000 Euro an. Diese Zahlen stiegen im Laufe des Jahres 2021 weiter an, wobei insbesondere im II. Quartal ein sprunghafter Anstieg verzeichnet werden konnte. Zu Ende 2021 lagen dementsprechend 3.065 Steueranmeldungen von 219 unterschiedlichen Vergütungsschuldner und einer Steuer von insgesamt rund 133.610.000 Euro vor.

Mit Stand 19. Mai 2022 wurden insgesamt 3.294 Quartalssteueranmeldungen mit einer Steuer in Höhe von insgesamt rund 138.860.000 Euro von 238 Vergütungsschuldner eingereicht. Die

eingereichten Anmeldungen stehen grundsätzlich mit Offenlegungsschreiben im Zusammenhang. Die Anzahl der Gesellschaften, die ohne entsprechendes Offenlegungsschreiben Anmeldungen eingereicht haben, ist bisher sehr gering.

Gegen 1.227 der eingegangenen Steueranmeldungen wurde seitens des Steuerentrichtungspflichtigen sofort Einspruch eingelegt.

Seit 2020 stieg die Zahl der Vergütungsschuldner, die Steueranmeldungen einreichen, kontinuierlich an. Der zunächst sprunghafte und dann mäßigere Anstieg der eingereichten Steueranmeldungen lässt sich hierbei insbesondere auf die zu Beginn stattfindenden Nachmeldungen für bereits vergangene Quartale (bis in das Jahr 2014) von mehreren Gesellschaften zurückführen. Die Höhe der angemeldeten Steuer stieg gleichermaßen an.

b. Freistellungsanträge

Insgesamt wurden beim BZSt 4.094 Anträge auf reguläre Freistellung oder Erstattung oder auf Freistellung im sog. vereinfachten Verfahren für die Vergangenheit nach Rz. 4 des BMF-Schreibens vom 11. Februar 2021 gestellt. Dabei handelt es sich um 1.493 Anträge auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung gem. § 50c Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 EStG mit Wirkung für die Zukunft sowie um 102 Anträge auf Erteilung eines Freistellungsbescheides (Erstattung) gem. § 50c Absatz 3 EStG, die auf 21 Vergütungsgläubiger entfallen und zehn Konzerngruppen zugeordnet werden können. 2.499 Anträge entfallen auf das vereinfachte Verfahren.

c. Erwartetes weiteres Volumen

Seitens der betroffenen Unternehmen und der Beraterschaft wird dem BZSt signalisiert, dass aufgrund der sehr umfangreichen Arbeiten zur Ermittlung der Sachverhalte, in sehr vielen Fällen noch keine Steueranmeldungen und Freistellungsanträge eingereicht werden konnten. Daher wird insbesondere mit Blick auf die bisherige Beendigung des vereinfachten Verfahrens zum 30. Juni 2022 mit einem sehr starken Antragseingang im Juni gerechnet. Dieser zeichnet sich schon jetzt ab, da ein klarer Anstieg des Eingangsvolumens beim BZSt erkennbar ist. Aufgrund des hohen Antragseingangs ist es gegenwärtig nicht möglich, alle Anträge zeitnah zu registrieren. Nach Erkenntnissen des BZSt ist aber davon auszugehen, dass allein seit Anfang Dezember 2021 über 1.000 Anträge auf Teilnahme am vereinfachten Verfahren eingegangen sind.

6. Stand der Bearbeitung

a. Steueranmeldungen

Zur strukturierten Abarbeitung der Fälle wurde die Fallbearbeitung priorisiert und eine Gruppe von 56 vorrangig zu bearbeitenden, sogenannten „Prio-Fällen“, gebildet. Dabei werden innerhalb eines „Prio-Falls“ alle Lizenzverhältnisse einer Konzerngruppe betrachtet. Insbesondere werden hierbei alle Steueranmeldungen der zugehörigen Vergütungsschuldner betrachtet.

Bisher wurden in einigen Fällen Steuerbescheide erlassen. Diese umfassen im betreffenden Streitjahr sowohl einen umfangreichen Veräußerungsvorgang, als auch die laufende Rechteüberlassung.

Von den insgesamt abgegebenen Steueranmeldungen entfallen insgesamt 771 (Quartals-) Steueranmeldungen und eine Steuersumme von ca. 31.700.000 Euro auf die sich aktuell in Bearbeitung befindlichen 56 „Prio-Fälle“. Von 18 der hierbei geprüften Konzerngruppen wurden keine Steueranmeldungen eingereicht, vier Konzerngruppen haben sog. Null-Meldungen eingereicht.

Bereits jetzt zeigt sich, dass im Rahmen der sich derzeit prioritär in Bearbeitung befindenden 56 Fälle etwaige eingereichte Steueranmeldungen mit hoher Wahrscheinlichkeit in einer Vielzahl der Fälle zum Teil deutlich nach oben zu korrigieren sein werden. Dies wird oft im Schätzungswege zu erfolgen haben. Nur in zwei dieser Fälle wird die Berechnung der Bemessungsgrundlage der Steuerpflichtigen und die eingereichten Steueranmeldungen akzeptiert werden können (betrifft insgesamt 14 Steueranmeldungen).

In weiteren fünf Fällen laufen letzte Abstimmungsarbeiten zwischen den beteiligten Behörden, sodass auch hier in Kürze mit einer Bescheiderteilung zu rechnen ist.

b. Freistellungsanträge

Bisher wurden von den eingegangenen Anträgen auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung in 105 Fällen Bescheinigungen ausgestellt. Hiervon entfallen 60 auf Freistellungsbescheinigungen für die Zukunft, 32 auf Freistellungsbescheinigungen im vereinfachten Verfahren für vergangene Besteuerungszeiträume und 13 auf Freistellungsbescheide. Bislang wurde ein ablehnender Bescheid aufgrund fehlender Mitwirkung hinsichtlich einer beantragten Freistellungsbescheinigung für die Zukunft erteilt.

Es ist zu berücksichtigen, dass im Falle einer beabsichtigten Ablehnung die Unternehmen regelmäßig anzuhören sind und ggf. weitere Unterlagen zu prüfen sind, sodass dieser Vorgang in der Regel mehr Zeit in Anspruch nimmt. Im vereinfachten Verfahren führt die Versagung des Zugangs zum vereinfachten Verfahren nicht zu einer Ablehnung der Freistellung, sondern zu einer Überführung ins reguläre Verfahren. Der Zugang zum vereinfachten Verfahren wurde bisher in keinem Fall versagt.

Die Anzahl der Vergütungsgläubiger, gegenüber denen bereits eine positive Entlastungsberechtigung (in Bezug auf ein konkretes Lizenzverhältnis) attestiert wurde und bei denen wegen ihrer DBA-Berechtigung Deutschland für die Einkünfte aus der Überlassung von Rechten, die in inländische Register eingetragen sind, daher kein Besteuerungsrecht zusteht, beläuft sich bisher auf 20. Hieraus kann zum einen aufgrund der hohen Zahl an weiteren Anträgen und zum anderen, da hierbei nur die Gesellschaften Berücksichtigung finden können, die sich an das BZSt gewandt haben, jedoch nicht geschlossen werden, wie viele Vergütungsgläubiger insgesamt den Registertatbestand des § 49 erfüllt haben und DBA-berechtigt sind.

V. Steuerliches Mehraufkommen und Fortschreibung in die Zukunft

Die Auswertung der bisher durch die zuständigen Behörden bearbeiteten Fälle hat gezeigt, dass für die Vergangenheit mit einem erheblichen steuerlichen Mehraufkommen zu rechnen ist (dazu unter 1.).

Gleichzeitig zeigt sich aber auch, dass sich das steuerliche Mehraufkommen nicht in die Zukunft fortschreiben lassen wird. Vielmehr ist in der Zukunft mit erheblich niedrigeren Steuerzahlungen zu rechnen. Theoretisch kann die Besteuerung durch entsprechende Gestaltung vollständig vermieden werden (dazu unter 2.).

1. Steuerliches Mehraufkommen

Ein steuerliches Mehraufkommen ergibt sich in der Vergangenheit nur in Fällen, in denen die maßgeblichen Rechte in Steuerjurisdiktionen verlagert wurden, mit denen Deutschland kein DBA abgeschlossen hat. Die Ausführungen zum Steuerlehraufkommen beziehen sich damit nur auf solche Fälle.

a. Bisher festgesetzte Steuern

Bisher konnten durch die zuständigen Finanzbehörden **Steuern in Höhe von** insgesamt rund **900 Mio. Euro** festgesetzt werden.

Sämtliche Bescheide befinden sich derzeit im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren. Es ist nicht auszuschließen, dass sich die Steuerfestsetzungen im Rahmen des Rechtsbehelfsverfahrens aufgrund von neuen Tatsachen verändern.

b. Zu erwartende Festsetzungen für die Vergangenheit

Die Bescheidung in weiteren Fällen ist seitens der zuständigen Finanzbehörden in Kürze vorgesehen. Auch in diesen, aber auch bei den sich noch in einem früheren Stadium der Bearbeitung befindlichen Fällen ist zu erkennen, dass hohe Steuernachzahlungen festgesetzt werden. Aufgrund der spezifischen Fallkonstellationen findet in diesen Fällen kein DBA Anwendung, sodass der inländische Besteuerungsanspruch nicht beschränkt wird.

In diesen Fällen ergeben sich zum einen verschiedene prototypische Fragen der Schätzung von Bemessungsgrundlagen und zum anderen Fragen nach der Auslegung bestimmter DBA-Bestimmungen. Hier wird angestrebt, in einem Musterfall diese Fragestellungen gerichtlich klären zu lassen.

Insgesamt zeigt die Bearbeitung der Fälle, dass bei Fallkonstellationen, in denen ein DBA nicht anwendbar ist, mit zum Teil **sehr hohen Steuernachzahlungen zu rechnen ist**. Eine verlässliche Quantifizierung der zu erwartenden Gesamtsumme ist gegenwärtig noch nicht möglich.

c. Fälle mit DBA Berechtigung

Klarstellend sei darauf hingewiesen, dass in der **weit überwiegenden Zahl** der potentiell in Deutschland aufgrund der Registerfallbesteuerung steuerpflichtigen Fälle, **aufgrund der DBA-Berechtigung in Deutschland keine Steuer entsteht und kein Mehraufkommen** aus diesen Fällen zu erwarten ist.

2. Keine Fortschreibung in die Zukunft

Die im Zusammenhang mit der Besteuerung von Registerfällen relevanten Lizenz- und Beteiligungsstrukturen unterliegen in den vergangenen Jahren einer stetigen Revision und Anpassung durch die Konzerne. Seit dem Jahr 2018 lassen sich vermehrt Umstrukturierungen in

den konzerninternen Lizenzverhältnissen beobachten. Durch die Verlagerung der Rechte und der damit verbundenen Lizenzketten in Staaten mit denen Deutschland ein DBA abgeschlossen hat, kann der aufgrund der Regelung zur Registerfallbesteuerung in § 49 EStG von Deutschland geltend gemachte, innerstaatliche Besteuerungsanspruch, ausgeschlossen sein.

Zur Validierung dieser Beobachtung hat das BZSt bei 40 Konzernen und Konzerngruppen die offengelegten Unterlagen insbesondere im Hinblick auf eine mögliche Umstrukturierung und einen daraus resultierenden Wegfall inländischen Steuersubstrats untersucht.

Von den untersuchten Konzernen haben 35 Konzerne ihre konzerninternen Lizenzüberlassungen derart umstrukturiert, dass nach den dem BZSt vorliegenden Unterlagen nach der Umstrukturierung von einem Wegfall der Besteuerungsmöglichkeit im Rahmen der Registerfallbesteuerung des § 49 EStG ausgegangen werden kann. Diese Umstrukturierungen fanden insbesondere in den Jahren 2019 und 2020 statt. In vielen Fällen erfolgten sie im Wege der Verlagerung der gegenständlichen Rechte von der Oasengesellschaft auf eine Gesellschaft, die sich auf den Schutz eines DBA berufen kann (sog. Onshoring). In anderen Fällen hat die Oasengesellschaft ihren steuerlichen Sitz in einen Staat verlegt, mit dem Deutschland ein DBA geschlossen hat, oder wurde mit einer Gesellschaft verschmolzen, mit steuerlichem Sitz in einem solchen Staat.

Bei vier der untersuchten Konzerne konnte aus den vorliegenden Unterlagen eine entsprechende Umgestaltung der Lizenzstränge im Konzern bisher nicht nachvollzogen werden. Es ist nicht ausgeschlossen, dass eine solche Umgestaltung noch stattfinden wird. Diese dürfte jederzeit unproblematisch möglich sein und aufgrund der zu erwartenden hohen Steuernachzahlungen erwartungsgemäß auch durchgeführt werden.

In einem untersuchten Fall sind von Beginn an nur Vergütungen für Rechteüberlassungen gewährt worden, welche aufgrund eines anwendbaren DBA in Deutschland nicht besteuert werden dürfen, sodass hier schon in der Vergangenheit keine Steuer angefallen ist.

Zusammenfassend zeigt eine erste Beurteilung der dem BZSt vorliegenden Unterlagen, dass nur bei einem sehr kleinen Teil der betrachteten Fälle mit einem Steueraufkommen in der Zukunft zu rechnen ist. In nahezu **90 Prozent der Fälle dürfte keine Steuer mehr entstehen**. Auch in den bisher nicht erkennbar umstrukturierten Fällen **kann die deutsche Besteuerung durch eine entsprechende Umgestaltung relativ einfach vermieden werden**, so dass auch bei diesen Fällen eine Umstrukturierung und eine damit verbundene Reduzierung oder ein vollständiger

Rückgang von Steuereinnahmen nicht unwahrscheinlich ist. Positiv lässt sich dabei feststellen, dass Rechte und damit IP nunmehr von den Konzernen nicht mehr in Staaten, mit denen Deutschland kein DBA geschlossen hat, sondern in DBA-Staaten gehalten wird. Damit werden potentielle Steueroasen – mit denen Deutschland keine DBA abschließt – als Standort für in Deutschland in Register eingetragene IP unattraktiver.

Gerade der Zeitpunkt der beobachteten Umgestaltungen in den Jahren 2019 und 2020, also noch vor der Veröffentlichung des ersten BMF-Schreibens, legt aber nahe, dass es sich hierbei nicht in erster Linie um eine Gestaltungsreaktion auf die deutsche Registerfallbesteuerung, sondern auf den in diesen Jahren öffentlich breit diskutierten Prozess der Einführung einer globalen effektiven Mindestbesteuerung handelt. Denn auch für die globale effektive Mindestbesteuerung ist es aus Unternehmenssicht sinnvoll, IP in Staaten zu halten, die eine effektive Mindestbesteuerung sicherstellen, was bei Staaten regelmäßig zu erwarten ist, mit denen Deutschland ein DBA geschlossen hat. Der begrüßenswerte Lenkungseffekt träte damit unabhängig von der innerstaatlichen Behandlung der Registerfälle ein.

VI. Internationales Umfeld

International ist die Registerfallbesteuerung insbesondere vor dem Hintergrund zweier maßgeblicher Topoi zu beleuchten. Erstens wird die Regelung im Ausland als unilateral und exterritorial wahrgenommen und daher, seitdem sie in den Fokus der Aufmerksamkeit gerückt ist, scharf kritisiert (dazu unter 1.). Zweitens befindet sich das internationale Steuerrecht aufgrund der im Rahmen des Inclusive Framework on BEPS gefundenen Einigung auf eine globale effektive Mindestbesteuerung (Säule 2) und der partiellen Neuallokation von Besteuerungsrechten (Säule 1) in einem tiefgreifenden Wandel. Diese grundsätzliche Neuausrichtung des internationalen Besteuerungssystems lässt die Notwendigkeit der Anknüpfung des deutschen Besteuerungsrechts an eine bloße Registereintragung in einem neuen Licht erscheinen (dazu unter 2.).

1. Internationale Kritik an der geltenden Rechtslage

Von Seiten unserer internationalen Partner wurde vielfach Kritik an der deutschen Besteuerung der Registerfälle erhoben und diese direkt gegenüber dem BMF adressiert. Im Kern wurde signalisiert, dass die Regelung von anderen Staaten als unilaterale Maßnahme mit exterritorialer Wirkung wahrgenommen wird. Dies sei vor dem Hintergrund einer im internationalen Konsens weiterentwickelten internationalen Steuerrechtsordnung jedenfalls nicht mehr zeitgemäß und damit aus Sicht dieser Staaten abzuschaffen. Zur Begründung wird dabei insbesondere die

Einigung auf die partielle Neuallokation von Besteuerungsrechten (Säule 1) im Rahmen des IF on BEPS herangezogen. Im Gegenzug zur partiellen Neuallokation habe man sich darauf geeinigt, dass Digitalsteuern und wesensähnliche Steuern abzuschaffen seien. Die Anknüpfung eines Besteuerungstatbestands für Rechte ausschließlich an die Eintragung in ein Register habe faktisch zur Konsequenz, dass die Regelung IP unabhängig von dem Ort besteuert würde, an dem es tatsächlich gehalten werde. Aufgrund der Regelungen zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage anhand der auf Deutschland entfallenden Umsätze habe dies in vielen Fällen eine ähnliche Wirkung, wie eine Digitalsteuer. Zwar ist diese Kritik im Ergebnis steuerfachlich nicht zutreffend, da die Besteuerung der Säule 1 völlig losgelöst von einer Anknüpfung an die Eintragung von Rechten zu einer Neuverteilung der Besteuerungsrechte führt; jedoch sind die Einwände der Staaten politisch gleichwohl ernst zu nehmen.

Gerade Staaten, die der Einführung der Säule 1 lange skeptisch gegenüber standen, dürften mit der Einigung weitergehende Erwartungen verbunden haben. Hierunter dürfte auch die Erwartung fallen, dass Besteuerungsrechte, die die Besteuerung von IP betreffen und zu extensiven nationalen Besteuerungsrechten führen, im Gegenzug zur Aufgabe von Besteuerungssubstrat im Rahmen der Säule 1 zurückgenommen werden. Es liegt daher nahe, dass eine Rücknahme der Besteuerung dazu führen könnte, dass der innerstaatliche Umsetzungsprozess zur Säule 1 in diesen Staaten befördert würde und damit dem wichtigen Ziel gedient wäre, eine globale Einführung des Zwei-Säulen-Modells zu erreichen.

2. Implikationen der Säulen 1 und 2

Die Einführung der globalen effektiven Mindestbesteuerung und der partiellen Neuallokation der Besteuerungsrechte haben darüber hinaus Rückwirkungen auf die steuerrechtliche Rechtfertigung der inländischen Besteuerung der Registerfälle. Die Besteuerung greift schon heute im Ergebnis nur dann, wenn Deutschland an der Besteuerung nicht durch ein DBA gehindert ist, was regelmäßig der Fall ist, wenn der beschränkt Steuerpflichtige in einem DBA-Staat ansässig ist. Vor diesem Hintergrund kann die deutsche Regelung so verstanden werden, dass sie bei besonders leicht zu verlagernden Wirtschaftsgütern, wie Rechten, die Notwendigkeit eines hinreichenden Inlandsbezugs schon bei Eintragung der Rechte in ein deutsches Register und damit bei Vorliegen eines Mindestmaßes des Inlandsbezugs ausreichen lässt.

Durch die Einführung der globalen effektiven Mindestbesteuerung wird international eine effektive Mindestbesteuerung sichergestellt. Damit wird die Verlagerung von mobilen Wirtschaftsgütern, insbesondere IP, in Steueroasen unattraktiv. Gerade die beobachteten

Gestaltungsreaktionen der untersuchten Unternehmen zeigen, dass die Wirtschaft hierauf durch die Verlagerung der IP in DBA Staaten reagiert und so eine Mindestbesteuerung sichergestellt wird. Insoweit sinkt das praktische Bedürfnis für eine Besteuerung von IP aufgrund der Eintragung in ein Register, da die Besteuerung in diesen Staaten sichergestellt ist und gleichzeitig das zu erwartende Steueraufkommen aus diesen Regelungen massiv sinkt. Ob die mit hohem Verwaltungs- und Befolgungsaufwand verbundene Registerfallbesteuerung für die noch verbleibenden Fallgestaltungen aufrechterhalten werden sollte, ist daher zu hinterfragen.

Gleichzeitig zeigt die Einigung auf die partielle Neuallokation von Besteuerungsrechten, die vor allem Digitalkonzerne treffen soll, die eine erhebliche wirtschaftliche Tätigkeit in Marktstaaten entfalten, ohne vor Ort präsent zu sein, dass das Problem durch die Staatengemeinschaft durch die Schaffung eines neuen Besteuerungsrechts adressiert wurde. Ein zusätzliches an die bloße Eintragung von IP anknüpfendes Besteuerungsrecht wäre vor diesem Hintergrund zusätzlich begründungsbedürftig. Auch dies ist bei der Frage nach der Zukunft der Registerfallbesteuerung zu berücksichtigen.

3. Fazit

Die Ausführungen unter VI.1 und VI.2 zeigen, dass die Registerfallbesteuerung insbesondere vor dem Hintergrund der globalen Entwicklungen im Rahmen des Zwei-Säulen-Prozesses kritisch zu hinterfragen ist. Dabei sollte auch berücksichtigt werden, dass Deutschland ein Interesse an einem international abgestimmten Besteuerungssystem hat, welches durch die multilateralen Einigungen auf die globale effektive Mindestbesteuerung und die partielle Neuallokation von Besteuerungsrechten erreicht wurde.