

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	I
Inhaltsverzeichnis	III
Abkürzungsverzeichnis	XIII
Einleitung	1
Gang der Untersuchung	3
Kapitel 1: Gestaltungen mit Lizenzboxen im deutschen Steuerrecht	5
A. Lizenzboxen	5
I. Arten und Ausgestaltung	5
II. Förderung von Forschung und Entwicklung durch Lizenzboxen	7
III. Verbreitung und effektive Besteuerung durch Lizenzboxen.....	7
IV. Qualifizierte immaterielle Wirtschaftsgüter.....	9
V. Qualifizierte Einkünfte	10
VI. Zugekaufte immaterielle Wirtschaftsgüter.....	11
B. Lizenzen im deutschen Zivilrecht	13
I. Lizenzgegenstände	13
1. Gewerbliche Schutzrechte.....	13
a.) Patent.....	13
b.) Gebrauchsmuster	14
c.) Design	14
d.) Marke	15
2. Sonstige immaterielle Wirtschaftsgüter	16
a.) Urheberrechte	16
b.) Know-how	17
II. Lizenzverträge.....	17
1. Rechtsnatur und dogmatische Einordnung	18
2. Arten und Umfang des Lizenzvertrags	19
a.) Ausschließliche Lizenz.....	19
b.) Einfache Lizenz.....	20

3.	Vertragliche Pflichten des Lizenzgebers.....	20
a.)	Wirkung der Lizenzierung	21
b.)	Lizenzvertragliches Verfügungsgeschäft	21
c.)	Wirkung von Know-how-Lizenzverträgen.....	22
4.	Pflichten des Lizenznehmers.....	22
5.	Sukzessionsschutz	22
6.	Unterlizenz.....	23
C.	Gestaltungen mit Lizenzboxen aus Sicht des deutschen Steuerrechts ...	24
I.	Einfaches Lizenzboxmodell.....	24
II.	Besteuerungsrechte an Lizenzgebühren	25
1.	Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	25
a.)	Art. 12 OECD-MA	26
aa.)	Voraussetzungen nach Abs. 1	26
bb.)	Lizenzgegenstände nach Art. 12 Abs. 2 OECD-MA	29
cc.)	Ausnahmen vom Ausschluss des Quellenbesteuerungsrechts.....	30
dd.)	Verhältnis von Lizenzgebühren und Veräußerungsgewinnen.....	32
b.)	Abweichungen deutscher DBA	33
aa.)	Besteuerungsrecht des Quellenstaats in deutschen DBA	33
bb.)	Lizenzgegenstände in deutschen DBA	34
2.	Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie	34
a.)	Persönlicher Anwendungsbereich	35
aa.)	Unternehmen.....	35
bb.)	In einem Mitgliedsstaat niedergelassen	36
cc.)	Keine subjektive Steuerbefreiung.....	36
dd.)	Betriebsstätten	36
ee.)	Verbundene Unternehmen	37
ff.)	Nutzungsberechtigter der Lizenzgebühren.....	37
b.)	Sachlicher Anwendungsbereich.....	38
3.	Verhältnis von DBA und Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie.....	38
4.	Zwischenergebnis	39

III. Besteuerung des Lizenzgebers in Deutschland.....	39
1. Steuerpflicht in Deutschland.....	39
2. Inländische Einkünfte.....	40
a.) § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f) EStG.....	41
aa.) Gewerbliche Einkünfte	42
bb.) Vermietung und Verpachtung von Rechten	42
cc.) Veräußerung von Rechten.....	43
(1) Die verbrauchende Rechteüberlassung in der Rechtsprechung... 44	
(2) BFH zum „total buy out-Vertrag“ bei Urheberrechten.....	44
(3) Zwischenergebnis.....	45
dd.) Inländische Registerrechte.....	46
ee.) Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte	46
b.) § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG	48
c.) § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG.....	49
d.) Zusammenfassung	50
3. Steuerabzugs nach § 50a Abs. 1 Nr. 3, Abs. 5 EStG.....	51
a.) Steuerschuldner und -abzugsverpflichteter	51
b.) Erfasste immaterielle Wirtschaftsgüter	52
c.) Kein Steuerabzug bei Veräußerungen.....	52
d.) Höhe und Bemessungsgrundlage des Steuerabzugs	53
4. Entlastung vom Steuerabzug.....	54
a.) Entlastung durch DBA.....	55
aa.) Erstattungsverfahren nach § 50d Abs. 1 EStG	55
bb.) Freistellungsverfahren nach § 50d Abs. 2 S. 1 EStG.....	56
b.) Entlastung durch die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie	56
aa.) Voraussetzungen und Rechtsfolge	56
bb.) Verfahrensrechtliche Umsetzung	57
c.) Verhältnis der materiellrechtlichen Entlastungsansprüche	58
5. Zwischenergebnis.....	58
IV. Besteuerung des Lizenznehmers in Deutschland	59

1. Betriebsausgabenabzug	59
2. Gewerbesteuerliche Hinzurechnung.....	60
a.) Aufwendungen für die befristete Überlassung von Rechten.....	60
b.) Vereinbarkeit mit der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie	61
3. Zwischenergebnis	61
V. Lizenzboxgestaltungen multinationaler Konzerne	62
1. Ansiedlung immaterieller Wirtschaftsgüter in Lizenzboxstaaten	63
a.) Verlagerung immaterieller Wirtschaftsgüter.....	63
aa.) Stille Reserven immaterieller Wirtschaftsgüter in Deutschland....	63
bb.) Realisierung stiller Reserven bei der Verlagerung	64
b.) Eigenforschung	66
c.) Auftragsforschung	67
aa.) Vertragsarten.....	67
bb.) Steuerliche Beurteilung von Auftragsforschung	68
d.) Umlageverträge	69
e.) Zusammenfassung	69
2. Kettengestaltungen.....	70
VI. Steuerrechtliche Grenzen für Gestaltungen mit Lizenzboxen	72
1. Hinzurechnungsbesteuerung.....	72
a.) Voraussetzungen	72
aa.) Ausländische Gesellschaft	72
bb.) Beherrschung durch inländische Gesellschafter	73
cc.) Einkünfte aus passivem Erwerb	73
dd.) Niedrige Besteuerung gem. § 8 Abs. 3 AStG.....	75
ee.) Kettensachverhalte.....	75
ff.) Aktivitätstest gem. § 8 Abs. 2 AStG	75
b.) Hinzurechnungsbetrag.....	76
c.) Personengesellschaften und Betriebsstätten als Lizenzgeber	77
d.) Wirkung bei Lizenzboxgestaltungen	78
2. § 50d Abs. 3 EStG	79

a.) Keine persönliche Entlastungsberechtigung	79
b.) Keine sachliche Entlastungsberechtigung	80
c.) Rechtsfolge	81
d.) Unvereinbarkeit mit Unionsrecht	81
3. § 50g Abs. 4 EStG	82
4. Zusammenfassung	84
D. Kritik an Lizenzboxen in der Form eines back end tax regimes	85
I. Thesen der Kritiker	85
II. Stellungnahme zur Kritik	87
III. Das eigentliche Problem	87
Kapitel 2: Internationale Maßnahmen gegen Gestaltungen mit Lizenzboxen	91
A. Europäisches Beihilferecht	91
I. Begriff und Zweck	92
II. Begünstigung	92
III. Begünstigung vom Staat oder aus staatlichen Mitteln	93
IV. Verfälschung des Wettbewerbs sowie Beeinträchtigung des Handels ..	94
V. Selektivität von Lizenzboxen	95
1. De-jure Selektivität	97
a.) Ermittlung des Referenzsystems	98
b.) Abweichung vom Referenzsystem	99
c.) Rechtfertigung der Abweichung	101
2. De-facto Selektivität	101
VI. Zusammenfassung	103
B. Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)	104
I. Das BEPS-Projekt – Einführung	104
II. BEPS – Aktionspunkt 5	104
1. Schädliche präferenzielle Regelungen	105
a.) Merkmale einer präferenziellen Regelung	105
b.) Faktoren einer potenziell schädlichen Regelung	106
c.) Exkulpation von der potenziellen Schädlichkeit	107

2. Neuausrichtung unter Aktionspunkt 5.....	108
3. Nexus-Ansatz	109
a.) Nexus-Verhältnis.....	110
b.) Qualifizierte Steuerpflichtige	112
c.) Qualifizierte immaterielle Wirtschaftsgüter.....	112
aa.) Definition nach dem Nexus-Ansatz	112
bb.) Zusammenfassung	115
d.) Qualifizierte Ausgaben.....	116
aa.) Auftragsforschung	116
bb.) Erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter.....	118
cc.) Up-lift.....	120
e.) Gesamtausgaben.....	121
f.) Erweitertes Nexus-Verhältnis	122
g.) Erfasste Einkünfte	123
h.) Nachverfolgung.....	124
i.) Widerlegbare Vermutung	125
4. Stellungnahme zum Nexus-Ansatz.....	126
5. Umsetzungszeitraum und Bestandsschutz	127
6. Verbindlichkeit des BEPS-Abschlussberichts.....	127
III. Aktueller Stand der Umsetzung des Nexus-Ansatzes	128
Kapitel 3: Lizenzschanke nach § 4j EStG als nationale Gegenmaßnahme	
.....	133
A. Genese und Zielsetzung der Norm.....	133
I. Gesetzgebungsverfahren	134
II. Zielsetzung des Gesetzgebers.....	134
III. Zeitlicher Anwendungsbereich der Lizenzschanke	135
B. Tatbestand des § 4j EStG	136
I. Persönlicher Anwendungsbereich.....	136
1. Erfasste Steuerpflichtige	136
2. Betriebsstätten	136
3. Näheverhältnis zwischen Gläubiger und Schuldner	137

a.)	Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 AStG	138
b.)	Personengesellschaften und Mitunternehmerschaften.....	138
aa.)	Die Mitunternehmerschaft im EStG	138
bb.)	Lösung durch Qualifikation im AStG?	139
cc.)	Verweisproblematik in § 4j EStG	141
dd.)	Partielle Rechtsgrundverweisung.....	142
c.)	Fallgruppen des Nahestehens gem. § 1 Abs. 2 AStG	142
aa.)	Wesentliche Beteiligung	143
bb.)	Beherrschender Einfluss	143
cc.)	Wesentliche Beteiligung oder Beherrschung durch Dritte	144
dd.)	Einflussnahme oder Eigeninteresse.....	144
d.)	Anwendbarkeit zwischen Stammhaus und Betriebsstätte	145
aa.)	Meinungsstand	145
bb.)	Stellungnahme	147
II.	Sachlicher Anwendungsbereich	148
1.	Aufwendungen für Rechteüberlassungen	148
2.	Präferenzregelung	149
a.)	Abweichung von der Regelbesteuerung	149
b.)	Zielrichtung der Präferenzregelungen.....	151
aa.)	Grammatikalische Auslegung.....	152
bb.)	Systematische Auslegung	153
cc.)	Historische und teleologische Auslegung	154
dd.)	Zwischenergebnis	155
c.)	Niedrige Besteuerung	156
aa.)	Grundsatz nach § 4j Abs. 2 S. 1 EStG	156
bb.)	Schwellenwert	156
cc.)	Einnahmebezogene Betrachtung	157
(1)	Kritik an der einnahmebezogenen Betrachtung	158
(2)	Stellungnahme.....	159
dd.)	Berechnung der Steuerbelastung § 4j Abs. 2 S. 2 EStG	159

(1) Ermittlung der Belastung	160
(2) Quellensteuern	161
ee.) Abweichende Zurechnung oder Besteuerung	162
(1) Transparente Besteuerung	163
(2) Gruppenbesteuerungsregime	164
(3) Ausländische Hinzurechnungsbesteuerung	164
(4) Zwischenergebnis	165
ff.) § 4j Abs. 2 S. 4 EStG	166
d.) Faktisch nur grenzüberschreitende Fälle der Lizenzschranke	167
e.) Zusammenfassung	168
III. Zwischenschaltungsfälle	169
1. Zwischenschaltung von „Hochsteuerländern“	169
2. Präferenzregelungen auf mehreren Stufen	171
3. Kaskadeneffekte	172
C. Ausnahmen	174
I. Nexus-Ansatz	174
1. Genese der Ausnahme	174
2. Prüfung der Ausnahme	175
a.) Erste Prüfungsebene	175
b.) Zweite Prüfungsebene	176
aa.) Keine partielle Ausnahme	176
bb.) Lizenzgegenstandbezogene Auslegung	178
3. Praktische Wirkung	179
4. Probleme der Anwendung	180
5. Zusammenfassung	181
II. Hinzurechnungsbesteuerung	181
1. Verhältnis der Lizenzschranke zur Hinzurechnungsbesteuerung	181
a.) Auseinanderfallen von Schuldner und Hinzurechnungsadressat ...	182
b.) Brutto- und Nettoansatz	183
c.) Verlustverrechnung	184

2. Periodenverschiebung	186
3. Personengesellschaften und Betriebsstätten	187
4. Zusammenfassung	189
D. Rechtsfolge	190
I. Berechnung	190
II. Fälle mit Präferenzregelungen auf mehreren Ebenen	192
III. Realwirkung der Lizenzschranke	194
IV. Hochschleusen auf deutsches Steuerniveau gerechtfertigt?	195
E. Verhältnis der Lizenzschranke zu ausgewählten Vorschriften	199
I. Verdeckte Gewinnausschüttung	199
1. Meinungsstand	199
2. Wirkung der unterschiedlichen Auffassungen	200
3. Stellungnahme	200
II. § 1 AStG	202
III. § 8 Nr. 1 lit. f) GewStG	202
IV. Ausländische Abwehrmaßnahmen	202
1. Lizenzschranke in Österreich	203
2. Doppelbelastung bei mehrstufiger Überlassung	204
F. Vereinbarkeit mit deutschem Verfassungsrecht	207
I. Allgemeiner Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG	207
1. Steuerrechtliche Grundlagen des allgemeinen Gleichheitssatzes	207
2. Ungleichbehandlung durch die Lizenzschranke	209
a.) Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips	209
b.) Trennungsprinzip im Körperschaftsteuerrecht	211
3. Rechtfertigung	212
a.) Missbrauchsvermeidung	212
aa.) Zielgenaue Umsetzung	214
bb.) Stellungnahme	217
b.) Qualifizierter Fiskalzweck	220
4. Zwischenergebnis	222

II.	Rechtsstaatsprinzip nach Art. 20 Abs. 3 GG.....	222
1.	Verweisung auf den BEPS-Abschlussbericht.....	222
a.)	Statische Verweisung	223
b.)	Rechtliche Qualität des Verweisungsobjektes	224
2.	Bestimmtheitsgebot	225
III.	Treaty Override – Vereinbarkeit mit Abkommensrecht	228
1.	Art. 7, 12 OECD-MA	228
2.	Art. 24 Abs. 4 OECD-MA	229
IV.	Ergebnis	230
G.	Vereinbarkeit mit Unionsrecht.....	231
I.	Grundfreiheiten.....	231
1.	Schutzbereiche	231
a.)	Niederlassungsfreiheit	231
b.)	Dienstleistungsfreiheit.....	232
c.)	Kapitalverkehrsfreiheit.....	233
d.)	Abgrenzung der Grundfreiheiten.....	234
aa.)	Verdrängung der Kapitalverkehrsfreiheit.....	234
bb.)	(Keine) Verdrängung der Dienstleistungsfreiheit	235
2.	Diskriminierungen und Beschränkungen	236
3.	Rechtfertigung	238
a.)	Kohärenz des nationalen Steuersystems	239
b.)	Wahrung der Aufteilung von Besteuerungsbefugnissen.....	240
c.)	Missbrauchsvermeidung	241
II.	Verhältnis zur Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie	243
III.	Ergebnis	244
	Zusammenfassung.....	245
	Literaturverzeichnis.....	251