

Inhaltsübersicht

Vorwort	VII
Inhaltsverzeichnis	XI
Abkürzungsverzeichnis	XIX
Literaturverzeichnis	XXIII
 Einleitung	 1
 1. Teil. Bestandsaufnahme: Verlagerung von Steuersubstrat durch Rechteüberlassungen und bisherige nationale und internationale Erwiderungen	 7
§ 1. Rechteüberlassung als Instrument für Gewinnverlagerungen	7
§ 2. Rechtspolitische und volkswirtschaftliche Hintergründe von Gestaltungen mit Rechteüberlassungen	31
§ 3. Bisherige nationale und internationale Maßnahmen gegen Gewinnverlagerungen de lege lata	71
 2. Teil. Die Reaktion des deutschen Gesetzgebers: Die Einführung der „Lizenzschranke“ in § 4j EStG	 89
§ 4. Ausgestaltung der Lizenzschranke	89
§ 5. Vereinbarkeit der Lizenzschranke mit Verfassungsrecht	138
§ 6. Vereinbarkeit der Lizenzschranke mit Unionsrecht	235
 Zusammenfassung und Ausblick	 337
 Stichwortverzeichnis	 343

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	VII
Inhaltsübersicht	IX
Abkürzungsverzeichnis	XIX
Literaturverzeichnis	XXIII
Einleitung	1
I. Gegenstand der Untersuchung	1
II. Gang der Untersuchung	3
1. Teil. Bestandsaufnahme: Verlagerung von Steuersubstrat durch Rechteüberlassungen und bisherige nationale und internationale Erwidierungen	7
§ 1. Rechteüberlassung als Instrument für Gewinnverlagerungen	7
I. Steuerliche Behandlung von Einkünften aus Rechteüberlassungen de lege lata ...	8
1. Begriffsbestimmung: Rechte, rechtsähnliche Werte und sonstige Vorteile als immaterielle Wirtschaftsgüter	8
a) Vielzahl nationaler und internationaler Begrifflichkeiten	8
b) Ergänzung durch immaterielle Werte iSd § 1 Abs. 3c AStG	10
2. Grundzüge der Besteuerung immaterieller Wirtschaftsgüter nach dem nationalen Recht	11
a) Rechteüberlassungen an oder durch unbeschränkt Steuerpflichtige	11
aa) Unbeschränkt Steuerpflichtige als Vergütungsgläubiger	11
bb) Unbeschränkt Steuerpflichtige als Vergütungsschuldner	12
b) Quellenbesteuerung von Einkünften aus Rechteüberlassungen für beschränkt Steuerpflichtige	13
aa) Quellensteuerabzug nach § 49 Abs. 1 Nr. 6, § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG	13
bb) Unions- und völkervertragsrechtliche Quellensteuerbefreiungen	14
(1) Quellensteuerbefreiungen nach dem OECD-Musterabkommen und den Doppelbesteuerungsabkommen	14
(2) Quellensteuerbefreiung nach der Zinsen- und Lizenzgebührenrichtlinie ...	16
3. Zwischenergebnis: Potenzielle Quellensteuerfreiheit grenzüberschreitender Lizenzzahlungen bei korrespondierender inländischer Gewinnminderung ...	17
II. Steuergestaltungen unter Nutzung von Rechteüberlassungen	18
1. Begriffsbestimmung: „Patentboxen“	18
a) Merkmale einer Patentbox: Gemeinsamkeiten und Unterschiede	18
b) Beispiel: Die niederländische „Innovatiebox“	20
aa) Anwendungsbereich	20
bb) Rechtsfolge	21
2. Gestaltungsweisen im Einzelnen	22
a) Verringerung der Steuerbelastung durch Nutzung von Patentboxen	22
b) Verringerung der Steuerbelastung durch Nutzung sonstiger „Steuroasen“ ...	25
c) Verringerung der Gewerbesteuerbelastung durch Nutzung von Gewerbesteuroasen	27
aa) Interkommunaler Steuerwettbewerb	28
bb) Unternehmensgestaltungen	29
3. Zwischenergebnis: Rechteüberlassungen als Faktor von Gewinnverlagerungen	30
§ 2. Rechtspolitische und volkswirtschaftliche Hintergründe von Gestaltungen mit Rechteüberlassungen	31
I. Rechteüberlassungen als Teil des „Steuerwettbewerbs“	31
1. Begriffsbestimmung: Steuerwettbewerb	31
a) Annäherung an die Terminologie	32

b) Zwei Ebenen des Steuerwettbewerbs: Wettbewerb der Steuersysteme und der Steuerpflichtigen	34
2. Steuerwettbewerb als Ausdruck von Freizügigkeit und Kontrolle staatlichen Handelns	36
a) Rechtliche Rahmenbedingungen auf beiden Ebenen	36
aa) Staatliche Rechtssetzungshoheit und Souveränität	36
bb) Gestaltungsfreiheit und Freizügigkeit der Steuerpflichtigen	38
b) Erwünschter Steuerwettbewerb zur Verwirklichung einer effektiven Ressourcenallokation und Kontrolle staatlichen Handelns	40
aa) Allokationseffizientes Handeln der Steuerpflichtigen	40
bb) Beherrschung des „Leviathans“	41
c) Zwischenergebnis: Steuerwettbewerb als dem Grunde nach erwünschte Wahrnehmung eigenstaatlicher Souveränität und individueller Gestaltungsfreiheit	42
3. Grenzen des Steuerwettbewerbs: „Schädlichkeit“ und „Unfairness“	43
a) Verlust von Steuersubstrat als Anlass zur Einschränkung von Steuerwettbewerb	43
b) Maßstabbildung: Kriterien zur Abgrenzung von erwünschtem und unerwünschtem Steuerwettbewerb	45
aa) Fehlen von einheitlichen normativen Differenzierungskriterien	45
bb) Übertragung nationaler Gerechtigkeitserwägungen: Global-äquivalenztheoretische Rechtfertigungslehre	48
cc) „Konsens“ durch den Grundsatz der Besteuerung am Ort der Wertschöpfung	50
(1) OECD- und EU-Vorgaben	50
(2) Die Besteuerung am Ort der Wertschöpfung als global-äquivalenztheoretischer Abgrenzungsmaßstab	53
(3) Notwendigkeit einer bereichsspezifischen Konkretisierung	55
4. Zwischenergebnis: Steuerwettbewerb im Zwiespalt zwischen Förderung und Abwehr	56
II. Steuerliche Begünstigung von Rechteüberlassungen als Förderung von Forschung und Entwicklung	57
1. Grundlagen	57
a) Forschung und Entwicklung als Konjunkturmotor	57
b) Wertschöpfung bei immateriellen Wirtschaftsgütern durch Forschung und Entwicklung	61
2. Umsetzung der Förderung von Forschung und Entwicklung	63
a) Zwei Förderungsvarianten	63
aa) Input-orientierte Begünstigungen	63
bb) Output-orientierte Begünstigungen	64
b) Eignung der In- oder Output-Begünstigung zur Förderung von Forschung und Entwicklung aus volkswirtschaftlicher Perspektive	66
3. Zwischenergebnis: Wertschöpfungsorientierte Begünstigung durch Anknüpfung an den Innovationsinput	69
§ 3. Bisherige nationale und internationale Maßnahmen gegen Gewinnverlagerungen de lege lata	71
I. Nationale Abwehrmaßnahmen	71
1. Missbrauchsbekämpfung	71
2. Vorgaben des Außensteuerrechts	73
3. Entstrickungsbesteuerung des § 4 Abs. 1 S. 3, 4 EStG	75
4. Gewerbesteuerliche Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG	76
5. Vergleichbare Abzugsbeschränkungen	77
II. Die Reaktion der BEPS-Initiative: BEPS-Aktionspunkt 5 („Modifizierter Nexus-Ansatz“)	78
1. Genese	78
2. Inhalte des BEPS-Aktionspunkts 5, insbesondere Kapitel 4	79

a) Beschränkung des persönlichen und sachlichen Anwendungsbereichs der Patentbox-Regime	80
b) Wirtschaftlicher „Nexus“	81
3. Umsetzung des Nexus-Ansatzes in bestehende Patentbox-Regelungen	83
a) Begrenzter Umsetzungszwang durch unverbindliche „soft law“-Vorgabe	83
b) Inhaltliche Umsetzungsvorgaben des Nexus-Ansatzes	85
c) Umsetzungsbeispiel: Niederländische „Innovatiebox“	86
4. Zwischenergebnis: Verknüpfung von Begünstigung und Wertschöpfung durch den Nexus-Ansatz	87
III. Zusammenfassung der Ergebnisse des ersten Teils	88
 2. Teil. Die Reaktion des deutschen Gesetzgebers: Die Einführung der „Lizenzschranke“ in § 4j EStG	89
§ 4. Ausgestaltung der Lizenzschranke	89
I. Gesetzgebungshistorie und Genese	89
II. Tatbestand	90
1. Persönlicher Anwendungsbereich	90
a) Allgemeines	90
b) Einschränkung des Anwendungsbereichs auf nahestehende Personen iSd § 1 Abs. 2 AStG	92
c) Einbeziehung „weiterer Gläubiger“ nach § 4j Abs. 1 S. 2 EStG	94
d) Einbeziehung von Betriebsstätten als Nutzungsberechtigte/-verpflichtete gem. § 4j Abs. 1 S. 3 EStG	96
aa) Erweiterung des Anwendungsbereichs von § 4j Abs. 1 S. 1 EStG	96
bb) Bezeichnung des Nutzungsberechtigten/-verpflichteten	97
cc) Einbeziehung von Rechteüberlassungen durch das Stammhaus bzw. zwischen zwei Betriebsstätten	97
2. Sachlicher Anwendungsbereich	99
a) Aufwendungen für die Überlassung von Rechten	99
aa) Arten der überlassenen Rechte	100
bb) Aufwendungen für die Überlassung der Nutzung eines Rechts	100
(1) In den Anwendungsbereich fallende Aufwendungen	101
(2) Rechteüberlassungen iSd Vorschrift	102
b) Präferenzregelung für die korrespondierenden Einnahmen des Gläubigers	105
aa) Konzept der Präferenzregelung in § 4j Abs. 1 S. 1, Abs. 2 S. 1 EStG	105
bb) Von der Regelbesteuerung abweichende Besteuerung	106
(1) Das Merkmal der „Regelbesteuerung“	106
(2) Bestimmung der Vorzugsbesteuerung	106
(a) Maßstabsbildende Vorüberlegungen	106
(b) Wortlautgrenze der „abweichenden Besteuerung“	108
(c) Systematische Auslegung	109
(d) Historisch-Teleologische Auslegung	110
(e) Ansatzpunkt für eine teleologische Reduktion?	111
cc) Niedrigbesteuerung der Einnahmen des Gläubigers (§ 4j Abs. 2 EStG)	115
(1) Ermittlung der Niedrigbesteuerung	115
(2) Einbeziehung der Quellensteuerbelastung beim Vergütungsgläubiger	118
dd) Anwendbarkeit auf „Gewerbesteueroasen“	119
c) Zusammenfassung: Sachlicher Anwendungsbereich	122
3. Zeitlicher Anwendungsbereich	123
4. Rückausnahmen vom Anwendungsbereich	124
a) „Escape“-Klausel bei Übereinstimmung mit dem Nexus-Ansatz, § 4j Abs. 1 S. 4 EStG	124
aa) Regelungsinhalt von § 4j Abs. 1 S. 4 EStG	124
bb) Reichweite der Rückausnahme unter Berücksichtigung des Wortlauts „soweit“	126

cc) Praktische Umsetzung in Form der Kontrolle durch das FHTP oder das BMF	130
b) Nichtanwendbarkeit bei Eingreifen der Hinzurechnungsbesteuerung nach § 10 Abs. 1 AStG, § 4j Abs. 1 S. 5 EStG	132
III. Rechtsfolge	134
IV. Zusammenfassung	137
§ 5. Vereinbarkeit der Lizenzschranke mit Verfassungsrecht	138
I. Verfassungsrechtlicher Prüfungsumfang	138
II. Vereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG	138
1. Konkretisierung des allgemeinen Gleichheitssatzes im Steuerrecht	138
a) Die erste Leitlinie steuerlicher Gerechtigkeit: Das Leistungsfähigkeitsprinzip	140
aa) Verfassungsrechtliche Fundierung	142
bb) Konkretisierungsbedürftigkeit	143
b) Die zweite Leitlinie steuerlicher Gerechtigkeit: Das Folgerichtigkeitsgebot	145
2. Ungleichbehandlung iSd Art. 3 Abs. 1 GG durch die Lizenzschranke	149
a) Objektives Nettoprinzip	150
aa) Das objektive Nettoprinzip als Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips	150
(1) Verfassungsrang	150
(2) Inhaltliche Konkretisierung auf das Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht	153
bb) Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips durch die Lizenzschranke als Ungleichbehandlung iSd Art. 3 Abs. 1 GG	154
(1) Abweichung vom objektiven Nettoprinzip	154
(2) Ungleichbehandlung iSd Art. 3 Abs. 1 GG	156
b) Trennungsprinzip	158
aa) Verwirklichung des Trennungsprinzips im Körperschaftsteuerrecht	159
bb) Durchbrechung des Trennungsprinzips durch die Lizenzschranke	160
c) Zwischenergebnis: Rechtfertigungsbedürftige Ungleichbehandlung(en)	162
3. Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung iSd Art. 3 Abs. 1 GG	162
a) Anforderungen an die verfassungsrechtliche Rechtfertigung einer Durchbrechung der folgerichtigen Belastungsentscheidung im Lichte des Art. 3 Abs. 1 GG	163
aa) „Willkürverbot“ oder „neue Formel“?	163
bb) Besondere sachliche Gründe	164
(1) Fiskalzwecke	165
(2) Außerfiskalische Förderungs- und Lenkungszwecke	166
(3) Typisierungs- und Vereinfachungszwecke	167
(4) Qualifizierter Fiskalzweck	168
(5) Missbrauchsabwehrzwecke	170
cc) Zwischenergebnis: Taugliche besondere sachliche Gründe	173
b) Anwendung der Rechtfertigungsanforderungen auf die Ungleichbehandlung iSd Art. 3 Abs. 1 GG durch die Lizenzschranke im konkreten Fall	173
aa) Typisierende Missbrauchsabwehr	173
(1) Missbrauchsabwehr als abstrakte gesetzgeberische Zielsetzung	174
(2) Einhaltung des Typisierungsspielraums: Typischer Missbrauchsfall als Leitbild?	176
(a) Persönlicher Anwendungsbereich	177
(b) Sachlicher Anwendungsbereich	178
(3) Zwischenergebnis: Keine Rechtfertigung über die typisierende Missbrauchsabwehr	182
bb) Außerfiskalische Förderungs- und Lenkungszwecke	183
(1) Implementierung des Nexus-Ansatzes	184
(2) Sicherung des deutschen Steuersubstrats	186
cc) Qualifizierter Fiskalzweck der Sicherung des deutschen Steuersubstrats	188

(1) Untauglichkeit bisheriger Konkretisierungen des qualifizierten Fiskalzwecks	188
(2) Erweiterung des qualifizierten Fiskalzwecks auf die Sicherung des deutschen Steuersubstrats als Erwidernng schädlichen Steuerwettbewerbs	189
(a) Sicherung des deutschen Steuersubstrats als geeigneter Gemeinwohlbelang	189
(b) Trennbarkeit des Gemeinwohlbelangs vom allgemeinen Fiskalzweck	192
(3) Bedürfnis einer Verhältnismäßigkeitsprüfung im konkreten Fall	195
(4) Verhältnismäßigkeit der Ausgestaltung der Lizenzschranke	196
(a) Verfolgung eines legitimen Zwecks durch die Lizenzschranke	196
(b) Eignung zur Erreichung des verfolgten Zwecks	197
(c) Erforderlichkeit	198
(d) Angemessenheit	201
4. Ergebnis: Unvereinbarkeit der Lizenzschranke mit Art. 3 Abs. 1 GG	207
III. Vereinbarkeit mit Grundsätzen formaler Rechtsstaatlichkeit	208
1. Vereinbarkeit mit dem Bestimmtheits- und Normenklarheitsgebot	208
a) Gebot der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung als rechtsstaatliche Grenze	208
b) Differenzierung und verfassungsrechtliche Herleitung der Gebote der Bestimmtheit und Normenklarheit	210
c) Vereinbarkeit der Lizenzschranke mit den Anforderungen an Bestimmtheit und Klarheit	213
aa) Vereinbarkeit des gesamten Regelungskonzepts des § 4j EStG	213
bb) § 4j Abs. 1 S. 4 EStG vor dem Hintergrund des Bestimmtheitsgebots	214
(1) Zulässigkeit der verwendeten Verweistchnik	214
(2) Anforderungen an die Bestimmtheit der Verweistchnik	216
cc) § 4j Abs. 1 S. 4 EStG vor dem Hintergrund des Gebots der Normenklarheit	218
2. Demokratieprinzip, Art. 20 Abs. 2 S. 2 GG	221
3. Publikationsgebot, Art. 82 Abs. 1 GG	223
4. Zwischenergebnis: Unvereinbarkeit mit den Grundsätzen formaler Rechtsstaatlichkeit	226
IV. „Treaty Override“ als Unvereinbarkeit mit verfassungsrechtlichen Vorgaben	226
1. Rechtsfolge eines Verstoßes gegen Völkervertragsrecht	227
2. Vereinbarkeit der Lizenzschranke mit dem OECD-Musterabkommen	229
a) Vereinbarkeit mit Art. 12 Abs. 1 OECD-MA	230
b) Vereinbarkeit mit Art. 9 Abs. 1 OECD-MA	230
c) Vereinbarkeit mit Art. 24 Abs. 4 OECD-MA	232
3. Zwischenergebnis	232
V. Ergebnis zur Vereinbarkeit der Lizenzschranke mit Verfassungsrecht	233
§ 6. Vereinbarkeit der Lizenzschranke mit Unionsrecht	235
I. Maßgebliche unionsrechtliche Vorgaben	235
1. Fehlende Harmonisierung im Bereich der direkten Steuern	235
2. Vorrang einer Überprüfung anhand sekundärrechtlicher Maßstäbe	238
3. Anwendbarkeit der EU-Grundrechte-Charta	240
4. Zwischenergebnis: Vorrangige Prüfung anhand der Grundfreiheiten des AEUV	243
II. Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten des AEUV	244
1. Anwendbarkeit der Grundfreiheiten auf die Lizenzschranke	244
a) Vorbemerkung: Konvergenz der Grundfreiheiten	244
b) Anwendungsbereiche und Konkurrenzen im Einzelnen	245
aa) Sachliche Anwendungsbereiche	246
bb) Persönliche Anwendungsbereiche	249
cc) Territoriale Anwendungsbereiche	250
dd) Tatbestandliche Abgrenzung und Konkurrenzen	251
c) Anwendung auf die Lizenzschranke	252
aa) Rechteüberlassung kein Warentransfer iSd Art. 34 AEUV	252
bb) Niederlassungsfreiheit als maßgebliche Grundfreiheit	253

(1) Betroffenheit der Anwendungsbereiche der Dienstleistungs- und der Niederlassungsfreiheit	253
(2) Vorrang der Niederlassungsfreiheit	255
cc) Abgrenzung zur Kapitalverkehrsfreiheit	256
2. Beeinträchtigung der Grundfreiheiten durch die Lizenzschranke	260
a) Schlechterstellung gegenüber innerstaatlichen Vorgängen	260
aa) Vom Diskriminierungs- zum Beschränkungsverbot	260
bb) Anwendung auf die Lizenzschranke	265
b) Vergleichbarkeit der Vorgänge	266
aa) Prüfungsstandort und Anforderungen an die Vergleichbarkeitsprüfung	267
bb) Vergleichspaarbildung und Vergleichbarkeit im Falle der Lizenzschranke	270
3. Rechtfertigung der Grundfreiheitsbeeinträchtigung	274
a) Anforderungen an die Rechtfertigung	275
aa) Rechtfertigungsdogmatik des Gerichtshofs	275
bb) Fehlende Relevanz geschriebener Rechtfertigungsgründe	276
cc) „Rule of reason“: Versuch einer dogmatischen Ausdifferenzierung einzelner ungeschriebener Rechtfertigungsgründe	278
(1) Dogmatische Vorüberlegungen	278
(2) Zur Rechtfertigung ungeeignete Fiskalinteressen	280
(3) Das „Herzstück“ der Rechtfertigungsprüfung: Die Wahrung einer angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse	281
(a) Implementierung mit der Rechtssache Marks & Spencer	281
(b) Terminologische und dogmatische Unklarheiten in Rechtsprechung und Schrifttum	282
(c) Inhalt, Eigenständigkeit und Abgrenzbarkeit gegenüber anderen Rechtfertigungsgründen	286
(4) Abwehr missbräuchlicher Steuergestaltungen	289
(5) Aufrechterhaltung der Kohärenz des Steuersystems	292
dd) Zwischenergebnis: Verbleibende zwingende Allgemeininteressen	295
b) Anwendung der „rule of reason“ auf die Lizenzschranke	296
aa) Kohärenz des Steuersystems	296
bb) Bekämpfung des Rechtsmissbrauchs und der Steuerflucht	298
cc) Wahrung einer angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse	302
dd) Eindämmung schädlichen Steuerwettbewerbs durch Implementierung international anerkannter Besteuerungsstandards	306
(1) Herleitung als Sonderfall der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse	307
(2) Rechtsdogmatische Ausdifferenzierung	311
(3) Anwendbarkeit im Falle der Lizenzschranke	312
c) Verhältnismäßigkeit der Ausgestaltung der Lizenzschranke	315
aa) Dogmatische Besonderheiten	315
bb) Geeignetheit	318
cc) Erforderlichkeit	319
4. Ergebnis: Unvereinbarkeit der Lizenzschranke mit den Grundfreiheiten	323
III. Vereinbarkeit mit dem Beihilferecht, Art. 107, 108 AEUV	323
1. Grundzüge der Beihilfedogmatik des Gerichtshofs	324
2. Gewährung eines selektiven Vorteils	325
a) Vorteilsgewährung	325
b) Selektivität	326
aa) Dreistufige Selektivitätsprüfung	326
bb) Bestimmung des Referenzsystems anhand der Rechtsprechung zur „Sanierungsklausel“ des § 8c Abs. 1a KStG	327
(1) Einordnung als unionsrechtswidrige Beihilfe durch die Kommission und Kritik des Schrifttums	327
(2) Bestätigung der Kommissionsentscheidung durch das Gericht	327
(3) Aufhebung des Urteils des Gerichts durch den Gerichtshof	328
cc) Anwendung auf die Lizenzschranke	329

3. Ergebnis: Vereinbarkeit der Lizenzschranke mit dem Beihilferecht	330
IV. Vereinbarkeit mit dem Unionssekundärrecht, der Zins- und Lizenzgebühren- richtlinie	330
1. Verstoß gegen Art. 1 Abs. 1 ZLR	331
a) Rechtlicher Anknüpfungspunkt beim Schuldner der Rechteüberlassung	331
b) Wirtschaftlich vergleichbare Belastung des Konzernsachverhalts	332
2. Erweiternde Auslegung von Art. 5 ZLR	333
a) Einklang mit der Rechtfertigungsdogmatik zu den Grundfreiheiten	333
b) Unverhältnismäßigkeit im konkreten Fall	334
V. Ergebnis zur Vereinbarkeit der Lizenzschranke mit Unionsrecht	335
Zusammenfassung und Ausblick	337
I. Potenzial einer differenzierteren unions- und verfassungsrechtlichen Rechtfertigungslehre für Abwehrmaßnahmen im Steuerwettbewerb	337
II. Untauglichkeit der Lizenzschranke als Maßnahme zur Verhinderung von Gewinnverlagerungen durch Rechteüberlassungen im Einzelfall	339
III. Möglichkeit der Eingliederung einer überarbeiteten Regelung in unionsrechtliche und internationale Reformüberlegungen	340
Stichwortverzeichnis	343