

Inhaltsübersicht

EINLEITUNG	1
A. DIE BEKÄMPFUNG DES „SCHÄDLICHEN STEUERWETTBEWERBS“	7
I. Das Phänomen des „schädlichen Steuerwettbewerbs“.....	9
1. Begriffsbestimmung: Steuerwettbewerb.....	9
2. Historische Entwicklung des Steuerwettbewerbs.....	10
a. Früher Wettbewerb um Individuen und Unternehmen.....	10
b. Moderner Wettbewerb um moderne Unternehmen	12
3. Rechtfertigung des Konstrukts eines „schädlichen“ Wettbewerbs	15
a. Gründe für die Intensivierung des modernen Steuerwettbewerbs	15
b. Ökonomische Bewertung des Steuerwettbewerbs	17
4. Zusammenfassung.....	31
II. Das Vorgehen der EU und der OECD.....	32
1. Maßnahmen der OECD.....	32
a. Die „Steuerpolitik“ der OECD	32
b. Der Bericht aus dem Jahr 1998 und der Aktionsplan gegen BEPS.....	43
c. Bedeutung für die Untersuchung.....	50
2. Maßnahmen der EU	51
a. Die „Steuerpolitik“ der EU.....	51
b. Der „Code of Conduct for Business Taxation“	61

c.	Europäisches Beihilfenrecht.....	71
d.	Bedeutung für die weitere Untersuchung.....	78
3.	Vergleich der Maßnahmen	78
a.	Zielsetzung und Kompatibilität	78
b.	Rechtsnatur und Anwendungsbereich	79
c.	Kriterien zur Identifikation „schädlicher“ Regime	81
III.	Die Bekämpfung „schädlicher“ IP-Box-Regime.....	83
1.	Das Kernkriterium des Vorliegens „wirtschaftlicher Substanz“	83
a.	Mögliche Interpretationsansätze.....	83
b.	Der „modifizierte Nexus-Ansatz“	84
2.	Praktische Folgen des gewählten Nexus-Ansatzes für die Gestaltung nationaler IP-Boxen	97
a.	Vereitelung möglicher innovationspolitischer Zielsetzungen	97
b.	Zwang zum Eingriff in die unternehmerische Gestaltungsfreiheit	98
B.	ANALYSE DES NEXUS-ANSATZES.....	101
I.	Aufstellung des „Benchmarks“	101
1.	Ausgangspunkt der Bewertung.....	101
2.	Maßgebliche Grundsätze für die Analyse des Nexus-Ansatzes	102
a.	Der Zielkonflikt zwischen der OECD/EU und den Nationalstaaten...	102
b.	Ökonomische Kernprinzipien.....	105
c.	Prinzipien des Europäischen Rechts.....	116

3.	Aufstellung des „Benchmarks“ für die Analyse	119
a.	Auflösung des Zielkonflikts	119
b.	Ökonomische Leitprinzipien	120
c.	Leitprinzipien des europäischen Rechts	121
II.	Evaluation des modifizierten Nexus-Ansatzes	122
1.	Zieladäquanz und Wahrung der ökonomischen Vorgaben.....	122
a.	Diskussion des Wertschöpfungsbegriffs.....	122
b.	Analyse des modifizierten Nexus-Ansatzes	130
c.	Zusammenfassung	212
2.	Wahrung der europäischen Leitprinzipien	215
a.	Binnenmarktziel.....	215
b.	Europäische Grundfreiheiten.....	232
c.	Zusammenfassung	277
III.	Kontrollüberlegung: Überlegenheit des Verrechnungspreisansatzes.....	279
1.	Kurzdarstellung des Verrechnungspreisansatzes	280
2.	Bewertung des Verrechnungspreisansatzes.....	281
a.	Zweckerreichung und Zieladäquanz	281
b.	Ökonomische Leitprinzipien	286
c.	Europäische Leitprinzipien.....	287
3.	Zusammenfassung.....	288

C. DIE IP-BOXEN DER EU- UND EWR-STAATEN	291
I. Bedeutung für die Untersuchung	291
II. Bestandsaufnahme der europäischen IP-Box-Regime	291
1. Belgien	291
a. Alte Regelung	291
b. Neue IP-Box	293
2. Niederlande	294
a. Alte Regelung	294
b. Neue IP-Box	296
3. Vereinigtes Königreich.....	300
a. Alte Regelung	300
b. Neue IP-Box	304
4. Luxemburg	309
a. Alte Regelung	309
b. Neue IP-Box	310
5. Liechtenstein	311
6. Spanien.....	312
a. Alte Regelung	312
b. Neue Regelung	314
7. Italien.....	317
8. Frankreich	320

a.	Bestehendes IP-Box-Regime.....	320
b.	Reaktion auf den Nexus-Ansatz.....	321
9.	Ungarn.....	324
a.	Alte Regelung	324
b.	Neue Regelung	325
10.	Zypern.....	328
a.	Alte Regelung	328
b.	Neue Regelung	328
11.	Malta.....	330
12.	Portugal.....	331
a.	Altes Regime	331
b.	Neue IP-Box	332
13.	Irland.....	333
14.	Schweiz.....	336
a.	Altes Regime	336
b.	Neue IP-Box	337
III.	Auswertung der Ergebnisse	343
D.	BEDEUTUNG DES NEXUS-ANSATZES FÜR DIE STEUERLICHE STANDORTPOLITIK DEUTSCHLANDS.....	347
I.	Erkenntnisse der Untersuchung.....	347
II.	Bewertung möglicher Abwehrmaßnahmen.....	349

1.	Nichthandeln des Steuergesetzgebers	349
2.	Unilaterale Abwehrgesetzgebung	350
a.	Generelle Aspekte.....	351
b.	Die „Lizenzschranke“ des § 4j EStG	352
III.	Begründung der Einführung eines deutschen IP-Box-Regimes aus nationaler Perspektive	386
1.	Steuerliches Instrument zur Förderung unternehmerischer Innovationsleistungen	386
a.	Stellenwert unternehmerischer Innovation in der modernen deutschen Volkswirtschaft	386
b.	Ökonomische Rechtfertigung einer staatlichen Innovationsförderung.....	389
c.	Rechtfertigung einer steuerlichen Innovationsförderung.....	392
d.	Rechtfertigung der Förderung mittels IP-Box-Regime	402
e.	Ergebnis	409
2.	Gestaltungsinstrument steuerlicher Standortpolitik.....	410
3.	Ergebnis.....	412
IV.	Handlungsempfehlung an den Steuergesetzgeber	413
1.	Vorteile einer vom Nexus-Ansatz abweichenden Gestaltung.....	415
2.	Nachteile einer Verweigerung der „Nexus-Compliance“	416
3.	Ergebnis.....	417
E.	FAZIT	419

Inhaltsverzeichnis

EINLEITUNG	1
A. DIE BEKÄMPFUNG DES „SCHÄDLICHEN STEUERWETTBEWERBS“	7
I. Das Phänomen des „schädlichen Steuerwettbewerbs“.....	9
1. Begriffsbestimmung: Steuerwettbewerb.....	9
2. Historische Entwicklung des Steuerwettbewerbs.....	10
a. Früher Wettbewerb um Individuen und Unternehmen.....	10
b. Moderner Wettbewerb um moderne Unternehmen	12
3. Rechtfertigung des Konstrukts eines „schädlichen“ Wettbewerbs.....	15
a. Gründe für die Intensivierung des modernen Steuerwettbewerbs	15
b. Ökonomische Bewertung des Steuerwettbewerbs	17
aa. Ausgangspunkt	17
bb. Die Argumente der Befürworter des Steuerwettbewerbs	18
(1) Die Sichtweise vom Staat als Leviathan	18
(2) Differenziertere Begründungsansätze	21
cc. Die Argumente der Gegner des Steuerwettbewerbs.....	23
(1) Die Sichtweise vom Staat als „benevolentem Diktator“	23
(2) Differenziertere Begründungsansätze	24
dd. Synthese und Ausgangspunkt der Untersuchung	28
4. Zusammenfassung.....	31

II. Das Vorgehen der EU und der OECD.....	32
1. Maßnahmen der OECD.....	32
a. Die „Steuerpolitik“ der OECD	32
aa. Beseitigung der Doppelbesteuerung.....	32
bb. Das Vorgehen gegen „Steueroasen“ und die Entdeckung des „schädlichen Steuerwettbewerbs“.....	34
cc. Das Vorgehen gegen BEPS und „schädliche“ IP-Box-Regime.....	38
dd. Zusammenfassung und Ausgangspunkt der Untersuchung.....	41
b. Der Bericht aus dem Jahr 1998 und der Aktionsplan gegen BEPS.....	43
aa. Überblick	43
(1) Der Bericht aus dem Jahr 1998	43
(2) Der Aktionsplan gegen BEPS und der Kampf gegen „schädliche“ IP-Box-Regime	45
bb. Die Kriterien zur Identifikation „schädlicher“ Regime.....	46
(1) Der Bericht aus dem Jahr 1998	46
(2) Die Änderungen infolge des BEPS-Projekts.....	48
(a) Transparenz	48
(b) Substanz	49
c. Bedeutung für die Untersuchung.....	50
2. Maßnahmen der EU	51
a. Die „Steuerpolitik“ der EU.....	51
aa. Gescheiterte Harmonisierungsbestrebungen	51

bb.	Kampf gegen „schädlichen Steuerwettbewerb“	55
cc.	Intensivierung des Kampfes gegen „schädliche“ IP-Box-Regime...	57
dd.	Zusammenfassung und Ausgangspunkt der Untersuchung.....	60
b.	Der „Code of Conduct for Business Taxation“	61
aa.	Überblick	61
bb.	Die Kriterien zur Identifikation „schädlicher“ Regime.....	62
(1)	Anwendungsbereich	62
(2)	Niedrige Effektivbesteuerung als Ausgangspunkt	64
(3)	Vorteilsgewährung ausschließlich an Gebietsfremde.....	64
(4)	„Ring-fencing“	65
(5)	Substanzielle wirtschaftliche Präsenz	66
(6)	Beachtung der internationalen Verrechnungspreisregelungen	67
(7)	Transparenz	67
(8)	Weitere Faktoren	68
cc.	Vorliegen einer „substanziellen wirtschaftlichen Präsenz“	69
(1)	Ursprüngliche Interpretation	70
(2)	Auswirkungen des BEPS-Projekts	71
c.	Europäisches Beihilfenrecht.....	71
aa.	Beihilfenrecht und „schädlicher“ Steuerwettbewerb	71
bb.	Beihilfenrelevanz mitgliedsstaatlicher IP-Box-Regime.....	73
d.	Bedeutung für die weitere Untersuchung.....	78
3.	Vergleich der Maßnahmen	78

a.	Zielsetzung und Kompatibilität	78
b.	Rechtsnatur und Anwendungsbereich	79
c.	Kriterien zur Identifikation „schädlicher“ Regime	81
III.	Die Bekämpfung „schädlicher“ IP-Box-Regime.....	83
1.	Das Kernkriterium des Vorliegens „wirtschaftlicher Substanz“	83
a.	Mögliche Interpretationsansätze.....	83
b.	Der „modifizierte Nexus-Ansatz“	84
aa.	Überblick	84
bb.	Die einzelnen Vorgaben	86
(1)	„Nexus“ zwischen Forschungsaufwand und Einkünften	86
(2)	Qualifizierte Steuersubjekte	86
(3)	Qualifizierte Immaterialgüter	87
(4)	Qualifizierte Aufwendungen	89
(5)	Gesamtaufwand	92
(6)	Gesamte Einkünfte	92
(7)	Aufzeichnungspflichten des Steuerpflichtigen.....	93
cc.	Behandlung als widerlegbare Vermutung.....	96
2.	Praktische Folgen des gewählten Nexus-Ansatzes für die Gestaltung nationaler IP-Boxen	97
a.	Vereitelung möglicher innovationspolitischer Zielsetzungen	97
b.	Zwang zum Eingriff in die unternehmerische Gestaltungsfreiheit	98

B. ANALYSE DES NEXUS-ANSATZES.....	101
I. Aufstellung des „Benchmarks“	101
1. Ausgangspunkt der Bewertung	101
2. Maßgebliche Grundsätze für die Analyse des Nexus-Ansatzes	102
a. Der Zielkonflikt zwischen der OECD/EU und den Nationalstaaten...	102
aa. Mögliche Zielsetzungen eines IP-Box-Regimes	102
bb. Normzweck des Nexus-Ansatzes	103
cc. Bedeutung für die die Untersuchung	104
b. Ökonomische Kernprinzipien.....	105
aa. Die Staatsphilosophie: Steuermaximen nach Adam Smith	105
bb. Klassische Finanzwissenschaft.....	107
(1) Grundsätze der Besteuerung nach Fritz Neumark.....	107
(2) Rationale Besteuerung nach Heinz Haller	108
cc. Theorie der optimalen Besteuerung.....	109
dd. Synthese der Ansätze	111
(1) Gleiche (und gerechte) Besteuerung	112
(2) Volkswirtschaftlich neutrale Besteuerung	112
(3) Volkswirtschaftlich effiziente Besteuerung.....	113
(4) Formale Anforderungen an die Ausgestaltung der Norm.....	114
(5) Verwertbarkeit für die Untersuchung	115
c. Prinzipien des Europäischen Rechts.....	116

aa.	Binnenmarktziel.....	116
bb.	Europäische Grundfreiheiten.....	118
3.	Aufstellung des „Benchmarks“ für die Analyse	119
a.	Auflösung des Zielkonflikts	119
b.	Ökonomische Leitprinzipien	120
c.	Leitprinzipien des europäischen Rechts	121
II.	Evaluation des modifizierten Nexus-Ansatzes	122
1.	Zieladäquanz und Wahrung der ökonomischen Vorgaben.....	122
a.	Diskussion des Wertschöpfungsbegriffs.....	122
aa.	Sichtweise der OECD im Abschlussbericht zu Aktionspunkt 5... ..	123
bb.	Bedeutung globaler Wertschöpfungsketten	125
b.	Analyse des modifizierten Nexus-Ansatzes	130
aa.	Definition des qualifizierten Steuerpflichtigen	131
bb.	Definition der qualifizierten Immaterialgüter	136
(1)	Pauschaler Ausschluss schutzfähiger „marketing intangibles“	137
(2)	Ausschluss nicht schutzfähiger und sonstiger „trade intangibles“	142
(a)	Sonderregelung für „sonstige patentartige Güter“	142
(b)	Rechtlich nicht geschützte bzw. nicht schutzfähige Güter im Übrigen	145
(c)	Ausschluss rechtlich geschützter Urheberrechte.....	147
(d)	Ökonomische Analyse	151
(3)	Auswirkungen auf den Steuerwettbewerb.....	155

(4) Zusammenfassung	157
cc. Definition der qualifizierten Aufwendungen.....	158
(1) „Qualifizierte Aufwendungen“ als Proxy für Wertschöpfung und Substanz.....	158
(2) Beschränkung auf bestimmte F&E-Tätigkeiten	159
(a) Sicherstellung der Besteuerung am Ort der Wertschöpfung	159
(b) Bekämpfung des „schädlichen“ Steuerwettbewerbs.....	166
(3) Ausschluss der Aufwendungen für konzerninterne Auftragsforschung	171
(4) Ausschluss der Aufwendungen für den Erwerb von Immaterialgütern	179
(5) Modifikation durch „Uplift“-Regelung.....	182
(6) Ökonomische Analyse.....	186
(7) Zusammenfassung	191
dd. Behandlung der Nexus-Formel als widerlegbare Vermutung	192
ee. Aufzeichnungspflichten.....	199
(1) Erstfassung: Streng immaterialgutbezogene Betrachtungsweise	199
(2) Endfassung: Aufweichung der „formalen“ Vorgaben	203
(3) „Uplift“ und Behandlung als widerlegbare Vermutung	211
c. Zusammenfassung	212
2. Wahrung der europäischen Leitprinzipien	215
a. Binnenmarktziel.....	215
aa. Bedeutung im europäischen direkten Steuerrecht	216

(1)	Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten	217
(2)	Missbrauchsabwehr im Sekundärrecht.....	219
(3)	Kommissionsempfehlung zur Bekämpfung von Abkommensmissbrauch.	224
(4)	Befund: Einheitlicher Substanzbegriff im europäischen Steuerrecht... 226	
(5)	Folgerungen für Interpretation des Code of Conduct..... 227	
bb.	Anwendung auf den Nexus-Ansatz.....	229
cc.	Zusammenfassung	232
b.	Europäische Grundfreiheiten.....	232
aa.	Grundfreiheitsrelevanz des Nexus-Ansatzes	233
bb.	Grundfreiheitsrelevanz der Definition des qualifizierten Steuerpflichtigen.....	234
(1)	Anwendbare Grundfreiheit.....	235
(2)	Beschränkung/Diskriminierung der Freiheitsausübung	237
(a)	Vergleichspaar und Benachteiligung.....	237
(b)	objektive Vergleichbarkeit	238
(aa)	Inbound-Fall.....	239
((1))	Rechtsprechung des EuGH	239
((2))	Anwendung auf den Nexus-Ansatz.....	241
(bb)	Outbound-Fall	243
((1))	Rechtsprechung des EuGH	243
((2))	Anwendung auf den Nexus-Ansatz.....	247
(c)	Ergebnis.....	251
(3)	Rechtfertigung der Beeinträchtigung	252

(a) Standortpolitik und Förderung inländischer F&E-Tätigkeit	252
(b) Symmetrie der zwischenstaatlichen Steueraufkommensverteilung	254
(aa) Territorialitätsprinzip	255
(bb) Kohärenz des Steuersystems	257
(cc) Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse	259
(dd) Anwendung auf den Nexus-Ansatz	261
(c) Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs	262
(d) Ergebnis	267
cc. Grundfreiheitsrelevanz des (teilweisen) Ausschlusses konzerninterner Auftragsforschung	267
(1) Anwendbare Grundfreiheit	269
(2) Beschränkung/Diskriminierung der Freiheitsausübung	270
(a) Vertikale Vergleichspaarbildung – faktische Benachteiligung	270
(b) Horizontale Vergleichspaarbildung	273
(c) Vergleichbarkeit der Sachverhalte	275
(3) Rechtfertigung der Beschränkung	275
(4) Ergebnis	276
dd. Gesamtergebnis	276
c. Zusammenfassung	277
III. Kontrollüberlegung: Überlegenheit des Verrechnungspreisansatzes.....	279
1. Kurzdarstellung des Verrechnungspreisansatzes	280
2. Bewertung des Verrechnungspreisansatzes.....	281

a.	Zweckerreichung und Zieladäquanz	281
b.	Ökonomische Leitprinzipien	286
c.	Europäische Leitprinzipien.....	287
3.	Zusammenfassung.....	288
C.	DIE IP-BOXEN DER EU- UND EWR-STAATEN.....	291
I.	Bedeutung für die Untersuchung.....	291
II.	Bestandsaufnahme der europäischen IP-Box-Regime	291
1.	Belgien	291
a.	Alte Regelung	291
b.	Neue IP-Box	293
2.	Niederlande	294
a.	Alte Regelung	294
b.	Neue IP-Box	296
3.	Vereinigtes Königreich.....	300
a.	Alte Regelung	300
b.	Neue IP-Box	304
4.	Luxemburg	309
a.	Alte Regelung	309
b.	Neue IP-Box	310
5.	Liechtenstein	311
6.	Spanien.....	312

a.	Alte Regelung	312
b.	Neue Regelung	314
7.	Italien.....	317
8.	Frankreich	320
a.	Bestehendes IP-Box-Regime.....	320
b.	Reaktion auf den Nexus-Ansatz.....	321
9.	Ungarn.....	324
a.	Alte Regelung.....	324
b.	Neue Regelung	325
10.	Zypern.....	328
a.	Alte Regelung	328
b.	Neue Regelung	328
11.	Malta.....	330
12.	Portugal.....	331
a.	Altes Regime	331
b.	Neue IP-Box	332
13.	Irland.....	333
14.	Schweiz.....	336
a.	Altes Regime	336
b.	Neue IP-Box	337
III.	Auswertung der Ergebnisse	343

D. BEDEUTUNG DES NEXUS-ANSATZES FÜR DIE STEUERLICHE STANDORTPOLITIK DEUTSCHLANDS	347
I. Erkenntnisse der Untersuchung.....	347
II. Bewertung möglicher Abwehrmaßnahmen.....	349
1. Nichthandeln des Steuergesetzgebers	349
2. Unilaterale Abwehrgesetzgebung	350
a. Generelle Aspekte.....	351
b. Die „Lizenzschranke“ des § 4j EStG	352
aa. Standpunkt der deutschen Steuerpolitik	354
bb. Kurzüberblick über Lizenzschranke.....	357
cc. Reichweite des Abzugsverbots	365
(1) Kernpunkte der US-Steuерreform	365
(2) Regelungsgehalt des FDII-Regimes	367
(3) Verhältnis des FDII-Regimes zur Lizenzschranke	368
dd(4) Bewertung der Lizenzschranke	371
(1) Rechtliche Bewertung	371
(2) Steuerpolitische Bewertung	381
III. Begründung der Einführung eines deutschen IP-Box-Regimes aus nationaler Perspektive	386
1. Steuerliches Instrument zur Förderung unternehmerischer Innovationsleistungen	386

a.	Stellenwert unternehmerischer Innovation in der modernen deutschen Volkswirtschaft	386
b.	Ökonomische Rechtfertigung einer staatlichen Innovationsförderung.....	389
aa.	Innovationen aus F&E	390
bb.	Innovationen jenseits von F&E	391
c.	Rechtfertigung einer steuerlichen Innovationsförderung.....	392
aa.	Arten staatlicher Innovationsförderung.....	392
(1)	Globale Situation	393
(2)	Situation in Deutschland	393
bb.	Charakteristika und Unterschiede der Förderarten.....	395
cc.	Vorzugswürdigkeit der steuerlichen Förderung.....	396
(1)	Motive des Staates für die Bevorzugung der direkten Förderung....	396
(2)	Kritik an Steuervergünstigungen im Allgemeinen	397
(3)	Rechtfertigung einer steuerlichen Innovationsförderung	398
(a)	Entkräftung der dargestellten Vorbehalte	399
(b)	Vorteile der steuerlichen Förderung	400
d.	Rechtfertigung der Förderung mittels IP-Box-Regime.....	402
aa.	Generierung zusätzlicher F&E Aktivität	402
bb.	Weitere denkbare innovationspolitische Zielsetzungen	405
(1)	Förderung der „Kommerzialisierbarkeit“ der F&E-Aktivität	405
(2)	Förderung innovativer Aktivitäten jenseits von F&E	408
e.	Ergebnis	409

2.	Gestaltungsinstrument steuerlicher Standortpolitik.....	410
3.	Ergebnis.....	412
IV.	Handlungsempfehlung an den Steuergesetzgeber	413
1.	Vorteile einer vom Nexus-Ansatz abweichenden Gestaltung.....	415
2.	Nachteile einer Verweigerung der „Nexus-Compliance“	416
3.	Ergebnis.....	417
E.	FAZIT	419