

Inhaltsverzeichnis

Einleitung

17

Teil 1

Einführung in den Tatbestand und Ermittlung eines Auslegungsmaßstabs

21

§ 1 Aufbau und Funktionsweise der Norm	21
§ 2 Historische Entwicklung der Hinzurechnungen aus dem Objektsteuer- charakter der Gewerbesteuer	23
A. Die Gewerbesteuer von 1810 bis 1891	24
B. Die Miquel'sche Steuerreform (1891/1893)	25
I. Das Gewerbesteuergesetz vom 24.06.1891	26
1. Abkehr von der Merkmalbesteuerung	26
2. Der mithilfe von Hinzurechnungen zu ermittelnde Gewerbeertrag	27
a) Die Gewerbesteuer als Ertrags- bzw. Objektsteuer	27
b) Grundsätzliche Unterscheidung zwischen Roh- und Rein- ertrag	28
c) Hinzurechnungen als Bestandteile des sog. Reinertrags	30
3. Steuersystematische Problematik (Substanzbesteuerung)	30
II. Das Kommunalabgabengesetz vom 14.07.1893	31
1. Äquivalenztheoretische Rechtfertigung der Gewerbesteuer	31
2. Die Gewerbesteuer als Kommunalsteuer	32
3. Verbleibende Rechtfertigungsproblematik	33
C. Auswirkungen der Erzberger'schen Steuerreform 1920–1923 auf die gewerbesteuerliche Hinzurechnung	34
I. Reichsrechtliche Vorgaben	34
II. Neuregelung der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung in Preußen ..	35
D. Das Gewerbesteuergesetz vom 01.12.1936	37
E. Wandel der Gewerbesteuer von 1936 bis 2007 und Rechtfertigung der Hinzurechnung	40
F. Das Unternehmenssteuerreformgesetz vom 14.08.2007 (UntStRefG 2008).	41
I. Hintergründe und Ziele der Neuregelung des § 8 Nr. 1 GewStG....	42
1. Einheitliche Regelung der Überlassung fremden Geld- bzw. Sachkapitals	42
2. Begründung des § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG	43

II.	Konzept der Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen	43
III.	Steuersystematische Unzulänglichkeiten	46
G.	Zusammenfassung	48
§ 3	Sinn und Zweck des § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG	49
A.	Ermittlung des „objektivierten Gewerbeertrags“	49
I.	Lizenztengelte	50
1.	Lizenztengelte in der Praxis	51
a)	Arten von Lizenztengelten	51
aa)	Umsatzlizenz	52
bb)	Stücklizenz	52
cc)	Pauschallizenz	53
dd)	Mischformen (Mindestlizenz, Lizenzstaffel)	53
b)	Bemessung von Lizenztengelten	54
2.	Bedeutung für die gewerbesteuerliche Hinzurechnung	55
3.	Pauschalierung des Finanzierungsanteils	57
a)	Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer	58
b)	Vertragslaufzeit	60
c)	Fremdfinanzierungskosten	61
d)	Schlussfolgerungen	62
II.	Konzessionsabgaben	64
1.	Abgabenrechtliche Einordnung	64
a)	Erlaubnis zur Ausübung einer bestimmten Tätigkeit	64
b)	Nutzungsrechte an öffentlichen Sachen	65
2.	Kein Finanzierungsanteil dem Grunde nach	67
3.	Sonderfall: „Konzessionsabgaben“ i. S. d. § 48 EnWG i. V. m. §§ 1 ff. KAV	68
III.	Zusammenfassung	70
B.	Abwehr von Gewinnverlagerungen	70
I.	Internationale Gewinnverlagerungen	71
1.	Die Lizenz als Instrument zur Gewinnverlagerung am Beispiel von IKEA	72
a)	Unternehmensstruktur (vereinfacht)	73
b)	Gestaltungsmodell (bis 2009)	75
2.	Einordnung des Zielkonflikts	78
3.	§ 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG als Missbrauchsbekämpfungsnorm? a) Maßstab einer Missbrauchstypisierung	80
b)	Einordnung des Tatbestands	81
4.	§ 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG als reine Fiskalzwecknorm	82
a)	Kein „qualifizierter“ Fiskalzweck	82
b)	Hinzurechnung als gewerbesteuerliche „Fiskalzweckbelas- tung“	84
II.	Interkommunale Gewinnverlagerungen	86

Inhaltsverzeichnis

9

1. Problemaufriss	86
2. Gestaltungsmodell.....	87
3. Gewerbesteuerliche Hinzurechnung keine zielgerichtete Lösung	87
C. Verstetigung des Gewerbesteueraufkommens	89
I. Empirische Überprüfung der Verstetigungsthese	90
1. Relativer Verstetigungseffekt	90
a) Statistische Entwicklung	90
b) Schlussfolgerungen.....	92
2. Absoluter Verstetigungseffekt.....	94
II. Aufkommensverstetigung als Gesetzeszweck?	95
1. Parallele zur gewerbesteuerlichen Mindestbesteuerung (§ 10a Satz 2 GewStG).....	95
2. Schlussfolgerungen	96
§ 4 Zusammenspiel mit der Lizenzschanke des § 4j EStG	97
A. Die Vorschrift des § 4j EStG im Überblick	97
I. Tatbestand	97
II. Rechtsfolge	99
B. Verhältnis zur gewerbesteuerlichen Hinzurechnung	99
C. Ausblick vor dem Hintergrund der GloBE-Initiative der OECD/ G20-Staaten	100

Teil 2

Auslegung der Tatbestandsmerkmale des § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG	104
§ 1 Überlassung von Rechten	104
A. Wortlaut	105
I. Eingrenzung der verschiedenen „Rechte“	105
II. Möglichkeiten der „Überlassung“ („Stufenleiter der Gestattungen“) 1. Translative Rechtsübertragung	106
2. Einräumung eines ausschließlichen Nutzungsrechts	107
3. Einräumung eines einfachen Nutzungsrechts	108
4. Schuldrechtliche Gestattung	109
5. Schlichte, einseitig widerrufliche Einwilligung	110
III. Zwischenergebnis	111
B. Systematik	111
I. „Überlassung von Rechten“ im EStG	111
1. Historischer Ursprung des Tatbestandsmerkmals	112
2. Heutiges Begriffsverständnis	113
3. Übertragbarkeit auf die gewerbesteuerliche Hinzurechnung.....	115
II. Konzessionen und Lizenzen	116
1. Lizenzen	117
a) Grundlagen	117

b)	Arten von Lizenzen	118
aa)	Ausschließliche Lizenz.....	118
bb)	Einfache Lizenz	119
cc)	Alleinige Lizenz	120
dd)	Negative Lizenz	120
c)	Rechtsnatur	121
aa)	Lizenzvertrag	122
bb)	Nutzungsrecht	124
(1)	Meinungsstand in Rechtsprechung und Literatur ..	124
(a)	Herrschende Meinung: „Dinglicher Charakter“	124
(b)	Gegenansicht: „Verdinglichte Obligation“	126
(2)	Stellungnahme	127
d)	Gegenstand der Lizenz	128
aa)	Patente.....	128
bb)	Gebrauchsmuster	129
cc)	Marken	130
(1)	Marken i. S. d. §§ 1 Nr. 1, 3 MarkenG	130
(2)	Geschäftliche Bezeichnungen i. S. d. §§ 1 Nr. 2, 5 MarkenG	131
(3)	Geographische Herkunftsangaben i. S. d. §§ 1 Nr. 3, 126 ff. MarkenG	133
dd)	Designs	133
ee)	Pflanzensorten.....	134
ff)	Topographien	134
gg)	Urheberrechte	135
(1)	Urheberrecht im engeren Sinne.....	135
(2)	Verwandte Schutzrechte (§§ 70 ff. UrhG)	136
hh)	Persönlichkeitsrechte	137
(1)	Verkehrsfähigkeit des kommerzialisierbaren Be- standteils	137
(2)	Rechtsnatur der „Überlassung“	139
(3)	Bedeutung für die gewerbesteuerliche Hinzurech- nung	139
ii)	Know-How	140
(1)	Neugestaltung des Know-how-Schutzes durch das GeschGehG vom 18.04.2019.....	142
(2)	Das Geschäftsgeheimnis als Immaterialgüterrecht?	143
(3)	Bedeutung für die gewerbesteuerliche Hinzurech- nung	145
e)	Zwischenergebnis	147
2.	Konzessionen	147
a)	Dogmatische Einordnung	148
aa)	Präventives Verbot mit Erlaubnisvorbehalt	148

bb) Repressives Verbot mit Dispensmöglichkeit	149
b) Bedeutung für die gewerbesteuerliche Hinzurechnung	150
aa) Definition der tatbestandsmäßigen Konzessionen	150
bb) Einordnung der bergrechtlichen Erlaubnis und Bewilligung (§§ 7, 8 BBergG)	152
cc) Einordnung der Wegenutzungsrechte i. S. d. § 46 EnWG	152
III. Die Sachkapitalüberlassungen i. S. d. § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG	153
1. Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen	153
2. Abgrenzung der Buchst. d bis f	154
a) Zivilrechtliche Sach- vs. Rechtspacht als Abgrenzungskriterium?	155
b) Gegenstandsbezogene Betrachtung	156
C. Historie	157
I. Tatbestandslosigkeit der Lizenz nach § 8 Nr. 7 GewStG a.F.	158
II. Bedeutung für die historische Auslegung	159
D. Sinn und Zweck	160
I. „Rechte“	160
1. Auslegung	160
2. Rechtsfortbildung im Bereich der immateriellen Wirtschaftsgüter?	162
II. „Überlassung“	163
E. Ergebnis	165
§ 2 Zeitliche Befristung	166
A. Wortlaut	166
B. Systematik	167
I. Parallelvorschriften des EStG („zeitlich begrenzte“ Überlassung)	167
1. Abgrenzung zur endgültigen Übertragung	168
2. „Verbrauchende“ Rechteüberlassung	170
a) BFH, Urteil vom 16.05.2001 – I R 64/99 („Bandenwerbungs-Urteil“)	170
b) Übertragbarkeit auf den Bereich der Immaterialgüterrechte?	171
II. Parallelvorschriften des § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG	173
C. Historie	174
D. Sinn und Zweck	174
I. Grundsätzliches Begriffsverständnis	174
II. Übergang des zivilrechtlichen bzw. wirtschaftlichen Eigentums an gewerblichen Schutzzrechten	176
III. „Total-Buy-Out“ von Urheberrechten	178
1. Meinungsstand in Rechtsprechung, Literatur und Finanzverwaltung	179
2. Stellungnahme	180
IV. Konzessionen	182

E. Ergebnis	182
§ 3 Aufwendungen	183
A. Auslegung	184
I. Wortlaut	184
II. Systematik	185
III. Historie	186
IV. Sinn und Zweck	187
1. Grundsätzliches Begriffsverständnis	187
2. Lizenzentgelte	188
3. Konzessionsabgaben	189
B. „Soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind“	191
I. Lizenzen	191
1. Steuerbilanzielle Abbildung von Lizenzen	191
a) Meinungsstand in Rechtsprechung und Literatur	192
b) Stellungnahme	193
aa) Nichtausweis schwebender Geschäfte	193
bb) Grundsatz: Lizenzvertrag als schwebendes Dauerschuldverhältnis	195
cc) Ausnahme: Vorzeitige Erfüllung und Übergang des Vergütungsrisikos	195
2. Lizenzaufwendungen, die in Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts eingehen	197
a) Herstellungskostenbegriff	197
b) Fallgruppen	197
aa) Herstellungslizenz	197
bb) Vertriebslizenz	198
cc) Kombinationen aus Herstellungs-, Vertriebs- bzw. Gebrauchslizenz	199
3. Abschreibungen als „phasenverschobener“ Aufwand i. S. d. § 8 GewStG?	199
a) BFH, Urteil v. 30.04.2003 – I R 19/02 („Bauzeitzinsen“)	200
b) Stellungnahme	200
4. Unterjähriges Ausscheiden des Wirtschaftsguts aus dem Umlaufvermögen	201
a) Unterschiedliche Ansichten in der Rechtsprechung	201
aa) FG Schleswig-Holstein, Urteil v. 21.03.2018 – 1 K 243/15	202
bb) FG Münster, Urteil v. 20.07.2018 – 4 K 493/17 G und FG Berlin-Brandenburg, Urteil v. 08.01.2019 – 6 K 6121/17	202
cc) BFH, Urteile v. 30.07.2020 – III R 24/18 und v. 20.05.2021 – IV R 31/18	203
b) Stellungnahme	203

aa) Maßgeblichkeit des Anschaffungs- bzw. Herstellungs-kostenbegriffs	203
bb) Konzeptionelle Schwächen.....	204
5. Sonderproblem: Lizenzaufwendungen, die in Herstellungskosten eines immateriellen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens einge-hen (§ 5 Abs. 2 EStG)	205
a) Problemaufriss	205
b) BFH, Urteil v. 12.11.2020 – III R 38/17	206
c) Stellungnahme	207
aa) Auseinandersetzung mit dem gesetzlichen Herstellungs-kostenbegriff	207
bb) Teleologische und systematische Argumente gegen eine „Umqualifizierung“	207
cc) Gewerbesteuerliche Hinzurechnung auch im Fall des § 5 Abs. 2 EStG	208
II. Konzessionen	209
C. Gemischte Verträge	210
I. Meinungsstand in Rechtsprechung, Literatur und Finanzverwaltung	210
II. Stellungnahme	211
1. Teilbare vs. unteilbare Verträge	212
a) Typenkombinationsverträge	212
b) Typenverschmelzungsverträge	213
c) Typische Verträge mit andersartiger Nebenleistung	214
2. Rechtsfolge	214
a) Teilbare Verträge.....	214
b) Unteilbare Verträge.....	216
D. Ergebnis	216
§ 4 Ausnahmetatbestände	217
A. Durchleitungsrechte (Klammerzusatz des § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG)	217
I. Wortlaut	218
1. Handelsvertreter bzw. Kommissionär mit Ermächtigung nach § 185 Abs. 1 BGB.....	219
2. Fiduziarische Treuhand.....	220
3. Eigenhändler mit Beschränkungen im Innenverhältnis	221
II. Systematik	222
1. Durchlaufende Kredite (§ 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG)	222
2. Bankenprivileg nach § 19 GewStDV	223
a) Die Vorschrift im Überblick	223
b) Wirtschaftlicher Hintergrund und Schlussfolgerungen	224
III. Historie	225
1. Gesetzgebungsverfahren	225
2. Schlussfolgerungen	226

IV. Sinn und Zweck	227
1. Grundsätzliches Begriffsverständnis	227
2. Unmittelbar mit dem Vertrieb zusammenhängende Nutzungs- handlungen	229
3. Keine Eigennutzung im Rahmen „unechter“ Auftragsproduktio- nen (BFH, Urteil v. 29.06.2022 – III R 2/21)	229
B. Aufwendungen i. S. d. § 25 Künstlersozialversicherungsgesetzes (§ 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 2 GewStG)	230
I. Die Vorschrift im Überblick	230
II. Sinn und Zweck	231
III. Auslegungsfragen	233
1. Nicht abgeführte Künstlersozialabgabe	233
2. Zahlungen i. S. d. § 25 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 KSVG i. V. m. § 3 Nr. 26 EStG	233
C. Ergebnis	234

Teil 3

**Anwendung der gewonnenen Erkenntnisse
auf ausgewählte Fallgruppen**

§ 1 Überlassung von Standardsoftware	236
A. Begriffsdefinitionen	237
B. Urheberrechtlicher Schutz von Software	238
C. Gewerbesteuerliche Würdigung sog. Softwareüberlassungsverträge	239
I. Fallgruppe 1: Überlassung zur wirtschaftlichen Verwertung	239
II. Fallgruppe 2: Überlassung an Endanwender	240
1. Überlassung von Rechten	240
a) Vertragstypologische Einordnung	240
b) Urheberrechtliche Einordnung	242
aa) Bestimmungsgemäßer Gebrauch (§ 69c Nr. 1 UrhG) ...	242
bb) „Berechtigter“ i. S. d. § 69d Abs. 1 UrhG	243
(1) Meinungsstand in Rechtsprechung und Literatur ...	244
(2) Stellungnahme	245
(a) Erwerber einer Programmkopie	245
(b) Mieter einer Programmkopie	246
cc) „Zwingender Kern“ des § 69d Abs. 1 UrhG	248
c) Systematischer Vergleich (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Dop- pelbuchst. aa, Nr. 6 EStG)	249
d) Schlussfolgerungen	250
2. Zeitliche Befristung	252
3. Aufwendungen	253
a) „Für“ die zeitlich befristete Überlassung von Rechten	253

b) „Soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind“	255
4. Ausnahmetatbestand (Klammerzusatz des § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG)	256
D. Ergebnis	257
§ 2 Software as a Service (SaaS)	258
A. Definition von SaaS in Abgrenzung zu weiteren Formen des Cloud-Computing	259
B. Gewerbesteuerliche Würdigung von SaaS-Verträgen	260
I. Fallgruppe 1: Vertrag zwischen Softwarehersteller und SaaS-Anbieter	260
II. Fallgruppe 2: Vertrag zwischen SaaS-Anbieter und SaaS-Kunde	261
1. Überlassung von Rechten	261
a) Vertragstypologische Einordnung	261
b) Urheberrechtliche Einordnung	263
aa) Emulations-SaaS	263
bb) Nutzung der Cloud-Dienste mittels sog. Applets bzw. Client-Software	264
c) Stellungnahme	265
2. Zeitliche Befristung	265
3. Aufwendungen	266
4. Ausnahmetatbestand (Klammerzusatz des § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG)	267
C. Ergebnis	267
§ 3 Nutzung von Werbeflächen	268
A. Außenwerbung	269
I. Fallgruppe 1: Stationäre Werbeflächen	270
1. Vertragstypologische Einordnung	270
2. Gewerbesteuerliche Würdigung	270
a) Meinungsstand in Rechtsprechung und Literatur	270
b) Stellungnahme	271
II. Fallgruppe 2: Mobile Werbeflächen	273
III. Fallgruppe 3: „Exklusivrecht auf Werbung“	274
1. Vertragstypologische Einordnung	274
2. Gewerbesteuerliche Würdigung	275
a) Meinungsstand in Rechtsprechung und Literatur	275
b) Stellungnahme	276
B. Online-Werbung	277
I. Vertragstypologische Einordnung	278
II. Gewerbesteuerliche Würdigung	279
C. Ergebnis	281

§ 4 Influencer-Marketing	282
A. Geschäftsmodell	283
B. Gewerbesteuerliche Würdigung	284
I. Überlassung von Rechten	284
1. Erstellung und Veröffentlichung des Contents	284
2. Überlassung des Contents sowie der Namens- und Bildrechte	285
3. Persönliche Teilnahme an (Werbe-)Veranstaltungen des Kunden	286
II. Zeitliche Befristung	286
III. Aufwendungen	288
1. Aufteilung nach den Grundsätzen über gemischte Verträge	288
a) BMF, Schreiben v. 09.01.2009 – IV C 3 – S 2300/07/10002	288
b) Stellungnahme	289
2. „Soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind“	290
IV. Ausnahmetatbestand (Klammerzusatz des § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG)	290
C. Ergebnis	291
Resümee	293
Thesenartige Zusammenfassung der Untersuchungsergebnisse	297
Literaturverzeichnis	303
Stichwortverzeichnis	331