

# Inhaltsverzeichnis

<b>Vorwort</b> .....	<b>I</b>
<b>Inhaltsverzeichnis</b> .....	<b>III</b>
<b>Abkürzungsverzeichnis</b> .....	<b>XIII</b>
<b>Einleitung</b> .....	<b>1</b>
<b>Gang der Untersuchung</b> .....	<b>3</b>
<b>Kapitel 1: Gestaltungen mit Lizenzboxen im deutschen Steuerrecht</b> .....	<b>5</b>
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
<b>Kapitel 2: Internationale Maßnahmen gegen Gestaltungen mit Lizenzboxen .....</b>	<b>91</b>
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
<b>Kapitel 3: Lizenzschanke nach § 4j EStG als nationale Gegenmaßnahme</b>	
.....	<b>133</b>
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
	<b>Zusammenfassung.....</b>	<b>245</b>
	<b>Literaturverzeichnis.....</b>	<b>251</b>