

Die Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs für grenzüberschreitende Rechteüberlassungen gemäß § 4j EStG

D i p l o m a r b e i t

**an der Hochschule für öffentliche Verwaltung
und Rechtspflege (FH),
Fortbildungszentrum des Freistaates Sachsen**

**vorgelegt von
Lukas Taubert
aus Leipzig**

Leipzig, 14. März 2019

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis.....	V
1 Einleitung.....	1
2 Problemstellung.....	3
2.1 Lizenzen und Rechte	3
2.2 Die steuerliche Behandlung von Rechteüberlassungen	4
2.2.1 Allgemeines	4
2.2.2 Behandlung beim Lizenzgeber	4
2.2.3 Behandlung beim Lizenznehmer	5
2.2.4 Die Wirkung von Gewinnverschiebungen im Inland.....	5
2.3 Die Wirkung von Gewinnverschiebungen vom In- in das Ausland.....	6
2.4 Steuerwettbewerb durch Präferenzregelungen	8
2.5 Lösungsansätze für die Vermeidung von Steuerminderungen durch Gewinnverschiebungen	9
3 Die Bekämpfung steuerschädlicher Rechteüberlassungen	10
3.1 Aktionsplan der OECD/G20	10
3.1.1 Das BEPS-Projekt.....	10
3.1.2 Der Nexus-Ansatz	11
3.1.2.1 Die Nexus-Formel	11
3.1.2.2 Sachlicher Geltungsbereich	11
3.1.2.3 Qualifizierte Ausgaben und Gesamtausgaben	12
3.1.2.4 Gesamteinkünfte und begünstigte Einkünfte	12
3.1.3 Umsetzung der getroffenen Maßnahmen	13
3.2 Maßnahmen der Europäischen Union.....	13
3.2.1 Allgemeines	13
3.2.2 Verhaltenskodex und Aktionsplan	13
3.2.3 Richtlinie 2016/1164 vom 12.07.2016 - ATAD.....	14
3.3 Reaktion des deutschen Gesetzgebers	15
3.3.1 Überblick.....	15
3.3.2 Rechtsentwicklung und Inkrafttreten des § 4j EStG.....	15
3.3.3 Einordnung im deutschen Ertragsteuerrecht	16
3.3.4 Aufbau der Norm und Rechtsfolgen	16
3.3.5 Die Tatbestandsvoraussetzungen im Einzelnen.....	17
3.3.5.1 Aufwendungen für die Überlassung	17
3.3.5.2 Die Überlassung eines Rechts	18
3.3.5.3 Gläubiger und Schuldner als nahestehende Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG	19
3.3.5.4 Niedrige Besteuerung der Einnahmen des Gläubigers.....	19
3.3.5.5 Erweiterung des Anwendungsbereichs auf sogenannte Zwischenschaltungsfälle	21

3.3.6	Nichtanwendung bei Präferenzregelungen im Sinne des Nexus-Ansatzes	22
3.3.6.1	Allgemeines	22
3.3.6.2	Die Einbeziehung tatsächlicher Verhältnisse	22
3.3.6.3	Teilweises Übereinstimmen mit dem Nexus-Ansatz	24
3.3.7	Nichtanwendung bei der Hinzurechnungsbesteuerung des AStG	25
3.3.7.1	Die Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 ff. AStG	25
3.3.7.2	Verhältnis des § 4j EStG zur Hinzurechnungsbesteuerung	25
3.3.7.3	Reform der Hinzurechnungsbesteuerung	27
3.4	Weitere internationale Maßnahmen	27
4	Bewertung des § 4j EStG	28
4.1	Die Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken	28
4.1.1	§ 4j EStG als Norm zur Missbrauchsbekämpfung	28
4.1.2	§ 4j EStG als Norm zur Herstellung von Steuergerechtigkeit	30
4.1.3	§ 4j EStG im Kontext des internationalen Steuerwettbewerbs	32
4.2	Verfassungsrechtliche Bedenken	33
4.2.1	Allgemeines	33
4.2.2	Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit	33
4.2.3	Bestimmtheitsgebot	34
4.3	Verhältnis des § 4j EStG zum Europa- und Völkerrecht	37
4.3.1	Europarecht	37
4.3.1.1	Zins- und Lizenzrichtlinie	37
4.3.1.2	Grundfreiheiten des AEUV	37
4.3.2	„Treaty-Override“	39
4.4	Die Anwendung des § 4j EStG in der Praxis	40
4.4.1	Der Verweis auf den Abschlussbericht der OECD/G20	40
4.4.1.1	Problemstellung	40
4.4.1.2	Lösungsansätze	42
4.4.2	Verhältnis zur Einkünftekorrektur nach anderen Vorschriften	43
5	Zusammenfassung	46
	Anlagen	VIII
	Anlage 1 - Gesetzeswortlaut	VIII
	Anlage 2 - Lösung zu Beispiel 1	X
	Anlage 3 - Mitgliedstaaten von OECD und G20	XI
	Anlage 4 - Lösung zu Beispiel 3	XII
	Anlage 5 - Lösung zu Beispiel 6	XIV
	Rechtsquellenverzeichnis	XIX
	Europäisches Recht	XIX
	Nationales Recht	XIX
	Doppelbesteuerungsabkommen	XX
	Rechtsprechung	XX

Verwaltungsanweisungen	XXI
Drucksachen.....	XXI
Ausländische Rechtsquellen	XXI
Literaturverzeichnis	XXII
Kommentare	XXII
Fachbeiträge.....	XXII
Sonstige Dokumente.....	XXIII
Internetquellen.....	XXIV
Ablichtungen der Internetquellen.....	XXV
Eidesstattliche Versicherung	XXXI

Abkürzungsverzeichnis

ABI. EG	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften
ABI. EU	Amtsblatt der Europäischen Union
Abs.	Absatz
abz.	abziehbar
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
ATAD	Anti Tax Avoidance Directive
Az.	Aktenzeichen
BA	Betriebsausgaben
BDI	Bundesverband der Deutschen Industrie
BE	Betriebseinnahmen
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Amtliche Sammlung der Entscheidungen des BFH
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BMG	Bemessungsgrundlage
BR-Drucks.	Drucksache des Deutschen Bundesrats
BStBl.	Bundesteuerblatt
BT-Drucks.	Drucksache des Deutschen Bundestags

BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Amtliche Sammlung der Entscheidungen des BVerfG
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern
DBA	Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen
DStR	Deutsches Steuerrecht (Fachzeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuerzeitung (Fachzeitschrift)
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUR	Euro
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
ff.	folgende
FHTP	Forum on Harmful Tax Practices (Forum Schädliche Steuerpraktiken)
FR	Finanz-Rundschau (Fachzeitschrift)
FuE	Forschung und Entwicklung
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
ifst	Institut Finanzen und Steuern
IP	Intellectual Property (geistiges Eigentum)
IP-Box	Steuerliche Präferenzregelung für geistiges Eigentum
ISR	Internationale Steuer-Rundschau (Fachzeitschrift)
IStR	Internationales Steuerrecht (Fachzeitschrift)

KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinien
Ltd.	Limited (ausländische Rechtsform einer Kapitalgesellschaft)
MarkenG	Markengesetz
m.E.	meines Erachtens
Mio.	Millionen
nat. Person	natürliche Person
Nr.	Nummer
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung)
OECD-MA	OECD-Musterabkommen 2017 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen
PatG	Patentgesetz
S.	Seite
StG-NW	Steuergesetz des Kantons Nidwalden
stRspr.	ständige Rechtsprechung
StV-NW	Steuerverordnung des Kantons Nidwalden
Tz.	Textziffer
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Fachzeitschrift)
UrhG	Urheberrechtsgesetz
USA	Vereinigte Staaten von Amerika
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
zzgl.	zuzüglich

1 Einleitung

Sie sind immer präsent, jedem bekannt und ihre Markensymbole zeichnen die Kulisse jeder deutschen Großstadt: internationale Konzerne wie Google, Starbucks, IKEA oder McDonald's sind inzwischen in jedermanns Alltag eingedrungen. Dementsprechend sind deren Restaurants, Cafés oder Möbelhäuser auch stets gut besucht. Vielen Kunden folgen hohe Umsatzzahlen und hohen Umsätzen folgen hohe Gewinne. So sollte man es zumindest vermuten. Die Realität sieht jedoch oft ganz anders aus. So erzielte beispielsweise das Unternehmen Starbucks im Jahr 2011 einen Umsatz von etwa 120 Mio. Euro.¹ Trotz dieses Umsatzes wurde jedoch in Deutschland kein Gewinn, sondern sogar ein Verlust erwirtschaftet.² Doch wie kann es sein, dass ein Unternehmen mit Umsätzen in Millionenhöhe keine Gewinne erwirtschaftet? Eine Erklärung für diesen Umstand wurde zum Beispiel im Rahmen der sogenannten „Luxemburg Leaks“ im Jahr 2014 an die Öffentlichkeit getragen. Hierbei wurden Unterlagen veröffentlicht, aus denen die Strategien namhafter Konzerne zur Herabsetzung der eigenen Steuerlast hervorgingen.³ Da sich die Steuerlast eines Unternehmens im Bereich der Ertragsteuern im Wesentlichen nach dem Gewinn bemisst, führen Gewinnminderungen zu einer geringeren Steuerlast. Wie sich jedoch herausstellte, werden innerhalb großer Konzerne sehr wohl Gewinne erwirtschaftet. Allerdings nutzten diese Konzerne die Tatsache aus, dass in anderen Staaten besonders niedrige Steuersätze vorliegen bzw. steuerliche Sonderregelungen für bestimmte Arten von Gewinnen gelten. Im Wissen um solche Sonderregelungen waren die Unternehmen bestrebt, ihre Gewinne in diese Staaten zu verlagern. Eine hierfür oft gewählte Methode wurde von der Süddeutschen Zeitung als der Lizenz-Trick⁴ bezeichnet. Durch die gezielte Auslagerung von Patenten und vergleichbaren geistigen Eigentumswerten auf ausländische Tochtergesellschaften ließen sich unkompliziert Gewinne von einem Staat in einen anderen Staat verlagern. Die steuerlichen Auswirkungen eines solchen Vorgehens werden im ersten Teil dieser Arbeit dargestellt.

¹ Statista: Umsatz von Starbucks in Deutschland von 2005 bis 2017 (in Millionen Euro).

² Leubecher in: Welt, Wie Starbucks den deutschen Staat austrickt, 21.05.2014.

³ Brinkmann, Giesen, Obermaier, Obermayer und Ott in: Süddeutsche Zeitung, Ärger im Steuer-Märchenland, 07.11.2014.

⁴ Süddeutsche Zeitung, Kredite und Lizenzen – So tricksen die Konzerne in Luxemburg, 06.11.2014.

Da, wie sich am Beispiel von Starbucks zeigt, eine Gewinnverlagerung dazu beitragen kann, die Steuerlast in einem Staat auf Null zu senken, stellt sich die Frage, ob solche Gestaltungen legal sein können. Die zumindest für den deutschen Fiskus ernüchternde Antwort hierauf lautete: Ja. Es liegt jedoch auf der Hand, dass Regelungen, die dazu führen, dass Großkonzerne ihre Steuerlast deutlich unterhalb des durchschnittlichen Steuerniveaus halten können, nicht im Sinne einer gerechten Verteilung sein können. Wer könnte auch von Steuergerechtigkeit sprechen, wenn gerade die größten Konzerne die wenigsten Steuern zahlen?

Doch wie kann eine gerechte Besteuerung hergestellt werden, wenn in einzelnen Staaten besonders niedrige Steuersätze oder steuerliche Sonderregelungen herrschen? Es steht außer Frage, dass diese Regelungen im Rahmen der Gesetzgebungskompetenz souveräner Staaten zustande gekommen sind. Dennoch wurden die Gefahren eines solchen internationalen Steuerwettbewerbs unlängst als Problem erkannt.

Mit Inkrafttreten des § 4j EStG zum 01.01.2018 reagierte der deutsche Gesetzgeber auf die steuerliche Problematik grenzüberschreitender Rechteüberlassungen.⁵ Eine nationale Norm im Bereich des internationalen Steuerrechts wirft die Frage auf, ob § 4j EStG das Ergebnis internationaler Zusammenarbeit oder doch ein Alleingang des deutschen Gesetzgebers ist. Darüber hinaus bleibt zu beantworten, ob eine nationale Gesetzesnorm überhaupt ein internationales Problem lösen kann. Die vorgelegte Arbeit wird sich diesen Fragen stellen. Neben der Ausgangsfrage, wie grenzüberschreitende Rechteüberlassungen innerhalb verbundener Unternehmen das Steueraufkommen gefährden können, soll hierbei der Weg vom internationalen Problembewusstsein bis hin zur Umsetzung im nationalen Recht dargestellt werden. Im letzten Teil der Arbeit wird eine kritische Betrachtung des § 4j EStG erfolgen. Hierfür werden Zweifelsfragen bezüglich der Rechtsnorm selbst sowie deren Anwendung untersucht.

Inhaltlich nicht thematisiert werden der Prozess der Gründung von Tochtergesellschaften im Ausland, die Übertragung eines Rechtes von einem inländischen Rechtsträger auf eine ausländische Gesellschaft und die Ermittlung von Verrechnungspreisen.

⁵ Der Wortlaut des § 4j EStG in der dieser Arbeit zugrunde liegenden Fassung ist in Anlage 1 wiedergeben.

2 Problemstellung

2.1 Lizenzen und Rechte

Obwohl § 4j EStG regelmäßig als Lizenzschranke bezeichnet wird,⁶ werden Lizenzen nicht wörtlich in dieser Norm angesprochen. Als Lizenz wird regelmäßig die vom Inhaber erteilte Erlaubnis, ein ihm gehörendes Recht nutzen zu dürfen, bezeichnet.⁷ Die Überschrift des § 4j EStG bezeichnet dies als „Rechteüberlassung.“ Die Begriffe Rechteüberlassung und Lizenzierung sind dementsprechend synonym zu verwenden.

Rechte ergeben sich zum Beispiel aus Eigentum. Rechteüberlassungen finden vor allem im Bereich des geistigen Eigentums statt. Die Definitionen von geistigen Eigentumswerten sind in Einzelgesetzen geregelt, hervorzuheben sind vor allem das Urheberrechtsgesetz, das Markengesetz und das Patentgesetz. Unter das Urheberrechtsgesetz fallen gemäß § 1 UrhG Werke der Literatur, Wissenschaft und Kunst. Marken im Sinne des § 3 Abs. 1 MarkenG sind Zeichen, die der Unterscheidung von Waren oder Dienstleistungen einzelner Unternehmen dienen. Patente werden hingegen gemäß § 1 PatG für technische Erfindungen erteilt, die gewerblich anwendbar sind.

Sowohl für urheberrechtlich geschützte Werke, als auch für Marken und Patente gilt der Grundsatz, dass ausschließlich der Eigentümer des jeweiligen geistigen Wertes zu dessen Nutzung bzw. Verwertung berechtigt ist.⁸ Dritte sind im Bereich der geistigen Eigentumswerte per Gesetz von deren Nutzung ausgeschlossen. Nur durch eine vom Inhaber des Urheberrechts, der Marke oder des Patents erteilte Zustimmung kann der geistige Eigentumswert durch einen Dritten genutzt werden.⁹ Diese Zustimmung ist die Überlassung des Rechts auf Nutzung des geistigen Eigentumswertes.

Damit stellen geistige Eigentumswerte den wesentlichen Anwendungsbereich von Rechteüberlassungen dar.

⁶ Vgl. BMF: Bundeskabinett beschließt Lizenzschranke gegen Steuergestaltung internationaler Konzerne, Pressemitteilung vom 25.01.2017.

⁷ Meckel/Engelhard in: Gabler Wirtschaftslexikon, Springer Gabler, Stichwort: Lizenz.

⁸ Vgl. § 15 UrhG, § 14 MarkenG, § 9 Satz 1 PatG.

⁹ Vgl. § 31 Abs. 1 Satz 1 UrhG, sowie Folgerung aus § 14 Abs. 2 MarkenG und § 9 Satz 2 PatG, mit Erteilung einer entsprechenden Zustimmung ist die Nutzung für Dritte nicht länger untersagt.

2.2 Die steuerliche Behandlung von Rechteüberlassungen

2.2.1 Allgemeines

Lizenzen bzw. Rechte sind steuerlich relevant, wenn sie im Rahmen der Erzielung von Einkünften genutzt werden. Bei Überlassungen ist zwischen dem Lizenzgeber und dem Lizenznehmer zu unterscheiden. Lizenzgeber ist, wer ein ihm gehörendes Recht an eine andere Person zur Nutzung überlässt. Lizenznehmer ist, wer durch die Überlassung zur Nutzung des Rechtes befugt wird. Es ist auch denkbar, dass eine Person zugleich Lizenznehmer und Lizenzgeber ist, indem sie ein ihrerseits von einer dritten Person zur Nutzung überlassenes Recht wiederum an eine andere Person weiterüberlässt. Lizenzgebühren sind die für die Überlassung gezahlten Entgelte. Insbesondere zwischen nahestehenden Personen kann es vorkommen, dass die tatsächlich vereinbarten und gezahlten Entgelte höher sind als das, was fremde Dritte untereinander vereinbaren würden. Für diesen Mehrbetrag, welcher als privat motivierte Entnahme bzw. Einlage oder als verdeckte Gewinnausschüttung bzw. verdeckte Einlage zu qualifizieren sein könnte, gelten jeweils eigene steuerliche Behandlungen.

2.2.2 Behandlung beim Lizenzgeber

Die steuerliche Beurteilung richtet sich beim Lizenzgeber nach der erzielten Einkunftsart. Grundsätzlich werden aus der zeitweisen Überlassung von Rechten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG erzielt. Infolge des Subsidiaritätsprinzips des § 21 Abs. 3 EStG sind diese Einkünfte einer anderen Einkunftsart zuzurechnen, soweit sie zu dieser gehören.

Hierfür kommen regelmäßig Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Betracht. Wurde ein Recht im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit entwickelt oder für die Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit erworben, so ist es dem Betriebsvermögen zuzuordnen. Folglich fallen auch etwaige Überlassungen in die betriebliche Sphäre und führen zu gewerblichen Einkünften. Darüber hinaus kommt eine Umqualifizierung aufgrund der Rechtsform des Lizenzgebers in Betracht. So stellt die gesamte wirtschaftliche Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft regelmäßig gemäß § 8 Abs. 2 KStG einen Gewerbebetrieb dar. Bei Personengesellschaften ist eine Umqualifizierung aufgrund der Infektionstheorie des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG oder aufgrund gewerblicher Prägung nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG denkbar. Die Lizenzgebühren stellen in diesem Fall beim Lizenzgeber Betriebseinnahmen dar, welche den Gewinn erhöhen.

2.2.3 Behandlung beim Lizenznehmer

Auf Ebene des Lizenznehmers sind die gezahlten Lizenzgebühren zu betrachten. Wird das Recht außerhalb der Einkunftserzielung verwendet, so sind die Lizenzgebühren steuerlich unbeachtliche Kosten der Lebensführung. Dient die Zahlung von Lizenzgebühren der Einkunftserzielung, so stellen sie Betriebsausgaben oder Werbungskosten dar und mindern die Einkünfte des Lizenznehmers.

2.2.4 Die Wirkung von Gewinnverschiebungen im Inland

Durch das Verhältnis von Betriebsausgaben und -einnahmen bei Lizenzgeber und -nehmer sind durch Rechteüberlassungen Gewinnverschiebungen innerhalb verbundener Unternehmen möglich. Eine Gewinnverschiebung ist aus ertragsteuerlicher Sicht sinnvoll, wenn sie zu einer Minderung der Gesamtsteuerlast führt. Dies wird erreicht, wenn für die Beteiligten unterschiedliche Steuersätze gelten. Damit Steuervorteile planbar sind, muss der Steuertarif vorhersehbar sein. Dies ist bei natürlichen Personen aufgrund der vielen Einflussfaktoren auf den progressiven Steuertarif nur bedingt möglich. Auf dem Gebiet der Körperschaftsteuer führen Gewinnverschiebungen im Inland zu keinem wirtschaftlichen Ergebnis,¹⁰ da gemäß § 23 Abs. 1 KStG ein bundesweit einheitlicher Steuersatz von 15% gilt. Etwas anderes gilt für die Gewerbesteuer, da die Gemeinden nach § 16 Abs. 1 GewStG selbst zur Bestimmung des Hebesatzes berechtigt sind und dieser auch keiner Progression unterliegt. Wie Gewinnverschiebungen über Gemeindegrenzen hinweg zu einer Minderung der Steuerlast verbundener Unternehmen führen können, soll nachfolgendes Beispiel zeigen.

Beispiel 1

Grundfall

A ist Alleingesellschafter der X-GmbH und der Y-GmbH, welche jeweils ein Restaurant betreiben. Die X-GmbH betreibt ihr Restaurant am Stadtrand von München in der Gemeinde Gräfelfing. Die Y-GmbH betreibt ihr Restaurant in München. Der Hebesatz zur Gewerbesteuer beträgt in Gräfelfing 250%,¹¹ in München hingegen 490%.¹² Die Gewinnermittlungen zeigen folgendes Bild:

X-GmbH		Y-GmbH	
Umsatz	500.000 EUR	Umsatz	500.000 EUR
BA	./ 440.000 EUR	BA	./ 440.000 EUR
Gewinn	60.000 EUR	Gewinn	60.000 EUR

¹⁰ Die Nutzung steuerlicher Verlustvorträge ausgenommen.

¹¹ Wert des Jahres 2017, vgl. Gewerbesteuer Infoportal: Gewerbesteuerhebesatz für Gräfelfing.

¹² Wert des Jahres 2017, vgl. Gewerbesteuer Infoportal: Gewerbesteuerhebesatz für München.

Die festzusetzende Gewerbesteuer der X-GmbH beträgt 5.250 EUR. Die festzusetzende Gewerbesteuer der Y-GmbH beträgt 10.290 EUR. Die Gewerbesteuerlast der beiden Unternehmen beträgt insgesamt 15.540 EUR.¹³

Abwandlung

Da die Restaurants einem einheitlichen Konzept folgen, ließ A sich den Markennamen und das Firmenlogo rechtlich schützen und übertrug die Rechte hieran auf die X-GmbH. Zwischen der X-GmbH und der Y-GmbH wird ein Vertrag über die Nutzung des Markennamens und Firmenlogos geschlossen und hierfür eine steuerlich anzuerkennende Lizenzgebühr in Höhe von 10% des Umsatzes vereinbart. Nunmehr zeigen die Gewinnermittlungen folgendes Bild:

X-GmbH		Y-GmbH	
Umsatz	500.000 EUR	Umsatz	500.000 EUR
Lizenzentnahmen	+ 50.000 EUR	Lizenzausgaben	./. 50.000 EUR
Übrige BA	./. 440.000 EUR	Übrige BA	./. 440.000 EUR
Gewinn	110.000 EUR	Gewinn	10.000 EUR

Die festzusetzende Gewerbesteuer der X-GmbH beträgt nun 9.625 EUR. Die festzusetzende Gewerbesteuer der Y-GmbH beträgt nun 1.715 EUR. Die Gewerbesteuerlast der beiden Unternehmen beträgt insgesamt 11.340 EUR.¹⁴

Durch die Rechteüberlassung ergibt sich eine Minderung der Gewerbesteuerlast der beiden Unternehmen um 4.200 EUR, was einer Minderung der Steuerlast um etwa 27% entspricht.¹⁵ Darüber hinaus ist die Vermögensverschiebung zwischen den Gesellschaften ohne wirtschaftliche Bedeutung, da A als Alleingesellschafter beider Gesellschaften weder be- noch entreichert wird.

2.3 Die Wirkung von Gewinnverschiebungen vom In- in das Ausland

Zunächst werden Fallgestaltungen betrachtet, in denen die Gewinne der Regelbesteuerung unterliegen. Die Verschiebung von Gewinnen aus einem Land mit hohen Steuersätzen in ein Niedrigsteuerland führt zu einer Minderung der Gesamtsteuerlast, wenn das Besteuerungsrecht für die Gewinne auf das Niedrigsteuerland übergeht, wobei auch Quellenbesteuerungsrechte zu beachten sind. Da Art. 12 Abs. 1 OECD-MA den Übergang des Besteuerungsrechtes für Lizenzgebühren auf den Ansässigkeitsstaat des Empfängers der Lizenzgebühren vorsieht, ist eine Lizenzierung hierfür bei Bestehen eines DBA gut geeignet.

¹³ Vgl. Ermittlung der Gewerbesteuer in Anlage 2 - Grundfall.

¹⁴ Vgl. Ermittlung der Gewerbesteuer in Anlage 2 - Alternative.

¹⁵ Zur Anwendbarkeit des § 4j EStG bei Inlandssachverhalten vgl. jedoch Kapitel 3.3.5.4.

Den Einbehalt einer Quellensteuer sieht zumindest das OECD-MA bei Lizenzgebühren nicht vor. Laut einer vom BZSt veröffentlichten Übersicht¹⁶ über das deutsche Besteuerungsrecht an Lizenzgebühren nach DBA sieht die Mehrheit der deutschen DBA einen Quellensteuerabzug zwischen 5% und 15% vor.

Aus der Überlassung eines im Inland genutzten Rechts erzielte Einkünfte unterliegen je nach erzielter Einkunftsart gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2, 3, 6 oder 9 EStG der beschränkten Steuerpflicht. Für diese ist nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG ein Steuerabzug in Höhe von 15% durch den Schuldner der Zahlungen vorzunehmen.¹⁷ Dies gilt gemäß § 50d Abs. 1 Satz 1 EStG auch dann, wenn das entsprechende DBA den Einbehalt einer Quellensteuer in Deutschland nicht vorsieht. In diesen Fällen besteht für den Gläubiger der Lizenzgebühren die Möglichkeit, die Erstattung der einbehaltenen Quellensteuer zu beantragen.¹⁸ Darüber hinaus besteht gemäß § 50d Abs. 2 EStG die Möglichkeit, eine Freistellung von der Verpflichtung zum Steuerabzug beim BZSt zu beantragen. Für Lizenzgebühren, bei denen Schuldner und Gläubiger verbundene Unternehmen aus Mitgliedstaaten der Europäischen Union sind, kann gemäß § 50g Abs. 1 Satz 1 EStG auf Antrag auf den Steuerabzug nach § 50a EStG verzichtet werden.¹⁹

Wird für Lizenzgebühren kein Quellensteuerabzug vorgenommen, so werden die gezahlten Lizenzgebühren vollständig der im Ausland geltenden Besteuerung unterworfen. Unterliegt der Lizenzgeber einem geringeren Steuersatz als der Lizenznehmer, wird eine Steuerersparnis erreicht. Sieht das DBA mit dem Staat, in den die Lizenzzahlungen fließen, eine Quellenbesteuerung der Lizenzerträge im Ansässigkeitsstaat des Lizenznehmers vor oder ist ein solcher Quellensteuerabzug ungeachtet des DBA vorzunehmen, so dürfte dies aus Sicht des Unternehmensverbundes zumeist nur eine geringe wirtschaftliche Auswirkung haben, da die Quellensteuer entweder nach § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG erstattet werden kann oder in entsprechender Anwendung des Art. 23 A Abs. 2 OECD-MA auf die im Ansässigkeitsstaat des Lizenzgebers zu zahlende Steuer anrechenbar sein sollte. Hierdurch wird die wirtschaftliche Belastung gemindert. Auswirkungen ergeben sich jedoch bei einer Anrechnung aus Sicht der beteiligten Staaten, da der Quellenstaat einen Anteil am Steueraufkommen der Lizenzgebühren erhält.

¹⁶ BZSt: Reststeuersatzliste - Übersicht über das deutsche Besteuerungsrecht an Lizenzgebühren nach Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), Allgemeines Merkblatt.

¹⁷ § 50a Abs. 2 Satz 1, Abs. 5 Satz 2 EStG.

¹⁸ § 50d Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG.

¹⁹ Für das Verhältnis zwischen § 4j EStG und der Richtlinie 2003/49/EG (Zins- und Lizenzrichtlinie) vgl. Kapitel 4.3.1.1.

2.4 Steuerwettbewerb durch Präferenzregelungen

Im Steuerrecht ist es Gesetzgebern möglich, bestimmte Verhaltensweisen staatlich zu fördern. Tätigkeiten im Bereich von Forschung und Entwicklung (FuE) eignen sich hierfür, da der erzielte Fortschritt der gesamten Wirtschaft zugutekommt.²⁰ Zur Förderung sind zum Beispiel die Erstattung von Ausgaben in Form einer Steuergutschrift, sowie eine Minderung der Bemessungsgrundlage durch Freibeträge denkbar.²¹ Eine weitere Förderungsmöglichkeit knüpft an der Verwertung von geistigem Eigentum (intellectual property, IP) an. Hierfür werden Einkünfte aus geistigen Eigentumswerten von den übrigen Einkünften getrennt und einer ermäßigten Besteuerung unterworfen. Präferenzielle IP-Regelungen, auch als Patentbox, Lizenzbox oder IP-Box bezeichnet, existieren in vielen Staaten.

Die mögliche Ausgestaltung einer IP-Box wird nachfolgend am Beispiel der Lizenzbox des Schweizer Kantons Nidwalden in der bis 2016 gültigen Fassung dargestellt. Gemäß Art. 85 Abs. 3 StG-NW beträgt der Steuersatz auf Lizenzerträge einer Kapitalgesellschaft lediglich 20% der Regelbesteuerung. Erforderlich hierfür sind gemäß § 57a Abs. 1 StV-NW ein Antrag, das Vorliegen selbstgenutzter Büroräume und ein Nachweis durch Lizenzvertrag.²² Nicht erforderlich ist nach der bis 2016 geltenden Rechtslage, dass die der Lizenz zugrunde liegende FuE-Tätigkeit in der Schweiz stattgefunden hat. Somit könnte die Lizenzbox auch dann in Anspruch genommen werden, wenn FuE in Deutschland stattgefunden hat, ein im Rahmen dieser FuE-Tätigkeit entstandenes immaterielles Wirtschaftsgut auf eine in Nidwalden ansässige Gesellschaft übertragen wird und von dieser entgeltlich den in Deutschland ansässigen Unternehmensteilen zur Nutzung überlassen wird.

Durch die Inanspruchnahme von Präferenzregelungen können deutsche Unternehmensteile ihre Steuerlast durch die Geltendmachung von Betriebsausgaben mindern, während diese beim Lizenzgeber nur einer geringen Besteuerung unterliegen. Entsprechend gestaltete verbundene Unternehmen können deutlich niedrigere Steuersätze erreichen als nur im Inland aktive Unternehmen. In erster Linie sind solche Gestaltungen nur international agierenden Unternehmen zugänglich, da sie Kenntnisse über die Errichtung einer ausländischen Gesellschaft sowie über in- und ausländisches Patent-, Urheber- oder Markenrecht erfordern.

²⁰ Vgl. Bardens/Scheffler in: Ubg 2016, S. 483.

²¹ Ausführlich hierzu: Deutscher Bundestag vom 08.05.2015: Ausgewählte Fragen zu einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE).

²² Kantonales Steueramt Nidwalden vom 17.01.2011, Richtlinie zur Besteuerung von Lizenzerträgen bis Steuerperiode 2015, Richtlinie 3.1 und 3.2.

Zugleich bringen ausländische Präferenzregelungen Risiken für den deutschen Fiskus mit sich. Je nachdem, ob und in welcher Höhe ein Recht zur Quellenbesteuerung vorliegt, führt die Nutzung einer ausländischen IP-Box durch deutsche Unternehmen teilweise oder sogar vollständig zum Verlust des Besteuerungsrechtes für Gewinne, die im Inland erwirtschaftet wurden. Im Gegensatz dazu kann ein Staat mit der Einführung einer IP-Box den eigenen Standort attraktiver machen, bzw. eine Abwanderung von Firmenteilen ins Ausland vermeiden. Innerhalb Deutschlands erfolgt die Förderung von FuE-Projekten durch individuelle Projektförderung, es wurde jedoch bereits die Einführung weiterer Förderungsregelungen, wenngleich auch nicht in Form einer IP-Box, gefordert.²³

2.5 Lösungsansätze für die Vermeidung von Steuerminдерungen durch Gewinnverschiebungen

Ein immer stärkerer Wettbewerb um die niedrigsten Steuersätze ist für die beteiligten Staaten langfristig wirtschaftlich nicht tragbar. Unterschiede in der Höhe der Steuersätze sind in der Praxis jedoch nicht zu vermeiden. Für eine weltweite Angleichung der Steuersätze wäre eine umfassende Harmonisierung aller existierenden Steuerrechtssysteme erforderlich, da neben der Höhe des Steuersatzes auch die Definition und Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen vereinheitlicht werden müsste. Ein derartiger Eingriff in die Souveränität aller Staaten ist nicht vorstellbar. Selbst innerhalb der EU fanden über viele Jahre hinweg Maßnahmen zur Harmonisierung des Steuerrechts in erster Linie auf dem Gebiet der indirekten Steuern nicht jedoch auf dem Gebiet der Ertragsteuern statt.²⁴ Die Bekämpfung von Steuerminдерungen durch Gewinnverschiebungen kann daher nicht an Unterschieden in den Steuersätzen ansetzen. Stattdessen ist zu gewährleisten, dass Gewinne in dem Staat, in dem sie entstanden sind, der in diesem Staat geltenden Besteuerung unterworfen werden.

Aus der Souveränität eines Staates ergibt sich auch die Befugnis, Präferenzregelungen in das jeweilige Besteuerungssystem einzubinden. Diese beziehen sich jedoch in der Regel auf einen relativ kleinen und abgrenzbaren Teil von steuerlichen Sachverhalten. Anders als im Bereich der Regelbesteuerung ist für Präferenzregelungen aus diesem Grund eine zumindest ansatzweise internationale Harmonisierung denkbar. Hierfür wäre zu gewährleisten, dass Gestaltungen, die reine Gewinnverschiebungen darstellen, nicht zu einer Steuerbegünstigung führen.

²³ Vgl. BR-Drucks. 318/15, S. 2 u. 3.

²⁴ Vgl. Art. 113 AEUV, welcher lediglich eine Harmonisierung der indirekten Steuern vorsieht, zu aktuellen Entwicklungen vgl. Kapitel 3.2.

3 Die Bekämpfung steuerschädlicher Rechteüberlassungen

3.1 Aktionsplan der OECD/G20

3.1.1 Das BEPS-Projekt

Die wohl bedeutsamste Arbeit zur Bekämpfung internationaler steuerrechtlicher Problemstellungen leisteten die OECD und die G20.²⁵ Arbeiten im Bereich steuerschädlicher Gestaltungen erfolgten durch das „Forum Schädliche Steuerpraktiken“ (Forum on Harmful Tax Practices, FHTP). Den Höhepunkt dieser Arbeit bildet das Projekt „Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung“ (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS). Im Jahr 2015 wurde der Abschlussbericht zum BEPS-Projekt veröffentlicht.²⁶ Es wurden 15 Aktionspunkte aufgestellt, mithilfe derer Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen in Zukunft vermieden werden sollen. Die Umsetzung dieser Maßnahmen im nationalen Recht bleibt Aufgabe der einzelnen Staaten, wird jedoch von der OECD und G20 überwacht.²⁷

Maßnahmen zu Präferenzregelungen für Rechteüberlassungen sind im Abschlussbericht zu Aktionspunkt 5 mit dem Titel „Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz“ enthalten. Ziel des BEPS-Projektes war es nie, IP-Boxen abzuschaffen. Im Abschlussbericht zu Aktionspunkt 5 wird klarstellend ausgeführt, dass „anerkannt [wird], dass IP-intensive Wirtschaftszweige ein entscheidender Antriebsfaktor für Wachstum und Beschäftigung sind und dass Staaten das Recht haben, Steueranreize für Tätigkeiten im Bereich von Forschung und Entwicklung (FuE) zu gewähren“.²⁸

Die OECD beschäftigte sich stattdessen mit der Frage, wie eine Präferenzregel formuliert sein muss, damit nur derjenige, der selbst im Bereich FuE tätig ist, Steuerermäßigungen für geistiges Eigentum erhalten kann. Zur Erreichung dieses Ziels wurde der Nexus-Ansatz (nexus approach) entwickelt.²⁹

²⁵ Eine Auflistung aller OECD-Mitgliedstaaten und G20-Staaten findet sich in Anlage 3.

²⁶ Die Abschlussbericht zu allen Aktionspunkten sowie die Erläuterungen zum BEPS-Projekt sind zu beziehen unter OECD Publishing, URL: <http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm> (Stand 15.02.2019, 18:15 Uhr).

²⁷ OECD (2015): Erläuterung, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD, S. 11-12, Tz. 28, 29.

²⁸ OECD (2016): Aktionspunkt 5 - Abschlussbericht 2015, Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD Publishing, Paris, S. 26, Tz. 26.

²⁹ OECD (2016): Aktionspunkt 5 - Abschlussbericht 2015, a.a.O., S. 26-27, Tz. 27.

3.1.2 Der Nexus-Ansatz

3.1.2.1 Die Nexus-Formel

Der Nexus-Ansatz ist eine Methode zur Überprüfung, ob eine steuerliche Präferenzregelung im Bereich der Überlassung immaterieller Vermögenswerte als steuerschädlich einzustufen ist. Hierbei soll geprüft werden, ob die Präferenzregelung nur für diejenigen Steuerpflichtigen in Betracht kommt, bei denen die wesentliche Geschäftstätigkeit stattfindet. Als Indikator für die wesentliche Geschäftstätigkeit werden die Ausgaben für FuE herangezogen und eine Verknüpfung zu den aus einem geistigen Eigentumswert erzielten Einnahmen vorgenommen. Auf Grundlage dieser Erwägungen wurde folgende Formel für die Ermittlung des Nexus-Ansatzes entwickelt:³⁰

$$\frac{\text{Qualifizierte Ausgaben}}{\text{Gesamtausgaben}} \times \text{Gesamteinkünfte} = \text{Begünstigte Einkünfte}$$

Die nach der Nexus-Formel begünstigten Einkünfte stellen den Höchstbetrag der Einkünfte dar, die durch eine Präferenzregelung begünstigt werden können, sodass diese noch als steuerunschädlich anzuerkennen ist.³¹ Werden höhere Einkünfte begünstigt, so ist die Präferenzregelung als steuerschädlich einzustufen.³²

3.1.2.2 Sachlicher Geltungsbereich

Die in der Nexus-Formel verwendeten Begriffe Ausgaben und Einkünfte beziehen sich auf die im Zusammenhang mit bestimmten immateriellen Vermögenswerten stehenden Ausgaben bzw. Einkünfte. Hierunter fallen Patente und solche rechtlich geschützte geistige Eigentumswerte, die Patenten funktionell entsprechen. Der Begriff der geistigen Eigentumswerte, die Patenten funktionell entsprechen, wird in den Tz. 34 bis 38 des Abschlussberichts zu Aktionspunkt 5 durch Abgrenzungsmerkmale und Beispiele näher erläutert. Geistige Eigentumswerte im Bereich des Marketings werden hierin ausdrücklich vom Anwendungsbereich steuerlicher Begünstigungen ausgeschlossen. Überschreitet eine IP-Regelung den sachlichen Geltungsbereich des Nexus-Ansatzes, indem sie andere als die vorbenannten geistigen Eigentumswerte begünstigt, so ist sie als steuerschädlich anzusehen.³³ Anderenfalls ist in einem zweiten Schritt anhand der Nexus-Formel zu prüfen, ob die Präferenzregelung das Merkmal der wesentlichen Geschäftstätigkeit erfüllt.

³⁰ Vgl. OECD (2016): Aktionspunkt 5 - Abschlussbericht 2015, a.a.O., S. 27-28, Tz. 28-30.

³¹ Bzgl. des Umfangs der Steuerschädlichkeit für Zwecke des § 4j EStG, vgl. Kapitel 3.3.6.3.

³² OECD (2016): Aktionspunkt 5 - Abschlussbericht 2015, a.a.O., S. 28, Tz. 32.

³³ Vgl. OECD (2016): Aktionspunkt 5 - Abschlussbericht 2015, a.a.O., S. 28, Tz. 34.

3.1.2.3 Qualifizierte Ausgaben und Gesamtausgaben

Qualifizierte Ausgaben sind nur Ausgaben für eigene FuE-Aktivitäten. Aufwendungen für Forschungsleistungen durch Dritte, sogenannte Auftragsforschung, ist den qualifizierten Ausgaben nur zuzurechnen, wenn sie durch fremde Dritte erbracht wird. Anschaffungskosten für den Erwerb immaterieller Wirtschaftsgüter, Zinszahlungen sowie alle Kosten, welche sich nicht eindeutig einem bestimmten geistigen Eigentumswert zuordnen lassen, sind keine qualifizierten Ausgaben.³⁴

Die Gesamtausgaben umfassen, anders als der Wortlaut es vermuten lässt, nicht sämtliche im Zusammenhang mit einem geistigen Eigentumswert stehenden Ausgaben, sondern nur die qualifizierten Ausgaben und solche Ausgaben, die „als qualifizierte Ausgaben eingestuft würden, wenn sie durch den Steuerpflichtigen selbst getätigt worden wären“.³⁵ Hierzu zählen Auftragsforschung durch nahestehende Dritte und Anschaffungskosten für immaterielle Wirtschaftsgüter.

Das Verhältnis der qualifizierten Ausgaben zu den Gesamtausgaben bildet somit den Anteil eigener FuE-Aufwendungen, einschließlich der Aufwendungen für Auftragsforschung durch fremde Dritte, an den gesamten FuE-Aufwendungen ab, ohne durch nicht direkt mit der FuE in Zusammenhang stehende Ausgaben verfälscht zu werden. Es ist am Ende eines Kalenderjahres aus den gesamten bisher angefallenen Ausgaben zu ermitteln und verändert sich somit jedes Mal, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen leistet, die den qualifizierten Ausgaben bzw. den Gesamtausgaben zuzuordnen sind. Um zu vermeiden, dass bereits geringe unqualifizierte Ausgaben zu einer andauernden prozentualen Minderung der zu begünstigenden Einkünfte führen, wird den Staaten gestattet, bei der Anwendung der Nexus-Formel einen 30-prozentigen Aufschlag, den sogenannten Uplift, auf die Höhe der qualifizierten Ausgaben zuzulassen.³⁶

3.1.2.4 Gesamteinkünfte und begünstigte Einkünfte

Die Definition der Einkünfte wird den einzelnen Staaten überlassen, jedoch dürfen nur im Zusammenhang mit dem geistigem Eigentumswert stehende Einnahmen und Ausgaben berücksichtigt werden. Es ist ein Verrechnungsverbot von Verlusten aus begünstigter Tätigkeit mit den übrigen Einkünften einzurichten.³⁷

³⁴ OECD (2016): Aktionspunkt 5 - Abschlussbericht 2015, a.a.O., S. 30, Tz. 39 und S. 33, Tz. 49

³⁵ OECD (2016): Aktionspunkt 5 - Abschlussbericht 2015, a.a.O., S. 31, Tz. 42.

³⁶ OECD (2016): Aktionspunkt 5 - Abschlussbericht 2015, a.a.O., S. 32, Tz. 45 und S. 30, Tz. 40.

³⁷ OECD (2016): Aktionspunkt 5 - Abschlussbericht 2015, a.a.O., S. 32, Tz. 46, S. 33, Tz. 48 und S. 48, Anmerkung 14.

3.1.3 Umsetzung der getroffenen Maßnahmen

Mit Ausarbeitung des Nexus-Ansatzes wurden Mindestanforderung an steuerliche Präferenzregelungen festgelegt. Die Umsetzung der im Rahmen des BEPS-Projektes getroffenen Maßnahmen sollte weitestgehend sofort nach dessen Beendigung im Jahr 2015 beginnen.³⁸ Die am BEPS-Projekt beteiligten Staaten sicherten zu, keine neuen Regelungen einzuführen, die dem Nexus-Ansatz widersprechen. Das FHTP hat zudem eine Überprüfung bestehender Präferenzregelungen vorgenommen. Alle der 16 geprüften IP-Regelungen entsprachen nicht dem Nexus-Ansatz.³⁹ Für diese wurde eine schrittweise Abschaffung vereinbart. Ab dem 30.06.2016 durften schädliche Präferenzregelungen nicht mehr erstmalig in Anspruch genommen werden. Für bereits von einer solchen Präferenzregelung profitierende Steuerpflichtige werden Bestandsschutzregelungen bis zum 30.06.2021 gestattet.⁴⁰ Für den Fall, dass die Präferenzregelungen nicht verändert werden, kündigt das FHTP die Einleitung weiterer Schritte an,⁴¹ um was für Schritte es sich dabei handeln wird, lässt der Abschlussbericht jedoch offen.

3.2 Maßnahmen der Europäischen Union

3.2.1 Allgemeines

Als Mitglied der G20 war die EU an den Maßnahmen von OECD/G20 zur Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken beteiligt, leistete jedoch auch eigene Arbeit auf diesem Gebiet. Die EU besitzt durch Art. 2 AEUV im Gegensatz zur OECD eigene Gesetzgebungskompetenzen.

3.2.2 Verhaltenskodex und Aktionsplan

1997 legte der Rat für Wirtschafts- und Finanzfragen einen Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung fest.⁴² Demnach seien Regelungen, die eine im Vergleich zum üblichen Besteuerungsniveau deutlich niedrigere Besteuerung bewirken, unter bestimmten Voraussetzungen als schädlich anzusehen.⁴³ Die EU-Staaten verpflichteten sich, keine schädlichen Regelungen zu schaffen und vorhandene schädliche Regelungen zurückzunehmen.⁴⁴

³⁸ OECD (2015): Erläuterung, a.a.O., S. 10, Tz. 23.

³⁹ OECD (2016): Aktionspunkt 5 - Abschlussbericht 2015, a.a.O., S. 71, Tabelle 6.1.

⁴⁰ OECD (2016): Aktionspunkt 5 - Abschlussbericht 2015, a.a.O., S. 39-40, Tz. 62, 63, 65.

⁴¹ OECD (2016): Aktionspunkt 5 - Abschlussbericht 2015, a.a.O., S. 71, Tz. 148.

⁴² Mitteilung des Rates „Wirtschafts- und Finanzfragen“ vom 01.12.1997 (Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung), Abl. EG 1998, Nr. C 2, S. 1-6.

⁴³ Vgl. hierzu Buchstabe B des Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung, a.a.O., S. 3.

⁴⁴ Buchstabe C und D des Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung, a.a.O., S. 4.

Die EU-Kommission legte 2015 einen eigenen Aktionsplan zur Bekämpfung von Gestaltungen zur Gewinnverschiebungen vor.⁴⁵ Zu den 5 aufgestellten Schwerpunkten zählt auch die Sicherung der Besteuerung am Ort der Wertschöpfung.⁴⁶ Die Kommission bekennt sich zum Nexus-Ansatz und sichert den EU-Staaten Hilfestellung bei dessen Umsetzung zu.⁴⁷ Einen weiteren Lösungsansatz sieht die Kommission in der Einführung einer einheitlichen Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer.⁴⁸ Bisher konnte sich dieses Vorhaben auch aufgrund des Erfordernisses der Zustimmung aller Mitgliedstaaten noch nicht durchsetzen. Aktuell schlägt die EU-Kommission einen Übergang vom Einstimmigkeitsprinzip hin zu einer Beschlussfassung durch qualifizierte Mehrheiten in Steuerfragen vor.⁴⁹ Die Umsetzung dieses Vorhabens bleibt gegenwärtig noch abzuwarten.

3.2.3 Richtlinie 2016/1164 vom 12.07.2016 - ATAD

Bezugnehmend auf das BEPS-Projekt verabschiedete der Rat der Europäischen Union am 12.07.2016 die Richtlinie zur „Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts“ (ATAD).⁵⁰ Gemäß Art. 6 der ATAD-Richtlinie ist eine Gestaltung, deren Zweck in der Erlangung steuerlicher Vorteile besteht, für Zwecke der Körperschaftsteuer unbeachtlich, soweit sie „nicht aus triftigen wirtschaftlichen Gründen vorgenommen wurde, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln“.⁵¹ Zudem wurde eine EU-weite Hinzurechnungsbesteuerung eingeführt, welche auch Einkünfte aus Lizenzgebühren betrifft.⁵² Sie gilt für Einkünfte eines ausländischen Unternehmens, an dem ein Steuerpflichtiger selbst oder zusammen mit seinen verbundenen Unternehmen unmittelbar oder mittelbar mit absoluter Mehrheit beteiligt ist, wenn die auf die Einkünfte des Unternehmens anfallende Körperschaftsteuer weniger als die Hälfte der im Staat des Steuerpflichtigen anfallenden Steuer beträgt. Wird nachgewiesen, dass das ausländische Unternehmen einer wesentlichen Geschäftstätigkeit nachgeht, so ist sie nicht anzuwenden.⁵³

⁴⁵ Europäische Kommission: Eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union – Fünf Aktionsschwerpunkte (Aktionsplan der Europäischen Kommission), Mitteilung an das Europäische Parlament und den Rat vom 17.06.2015, COM(2015) 302 final.

⁴⁶ Aktionspunkt 2 des Aktionsplans der Europäischen Kommission, a.a.O., S. 10-12.

⁴⁷ Vgl. Aktionsplan der Europäischen Kommission, a.a.O., S. 6.

⁴⁸ Aktionspunkt 1 des Aktionsplans der Europäischen Kommission, a.a.O., S. 8-9.

⁴⁹ Europäische Kommission: Auf dem Weg zu einer effizienteren und demokratischeren Beschlussfassung in der EU-Steuerpolitik, Mitteilung an das Europäische Parlament, den Europäischen Rat und den Rat vom 15.01.2019, COM(2019) 8 final, S. 3.

⁵⁰ Richtlinie 2016/1164 des Rates vom 12.07.2016 (ATAD), ABI. EU 2016 Nr. L 193 S. 1-14.

⁵¹ Art. 6 Abs. 2 der Richtlinie 2016/1164 vom 12.07.2016 (ATAD), a.a.O., S. 11.

⁵² Art. 7 Abs. 2 Buchstabe a) Satz 1 ii) der Richtlinie 2016/1164 vom 12.07.2016 (ATAD), a.a.O., S. 11.

⁵³ Art. 7 Abs. 1 und Abs. 2 Buchstabe a) Satz 2 der Richtlinie 2016/1164 vom 12.07.2016 (ATAD), a.a.O., S. 11-12.

3.3 Reaktion des deutschen Gesetzgebers

3.3.1 Überblick

Als Mitgliedsstaat der OECD war auch die Bundesrepublik Deutschland an den Arbeiten des BEPS-Projektes beteiligt. Da im deutschen Steuerrecht keine IP-Boxen existieren, löste der Abschluss des BEPS-Projektes keinen Handlungsbedarf aus. Gleichwohl stellt § 4j EStG eine Reaktion des deutschen Gesetzgebers auf das BEPS-Projekt dar. Die Vorschrift des § 4j EStG bezieht sich jedoch nicht auf die Besteuerung von Einkünften aus Lizenzgebühren. Stattdessen wird der Abzug von Aufwendungen für Rechteüberlassungen als Betriebsausgaben in bestimmten Fällen beschränkt. Zur Begründung wird auf die Arbeiten von OECD/G20 im Rahmen des BEPS-Projektes verwiesen: Lizenzaufwendungen sollen nicht abgezogen werden dürfen, wenn die Einnahmen des Gläubigers einer nicht dem Nexus-Ansatz entsprechenden Besteuerung unterliegen.⁵⁴

3.3.2 Rechtsentwicklung und Inkrafttreten des § 4j EStG

Der Gesetzentwurf zu § 4j EStG wurde dem Deutschen Bundestag am 20.02.2017 vorgelegt.⁵⁵ Die Aufnahme des § 4j EStG in das EStG erfolgte mit dem „Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen“ vom 27.06.2017.⁵⁶ Im Gesetzentwurf vom 20.02.2017 wurde im Wortlaut des § 4j EStG kein Bezug auf das BEPS-Projekt genommen, sondern die im BEPS-Projekt entwickelten Ansätze umschrieben.⁵⁷ Um zu vermeiden, dass es hierdurch zu einer vom OECD-Ansatz abweichenden Auslegung durch Verwaltung und Rechtsprechung kommt,⁵⁸ wurden die Umschreibungen im beschlossenen Gesetz durch einen direkten Verweis auf den Abschlussbericht zu Aktionspunkt 5 des BEPS-Projektes ersetzt.

Gemäß § 52 Abs. 8a EStG gilt § 4j EStG für Aufwendungen, die nach dem 31.12.2017 entstanden sind und ist somit erstmals im Veranlagungszeitraum 2018 anzuwenden. Da die Lizenzschranke nicht mehr anwendbar ist, sobald eine schädliche Präferenzregelung durch eine dem Nexus-Ansatz entsprechende Regelung ersetzt wird, dürfte sich ihr Anwendungsbereich schon in den ersten Jahren nach ihrer Einführung stetig verkleinern.

⁵⁴ Vgl. BT-Drucks. 18/11233, S. 1.

⁵⁵ BT-Drucks. 18/11233.

⁵⁶ BGBl. I 2017, S. 2074-2079.

⁵⁷ Vgl. § 4j Abs. 1 Satz 4 bis 6 EStG in der Fassung der BT-Drucks. 18/11233, S. 7.

⁵⁸ Vgl. Empfehlung des Bundesrats, BR-Drucks. 59/1/17, S. 5.

Nach Ablauf des von der OECD benannten Übergangszeitraums zur Abschaffung schädlicher Präferenzregelungen⁵⁹ dürften Lizenzzahlungen in Staaten, die Mitglied der OECD/G20 sind, nicht mehr zu einer Anwendung des § 4j EStG führen können. Es ist jedoch denkbar, dass einzelne OECD-Staaten ihrer Verpflichtung zur Abschaffung schädlicher IP-Boxen nicht fristgerecht nachkommen oder dass in Staaten, die nicht Mitglied der OECD/G20 sind, auch weiterhin schädliche Präferenzregelungen bestehen. Ob und in welchem Umfang über das Jahr 2021 hinaus Anwendungsfälle des § 4j EStG existieren, bleibt letztlich abzuwarten. Der Gesetzentwurf weist ab dem Jahr 2022 zumindest keine Steuermehreinnahmen aus der Einführung des § 4j EStG aus.⁶⁰

3.3.3 Einordnung im deutschen Ertragsteuerrecht

Die Vorschrift des § 4j EStG wurde im Dritten Kapitel des Zweiten Abschnitts des EStG eingefügt und stellt damit eine Vorschrift zur Einkommensermittlung, speziell zur Gewinnermittlung dar. Über § 9 Abs. 5 Satz 2 EStG wird eine Anwendbarkeit im Bereich der Überschusseinkünfte gewährleistet. Der Anwendungsbereich des § 4j EStG ist damit für Aufwendungen eröffnet, die Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten darstellen.⁶¹ Eine Korrektur nach § 4j EStG ist außerhalb der Gewinnermittlung vorzunehmen. Durch § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG wird der Anwendungsbereich des § 4j EStG auch auf die Ermittlung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage ausgeweitet. Eine durch § 4j EStG eintretende Gewinnerhöhung wirkt sich auch auf den der Ermittlung des Gewerbesteuermessbetrags zugrunde zu legenden Gewerbeertrag aus. Soweit § 4j EStG zu einer Beschränkung des Abzugs von Lizenzgebühren führt, können diese nicht Gegenstand einer Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchstabe f) GewStG sein.⁶²

3.3.4 Aufbau der Norm und Rechtsfolgen

Als Tatbestandsmerkmale postuliert § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG das Vorliegen von Aufwendungen für Rechteüberlassungen, eine von der Regelbesteuerung abweichende, niedrige Besteuerung der Einnahmen des Gläubigers und ein Nahestehen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG von Schuldner und Gläubiger der Aufwendungen.⁶³ Darüber hinaus enthält § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG einen Hinweis darauf, dass die Rechtsfolgen „ungeachtet eines bestehenden Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung“ eintreten.

⁵⁹ Vgl. Kapitel 3.1.3.

⁶⁰ BT-Drucks. 18/11233, S. 2.

⁶¹ Zur Vereinfachung wird nachfolgend auf Ausföhrung zu den Überschusseinkünften verzichtet.

⁶² Vgl. Holle/Weiss in: FR 5/2017, S. 222.

⁶³ Zur Erläuterung der einzelnen Tatbestandsmerkmale, vgl. Kapitel 3.3.5.

§ 4j Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG sehen eine Erweiterung des Anwendungsbereiches auf Zwischenschaltungsfälle⁶⁴ und auf Betriebsstätten vor, die ertragsteuerlich als selbständige Nutzungsberechtigte und -verpflichtete anzusehen sind. In den Sätzen 4 und 5 des § 4j Abs. 1 EStG werden die Ausnahmetatbestände formuliert. Unterliegen die Einnahmen des Gläubigers einer Präferenzregelung, welche dem Nexus-Ansatz der OECD entspricht, so ist die Abzugsbeschränkung nicht vorzunehmen. Gleiches gilt, soweit für die entsprechenden Einnahmen bereits ein Hinzurechnungsbetrag nach § 10 Abs. 1 Satz 1 AStG anzusetzen ist. § 4j Abs. 2 EStG definiert die niedrige Besteuerung. Sind die Voraussetzungen des § 4j Abs. 1 und Abs. 2 EStG erfüllt, so bestimmt § 4j Abs. 3 Satz 1 EStG als Rechtsfolge, dass die entsprechenden Aufwendungen für Rechteüberlassungen nur teilweise als Betriebsausgaben abziehbar sind. Der nicht abziehbare Teil der Aufwendungen wird gemäß § 4j Abs. 3 Satz 2 EStG wie folgt ermittelt:

$$\frac{25\% \text{ ./. Ertragsteuerbelastung in } \%}{25\%} = \text{ nicht abz. Teil der Aufwendungen}$$

Ertragsteuerbelastung ist hierbei die Steuerbelastung der Einnahmen des Lizenzgebers.⁶⁵ Liegt diese zwischen 0% und 25% ist eine Kürzung der Betriebsausgaben des Lizenznehmers vorzunehmen. Der nicht abziehbare Teil ermittelt sich beispielsweise bei einer Steuerbelastung von 10% wie folgt:

$$\frac{25\% \text{ ./. } 10\%}{25\%} = \frac{15\%}{25\%} = 60\% \text{ (nicht abz. Teil der Aufwendungen)}$$

Unterliegen die Einnahmen des Gläubigers keiner Besteuerung, so sind diese in voller Höhe nicht abziehbar:

$$\frac{25\% \text{ ./. } 0\%}{25\%} = \frac{25\%}{25\%} = 100\% \text{ (nicht abz. Teil der Aufwendungen)}$$

Eine Steuerbelastung von 25% und mehr stellt keine niedrige Besteuerung im Sinne des § 4j Abs. 2 EStG dar und führt nicht zur Anwendung des § 4j EStG.

3.3.5 Die Tatbestandsvoraussetzungen im Einzelnen

3.3.5.1 Aufwendungen für die Überlassung

Zunächst erstreckt sich der Geltungsbereich des § 4j EStG auf Aufwendungen. Eine Korrektur kommt nur für solche Aufwendungen in Betracht, die sich als Betriebsausgaben auf den Gewinn ausgewirkt haben. Darüber hinaus sind lediglich „Aufwendungen für die Überlassung“ betroffen. Aufwendungen für den Erwerb oder die Herstellung eines Rechtes, zum Beispiel Kosten für Forschung und Patentanmeldung, fallen nicht unter die Abzugsbeschränkung.

⁶⁴ Vgl. Kapitel 3.3.5.5.

⁶⁵ Vgl. Kapitel 3.3.5.4.

3.3.5.2 Die Überlassung eines Rechts

Nach seinem Wortlaut betrifft § 4j EStG Aufwendungen für die „Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, insbesondere von Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, zum Beispiel Plänen, Mustern und Verfahren“. Diese Formulierung entspricht dem Wortlaut des § 50a Abs. 1 Nr.3 EStG. Die Literatur verweist daher zur Erfassung des Geltungsbereichs des § 4j EStG auf die Kommentierungen zu § 50a EStG.⁶⁶ Dieser Auffassung ist zu folgen, da neben der tatsächlichen Wortgleichheit auch in der Gesetzesbegründung auf die Vorschrift des § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG Bezug genommen wird.⁶⁷

Der Wortlaut „Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten“ sieht keine Einschränkung vor, um was für eine Art von Recht es sich hierbei handeln muss. Der sich anschließenden Aufzählung wird die Formulierung „insbesondere“ vorangestellt. Sie dient somit zur Erläuterung, stellt jedoch keine abschließende Aufzählung dar. Rechte im Sinne des § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG und damit Rechte im Sinne des § 4j EStG sind auch Urheberrechte und gewerbliche Schutzrechte. Diese werden in § 73a Abs. 2 und 3 EStDV näher bestimmt. Urheberrechte sind demnach Rechte, die nach Maßgabe des Urheberrechtsgesetzes geschützt sind. Zu den gewerblichen Schutzrechten gehören Rechte, die nach Maßgabe des Designgesetzes, des Patentgesetzes, des Gebrauchsmustergesetzes oder des Markengesetzes geschützt sind. Darüber hinaus fällt auch die Überlassung von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, zum Beispiel Plänen, Mustern und Verfahren in den Anwendungsbereich des § 4j EStG. Entsprechend der Kommentierung zu § 50a EStG ist hierunter die Überlassung von Wissen, welches nicht rechtlich geschützt ist, zu verstehen.⁶⁸

In den Anwendungsbereich der Lizenzschranke fallen demnach sowohl geschützte als auch ungeschützte Rechte. Da jedoch ungeschützte Rechte nicht unter den Nexus-Ansatz fallen können, entspricht eine Präferenzregelung, die ungeschützte Rechte begünstigt, nicht den Erwägungen der OECD/G20.⁶⁹

⁶⁶ vgl. Grotherr in: Ubg 5/2017, S. 237, sowie Hagemann/Kahlenberg in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4j EStG, Rn. 15.

⁶⁷ Vgl. BT-Drucks. 18/11233, S. 12.

⁶⁸ Maßbaum in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 50a EStG, Rn. 59.

⁶⁹ Vgl. Kapitel 3.1.1.2.

3.3.5.3 Gläubiger und Schuldner als nahestehende Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG

Die Anwendung des § 4j EStG ist auf Rechteüberlassungen beschränkt, bei denen der Gläubiger der Lizenzgebühren eine dem Schuldner nahestehende Person im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG ist. Gemäß § 1 Abs. 2 Nr. 1 AStG sind Gläubiger und Schuldner nahestehende Personen, wenn zwischen ihnen eine wesentliche Beteiligung vorliegt oder eine der beiden Personen einen beherrschenden Einfluss auf den jeweils anderen ausüben kann. Eine wesentliche Beteiligung liegt vor, wenn eine Person zu mindestens einem Viertel unmittelbar oder mittelbar an der anderen Person beteiligt ist. Es ist unerheblich, ob der Gläubiger Gesellschafter des Schuldners ist oder umgekehrt. Ein beherrschender Einfluss kann zudem auch durch vertragliche Regelungen, zum Beispiel einen Beherrschungsvertrag im Sinne des § 291 Abs. 1 Satz 1 AktG, begründet werden. Darüber hinaus sind über § 1 Abs. 2 Nr. 2 AStG auch Konstellationen erfasst, in denen eine dritte Person an Gläubiger und Schuldner wesentlich beteiligt ist bzw. einen beherrschenden Einfluss auf diese ausüben kann. Ein Nahestehen liegt nach § 1 Abs. 2 Nr. 3 AStG auch vor, wenn der Gläubiger oder der Schuldner bei Vereinbarung einer Geschäftsbeziehung einen außerhalb dieser begründeten Einfluss auf den jeweils anderen nehmen kann oder ein eigenes Interesse an der Einkünfteerzielung des anderen hat. Hierzu gehören insbesondere Einflussmöglichkeiten aufgrund familiärer Beziehungen.⁷⁰ In den persönlichen Anwendungsbereich des § 4j EStG fallen damit hauptsächlich verbundene Unternehmen. Lizenzzahlungen an fremde Dritte hingegen sind unbeschränkt als Betriebsausgaben abziehbar.

3.3.5.4 Niedrige Besteuerung der Einnahmen des Gläubigers

Eine die Abzugsbeschränkung des § 4j EStG auslösende, niedrige Besteuerung liegt gemäß § 4j Abs. 2 Satz 1 EStG vor, wenn „die von der Regelbesteuerung abweichende Besteuerung der Einnahmen des Gläubigers oder des weiteren Gläubigers zu einer Belastung durch Ertragsteuern von weniger als 25 Prozent führt.“ Der Anwendungsbereich der Lizenzschränke ist damit nur eröffnet, wenn die Einnahmen des Gläubigers einer Präferenzregelung unterliegen. Werden sie der Regelbesteuerung unterworfen, so ist § 4j EStG nicht anzuwenden und zwar unabhängig davon, wie hoch diese ist. Mangels inländischer Präferenzregelungen ist zudem eine Anwendung bei Inlandssachverhalten ausgeschlossen.

⁷⁰ Vgl. Kramer in: Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, § 1 AStG, Rn. 63.

Die Bemessung des Steuersatzes von 25% erfolgt in Anlehnung an die Regelungen des AStG,⁷¹ wobei sich die Norm im Gegensatz zu § 8 Abs. 3 AStG nicht auf Einkünfte, sondern auf die Einnahmen des Gläubigers bezieht.⁷² Für die Feststellung, ob die Ertragsteuerbelastung weniger als 25% beträgt, sind neben dem Steuersatz selbst auch weitere Faktoren, insbesondere steuerliche Kürzungen, Befreiungen, Gutschriften oder Ermäßigungen zu beachten.⁷³ Sind für einzelne Lizenzgebühren mehrere Gläubiger vorhanden, so ist für das Vorhandensein einer niedrigen Besteuerung auf den Gläubiger mit der niedrigsten Steuerbelastung abzustellen.⁷⁴ Erfolgt die Besteuerung nicht beim Gläubiger selbst, sondern bei einer anderen Person, so ist gemäß § 4j Abs. 2 Satz 3 EStG auch deren Steuerbelastung einzubeziehen. Hierunter fallen transparente Gesellschaften, bei denen die Besteuerung auf Ebene der Gesellschafter stattfindet, und Fälle, in denen die Lizenz Einkünfte des Gläubigers einer ausländischen Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen.⁷⁵

Gemäß § 4j Abs. 2 Satz 4 EStG sind § 8 Abs. 3 Satz 2 und 3 AStG entsprechend anzuwenden. Demnach sind bei Ermittlung der Steuerlast auch etwaige Ansprüche einzubeziehen, die die Gesellschafter des Gläubigers der Lizenzgebühren gegenüber dem den Gläubiger steuernden Staat im Falle einer Gewinnausschüttung haben. Somit kann eine niedrige Besteuerung auch dann vorliegen, wenn die Ertragssteuerbelastung des Lizenzgebers zwar mehr als 25% beträgt, jedoch ein Teil der Steuern im Fall einer Gewinnausschüttung bei den Gesellschaftern angerechnet bzw. erstattet wird.⁷⁶ Darüber liegt eine niedrige Besteuerung auch dann vor, wenn die entsprechende Präferenzregelung zwar eine Besteuerung von mehr als 25% vorsieht, diese Steuern allerdings nicht erhoben werden. Ein solcher Fall liegt beispielsweise vor, wenn das ausländische Steuerrecht einen höheren Steuersatz als 25% vorsieht, jedoch aufgrund einer Verständigung zwischen dem Lizenzgläubiger und der ausländischen Finanzverwaltung oder aufgrund fehlerhafter Würdigung durch die ausländische Finanzverwaltung eine niedrigere Steuerfestsetzung durchgeführt wird.⁷⁷

⁷¹ Vgl. BT-Drucks. 18/11233 S. 15.

⁷² Ausführlich zur Frage, ob bzw. wann nominaler Steuersatz oder tatsächliche Steuerlast maßgeblich sind: Hagemann/Kahlenberg in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4j EStG, Rn. 47-50.

⁷³ § 4j Abs. 2 Satz 2 EStG

⁷⁴ § 4j Abs. 2 Satz 1 2. Halbsatz EStG.

⁷⁵ Vgl. Hagemann/Kahlenberg in: IStR 24/2017, S. 1004-1005. Zu Auswirkungen einer inländischen Hinzurechnungsbesteuerung siehe Kapitel 3.3.7.

⁷⁶ Vgl. Kramer in: Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, § 8 AStG, Rn. 41.

⁷⁷ Vgl. Kramer in: Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, § 8 AStG, Rn. 38, 39.

3.3.5.5 Erweiterung des Anwendungsbereichs auf sogenannte Zwischenschaltungsfälle

§ 4j Abs. 1 Satz 1 EStG knüpft an die Besteuerung der Einnahmen des Gläubigers. Ohne eine Erweiterung des Anwendungsbereichs ließen sich die Rechtsfolgen des § 4j EStG dadurch umgehen, dass eine in einem Staat ohne Präferenzregelung ansässige Gesellschaft als Gläubiger eingesetzt wird, welche wiederum Lizenzgebühren an eine in einem Staat mit Präferenzregelung ansässige Gesellschaft zahlt. Die Wirkung dieser, als Zwischenschaltungsfälle bezeichneten Konstellationen,⁷⁸ soll anhand des folgenden Beispiels dargestellt werden:

Beispiel 2

Die A-GmbH, B-Ltd. und C-Ltd. sind jeweils nahestehende Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG. Die in Staat C ansässige C-Ltd. ist Inhaberin eines Rechtes, welches sie entgeltlich der in Staat B ansässigen B-Ltd. überlässt. Diese wiederum überlässt das Recht entgeltlich der in Deutschland ansässigen A-GmbH. Es ergibt sich folgendes Bild:

Deutschland (Steuerbelastung 30%)		Staat B (Steuersatz 30%)		Staat C (IP-Box, Steuersatz 5%)	
A-GmbH	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> Rechteüberlassung <----- -----> 10.000 EUR </div>	B-Ltd.	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> Rechteüberlassung <----- -----> 10.000 EUR </div>	C-Ltd.	
BE:	0 EUR	BE:	10.000 EUR	BE:	10.000 EUR
BA:	<u>10.000 EUR</u>	BA:	<u>10.000 EUR</u>	BA:	<u>0 EUR</u>
BMG:	./ 10.000 EUR	BMG:	0 EUR	BMG:	<u>10.000 EUR</u>

Bei alleiniger Betrachtung der A-GmbH und der B-Ltd. wäre die Einschlägigkeit des § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG zu verneinen, da die Einnahmen der B-Ltd. in Staat B rein rechtlich keiner Präferenzregelung unterliegen. Faktisch findet auf Ebene der B-Ltd. jedoch keine Besteuerung statt, da die B-Ltd. in gleicher Höhe Lizenzgebühren als Betriebsausgaben geltend macht. Stattdessen werden Lizenzentnahmen lediglich auf Ebene der C-Ltd. besteuert und unterliegen dort aufgrund einer Präferenzregelung einer niedrigen Besteuerung. Zur Vermeidung dieser Umgehungsmöglichkeit sieht § 4j Abs. 1 Satz 2 EStG vor, dass die Rechtsfolgen des § 4j EStG auch dann eintreten, wenn der Gläubiger der Lizenzgebühren (B-Ltd.) zugleich Schuldner von Lizenzgebühren für dieses Recht ist, der weitere Gläubiger (C-Ltd.) eine dem ersten Schuldner (A-GmbH) nahestehende Person ist und seine Einnahmen einer niedrigen Besteuerung unterliegen. Dies gilt nicht, wenn auch der Abzug der zwischengeschalteten Person nach § 4j EStG beschränkt wird.

⁷⁸ Vgl. Grotherr in: Ubg 5/2017, S. 236.

Ebenso liegen keine Zwischenschaltungsfälle vor, sobald einer der Gläubiger keine dem ersten Schuldner nahestehende Person im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG ist. Es wäre demzufolge möglich, die Abzugsbeschränkung des § 4j EStG durch Zwischenschaltung eines fremden Dritten zu vermeiden. Erfolgt die Zwischenschaltung eines fremden Dritten ausschließlich zur Umgehung des § 4j EStG, könnte hierin jedoch ein Gestaltungsmissbrauch im Sinne des § 42 AO liegen.

3.3.6 Nichtanwendung bei Präferenzregelungen im Sinne des Nexus-Ansatzes

3.3.6.1 Allgemeines

Durch § 4j EStG soll die Nutzung von IP-Boxen durch den Lizenzgeber auch in verbundenen Unternehmen nicht grundsätzlich durch eine Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs sanktioniert werden. Stattdessen sollen nur solche IP-Boxen zu einer Abzugsbeschränkung führen, die nicht im Einklang mit den Ergebnissen des BEPS-Projektes stehen.⁷⁹ § 4j Abs. 1 Satz 4 EStG sieht daher eine Ausnahme von der Abzugsbeschränkung vor, „soweit sich die niedrige Besteuerung daraus ergibt, dass die Einnahmen des Gläubigers oder des weiteren Gläubigers einer Präferenzregelung unterliegen, die dem Nexus-Ansatz gemäß Kapitel 4 des Abschlussberichts 2015 zu Aktionspunkt 5, (...) OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, entspricht.“ Hierbei sind sämtliche Ausführungen der OECD, mit Ausnahme der zeitlichen Anwendungsregelung, zu beachten.⁸⁰

3.3.6.2 Die Einbeziehung tatsächlicher Verhältnisse

Der Ausnahmetatbestand des § 4j Abs. 1 Satz 4 EStG fordert das Übereinstimmen der ausländischen Präferenzregelung mit dem Nexus-Ansatz der OECD. Die tatsächlichen Verhältnisse des Lizenzgebers, insbesondere das Vorliegen substantieller Geschäftstätigkeit, werden im Gesetzeswortlaut nicht angesprochen. In der Literatur wird teilweise die Auffassung vertreten, dass die Formulierung „soweit“ eine Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse erfordert.⁸¹ Demnach sei in einem ersten Schritt zu ermitteln, in welcher Höhe Einkünfte des Lizenzgebers unter Beachtung des Aspekts der wesentlichen Geschäftstätigkeit nach dem Nexus-Ansatz begünstigt werden können. In einem zweiten Schritt werden die so ermittelten Einkünfte mit den tatsächlich durch den ausländischen Staat begünstigten Einkünften verglichen.

⁷⁹ BT-Drucks. 18/11233, S. 1.

⁸⁰ BT-Drucks. 18/12128, S. 28.

⁸¹ Vgl. Moritz/Baumgartner in: Bordewin/Brandt, EStG, § 4j, Rn. 173.

Begünstigt der ausländische Staat beispielsweise die gesamten Lizenz Einkünfte des Lizenzgebers, obwohl nach dem Nexus-Ansatz lediglich 60% der Lizenz Einkünfte begünstigt werden dürfen, so seien die Aufwendungen des Lizenznehmers in Höhe von 60% unbeschränkt als Betriebsausgaben abziehbar und in Höhe von 40% beschränkt als Betriebsausgaben abziehbar.⁸²

Einer anderen Auffassung zufolge ist allein die Ausgestaltung der Präferenzregelung maßgebend. Entspricht diese nicht dem Nexus-Ansatz, so sind die Aufwendungen des Lizenzgebers nur beschränkt abziehbar. Die tatsächlichen Verhältnisse des Lizenzgebers seien hingegen unbeachtlich.⁸³

Diese Auffassung ist m.E. überzeugender. Weder aus dem Gesetzeswortlaut noch aus der Gesetzesbegründung geht hervor, dass die Geschäftstätigkeit des Lizenzgebers einen Einfluss auf die Lizenzschranke hätte. Auch die ursprüngliche Fassung des § 4j Abs. 1 Satz 4 EStG, die die Nichtanwendung der Abzugsbeschränkung vorsah, soweit die Einnahmen des Gläubigers „einer Präferenzregelung unterliegen, die auf Rechte beschränkt ist, denen eine substantielle Geschäftstätigkeit zugrunde liegt“,⁸⁴ knüpfte tatbestandlich an die Ausgestaltung der Präferenzregelung, nicht jedoch an eine tatsächliche Geschäftstätigkeit des Lizenzgebers. Zwar fand dieser Wortlaut keinen Eingang ins EStG, jedoch wurde die Änderung mit einer einheitlicheren Auslegung des Nexus-Ansatzes und nicht mit einer Einbeziehung der tatsächlichen Verhältnisse des Lizenzgebers begründet.⁸⁵ Hätte der Gesetzgeber einen unbeschränkten Abzug für sämtliche Fälle gewollt, in denen eine Präferenzregelung nicht dem Nexus-Ansatz entspricht, jedoch der Lizenzgeber das Merkmal der substantiellen Geschäftstätigkeit erfüllt, so hätte hierfür ein gesonderter Ausnahmetatbestand formuliert werden können. Stattdessen scheint es dem Gesetzgeber sogar auf die Erfassung dieser Fälle anzukommen, da „die Steuermehreinnahmen aus der Anwendung der Neuregelung auf Zahlungen an Empfänger mit substantieller Geschäftstätigkeit in diesen Staaten mit 30 Mio. Euro p.a. beziffert (werden)“.⁸⁶ Einzig aus der Verwendung des Begriffes „soweit“ kann eine hiervon abweichende Auslegung m.E. nicht hergeleitet werden.

⁸² Vgl. das Beispiel von Moritz/Baumgartner in: Bordewin/Brandt, EStG, § 4j, Rn. 173.

⁸³ Vgl. Hagemann/Kahlenberg in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 4j, Rn. 35 (Inhalt der Ausnahme); Grotherr in: Ubg 5/2017, S. 238; Schnitger in: IStR 6/2017, S. 224; Geurts/Staccioli in: IStR 13/2017, S. 518.

⁸⁴ BT-Drucks. 18/11233, S. 7.

⁸⁵ Vgl. Kapitel 3.3.2.

⁸⁶ BT-Drucks. 18/11233, S. 10.

3.3.6.3 Teilweises Übereinstimmen mit dem Nexus-Ansatz

Der Formulierung „soweit“ könnte entnommen werden, dass ein lediglich teilweiser Ausschluss von der Abzugsbeschränkung möglich ist. Ob eine Präferenzregelung auch teilweise oder nur vollumfänglich mit dem Nexus-Ansatz vereinbar oder unvereinbar sein kann, ist in der Literatur umstritten.⁸⁷

Für die wörtliche Auslegung des „soweit“ spricht, dass der Nexus-Ansatz keine genaue Ausgestaltung einer Präferenzregelung vorgibt. Die Nexus-Formel lässt den Schluss zu, dass eine Präferenzregelung dem Nexus-Ansatz auch teilweise entsprechen kann. So könnte eine Präferenzregelung in der Ermittlung der zu begünstigenden Einkünfte dem Nexus-Ansatz folgen, jedoch statt des von der OECD akzeptierten 30%igen Uplifts,⁸⁸ einen Aufschlag von beispielsweise 50% zulassen. Die Regelung würde damit höhere Einkünfte begünstigen, als nach dem Nexus-Ansatz zulässig. Bis zur Höhe der nach Nexus-Formel ermittelten Einkünfte würde sie jedoch den Erwägungen der OECD entsprechen. Es ist somit rechnerisch möglich, zu ermitteln, inwieweit eine Präferenzregelung dem Nexus-Ansatz entspricht. Zweifelhaft ist jedoch, ob diese theoretische Möglichkeit auch vom Gesetzgeber gewollt ist. Dem ist entgegenzuhalten, dass in der Gesetzesbegründung wörtlich ausgeführt wird, dass die Abzugsbeschränkung nicht vorzunehmen ist, „wenn“⁸⁹ die Präferenzregelung eine substantielle Geschäftstätigkeit⁹⁰ voraussetzt.

Nach Hagemann/Kahlenberg⁹¹ sei die missverständliche Formulierung darauf zurückzuführen, dass § 4j Abs. 1 Satz 4 EStG eine zweistufige Prüfung vorsehen würde. Die Formulierung „soweit“ beziehe sich auf den Kausalzusammenhang zwischen niedriger Besteuerung und Anwendung einer Präferenzregelung. Ob die Präferenzregelung dem Nexus-Ansatz entspricht, sei in einem zweiten Schritt zu prüfen und könne lediglich bejaht oder verneint werden. Diese Betrachtungsweise überzeugt insbesondere dadurch, dass hierdurch geklärt wird, wie zu verfahren ist, wenn die Einnahmen des Gläubigers teilweise einer Präferenzregelung und teilweise der Regelbesteuerung unterliegen. Gleichwohl wäre zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsanwendung wohl eine Formulierung des § 4j EStG angebracht, aus der eben diese getrennte Prüfung hervorgeht.

⁸⁷ Für eine anteilige Abzugsbeschränkung Höreth/Stelzer in: DStZ 8/2017, S. 273 und Loscheder in: Schmidt, EStG, § 4j, Rn. 18. Andere Auffassung: Schnitger in: IStR 6/2017, S. 224 und Hagemann/Kahlenberg in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4j EStG, Rn. 35.

⁸⁸ OECD (2016): Aktionspunkt 5 - Abschlussbericht 2015, a.a.O., S. 30, Tz. 40.

⁸⁹ BT-Drucks. 18/11233, S. 13.

⁹⁰ Im Gesetz durch den Verweis auf den Nexus-Ansatz ersetzt, vgl. Kapitel 3.3.2.

⁹¹ Hagemann/Kahlenberg in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4j EStG, Rn. 35.

So hätte die Kausalität zwischen niedriger Besteuerung und Anwendung einer Präferenzregelung bereits in § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG durch Verwendung der Formulierung „soweit“ klargestellt werden können. In § 4j Abs. 1 Satz 4 EStG hätte dann die Formulierung „wenn“ gewählt werden können. So wäre klar geregelt, dass die Vereinbarkeit mit dem Nexus-Ansatz ein absolutes Kriterium ist.

3.3.7 Nichtanwendung bei der Hinzurechnungsbesteuerung des AStG

3.3.7.1 Die Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 ff. AStG

Aufwendungen für Rechteüberlassungen zwischen verbundenen Unternehmen können Bestandteil einer Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 ff. AStG⁹² sein. In der Literatur werden die zu einer Anwendung des § 7 AStG führenden Einkünfte als passive Einkünfte bezeichnet.⁹³ Die in § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 10 AStG aufgelisteten aktiven Einkünfte führen nicht zu einer Anwendung des § 7 AStG. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung stellen nach § 8 Abs. 1 Nr. 6 AStG zunächst aktive Einkünfte dar. Jedoch werden Einkünfte aus Rechteüberlassungen nach § 8 Abs. 1 Nr. 6 Buchstabe a) AStG ausdrücklich den passiven Einkünften zugeordnet. Sie stellen demnach nur dann aktive Einkünfte dar, wenn ein Nachweis dafür erbracht wird, dass die ausländische Gesellschaft die Einkünfte aus der Verwertung einer eigenen FuE-Tätigkeit erzielt, bei der keine nach § 7 AStG an der Gesellschaft beteiligten Personen und auch keine diesen nahestehenden Personen mitgewirkt haben.

3.3.7.2 Verhältnis des § 4j EStG zur Hinzurechnungsbesteuerung

Würde der Betriebsausgabenabzug für Aufwendungen beschränkt werden, obwohl die dazugehörigen Einkünfte des Lizenzgebers zugleich Gegenstand einer Hinzurechnungsbesteuerung sind, so würde es zu einer doppelten Belastung kommen. Dies soll anhand des nachfolgenden Beispiels dargestellt werden.

Beispiel 3

Die in Staat B ansässige B-Ltd. hat ein Recht entgeltlich erworben und überlässt es dem in Deutschland ansässigen A. Staat B ist kein Mitglied der EU bzw. des EWR-Raums. Aus Vereinfachungsgründen soll eine Befreiung von der Verpflichtung zur Vornahme eines Steuerabzugs angenommen werden. Ein Antrag nach § 12 Abs. 1 AStG wurde nicht gestellt. Es ergibt sich nachfolgendes Bild.

⁹² Für die Auswirkungen einer ausländischen Hinzurechnungsbesteuerung, vgl. Kapitel 3.3.5.4.

⁹³ Vgl. Kramer in: Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, § 8 AStG, Rn. 1.

Deutschland	Staat B (schädliche IP-Box, Steuersatz 10%)
nat. Person A	B-Ltd.
Gewerbebetrieb: 100%-Anteile B-Ltd. Lizenzgebühr als BA	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 5px auto; width: fit-content;"> Rechteüberlassung <----- -----> Lizenzgebühr 100.000 EUR </div>
	Im Zsh. mit der Lizenz stehen: BE 100.000 EUR BA <u>10.000 EUR</u> Lizenzeinkünfte 90.000 EUR Ertragsteuern 9.000 EUR

Für die Lizenzeinkünfte der B-Ltd. ist bei A ein Hinzurechnungsbetrag anzusetzen. Nach Abzug der im Staat B gezahlten Ertragsteuern erzielt A aufgrund der Hinzurechnungsbesteuerung zusätzliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 81.000 EUR (90.000 EUR ./. 9.000 EUR).⁹⁴ Zugleich wäre eine außerbilanzielle Hinzurechnung gemäß § 4j EStG in Höhe von 60.000 EUR (60% von 100.000 EUR) vorzunehmen.⁹⁵

Bei paralleler Anwendung von Hinzurechnungsbesteuerung und Lizenzschranke wären die gewerblichen Einkünfte des A um 141.000 EUR (81.000 EUR + 60.000 EUR) zu erhöhen. Da den im Inland versteuerten Einnahmen keine zum Abzug zugelassenen Aufwendungen gegenüberstehen, wäre innerhalb Deutschlands faktisch eine Doppelbelastung eingetreten

Zur Vermeidung dieses Umstandes regelt § 4j Abs. 1 Satz 5 EStG die Nichtanwendung der Abzugsbeschränkung „insoweit (...), als auf Grund der aus den Aufwendungen resultierenden Einnahmen ein Hinzurechnungsbetrag im Sinne des § 10 Abs. 1 Satz 1 AStG anzusetzen ist.“ Die Hinzurechnungsbesteuerung wird hierdurch der Anwendung des § 4j EStG vorangestellt.

Aus der Formulierung „insoweit“ folgt, dass die Hinzurechnungsbesteuerung die Anwendung des § 4j EStG nicht vollumfänglich ausschließt. Ursächlich hierfür ist, dass § 4j Abs. 1 Satz 5 EStG an den Einnahmen anknüpft, während für die Hinzurechnungsbesteuerung Einkünfte maßgebend sind, welche zudem um die darauf entfallenden Steuern zu mindern sind. § 4j EStG ist hierbei in Höhe der beim Lizenzgeber angefallenen Betriebsausgaben im Sinne des § 10 Abs. 4 AStG anzuwenden.⁹⁶ Die beim Lizenzgeber angefallenen Ertragsteuern stellen keine Betriebsausgaben im Sinne des § 10 Abs. 4 AStG dar und sind daher m.E. nicht in die Ermittlung der Abzugsbeschränkung einzubeziehen.

⁹⁴ Eine ausführliche Lösung findet sich in Anlage 4.

⁹⁵ Eine ausführliche Lösung findet sich in Anlage 4.

⁹⁶ BT-Drucks. 18/11233, S. 15.

Bei Berücksichtigung des § 4j Abs. 1 Satz 5 EStG ergibt sich für Beispiel 3 folgendes:⁹⁷ Die Hinzurechnung nach §§ 7 ff. AStG beträgt unverändert 81.000 EUR. Die Aufwendungen des A für Rechteüberlassung sind in Höhe der bei der B-Ltd. angefallenen Betriebsausgaben, 10.000 EUR, nur beschränkt abziehbar. Die außerbilanzielle Hinzurechnung beträgt 6.000 EUR (60% von 10.000 EUR). Der Gewinn des A ist bei der Ermittlung der Einkünfte um insgesamt 87.000 EUR zu erhöhen. Eine Doppelbelastung tritt auf Ebene des A nicht mehr ein.

3.3.7.3 Reform der Hinzurechnungsbesteuerung

Die Vorgaben der ATAD-Richtlinie⁹⁸ sind durch die Mitgliedstaaten der EU ab dem 01.01.2019 anzuwenden.⁹⁹ Da die ATAD-Richtlinie selbst lediglich den Mindeststandard für eine Hinzurechnungsbesteuerung in der EU festlegt, ist eine Verpflichtung zur Anpassung der §§ 7 ff. AStG aus ihr nicht abzuleiten. Vor dem Hintergrund der ATAD-Richtlinie und des BEPS-Projektes ist jedoch in Fachkreisen und Wirtschaftsverbänden die Forderung einer Reform der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung aufgekommen.¹⁰⁰ Ein zentraler Punkt dieser Forderung ist auch die Herabsetzung der Bemessung einer niedrigen Besteuerung von 25% auf 15%.¹⁰¹ Ob diesem Vorschlag im Rahmen einer etwaigen Reform der Hinzurechnungsbesteuerung gefolgt wird, ist derzeit noch nicht absehbar. Sollte die Bemessung der niedrigen Besteuerung im AStG herabgesetzt werden, so ist davon auszugehen, dass dies auch zu einer entsprechenden Anpassung des § 4j Abs. 2 Satz 1 EStG führen wird, da auch in der Gesetzesbegründung zu § 4j Abs. 2 EStG auf die Vorschriften des AStG verwiesen wird.¹⁰²

3.4 Weitere internationale Maßnahmen

Eine Beschränkung des Abzugs von Lizenzgebühren ist kein Alleinstellungsmerkmal des deutschen Steuerrechts. Auch in anderen Staaten bestehen Regelungen, die eine Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs für Lizenzgebühren vorsehen oder zumindest ermöglichen.¹⁰³ Diese sind nicht einheitlich ausgestaltet. So greift die österreichische Lizenzschranke erst bei Steuerbelastungen von weniger als 10%, sieht dann jedoch ein vollumfängliches Abzugsverbot vor.¹⁰⁴

⁹⁷ Eine ausführliche Lösung findet sich in Anlage 4.

⁹⁸ Vgl. Kapitel 3.2.3.

⁹⁹ Art. 11 Abs. 1 der Richtlinie 2016/1164 vom 12.07.2016 (ATAD), a.a.O., S. 13.

¹⁰⁰ Vgl. Haase in: ifst-Schrift 521 (2017); sowie Bier in: BDI-Publikation Nr. 0064 (2017).

¹⁰¹ Vgl. Haase, ebenda, S. 182; sowie Bier, ebenda, S. 17-18.

¹⁰² BT-Drucks. 18/11233, S. 15.

¹⁰³ Vgl. hierzu Moritz/Baumgartner in: Bordewin/Brandt, EStG, § 4j, Rn. 105-107.

¹⁰⁴ Vgl. Hagemann/Kahlenberg in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4j, Rn. 56.

4 Bewertung des § 4j EStG

4.1 Die Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken

4.1.1 § 4j EStG als Norm zur Missbrauchsbekämpfung

§ 4j EStG wurde mit dem Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen¹⁰⁵ eingeführt. Begrifflich sollen Gestaltungen von Steuerpflichtigen (Steuerpraktiken) vermieden werden, die schädlich sind. In seiner Bewertung ist § 4j EStG daran zu messen, ob dieses Ziel erreicht wird.

Für diese Beurteilung wird zunächst unterstellt, dass der Zweck einer Lizenzierung aus dem Ausland darin liegt, möglichst hohe Betriebsausgaben in Deutschland geltend zu machen und dies bei möglichst geringer Besteuerung im Ausland. Ebenso wird unterstellt, dass Initiator dieser Gestaltung der in Deutschland ansässige Unternehmensteil ist. Werden diese Prämissen zugrunde gelegt, so erfüllt § 4j EStG durchaus die vom Gesetzgeber gewollte Wirkung. Positiv zu bewerten ist die Anknüpfung an den Betriebsausgabenabzug des Lizenznehmers, da direkt an der vom Lizenznehmer gewollten Steuerminderung angesetzt wird. Hierdurch wird der für die Hinzurechnungsbesteuerung notwendige Umweg über die Höhe der Einkünfte des Lizenzgebers vermieden. Ebenso führt die Bemessung der Hinzurechnung zu wirtschaftlich sinnvollen Ergebnissen. Die Lizenzschranke bewirkt keine „alles-oder-nichts“-Entscheidung, sondern passt die Hinzurechnung an die tatsächlich eingetretenen Steuervorteile an.

Allerdings fallen auch weitere Fälle in den Anwendungsbereich des § 4j EStG. Obwohl die Norm gewährleisten soll, dass eine Besteuerung am Ort der Wertschöpfung stattfindet,¹⁰⁶ stellt das Nichtvorliegen wesentlicher Geschäftstätigkeit kein Tatbestandsmerkmal des § 4j EStG dar.¹⁰⁷ Zugleich kann die aus der Hinzurechnung resultierende Steuererhöhung die aus der Präferenzregelung resultierenden Steuervorteile übersteigen. Im Einzelfall kann dies zu problematischen Ergebnissen führen, wie folgendes Beispiel zeigen soll:

Beispiel 4

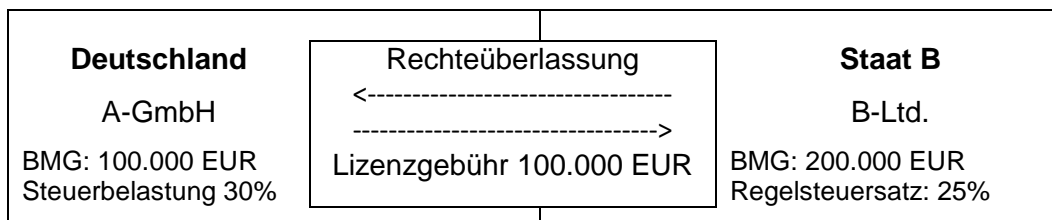
Die A-GmbH ist Alleingesellschafterin der im Staat B ansässigen B-Ltd. Die B-Ltd. verfügt über einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb einschließlich eigener FuE-Tätigkeit im Staat B und hat im Rahmen eigener FuE-Tätigkeit Patente entwickelt, die sie der A-GmbH entgeltlich zur Nutzung überlässt.

¹⁰⁵ BGBl. I 2017, S. 2074.

¹⁰⁶ BT-Drucks. 18/11233, S. 1.

¹⁰⁷ Vgl. Kapitel 3.3.6.2.

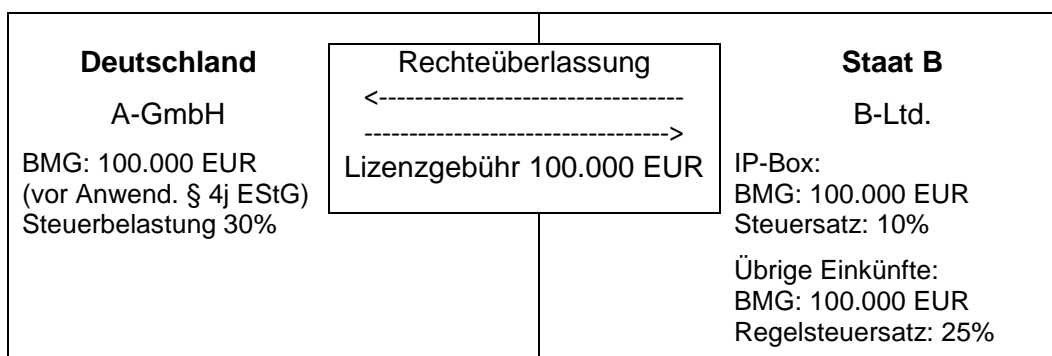
Jahr 01



Da die Einnahmen der B-Ltd. (Gläubiger der Lizenzgebühren) der Regelbesteuerung unterliegen, findet § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG keine Anwendung. Die Ertragsteuerbelastung der A-GmbH beträgt 30.000 EUR (30% von 100.000 EUR). Die Ertragsteuerbelastung der B-Ltd. beträgt 50.000 EUR (25% von 200.000 EUR). Die Steuerbelastung der beiden Unternehmen beträgt insgesamt 80.000 EUR.

Jahr 02

Zum 01.01. des Jahres 02 führt der Staat B eine nicht dem Nexus-Ansatz entsprechende Präferenzregelung für Lizenzgebühren ein, die eine Besteuerung von Lizenzeinnahmen in Höhe von 10% vorsieht. Darüber hinaus sollen die Einkünfte (vor Anwendung des § 4j EStG) unverändert gegenüber dem Vorjahr sein.



Die Aufwendungen der A-GmbH sind gemäß § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG nur beschränkt abziehbar, da es sich um Aufwendungen für eine Rechteüberlassung handelt, der Gläubiger der Einnahmen eine nahestehende Person im Sinne des § 1 Abs. 2 Nr. 1 AStG ist und dessen Einnahmen einer niedrigen Besteuerung nach § 4j Abs. 2 EStG unterliegen. § 4j Abs. 1 Satz 4 EStG findet keine Anwendung, da sich die niedrige Besteuerung nicht aus einer Präferenzregelung ergibt, welche dem Nexus-Ansatz entspricht. Der nicht abziehbare Teil der Aufwendungen beträgt 60%. Es ist eine außerbilanzielle Hinzurechnung in Höhe von 60.000 EUR (60% von 100.000 EUR) vorzunehmen. Das zu versteuernde Einkommen der A-GmbH beträgt 160.000 EUR, hierauf entfallen Ertragsteuern in Höhe von 48.000 EUR (30% von 160.000 EUR). Die Ertragsteuerbelastung der B-Ltd. beträgt 35.000 EUR (25% von 100.000 EUR zzgl. 10% von 100.000 EUR). Die Steuerbelastung der beiden Unternehmen beträgt damit insgesamt 83.000 EUR.

Ergebnis

Die Herabsetzung des Steuersatzes im Staat B führt aufgrund des § 4j EStG zu einer Erhöhung der Steuerbelastung in Deutschland. Durch die Lizenzschranke werden hierbei nicht nur die steuerlichen Vorteile der IP-Box ausgeglichen, die steuerliche Wirkung der Hinzurechnung übersteigt diese sogar. Dieses Ergebnis tritt ein, obwohl sich die B-Ltd. selbst nexus-konform verhält und die wirtschaftliche Wertschöpfung der Lizezeinnahmen tatsächlich in Staat B stattfindet.

Ob solche Fallgestaltungen in der Praxis auch tatsächlich vorkommen, bleibt fraglich und wird zumindest vereinzelt in der Literatur angezweifelt.¹⁰⁸ Die Praxisrelevanz dieser Konstellationen wird davon abhängen, ob sich der Nexus-Ansatz als Maßstab zur Ausgestaltung von IP-Boxen in der globalen Steuerpolitik durchsetzen wird oder ob schädliche Präferenzregelungen auch in Zukunft Bestand haben oder sogar neu eingeführt werden. Im Ergebnis bekämpft § 4j EStG nicht nur künstliche Gestaltungen, sondern sanktioniert die Inanspruchnahme von Präferenzregelungen, die nicht mit dem Nexus-Ansatz übereinstimmen und zwar ungeachtet der Umstände, welche zur Inanspruchnahme führten. Die Lizenzschranke ist damit zumindest tatbestandsmäßig nicht auf Missbrauchsbekämpfung ausgelegt.¹⁰⁹

4.1.2 § 4j EStG als Norm zur Herstellung von Steuergerechtigkeit

Alternativ ließe sich der Zweck des § 4j EStG darin sehen, einen wirtschaftlichen Ausgleich für geringere Steuerbelastungen im Ausland herzustellen. Für diese Betrachtung spricht, dass der persönliche Anwendungsbereich auf nahestehende Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG beschränkt ist und der Hinzurechnungsbetrag größer ist, je geringer die Besteuerung des Lizenzgebers ist. Sie führt jedoch auch zu einer Widersprüchlichkeit der Lizenzschranke. Bestünde das Ziel des § 4j EStG darin, geringere Steuerbelastungen im Ausland auszugleichen, so wirft das die Frage auf, wieso der Anwendungsbereich auf Präferenzregelungen beschränkt ist. Folgendes Beispiel soll diese Betrachtung erläutern:

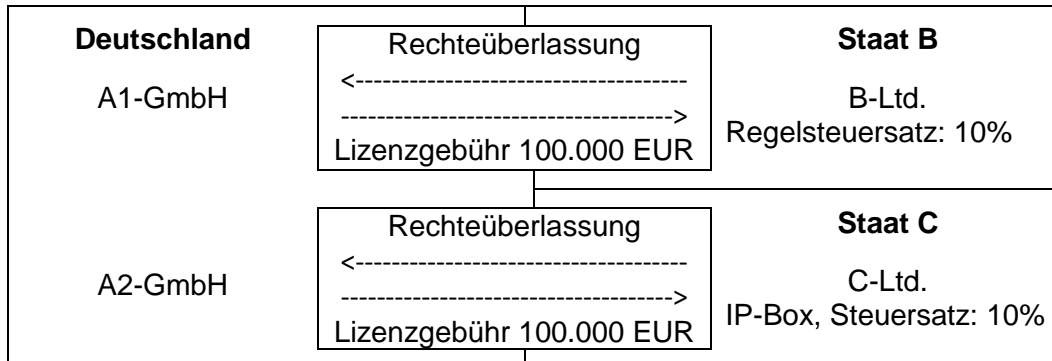
Beispiel 5

Die in Deutschland ansässige A1-GmbH ist zu 30% an der in Staat B ansässigen B-Ltd. beteiligt. Die in Deutschland ansässige A2-GmbH ist zu 30% an der in Staat C ansässigen C-Ltd. beteiligt.

¹⁰⁸ Vgl. Pötsch in: DStR 16/2018, S. 764.

¹⁰⁹ So auch Hagemann/Kahlenberg in: FR 24/2017, S. 1126.

Die Beteiligungen an der B-Ltd. bzw. der C-Ltd. sollen keine Beteiligungen im Sinne des § 7 Abs. 1 AStG darstellen. Die DBA, die Deutschland mit den Staaten B und C abgeschlossen hat, sehen keine Quellenbesteuerung von Lizenzgebühren vor, ein Steuerabzug nach § 50a EStG soll zur Vereinfachung vernachlässigt werden.



Ertragsteuerliche Behandlung bei der A1-GmbH

Auf die Lizezeinnahmen der B-Ltd. entfallen Ertragsteuern in Höhe von 10.000 EUR. Die A1-GmbH und die B-Ltd. sind nahestehende Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 Nr. 1 AStG. Eine Hinzurechnung nach §§ 7 ff. AStG ist nicht vorzunehmen, da keine Beteiligung im Sinne des § 7 Abs. 1 AStG vorliegt. Eine Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs nach § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG ist ebenfalls nicht vorzunehmen, da die Einnahmen des Gläubigers der Lizenzgebühren der Regelbesteuerung unterliegen. Die Aufwendungen der A1-GmbH sind unbeschränkt als Betriebsausgaben abziehbar.

Ertragsteuerliche Behandlung bei der A2-GmbH

Auf die Lizezeinnahmen der C-Ltd. entfallen Ertragsteuern in Höhe von 10.000 EUR. Die A2-GmbH und die C-Ltd. sind nahestehende Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 Nr. 1 AStG. Eine Hinzurechnung nach §§ 7 ff. AStG ist nicht vorzunehmen, da keine Beteiligung im Sinne des § 7 Abs. 1 AStG vorliegt. Die Aufwendungen der A2-GmbH sind gemäß § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG nur beschränkt als Betriebsausgaben abziehbar, da Aufwendungen für eine Rechteüberlassung vorliegen, Gläubiger und Schuldner einander nahestehende Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG sind und die Einnahmen des Gläubigers der Lizenzgebühren einer von der Regelbesteuerung abweichenden niedrigen Besteuerung im Sinne des § 4j Abs. 2 EStG unterliegen. Die Aufwendungen der A2-GmbH sind nur beschränkt als Betriebsausgaben abziehbar.

Ergebnis

Obwohl sowohl die Lizenzeneinnahmen der B-Ltd. als auch die Lizenzeneinnahmen der C-Ltd. einer geringen Besteuerung unterliegen, führt § 4j EStG nur für die an die C-Ltd. gezahlten Lizenzgebühren zu einer Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs beim inländischen Lizenznehmer.

Damit stellt § 4j EStG keine Norm dar, deren Zielsetzung allein in der Korrektur einer geringen Steuerbelastung im Ausland besteht. Lizenzgebühren, die an verbundene Unternehmen gezahlt werden, die in Ländern mit einer geringen Regelbesteuerung ansässig sind, bleiben weiterhin unbeschränkt als Betriebsausgaben abziehbar. Diese können allenfalls Gegenstand einer Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 ff. AStG sein, wofür jedoch insbesondere bezüglich des persönlichen Anwendungsbereichs engere Voraussetzungen erfüllt sein müssen.

4.1.3 § 4j EStG im Kontext des internationalen Steuerwettbewerbs

Die Hintergründe der deutschen Lizenzschranke, insbesondere das BEPS-Projekt der OECD, lassen eine weitere Zielrichtung des § 4j EStG erkennen: Die Bekämpfung des internationalen Steuerwettbewerbs. Insoweit ist es auch konsequent, dass die Anwendung des § 4j EStG oder vielmehr dessen Nichtanwendung in Form des § 4j Abs. 1 Satz 4 EStG, nicht von den Strukturen der betroffenen Unternehmen, sondern von der Ausgestaltung der jeweiligen Präferenzregelungen abhängig gemacht wird. Durch § 4j EStG wird es für in Deutschland ansässige Unternehmen bzw. Unternehmensteile unattraktiver, Gewinne durch Lizenzierungen in Staaten zu verschieben, die Präferenzregelungen gewähren, welche nicht dem Nexus-Ansatz der OECD entsprechen. Im Umkehrschluss werden die entsprechenden Staaten dazu angehalten, schädliche IP-Boxen durch nexus-konforme Präferenzregelungen zu ersetzen, da anderenfalls zu befürchten ist, dass Unternehmen ihre geistigen Eigentumswerte oder sogar ihre FuE-Tätigkeit in andere Staaten verlagern.

Vor diesem Hintergrund stellt § 4j EStG eine Ergänzung zu den im BEPS-Projekt getroffenen Maßnahmen dar. Ohne Attraktivitätsverluste bestünde insbesondere für Staaten, die kein Mitglied der OECD sind, kein Anreiz zur Anpassung eigener Präferenzregelungen an die im Rahmen des BEPS-Projektes vereinbarten Grundsätze.

4.2 Verfassungsrechtliche Bedenken

4.2.1 Allgemeines

Als Norm zur Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs hat § 4j EStG für eine Gruppe von Steuerpflichtigen eine Erhöhung der Steuerlast zur Folge. Es ist die Frage zu beantworten, ob dieser negativen Auswirkung verfassungsrechtliche Bedenken begegnen. Bezüglich der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, vereinzelt auch bezüglich der Bestimmtheit, werden Bedenken geäußert.¹¹⁰

4.2.2 Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

Der Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG fordert den Gesetzgeber auf, „wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln.“¹¹¹ Im Steuerrecht kommt dies im Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zum Ausdruck.¹¹² Bestandteil hiervon ist das objektive Nettoprinzip, welches den Abzug der Erwerbsaufwendungen von den Erwerbseinnahmen bei der Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage vorsieht.¹¹³ Eine Abzugsbeschränkung stellt dem Grunde nach einen Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip dar. Dem Gesetzgeber wird jedoch zugestanden, diesen Grundsatz zu durchbrechen, wenn hierfür Rechtfertigungsgründe bestehen.¹¹⁴ Als Rechtfertigungsgrund erkannte das BVerfG in der Vergangenheit auch eine Missbrauchsbekämpfung an.¹¹⁵ Voraussetzung für die Anerkennung dieses Rechtfertigungsgrundes wäre jedoch, dass § 4j EStG auch tatsächlich eine Norm zur Missbrauchsbekämpfung darstellt. Wie in Kapitel 4.1.1 dargestellt, ist es nach der tatbestandlichen Ausgestaltung jedoch möglich, dass auch nicht missbräuchliche Gestaltungen unter die Abzugsbeschränkung fallen. Liegt ein solcher Sachverhalt der verfassungsrechtlichen Überprüfung zugrunde, so dürfte die Missbrauchsbekämpfung m.E. keinen Rechtfertigungsgrund darstellen. Insbesondere ist auch eine Pauschalierungsbefugnis des Gesetzgebers mit Blick auf den geringen Kreis der von der Norm betroffenen Steuerpflichtigen zu verneinen.

¹¹⁰ Zur Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, vgl. Gosch in: Kirchhof, EStG, §4j, Rn. 2, sowie Moritz/Baumgartner in: Bordewin/Brandt, EStG, § 4j, Rn. 55; wegen des Bestimmtheitsgebots vgl. Pinkernell, Stellungnahme vom 23.03.2017 zum Gesetzesentwurf, S. 23, sowie Hagemann/Kahlenberg in: FR 24/2017, S. 1126.

¹¹¹ stRspr., vgl. BVerfG, Beschluss vom 21.06.2006, -2 BvL 2/99-, BVerfGE 116, S. 164-202, Rn. 70.

¹¹² stRspr., vgl. BVerfG, Beschluss vom 12.05.2009, -2 BvL 1/00-, BVerfGE 123, S. 111-131, Rn. 26.

¹¹³ Vgl. BVerfG, Beschluss vom 12.05.2009, - 2 BvL 1/00 -, a.a.O., Rn. 27.

¹¹⁴ Vgl. BVerfG, Beschluss vom 12.10.2010, - 1 BvL 12/07 -, BVerfGE 127, S. 224-263, Rn. 52.

¹¹⁵ Vgl. BVerfG, Beschluss vom 12.10.2010, - 1 BvL 12/07 -, a.a.O., Rn. 76.

Ferner können auch fiskalische Erwägungen einen Rechtfertigungsgrund darstellen. Hierfür ist erforderlich, dass die Norm neben der Einnahmeerzielung einen weiterführenden, sogenannten qualifizierten Fiskalzweck verfolgt, welcher auch in der „Verstetigung des Steueraufkommens“ liegen kann.¹¹⁶ Ob die Lizenzschranke einen solchen qualifizierten Fiskalzweck verfolgt, ist in der Literatur umstritten.¹¹⁷ Dem ist jedoch entgegenzuhalten, dass aus der Einführungen des § 4j EStG nur bis zum Jahr 2021 Mehreinnahmen erwartet werden und auch diese mit weniger als 50 Mio. Euro pro Kassenjahr eher gering ausfallen.¹¹⁸

Jedoch stellt die Bekämpfung steuerschädlicher Präferenzregelungen im Rahmen des BEPS-Projektes die Betrachtung einer steuerlichen Abwehnorm in einen neuen, bisher noch nicht dagewesenen Kontext. Es wäre daher zu begrüßen, wenn eine verfassungsrechtliche Prüfung des § 4j EStG nicht lediglich auf Grundlage der „traditionellen“ Rechtfertigungsgründe erfolgt, sondern auch diesem Aspekt Bedeutung zukommt. Die Bekämpfung von schädlichem Steuerwettbewerb könnte m.E. den Rang eines eigenen Rechtfertigungsgrundes erhalten, wodurch die Verfassungsmäßigkeit der Norm hinsichtlich eines Eingriffs in die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zu bejahen wäre. Ob dieser Auffassung in der Rechtsprechung gefolgt wird, bleibt jedoch abzuwarten.

4.2.3 Bestimmtheitsgebot

§ 4j Abs. 1 Satz 4 EStG enthält einen ausdrücklichen Verweis auf Kapitel 4 des Abschlussberichtes der OECD zu Aktionspunkt 5 des BEPS-Projektes. Dieser wird in der Literatur mit Blick auf das Bestimmtheitsgebot teilweise abgelehnt.¹¹⁹ Nach Art. 19 Abs. 4 GG steht jedem, der durch die öffentliche Gewalt in seinen Rechten verletzt wird, der Rechtsweg offen. Das in Art. 20 Abs. 3 GG verankerte Rechtsstaatsprinzip verpflichtet den Gesetzgeber hierfür auch zur Herstellung einer Rechtssicherheit. Nach der Rechtsprechung des BVerfG ist der Gesetzgeber im Bereich des Steuerrechts ermächtigt, auch unbestimmte Klauseln und Rechtsbegriffe zu verwenden.¹²⁰ Diese Freiheit ist jedoch durch die Grundsätze der Normenklarheit und der Justitiabilität begrenzt.¹²¹

¹¹⁶ Vgl. BFH, Vorlagebeschluss vom 26.02.2014 - I R 59/12 -, BStBl II 2014, S. 1016, Rn. 29.

¹¹⁷ Vgl. ausführlich hierzu Pötsch in: DStR 16/2018, S. 762-763, ablehnend Hagemann/Kahlenberg in: FR 24/2017, S. 1126.

¹¹⁸ Vgl. BT-Drucks. 18/11233, S. 2.

¹¹⁹ Kritisch mit Verweis auf die Unzulässigkeit eines Verweises auf den gesamten Abschlussbericht: Pinkernell: Stellungnahme vom 23.03.2017 zum Gesetzesentwurf, S.23, kritisch ebenso auch Grottherr in: Ubg 5/2017, S. 246.

¹²⁰ BVerfG, Beschluss vom 19.04.1978, -2 BvL 2/75-, BVerfGE 48, S. 210-227, Rn. 46.

¹²¹ StRSpr., vgl. BVerfG, Beschluss vom 31.05.1988, -1 BvR 520/83-, BVerfGE 78, S. 214-232, Rn.35.

Diese erfordern, dass es auch einem „nicht steuerrechtskundigen Pflichtigen“ möglich ist, seinen Erklärungspflichten nachzukommen.¹²² Der BFH führte in seinem Beschluss vom 06.09.2006 aus, dass Ausnahmen hiervon möglich sind, wenn der Normadressat typischerweise steuerlich beraten ist.¹²³ Nur international tätige, verbundene Unternehmen sind Adressat des § 4j EStG. Insofern können durchaus höhere Anforderungen an die Klarheit der Norm gestellt werden. Es muss jedoch zumindest für einen Fachkundigen gewährleistet sein, aus dem geltenden Recht auch ohne „wissenschaftliche Aufarbeitung“¹²⁴ die Steuerlasten planen zu können. Es muss somit dem Steuerpflichtigen bzw. dessen steuerlichem Berater möglich und zumutbar sein, zu prüfen, ob die Voraussetzungen des § 4j EStG erfüllt sind.

Fraglich ist, ob der in § 4j Abs. 1 Satz 4 EStG enthaltene Verweis auf den Abschlussbericht der OECD/G20 diesem Erfordernis gerecht wird.¹²⁵ Problematisch ist einerseits der Umfang des Verweises, da sich § 4j Abs. 1 Satz 4 EStG auf das gesamte Kapitel 4 des Abschlussberichtes zu Aktionspunkt 5 des BEPS-Projektes bezieht. Dieses umfasst in der unter dem amtlichen Hinweis zu beziehenden Fassung immerhin 65 Textziffern auf 24 Seiten. Darüber hinaus ist der Abschlussbericht trotz dieses Umfangs zumeist recht weit gefasst. So enthält er Formulierungen wie „Die Staaten werden ihre eigenen Definitionen qualifizierter Ausgaben vorlegen (...)“ oder „Die Staaten werden ‚Gesamteinkünfte‘ im Einklang mit ihren innerstaatlichen Rechtsvorschriften (...) definieren“.¹²⁶

Die Feststellung, ob eine Präferenzregelung dem Grunde nach den Erwägungen der OECD gerecht wird, dürfte aus ihrem Wortlaut hervorgehen. Die Prüfung, ob auch die Höhe der begünstigten Einkünfte dem Nexus-Ansatz entspricht, ist hingegen deutlich komplexer. Sie erfordert einerseits gesonderte Ermittlungen der mit dem geistigen Eigentumswert zusammenhängenden Ausgaben, da der Berücksichtigungszeitpunkt für die Ermittlung des Nexus-Ansatzes unabhängig vom Ansatz in der steuerlichen Gewinnermittlung ist¹²⁷ und andererseits auch Kenntnisse des Besteuerungssystems des Staates, der die Präferenzregelung gewährt. Nur so kann ein zutreffender Vergleich zwischen tatsächlich begünstigten und nach dem Nexus-Ansatz zu begünstigenden Einkünften gezogen werden.

¹²² Vgl. BVerfG, Beschluss vom 10.11.1998, - 2 BvR 1057/91 -, openJur, Rn. 113.

¹²³ BFH, Vorlagebeschluss vom 06.09.2006, - XI R 26/04 -, BStBl. II 2007, S. 167, Rn. 30.

¹²⁴ Vgl. BFH, Vorlagebeschluss vom 06.09.2006, - XI R 26/04 -, a.a.O., Rn. 31.

¹²⁵ Zu den hieraus resultierenden Anwendungsproblemen, siehe auch Kapitel 4.4.1.1.

¹²⁶ OECD (2016): Aktionspunkt 5 - Abschlussbericht 2015, a.a.O., S. 30, Tz. 39 und S. 32, Tz. 46.

¹²⁷ OECD (2016): Aktionspunkt 5 - Abschlussbericht 2015, a.a.O., S. 32, Tz. 44.

Da die tatsächlichen Verhältnisse unbeachtlich sind¹²⁸ müsste der Steuerpflichtige zudem nicht nur das Verhalten des Lizenzgebers, sondern die Präferenzregelung selbst auf Konformität mit dem Nexus-Ansatz überprüfen. Da eine Präferenzregelung dem Nexus-Ansatz jedoch nur vollumfänglich entsprechen bzw. nicht entsprechen kann,¹²⁹ wären für diese Prüfung sämtliche Fallkonstellationen, die unter die Präferenzregelungen fallen können, zu erforschen. Eine solche abstrakte und vor allem vollumfängliche Prüfung liegt m.E. nicht mehr im Bereich des für die Erfüllung der eigenen steuerlichen Pflichten Zumutbaren, wodurch die hinreichende Bestimmtheit der Norm zu verneinen ist. Dieser Unbestimmtheit könnte jedoch auf zwei Wegen abgeholfen werden.

Die erste Möglichkeit wäre die Einführung eines weiteren Ausnahmetatbestands, welcher vorsieht, dass die Abzugsbeschränkung auch dann nicht greift, wenn zwar die Präferenzregelung dem Nexus-Ansatz nicht entspricht, jedoch der Lizenzgeber selbst eine wesentliche Geschäftstätigkeit im Sinne des Nexus-Ansatzes verwirklicht. Hierdurch würde sich die erforderliche abstrakte Prüfung der Präferenzregelung auf eine, nunmehr zumutbare, Prüfung der Umstände des verwirklichten Sachverhaltes reduzieren.

Eine zweite, m.E. vorzuziehende, Möglichkeit bestünde darin, dem Steuerpflichtigen die Prüfung der Präferenzregelung abzunehmen. Dies könnte durch eine Auflistung aller nexus-konformer Präferenzregelungen in Form einer Verwaltungsanweisung geschehen. Da jedoch Verwaltungsanweisungen einer verfassungsrechtlichen Überprüfung der Norm nicht zugrunde gelegt werden können,¹³⁰ wäre eine auf Art. 80 Abs. 1 GG gestützte Rechtsverordnung vorzuziehen. Hierzu müsste dem Wortlaut des § 4j EStG ein Verweis darauf hinzugefügt werden, dass das Bundesministerium der Finanzen ermächtigt wird, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrats¹³¹ festzulegen, welche Präferenzregelungen für Einnahmen aus Rechteüberlassungen nicht dem Nexus-Ansatz entsprechen. Den Steuerpflichtigen trifft in diesem Fall nur noch die ebenfalls zumutbare Verpflichtung zur Überprüfung, ob die Einnahmen des Lizenzgebers einer dieser Präferenzregelungen unterliegen.

¹²⁸ Vgl. Kapitel 3.3.6.2.

¹²⁹ Vgl. Schnitger in: IStR 6/2017, S. 224.

¹³⁰ Vgl. BVerfG, Beschluss vom 31.05.1988 - 1 BvR 520/83, a.a.O., Rn. 37.

¹³¹ Da das Aufkommen der Einkommensteuer nach Art. 106 Abs. 3 und 5 GG auch teilweise den Ländern und Gemeinden zufließt bedürfen Gesetze über die Einkommensteuer gemäß Art. 105 Abs. 3 GG der Zustimmung des Bundesrats. Dieses Erfordernis erstreckt sich nach Art. 80 Abs. 2 GG auch auf Rechtsverordnungen, deren Ermächtigung im EStG geregelt ist.

4.3 Verhältnis des § 4j EStG zum Europa- und Völkerrecht

4.3.1 Europarecht

4.3.1.1 Zins- und Lizenzrichtlinie

Mit der Richtlinie 2003/49/EG¹³² (Zins- und Lizenzrichtlinie) wurden Zahlungen von Lizenzgebühren von der Besteuerung in einem Mitgliedstaat der EU freigestellt, sofern es sich bei dem Nutzungsberechtigten der Zahlung um ein in einem anderen Mitgliedstaat der EU ansässiges Unternehmen handelt.¹³³ Hierdurch sollte eine Doppelbesteuerung von Lizenzgebühren innerhalb der EU vermieden werden. Da die Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs wirtschaftlich einer Doppelbesteuerung nahekommt, ist zu prüfen, ob § 4j EStG einen Verstoß gegen die Zins- und Lizenzrichtlinie darstellt. Die gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Aufwendungen für Lizenzgebühren nach § 8 Nr. 1 Buchstabe f) GewStG war bereits Gegenstand einer Vorlage des BFH an den EuGH.¹³⁴ In dem hierzu ergangenen Urteil führte der EuGH aus, dass Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie 2003/49/EG einer nationalen Norm, welche Lizenzgebühren an ein Unternehmen mit Sitz in einem anderen EU-Mitgliedstaat der gewerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage hinzurechnet, nicht entgegensteht.¹³⁵ Ob dieses Urteil auch auf § 4j EStG anwendbar ist, wird in der Literatur teilweise bezweifelt.¹³⁶ Der EuGH stellte hierin jedoch klar, dass die Zins- und Lizenzrichtlinie nur auf den Nutzungsberechtigten der Lizenzgebühren Anwendung findet, nicht jedoch auf deren Schuldner.¹³⁷ Anhaltspunkte dafür, dass der EuGH bei einer eventuellen Überprüfung des § 4j EStG von dieser Betrachtung abweichen sollte, sind nicht ersichtlich. Insoweit ist m.E. ein Verstoß des § 4j EStG gegen die Richtlinie 2003/49/EG nicht anzunehmen.

4.3.1.2 Grundfreiheiten des AEUV

Bereits in den Stellungnahmen zum Gesetzesentwurf wurde eine Vereinbarkeit des § 4j EStG mit der innerhalb der EU zu gewährleistenden Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit bezweifelt.¹³⁸

¹³² Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 03.06.2003, ABl. EU 2003, Nr. L157 S. 49-54.

¹³³ Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie 2003/49/EG, a.a.O., S. 49.

¹³⁴ BFH, EuGH-Vorlage vom 27.05.2009, - I R 30/08 -, BFHE 226, S. 357.

¹³⁵ EuGH, Urteil vom 21.07.2011, - Rs. C-397/09 - (Scheuten Solar Technology), E-CLI:EU:C:2011:499, BStBl. II 2012, S. 528, Leitsatz.

¹³⁶ Vgl. Hagemann/Kahlenberg in: FR 24/2017, S. 1127, sowie Pinkernell, Stellungnahme zum Gesetzesentwurf, S. 11-12.

¹³⁷ EuGH, Urteil vom 27.07.2011, - Rs. C-397/09, a.a.O., Rn. 29.

¹³⁸ Vgl. Pinkernell, Stellungnahme zum Gesetzesentwurf, S. 10,11, kritisch auch: Holle/Weiss in: FR 5/2017, S. 220.

Gemäß Art. 49 AEUV darf ein Mitgliedstaat der EU die Gründung von Tochtergesellschaften im europäischen Ausland nicht beschränken (Niederlassungsfreiheit). Gemäß Art. 56 AEUV sind innerhalb der EU Benachteiligungen von Dienstleistungen, bei denen der Leistungsempfänger in einem anderen Mitgliedstaat der EU ansässig ist, verboten (Dienstleistungsfreiheit).

Diese Grundfreiheiten stellen Diskriminierungsverbote dar, welche verletzt sind, wenn ein Gesetz eine grenzüberschreitende Handlung schlechter stellt als eine entsprechende Handlung im Inland.¹³⁹ Die Lizenzschränke des § 4j EStG ist zunächst geeignet, in die benannten Grundfreiheiten einzugreifen, da sie den Betriebsausgabenabzug für Rechtsverhältnisse zu im EU-Ausland ansässigen Tochtergesellschaften, bzw. für grenzüberschreitende Dienstleistungen, namentlich Lizenzierungen, beschränkt, während diese bei einem rein inländischen Sachverhalt vollständig abziehbar sind.

Eine Diskriminierung liegt ungeachtet eines Eingriffs in die Grundfreiheiten des AEUV nicht vor, wenn der grenzüberschreitende Sachverhalt nicht mit dem auf das Inland beschränkten Sachverhalt vergleichbar ist.¹⁴⁰ Im Fall des § 4j EStG könnte die Vergleichbarkeit mit inländischen Sachverhalten dadurch zu verneinen sein, dass in Deutschland keine Präferenzregelungen auf geistiges Eigentum existieren.

So führte der EuGH in seinem Urteil vom 12.07.2005 zur Abziehbarkeit von Unterhaltsleistungen an einen im EU-Ausland lebenden Ehegatten aus, dass eine Vergleichbarkeit zu verneinen ist, wenn sich die Benachteiligung daraus ergibt, dass in dem Mitgliedstaat, in dem der Zahlungsempfänger ansässig ist, andere steuerliche Regelungen gelten als im Ansässigkeitsstaat des vermeintlich Benachteiligten.¹⁴¹ Dies ist wohl auch für die deutsche Lizenzschränke zu bejahen, da sich die Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs daraus ergibt, dass die Einnahmen des Gläubigers der Lizenzgebühren einer nicht mit einer inländischen Besteuerung vergleichbaren Präferenzbesteuerung unterliegen. Würde eine nicht mit dem Nexus-Ansatz vereinbare Präferenzregelung in Deutschland existieren, so würden auch Zahlungen an inländische Lizenzgläubiger unter die Lizenzschränke fallen.

¹³⁹ Vgl. Hahn-Joecks in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, IX. Sonstige Vorschriften, Bußgeld-, Ermächtigungs- und Schlussvorschriften, Rn. A40.

¹⁴⁰ Vgl. Hagemann/Kahlenberg in: FR 24/2017, S. 1128.

¹⁴¹ EuGH, Urteil vom 12.07.2005, - C-403/03 - (Schempp), ECLI:EU:C:2005:446, juris, Rn. 32.

Wird eine Vergleichbarkeit bejaht, so können Eingriffe in die Grundfreiheiten des AEUV dennoch zulässig sein, wenn Rechtfertigungsgründe vorliegen und die Beschränkung der Grundfreiheiten nicht über das zur Gewährleistung dieser Rechtfertigungsgründe erforderliche hinausgeht.¹⁴²

Die Bekämpfung von Strategien zur Steuervermeidung kann nach der Rechtsprechung des EuGH einen Rechtfertigungsgrund darstellen, jedoch ist hierfür erforderlich, dass die Missbrauchsbekämpfung ausdrückliches Ziel der zur Beschränkung führenden Rechtsnorm ist.¹⁴³ Da § 4j EStG jedoch keine Norm zur reinen Missbrauchsbekämpfung darstellt¹⁴⁴ ist die Einschlägigkeit dieses Rechtfertigungsgrundes zweifelhaft.

Gleichwohl stellt § 4j EStG eine Norm zur Bekämpfung steuerschädlicher Präferenzregelungen dar. Dieses Normziel könnte auch vom EuGH als ein eigenständiger Rechtfertigungsgrund anerkannt werden. So führte der EuGH in seinem Urteil vom 01.04.2014 aus, ein Eingriff „könnte auch mit dem Ziel der Bekämpfung von Steueroasen gerechtfertigt werden“.¹⁴⁵

Aufgrund der Eingriffe in die Grundfreiheiten des AEUV wird eine Überprüfung des § 4j EStG durch den EuGH wahrscheinlich sein. Hierbei könnte eine Diskriminierung bereits von vornherein mangels Vergleichbarkeit zu inländischen Sachverhalten verneint werden. Sollte der EuGH eine Vergleichbarkeit bejahen, so wird die Frage nach Rechtfertigungsgründen für einen Eingriff auch vor dem Hintergrund des BEPS-Projektes und der europäischen Maßnahmenpläne neu zu beurteilen sein. Insbesondere vor dem Hintergrund, dass sich die EU ausdrücklich zu den Ergebnissen des BEPS-Projektes bekennt,¹⁴⁶ sollte die Bekämpfung der Ausnutzung steuerschädlicher Präferenzregelungen m.E. als Rechtfertigungsgrund anzuerkennen sein.

4.3.2 „Treaty-Override“

Art. 24 Abs. 4 Satz 1 OECD-MA regelt unter anderem die Abzugsfähigkeit von Lizenzgebühren bei grenzüberschreitenden Lizenzzahlungen.

¹⁴² Vgl. Pötsch in: IStR 11/2018, S. 420.

¹⁴³ Vgl. EuGH, Urteil vom 12.09.2006, - C-196/04 - (Cadbury Schweppes), ECLI:EU:C:2006:544, juris, Rn. 55.

¹⁴⁴ Vgl. Kapitel 4.1.1.

¹⁴⁵ EuGH, Urteil vom 01.04.2014, - C-80/12 - (Felixstowe Dock and Railway Company u.a.), ECLI:EU:C:2014:200, juris, Rn. 32, ebenso Pötsch in: IStR 11/2018, S. 420.

¹⁴⁶ Vgl. Kapitel 3.2.2.

Für Staaten, mit denen ein diesbezüglich dem OECD-MA entsprechendes DBA geschlossen wurde, gilt somit, dass Lizenzgebühren, die ein deutsches Unternehmen an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns dieses Unternehmens unter den gleichen Bedingungen wie Zahlungen an eine in Deutschland ansässige Person zum Abzug zuzulassen sind. Die Wirkung des § 4j EStG besteht jedoch gerade darin, Lizenzzahlungen an bestimmte im Ausland ansässige Personen nur beschränkt zum Abzug zuzulassen. Damit widerspricht § 4j EStG dem Gleichbehandlungsgebot des Art. 24 Abs. 4 Satz 1 OECD-MA.

Durch den in § 4j Abs. 1 Satz 1 bzw. 2 EStG enthaltenen Verweis, dass die Abzugsbeschränkung „ungeachtet eines bestehenden Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung“ vorzunehmen ist, wird dennoch eine Anwendbarkeit der Lizenzschränke gewährleistet. Diese Vertragsüberschreitung bzw. dieser „Treaty Override“ stellt formal den Bruch eines völkerrechtlichen Vertrags dar. Von dieser Möglichkeit hat der deutsche Gesetzgeber bereits in § 50d Abs. 8 EStG Gebrauch gemacht. In der hierzu ergangenen Rechtsprechung stellte das BVerfG klar, dass ein Treaty Override nicht verfassungswidrig ist, da einem völkerrechtlichen Vertrag ungeachtet des in § 2 Abs. 1 AO postulierten Vorrangs der Rang eines einfachen Bundesgesetzes zukommt.¹⁴⁷ Ergänzend hierzu führte der BFH in seinem Urteil vom 25.05.2016¹⁴⁸ aus, dass ein Treaty Override auch für DBA anzuwenden ist, welche erst nach Inkrafttreten einer Norm, die einen Treaty Override enthält, beschlossen wurden. Insoweit ergibt sich aus § 4j EStG weder ein zwingender Anpassungsbedarf für bestehende DBA noch eine Verpflichtung, in zukünftigen DBA auf die Vorbehalte einer Lizenzschränke hinzuweisen.

4.4 Die Anwendung des § 4j EStG in der Praxis

4.4.1 Der Verweis auf den Abschlussbericht der OECD/G20

4.4.1.1 Problemstellung

Wie bereits festgestellt,¹⁴⁹ könnten dem in § 4j Abs. 1 Satz 4 EStG enthaltenen Verweis auf den Abschlussbericht der OECD/G20 hinsichtlich der Klarheit der Norm verfassungsrechtliche Bedenken begegnen. Schwierigkeiten bei der Anwendung des Verweises auf den Nexus-Ansatz dürften jedoch bereits im Festsetzungsverfahren auftreten.

¹⁴⁷ BVerfG, Beschluss vom 15.12.2015 - 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, S. 1-56, Rn. 45, 46.

¹⁴⁸ BFH, Urteil vom 25.05.2016 - I R 64/13 -, BStBl. II 2017, S. 1185, Rn. 18.

¹⁴⁹ Vgl. Kapitel 4.2.

Zunächst ist festzuhalten, dass § 4j EStG nur bei einer vergleichsweise geringen Anzahl von Steuerpflichtigen zur Anwendung kommen wird. Im Gesetzentwurf werden jährlich etwa 650 betroffene Steuerfälle angenommen.¹⁵⁰ Es ist davon auszugehen, dass die entsprechenden Steuerpflichtigen regelmäßigen Betriebsprüfungen unterliegen. Insofern dürfte die Erkennbarkeit potentiell betroffener Sachverhalte durch die Finanzverwaltung hinreichend sichergestellt sein.

Aus dem Wortlaut des § 4j EStG geht nicht hervor, inwiefern die jeweiligen Tatbestandsvoraussetzungen durch den Steuerpflichtigen oder die Finanzverwaltung nachzuweisen sind. Da ausschließlich grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen zu Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG in den Anwendungsbereich des § 4j EStG fallen können, treffen den Steuerpflichtigen die erhöhten Beweislastanforderungen des § 90 Abs. 2 und 3 AO. Insbesondere fallen Nachweise für die Besteuerung der Lizenzeinnahmen in den Verantwortungsbereich des Steuerpflichtigen. Bei Abschluss des Lizenzvertrages könnte hierfür eine Verpflichtung des Lizenzgebers, Nachweise über die Besteuerung der Lizenzerträge zu erbringen, vereinbart werden. § 4j EStG ist jedoch auch auf Aufwendungen anzuwenden, die aus vor dem 01.01.2018 abgeschlossenen Verträgen resultieren. Für diese Verträge könnte es beispielsweise unter Schwestergesellschaften fraglich sein, ob es dem Lizenznehmer rechtlich möglich ist, Nachweise für die Besteuerung der Lizenzerträge beim Lizenzgeber einzufordern.

Neben der Darlegung des Sachverhaltes fordert § 4j Abs. 1 Satz 4 EStG auch eine Prüfung, ob die Präferenzregelung, der die Einnahmen des Gläubigers unterliegen, mit dem Nexus-Ansatz vereinbar ist. Da es sich hierbei um eine rechtliche Beurteilung handelt, fällt diese Prüfung begrifflich nicht unter die Aufklärung des Sachverhaltes und damit m.E. nicht in die Nachweispflicht des Steuerpflichtigen. Ihm kann allenfalls auferlegt werden, Angaben über die gesetzliche Regelung, welcher die Einnahmen des Gläubigers der Lizenzgebühren unterliegen, zu machen. Die genaue Prüfung, ob diese dem Nexus-Ansatz entspricht, könnte im Einzelfall tiefgreifende Kenntnisse über das im entsprechenden Staat geltende Recht erfordern. Hierbei könnten neben einer Auseinandersetzung mit dem jeweiligen Steuerrechtssystem unter Umständen auch Abgrenzungen außersteuerlicher Rechtsbegriffe notwendig sein, da nach dem Nexus-Ansatz beispielsweise nur bestimmte geistige Eigentumswerte begünstigt werden dürfen.¹⁵¹

¹⁵⁰ BT-Drucks. 18/11233, S. 2.

¹⁵¹ Vgl. Kapitel 3.1.2.2.

4.4.1.2 Lösungsansätze

Sofern eine Präferenzregelung offensichtlich gegen den Nexus-Ansatz verstößt, ist die Anwendung des § 4j Abs. 1 Satz 4 EStG unproblematisch. Das gleiche gilt auch für Präferenzregelungen, deren Vereinbarkeit bzw. Unvereinbarkeit mit dem Nexus-Ansatz bereits durch die OECD festgestellt wurde. Je komplexer eine bisher ungeprüfte Präferenzregelung aufgebaut ist, bzw. je näher sie sich an den Erwägungen der OECD orientiert, desto anspruchsvoller wird diese Prüfung jedoch. Hierbei steigt auch das Risiko, dass mehrere Überprüfungen der gleichen Präferenzregelung zu unterschiedlichen Ergebnissen führen.

Das FHTP der OECD wird auch in Zukunft eine Überprüfung bestehender Präferenzregelungen durchführen.¹⁵² Es ist jedoch ungewiss, wann diese Prüfung für einzelne Regelungen abgeschlossen sein wird. Grundsätzlich wäre es denkbar, die Überprüfung durch das FHTP abzuwarten. Da es sich bei der Übereinstimmung einer Präferenzregelung mit dem Nexus-Ansatz um eine klar abgrenzbare Ungewissheit handelt, könnte ein Offenhalten der Steuerfestsetzungen mit Hilfe eines Vorläufigkeitsvermerks nach § 165 Abs. 1 Satz 1 AO in Betracht kommen. Eine Vorläufigkeit nach § 165 Abs. 1 Satz 1 AO ist jedoch nach der Rechtsprechung des BFH¹⁵³ nur für ungewisse Tatsachen, nicht jedoch im Hinblick auf die steuerrechtliche Beurteilung von Tatsachen zulässig. Das Übereinstimmen mit dem Nexus-Ansatz stellt eine rechtliche Beurteilung dar und kann daher m.E. weder Gegenstand einer Vorläufigkeit sein, noch eine nachträgliche Änderung der Steuerfestsetzung nach § 173 AO oder § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO begründen.

Somit ist nicht auszuschließen, dass vor Abschluss der Prüfung durch das FHTP im Steuerfestsetzungsverfahren eine Entscheidung darüber zu treffen ist, ob eine Präferenzregelung mit dem Nexus-Ansatz übereinstimmt. Für Präferenzregelungen von Staaten, die nicht Mitglied der OECD sind, ist zudem nicht gewährleistet, dass das FHTP überhaupt entsprechende Feststellungen trifft.

Abhilfe könnte die bereits angesprochene¹⁵⁴ gesetzlich verankerte Ermächtigung zur Festlegung, welche Präferenzregelungen mit dem Nexus-Ansatz vereinbar bzw. unvereinbar sind, schaffen. Alternativ würde bereits eine von den obersten Finanzbehörden aufgestellte Auflistung die praktische Anwendung zumindest für die Finanzverwaltung vereinfachen.

¹⁵² OECD (2016): Aktionspunkt 5 - Abschlussbericht 2015, a.a.O., S. 75, Tz. 153.

¹⁵³ BFH, Urteil vom 25.04.1985 - IV R 64/83, BStBl II 1985, S. 648, Leitsatz Nr. 1.

¹⁵⁴ Vgl. Kapitel 4.2.3.

4.4.2 Verhältnis zur Einkünftekorrektur nach anderen Vorschriften

Aufwendungen für Rechteüberlassungen zwischen verbundenen Unternehmen können neben der Abzugsbeschränkung nach § 4j EStG auch einer weiteren Vorschrift zur Korrektur der Einkünfte unterliegen. So können Teile der Lizenzgebühren insbesondere verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) bzw. verdeckte Einlagen darstellen oder Gegenstand einer Korrektur nach § 1 Abs. 1 AStG sein. Es stellt sich hierbei die Frage, ob die jeweiligen Hinzurechnungsbeträge unabhängig voneinander zu ermitteln sind oder ob eine der beiden Normen vorrangig anzuwenden ist. Dies soll nachfolgend anhand der vGA geprüft werden.

Das Verhältnis des § 4j EStG zur vGA ist in der Literatur umstritten. Nach Grotherr sei wohl eine isolierte Ermittlung der jeweiligen Hinzurechnungsbeträge vorzunehmen und anschließend der größere von beiden dem Einkommen hinzuzurechnen.¹⁵⁵ Zur Begründung wird auf die Rechtsprechung des BFH verwiesen, in der eine kumulative Anwendung einer Hinzurechnung als nicht abziehbare Betriebsausgabe und als vGA verneint wird. Nach Hagemann/Kahlenberg hingegen sei vorrangig eine Korrektur der vGA vorzunehmen und lediglich der verbleibende Betrag der Abzugsbeschränkung des § 4j EStG zu unterwerfen.¹⁵⁶ Denkbar wäre jedoch auch, der Lizenzschranke einen Vorrang gegenüber der vGA einzuräumen. Mit dem nachfolgendem Beispiel sollen diese drei Lösungsvarianten dargestellt und die Ergebnisse verglichen werden.

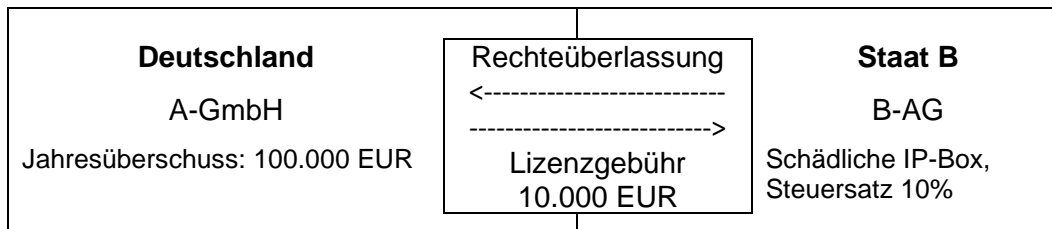
Beispiel 6

Die in Deutschland ansässige A-GmbH zahlt an ihre im Staat B ansässige Muttergesellschaft B-AG für eine Rechteüberlassung Lizenzgebühren. Die Lizenzeinnahmen der B-AG unterliegen im Staat B einer nicht dem Nexus-Ansatz entsprechenden Präferenzregelung. Die A-GmbH und die B-AG sollen nahestehende Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG sein. Fremdüblich wären Lizenzgebühren in Höhe von 10.000 EUR. Weitere außerbilanzielle Hinzu- oder Abrechnungen sollen aus Vereinfachungsgründen unberücksichtigt bleiben.

¹⁵⁵ Grotherr in: Ubg 5/2017, S. 245 (Beispiel 8).

¹⁵⁶ Hagemann/Kahlenberg in: ISR 11/2017, S. 414.

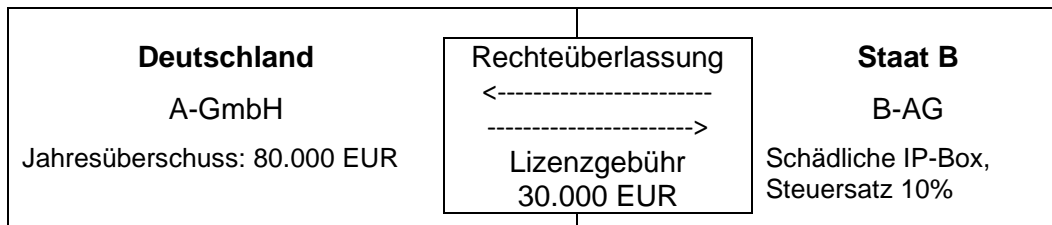
Grundfall - fremdübliche Zahlungen



Lösung Grundfall¹⁵⁷

Bei der Vereinbarung fremdüblicher Zahlungen liegt mangels Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis keine vGA vor. Bei der A-GmbH ist eine Hinzurechnung nach § 4j EStG in Höhe von 6.000 EUR (60% von 10.000 EUR) vorzunehmen. Das zu versteuernde Einkommen der A-GmbH beträgt damit 106.000 EUR (100.000 EUR + 6.000 EUR).

Abwandlung - durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Zahlungen



Lösungsvariante 1 - isolierte Ermittlung nach Grotherr

Zunächst wird unabhängig voneinander die Hinzurechnung nach § 4j EStG und die Höhe der vGA ermittelt. Die außerbilanzielle Hinzurechnung nach § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG würde 18.000 EUR (60% von 30.000 EUR) betragen. Aufgrund der vGA wäre eine außerbilanzielle Hinzurechnung nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG in Höhe von 20.000 EUR vorzunehmen.

In einem zweiten Schritt werden die beiden Hinzurechnungsbeträge miteinander verglichen. Da die beiden Normen in keinem Über- oder Unterordnungsverhältnis zueinanderstehen, wird unterstellt, dass bei Anwendung der Norm mit den weiterreichenden steuerlichen Folgen auch die Rechtsfolgen der jeweils anderen Norm eingetreten sind.

Es wäre demnach lediglich die Hinzurechnung nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG in Höhe von 20.000 EUR vorzunehmen. Das zu versteuernde Einkommen der A-GmbH beträgt damit 100.000 EUR (80.000 EUR + 20.000 EUR)

¹⁵⁷ Eine ausführliche Lösung des Grundfalls und der Abwandlungen findet sich in Anlage 5.

Lösungsvariante 2 - Vorrang der vGA nach Hagemann/Kahlenberg

Zunächst wird die vGA außerbilanziell korrigiert. Hierfür ist eine außerbilanzielle Hinzurechnung nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG in Höhe von 20.000 EUR vorzunehmen. Nach dieser Korrektur haben sich die gezahlten Lizenzgebühren noch in Höhe von 10.000 EUR gewinnmindernd ausgewirkt. Auf diesen Betrag ist die Abzugsbeschränkung des § 4j EStG anzuwenden. Es ist eine außerbilanzielle Hinzurechnung nach § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG in Höhe von 6.000 EUR (60% von 10.000 EUR) vorzunehmen. Das zu versteuernde Einkommen der A-GmbH beträgt damit 106.000 EUR (80.000 EUR + 20.000 EUR + 6.000 EUR)

Lösungsvariante 3 - Vorrang der Lizenzschranke

Zunächst wird die Abzugsbeschränkung des § 4j EStG vorgenommen. Hierfür ist eine außerbilanzielle Hinzurechnung nach § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG in Höhe von 18.000 EUR (60% von 30.000 EUR) vorzunehmen. Nach dieser Korrektur haben sich die gezahlten Lizenzgebühren noch in Höhe von 12.000 EUR gewinnmindernd ausgewirkt. Da sich fremdübliche Zahlungen lediglich in Höhe von 10.000 EUR gewinnmindernd ausgewirkt hätten, beträgt die Höhe der vGA 2.000 EUR. Es ist eine außerbilanzielle Hinzurechnung nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG in Höhe von 2.000 EUR vorzunehmen. Das zu versteuernde Einkommen der A-GmbH beträgt damit 100.000 EUR (80.000 EUR + 18.000 EUR + 2.000 EUR)

Ergebnis

Lediglich bei Anwendung der Lösungsvariante 2 wird in der Fallabwandlung das gleiche zu versteuernde Einkommen wie im Grundfall erzielt. Bei den Lösungsvarianten 1 und 3 führt die Vereinbarung einer durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten höheren Zahlung hingegen zu einer Minderung des zu versteuernden Einkommens. Damit ist der Regelungszweck des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG bei den Lösungsvarianten 1 und 3 verfehlt, da eine vGA zur Minderung des zu versteuernden Einkommens geführt hat.

Sind in Lizenzgebühren, die unter die Abzugsbeschränkung des § 4j EStG fallen, Beträge enthalten, die zu einer Einkünftekorrektur nach einer anderen Vorschrift führen, ist daher m. E. diese andere Korrektornorm vorrangig anzuwenden. Die danach noch verbleibenden, fremdüblichen Lizenzaufwendungen sind der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags nach § 4j EStG zugrunde zu legen.

5 Zusammenfassung

Die Bekämpfung von Steuervermeidung im Zusammenhang mit Präferenzregelungen wurde unlängst als globale Herausforderung erkannt. Vor allem großen Unternehmen war es hierdurch in der Vergangenheit möglich, Gewinne über Ländergrenzen hinweg zu verschieben und sich dabei fast schon nach Belieben die für die Besteuerung günstigsten Standorte auszusuchen. Solange dies rechtlich zulässig ist, werden Unternehmen von der Möglichkeit einer Senkung der Steuerlast durch künstliche Gestaltungen Gebrauch machen. Die Arbeiten der OECD/20 und der EU zur Bekämpfung derartiger Gestaltungen richten sich daher nicht an die Steuerpflichtigen, sondern an die Gesetzgeber der beteiligten Staaten. Der Weg zu einer effektiven Missbrauchsbekämpfung führt über globale Mindeststandards der Besteuerung. Ergänzend hierzu ergriff inzwischen auch der deutsche Gesetzgeber die Initiative. Der hierzu eingeführte § 4j EStG stellt keinen nationalen Alleingang, sondern in erster Linie ein Bekenntnis zu den von der OECD entwickelten Grundsätzen dar. Dies führt jedoch auch dazu, dass eben diese an ausländische Gesetzgeber gerichteten Ansätze zum Tatbestand der Besteuerung inländischer Unternehmen erklärt werden.

Mit dieser Arbeit wurden die fiskalischen Risiken von Rechteüberlassungen und die internationalen und nationalen Maßnahmen für deren Vermeidung dargestellt. Zugleich wurden jedoch auch nicht unbedeutende Herausforderungen festgestellt, denen sich die deutsche Lizenzschanke stellen werden muss. Diese beginnen bei Anwendungsproblemen für die Finanzverwaltung und reichen bis hin zu der zu erwartenden Überprüfung der Norm durch das BVerfG und den EuGH. Die Fokussierung auf eine ausländische Präferenzregelung statt auf die tatsächlichen Verhältnisse wird hierbei besonders problematisch sein, da keine Gewähr dafür besteht, dass nicht auch Steuerpflichtige durch eine Abzugsbeschränkung bestraft werden, deren Betrieb eine tatsächliche Geschäftstätigkeit zugrunde liegt. Selbst bei wohlwollender Betrachtung ist die Zukunft der deutschen Lizenzschanke mit Blick auf diesen Eingriff zumindest als unsicher zu beurteilen.

Letztlich bleibt jedoch auch festzuhalten, dass internationaler Steuerwettbewerb auch auf anderen Gebieten als Rechteüberlassungen denkbar ist, beispielsweise im Bereich von Finanzdienstleistungen oder vermögensverwaltenden Tätigkeiten. Sollte § 4j EStG Bestand haben, so könnte die Lizenzschanke zum Muster für weitere nationale Maßnahmen werden. Auch vor diesem Hintergrund dürfen die weiteren Entwicklungen einer deutschen Lizenzschanke in der Verwaltung und Rechtsprechung mit Spannung erwartet werden.

Anlagen

Anlage 1 - Gesetzeswortlaut

§ 4j EStG - Aufwendungen für Rechteüberlassungen

(1) ¹Aufwendungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, insbesondere von Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, zum Beispiel Plänen, Mustern und Verfahren, sind ungeachtet eines bestehenden Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur nach Maßgabe des Absatzes 3 abziehbar, wenn die Einnahmen des Gläubigers einer von der Regelbesteuerung abweichenden, niedrigen Besteuerung nach Absatz 2 unterliegen (Präferenzregelung) und der Gläubiger eine dem Schuldner nahestehende Person im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes ist. ²Wenn auch der Gläubiger nach Satz 1 oder eine andere dem Schuldner nach Satz 1 nahestehende Person im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes wiederum Aufwendungen für Rechte hat, aus denen sich die Rechte nach Satz 1 unmittelbar oder mittelbar ableiten, sind die Aufwendungen nach Satz 1 ungeachtet eines bestehenden Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auch dann nur nach Maßgabe des Absatzes 3 abziehbar, wenn die weiteren Einnahmen des weiteren Gläubigers einer von der Regelbesteuerung abweichenden, niedrigen Besteuerung nach Absatz 2 unterliegen und der weitere Gläubiger eine dem Schuldner nach Satz 1 nahestehende Person im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes ist; dies gilt nicht, wenn die Abziehbarkeit der Aufwendungen beim Gläubiger oder der anderen dem Schuldner nahestehenden Person bereits nach dieser Vorschrift beschränkt ist. ³Als Schuldner und Gläubiger gelten auch Betriebsstätten, die ertragsteuerlich als Nutzungsberechtigter oder Nutzungsverpflichteter der Rechte für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten behandelt werden. ⁴Die Sätze 1 und 2 sind nicht anzuwenden, soweit sich die niedrige Besteuerung daraus ergibt, dass die Einnahmen des Gläubigers oder des weiteren Gläubigers einer Präferenzregelung unterliegen, die dem Nexus-Ansatz gemäß Kapitel 4 des Abschlussberichts 2015 zu Aktionspunkt 5, OECD (2016) „Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz“, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung* , entspricht. ⁵Die Sätze 1 und 2 sind insoweit nicht anzuwenden, als auf Grund der aus den Aufwendungen resultierenden Einnahmen ein Hinzurechnungsbetrag im Sinne des § 10 Absatz 1 Satz 1 des Außensteuergesetzes anzusetzen ist.

* Amtlicher Hinweis: Zu beziehen unter OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264258037-de>.

(2) ¹Eine niedrige Besteuerung im Sinne des Absatzes 1 liegt vor, wenn die von der Regelbesteuerung abweichende Besteuerung der Einnahmen des Gläubigers oder des weiteren Gläubigers zu einer Belastung durch Ertragsteuern von weniger als 25 Prozent führt; maßgeblich ist bei mehreren Gläubigern die niedrigste Belastung. ²Bei der Ermittlung, ob eine niedrige Besteuerung vorliegt, sind sämtliche Regelungen zu berücksichtigen, die sich auf die Besteuerung der Einnahmen aus der Rechteüberlassung auswirken, insbesondere steuerliche Kürzungen, Befreiungen, Gutschriften oder Ermäßigungen. ³Werden die Einnahmen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten einer anderen Person ganz oder teilweise zugerechnet oder erfolgt die Besteuerung aus anderen Gründen ganz oder teilweise bei einer anderen Person als dem Gläubiger oder dem weiteren Gläubiger, ist auf die Summe der Belastungen abzustellen. ⁴§ 8 Absatz 3 Satz 2 und 3 des Außensteuergesetzes gilt entsprechend.

(3) ¹Aufwendungen nach Absatz 1 sind in den Fällen einer niedrigen Besteuerung nach Absatz 2 nur zum Teil abziehbar. ²Der nicht abziehbare Teil ist dabei wie folgt zu ermitteln:

$$\frac{25\% \cdot \text{Ertragsteuerbelastung in \%}}{25\%}$$

Anlage 2 - Lösung zu Beispiel 1

Grundfall: Keine Vereinbarung einer Rechteüberlassung

	X-GmbH	Y-GmbH
Gewinn nach EStG, KStG	60.000 EUR	60.000 EUR
Hinzurechnungen (§ 8 GewStG)	-	-
Kürzungen (§ 9 GewStG)	-	-
Gewerbeertrag (§ 7 Satz 1 GewStG)	60.000 EUR	60.000 EUR
Steuermesszahl (§ 11 Abs. 2 GewStG)	3,5%	3,5%
Steuermessbetrag (§ 11 Abs. 1 GewStG)	60.000 EUR x 3,5% = 2.100 EUR	60.000 EUR x 3,5% = 2.100 EUR
Hebesatz der Gemeinde (§ 16 Abs. 1 GewStG)	250%	490%
Festzusetzende Gewerbesteuer (§ 16 Abs. 1 GewStG)	2.100 EUR x 250% = 5.250 EUR	2.100 EUR x 490% = 10.290 EUR
Gewerbesteuerbelastung insgesamt	5.250 EUR + 10.290 EUR = 15.540 EUR	

Alternative: Vereinbarung einer Rechteüberlassung

	X-GmbH	Y-GmbH
Gewinn nach EStG, KStG	110.000 EUR	10.000 EUR
Hinzurechnungen (§ 8 GewStG)		
¼ der Aufwendungen für Lizenzen (§ 8 Nr. 1 Buchst. f) GewStG)		¼ * 50.000 EUR = 12.500 EUR
Abzgl. Freibetrag (§ 8 Nr. 1 2.Hs. GewStG)		./. 12.500 EUR
	-	+ 0 EUR
Kürzungen (§ 9 GewStG)	-	-
Gewerbeertrag (§ 7 Satz 1 GewStG)	110.000 EUR	10.000 EUR
Steuermesszahl (§ 11 Abs. 2 GewStG)	3,5%	3,5%
Steuermessbetrag (§ 11 Abs. 1 GewStG)	110.000 EUR * 3,5% = 3.850 EUR	10.000 EUR * 3,5% = 350 EUR
Hebesatz der Gemeinde (§ 16 Abs. 1 GewStG)	250%	490%
Festzusetzende Gewerbesteuer (§ 16 Abs. 1 GewStG)	3.850 EUR * 250% = 9.625 EUR	350 EUR * 490% = 1.715 EUR
Gewerbesteuerbelastung insgesamt	9.625 EUR + 1.715 EUR = 11.340 EUR	

Anlage 3 - Mitgliedstaaten von OECD und G20

Staat bzw. Staatenverbund (alphabetisch)	OECD-Mitglied ¹⁵⁸	G20-Mitglied ¹⁵⁹
Argentinien		X
Australien	X	X
Belgien	X	
Brasilien		X
Chile	X	
China		X
Dänemark	X	
Deutschland	X	X
Estland	X	
Europäische Union		X
Finnland	X	
Frankreich	X	X
Griechenland	X	
Großbritannien	X	X
Indien		X
Indonesien		X
Irland	X	
Island	X	
Israel	X	
Italien	X	X
Japan	X	X
Kanada	X	X
Lettland	X	
Litauen	X	
Luxemburg	X	
Neuseeland	X	
Niederlande	X	
Norwegen	X	
Mexiko	X	X
Österreich	X	
Polen	X	
Portugal	X	
Russland		X
Saudi-Arabien		X
Schweden	X	
Schweiz	X	
Slowakei	X	
Slowenien	X	
Spanien	X	
Südafrika		X
Südkorea	X	X
Tschechien	X	
Türkei	X	X
Ungarn	X	
USA	X	X

¹⁵⁸ OECD: Members and partners, Angabe auf der Homepage der OECD.

¹⁵⁹ Bundesregierung: Die G20, Angabe auf der Homepage der Bundesregierung.

Anlage 4 - Lösung zu Beispiel 3

Hinzurechnungsbesteuerung §§ 7 ff. AStG

Aufgrund des Wohnsitzes in Deutschland ist A gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig. Die B-Ltd. stellt eine ausländische Gesellschaft im Sinne des § 7 Abs. 1 Satz 1 AStG dar, da sie im Inland weder Geschäftsleitung, § 10 AO, noch Sitz, § 11 AO, hat. Da unbeschränkt Steuerpflichtige zu mehr als 50% an der B-Ltd. beteiligt sind, können gemäß § 7 Abs. 1 Satz 1 AStG Einkünfte der B-Ltd. bei A steuerpflichtig sein, wenn die B-Ltd. für diese Einkünfte Zwischengesellschaft ist. Eine ausländische Gesellschaft ist Zwischengesellschaft, wenn ihre Einkünfte einer niedrigen Besteuerung, § 8 Abs. 3 AStG, unterliegen, sie passive Einkünfte erzielt und kein Fall des § 8 Abs. 2 AStG vorliegt.

Da die Ertragsteuerbelastung der B-Ltd. für die Lizenzeinkünfte 10% und damit weniger als 25% beträgt, liegt gemäß § 8 Abs. 3 AStG eine niedrige Besteuerung vor.

Einkünfte aus Rechteüberlassungen gehören zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, welche grundsätzlich nach § 8 Abs. 1 Nr. 6 AStG aktive Einkünfte darstellen. Jedoch werden Einkünfte aus Rechteüberlassungen nach § 8 Abs. 1 Nr. 6 Buchstabe a) AStG ausdrücklich den passiven Einkünften zugeordnet. Sie stellen demnach nur dann aktive Einkünfte dar, wenn ein Nachweis dafür erbracht wird, dass die ausländische Gesellschaft die Einkünfte aus der Verwertung einer eigenen FuE-Tätigkeit erzielt, bei der keine im Sinne des § 7 AStG an der Gesellschaft beteiligte Person und auch keine dieser Person nahestehenden Personen mitgewirkt haben. Da die B-Ltd. das Recht entgeltlich erworben hat, erzielt sie aus der Überlassung passive Einkünfte.

Eine Ausnahme nach § 8 Abs. 2 AStG kommt nicht in Betracht, da sich weder Sitz noch Geschäftsleitung der B-Ltd. in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR-Raums befinden.

Die B-Ltd. ist Zwischengesellschaft für die Einkünfte aus der Rechteüberlassung. Diese Einkünfte stellen somit nach § 7 Abs. 1 AStG auch steuerpflichtige Einkünfte des A dar.

Hinzurechnungsbetrag ist der Teil der Einkünfte, welcher dem Anteil des A am Nennkapital der B-Ltd. entspricht. Da A Alleingesellschafter ist, sind die Einkünfte in voller Höhe bei ihm steuerpflichtig. Sie gelten unmittelbar nach Ablauf des Wirtschaftsjahres der B-Ltd. als zugeflossen, § 10 Abs. 2 Satz 1 AStG. Gemäß § 10 Abs. 2 Satz 2 AStG liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor, da A die Beteiligung im Betriebsvermögen hält. Sie unterliegen in voller Höhe dem persönlichen Steuersatz des A, da die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens durch § 10 Abs. 2 Satz 3 AStG ausgeschlossen wird.

Als Hinzurechnungsbetrag anzusetzen sind die gemäß § 10 Abs. 3 Satz 1 AStG nach deutschem Steuerrecht ermittelten steuerpflichtigen Einkünfte in Höhe von 90.000 EUR. Die darauf entfallenden ausländischen Ertragsteuern in Höhe von 9.000 EUR sind gemäß § 10 Abs. 1 Satz 1 AStG abzuziehen. Es ergibt sich eine Hinzurechnung in Höhe von 81.000 EUR.

Offene Gewinnausschüttungen der B-Ltd. sind im Jahr der Hinzurechnung und in den 7 folgenden Jahren bis zur Höhe des Hinzurechnungsbetrags gemäß § 3 Nr. 41 Buchstabe a) EStG steuerfrei.

Anwendung § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG (ohne Anwendung § 4j Abs. 1 Satz 5 EStG)

Die Lizenzzahlungen des A sind Aufwendungen im Sinne des § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG, da:

- Aufwendungen für eine Rechteüberlassung vorliegen,
- die B-Ltd. eine dem A nahestehende Person im Sinne des § 1 Abs. 2 Nr. 1 AStG ist,
- die Besteuerung der Einnahmen der B-Ltd. eine niedrige Besteuerung im Sinne des § 4j Abs. 2 EStG darstellt, da sie auf einer Präferenzregelung basiert und weniger als 25% beträgt und
- von der Anwendung des § 4j EStG nicht gemäß § 4j Abs. 1 Satz 4 EStG abzusehen ist, da die Präferenzregelung nicht dem Nexus-Ansatz gemäß Kapitel 4 des Abschlussberichts 2015 zu Aktionspunkt 5 des BEPS-Projektes der OECD/G20 entspricht.

Gemäß § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG wäre der Betriebsausgabenabzug für Lizenzaufwendungen bei A zu beschränken. Der nicht abziehbare Teil der Aufwendungen ermittelt sich nach § 4j Abs. 3 EStG wie folgt:

$$\frac{25\% \cdot 10\%}{25\%} = 60\%$$

Der nicht abziehbare Teil der Aufwendungen beträgt 60.000 EUR (60% von 100.000 EUR). Es wäre eine außerbilanzielle Hinzurechnung in Höhe von 60.000 EUR vorzunehmen.

Anwendung § 4j Abs. 1 Satz 5 EStG

Die Abzugsbeschränkung des § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG tritt gemäß § 4j Abs. 1 Satz 5 EStG nicht ein, soweit die Einnahmen des Lizenzgebers Gegenstand einer Hinzurechnungsbesteuerung sind. Aus den Lizenzeinnahmen der B-Ltd. in Höhe von 100.000 EUR resultierten Einkünfte in Höhe von 90.000 EUR, welche Gegenstand einer Hinzurechnungsbesteuerung waren. In Höhe der Differenz (10.000 EUR) sind die Aufwendungen des A für Rechteüberlassungen nur beschränkt abziehbar. Der nicht abziehbare Teil der Aufwendungen beträgt gemäß § 4j Abs. 3 Satz 2 EStG 60%. Es ist eine außerbilanzielle Hinzurechnung in Höhe von 6.000 EUR (60% von 10.000 EUR) vorzunehmen.

Anlage 5 - Lösung zu Beispiel 6

Grundfall

Die Lizenzzahlungen der A-GmbH sind Aufwendungen im Sinne des § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG, da:

- Aufwendungen für eine Rechteüberlassung vorliegen,
- die B-AG laut Sachverhalt eine der A-GmbH nahestehende Person im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG ist,
- die Besteuerung der Einnahmen der B-AG eine niedrige Besteuerung im Sinne des § 4j Abs. 2 Satz 1 EStG darstellt, da sie auf einer Präferenzregelung basiert und weniger als 25% beträgt und
- von der Anwendung des § 4j EStG nicht gemäß § 4j Abs. 1 Satz 4 EStG abzusehen ist, da die Präferenzregelung nicht dem Nexus-Ansatz gemäß Kapitel 4 des Abschlussberichts 2015 zu Aktionspunkt 5 des BEPS-Projektes der OECD/G20 entspricht.

Gemäß § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG ist der Betriebsausgabenabzug für Lizenzaufwendungen bei der A-GmbH zu beschränken. Der nicht abziehbare Teil der Aufwendungen ermittelt sich nach § 4j Abs. 3 EStG wie folgt:

$$\frac{25\% \cdot 10\%}{25\%} = 60\%$$

Der nicht abziehbare Teil der Lizenzaufwendungen beträgt 6.000 EUR (60% von 10.000 EUR). Bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens der A-GmbH ist eine außerbilanzielle Hinzurechnung in Höhe von 6.000 EUR vorzunehmen. Das zu versteuernde Einkommen der A-GmbH ermittelt sich wie folgt:

Jahresüberschuss	100.000 EUR
zzgl. außerbilanzielle Hinzurechnung § 4j EStG	+ 6.000 EUR
<hr/>	<hr/>
= zu versteuerndes Einkommen	106.000 EUR

Abwandlung - Lösungsvariante 1 - - isolierte Ermittlung nach Grotherr

Die Lizenzzahlungen der A-GmbH sind Aufwendungen im Sinne des § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG, da:

- Aufwendungen für eine Rechteüberlassung vorliegen,
- die B-AG laut Sachverhalt eine der A-GmbH nahestehende Person im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG ist,
- die Besteuerung der Einnahmen der B-AG eine niedrige Besteuerung im Sinne des § 4j Abs. 2 Satz 1 EStG darstellt, da sie auf einer Präferenzregelung basiert und weniger als 25% beträgt und

- von der Anwendung des § 4j EStG nicht gemäß § 4j Abs. 1 Satz 4 EStG abzusehen ist, da die Präferenzregelung nicht dem Nexus-Ansatz gemäß Kapitel 4 des Abschlussberichts 2015 zu Aktionspunkt 5 des BEPS-Projektes der OECD/G20 entspricht.

Gemäß § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG ist der Betriebsausgabenabzug für Lizenzaufwendungen bei der A-GmbH zu beschränken. Der nicht abziehbare Teil der Aufwendungen ermittelt sich nach § 4j Abs. 3 EStG wie folgt:

$$\frac{25\% \cdot 10\%}{25\%} = 60\%$$

Der nicht abziehbare Teil der Lizenzaufwendungen beträgt 18.000 EUR (60% von 30.000 EUR). Bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens der A-GmbH wäre eine außerbilanzielle Hinzurechnung gemäß § 4j EStG in Höhe von 18.000 EUR vorzunehmen.

Die Lizenzzahlungen der A-GmbH stellen teilweise eine vGA dar, da:

- eine Vermögensminderung vorliegt,
- welche sich auf den Unterschiedsbetrag im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG auswirkt, da eine Betriebsausgabe im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG vorliegt,
- die Vermögensminderung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, soweit die Zahlungen der Höhe nach einem Fremdvergleich nicht standhalten und
- die Vermögensminderung nicht auf einem Gewinnverteilungsbeschluss beruht.

(Prüfung anhand R 8.5 Abs. 1 Satz 1 KStR)

Der Wert der vGA ergibt sich aus der Differenz zwischen der tatsächlichen Gewinnauswirkung und der Gewinnauswirkung, die sich zwischen fremden Dritten ergeben hätte:

tatsächliche Gewinnauswirkung	30.000 EUR
davon fremdüblich	10.000 EUR
Differenz = Wert der vGA	20.000 EUR

Die vGA darf das Einkommen der A-GmbH nicht mindern (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG). Es wäre daher eine außerbilanzielle Hinzurechnung in Höhe von 20.000 EUR vorzunehmen.

Vergleich der ermittelten Hinzurechnungsbeträge:

$$\begin{array}{l} \text{Hinzurechnung § 4j EStG} < \underline{\text{Hinzurechnung § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG}} \\ 18.000 \text{ EUR} < \underline{20.000 \text{ EUR}} \end{array}$$

Es ist lediglich eine Hinzurechnung nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG vorzunehmen, da diese die Hinzurechnung nach § 4j EStG übersteigt. Das zu versteuernde Einkommen der A-GmbH ermittelt sich wie folgt:

Jahresüberschuss	80.000 EUR
zzgl. vGA	+ 20.000 EUR
= zu versteuerndes Einkommen	100.000 EUR

Abwandlung - Lösungsvariante 2 - Vorrang der vGA nach Hagemann/Kahlenberg

Die Lizenzzahlungen der A-GmbH stellen teilweise eine vGA dar, da:

- eine Vermögensminderung vorliegt,
- welche sich auf den Unterschiedsbetrag im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG auswirkt, da eine Betriebsausgabe im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG vorliegt,
- die Vermögensminderung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, soweit die Zahlungen der Höhe nach einem Fremdvergleich nicht standhalten und
- die Vermögensminderung nicht auf einem Gewinnverteilungsbeschluss beruht.

(Prüfung anhand R 8.5 Abs. 1 Satz 1 KStR)

Der Wert der vGA ergibt sich aus der Differenz zwischen der tatsächlichen Gewinnauswirkung und der Gewinnauswirkung, die sich zwischen fremden Dritten ergeben hätte:

tatsächliche Gewinnauswirkung	30.000 EUR
davon fremdüblich	10.000 EUR
<hr/>	
Differenz = Wert der vGA	20.000 EUR

Die vGA darf das Einkommen der A-GmbH nicht mindern (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG). Es ist daher eine außerbilanzielle Hinzurechnung in Höhe von 20.000 EUR vorzunehmen.

Innerbilanzielle Lizenzaufwendungen	30.000 EUR
davon vGA	20.000 EUR
<hr/>	
Differenz = tatsächliche Lizenzaufwendungen	10.000 EUR

Die Lizenzzahlungen der A-GmbH sind Aufwendungen im Sinne des § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG, da:

- Aufwendungen für eine Rechteüberlassung vorliegen,
- die B-AG laut Sachverhalt eine der A-GmbH nahestehende Person im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG ist,
- die Besteuerung der Einnahmen der B-AG eine niedrige Besteuerung im Sinne des § 4j Abs. 2 Satz 1 EStG darstellt, da sie auf einer Präferenzregelung basiert und weniger als 25% beträgt und
- von der Anwendung des § 4j EStG nicht gemäß § 4j Abs. 1 Satz 4 EStG abzusehen ist, da die Präferenzregelung nicht dem Nexus-Ansatz gemäß Kapitel 4 des Abschlussberichts 2015 zu Aktionspunkt 5 des BEPS-Projektes der OECD/G20 entspricht.

Gemäß § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG ist der Betriebsausgabenabzug für Lizenzaufwendungen bei der A-GmbH zu beschränken. Der nicht abziehbare Teil der Aufwendungen ermittelt sich nach § 4j Abs. 3 EStG wie folgt:

$$\frac{25\% \cdot 10\%}{25\%} = 60\%$$

Der nicht abziehbare Teil der Lizenzaufwendungen beträgt 6.000 EUR (60% von 10.000 EUR). Bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens der A-GmbH ist eine außerbilanzielle Hinzurechnung gemäß § 4j EStG in Höhe von 6.000 EUR vorzunehmen. Das zu versteuernde Einkommen der A-GmbH ermittelt sich wie folgt:

Jahresüberschuss	80.000 EUR
zzgl. verdeckte Gewinnausschüttung	+ 20.000 EUR
zzgl. außerbilanzielle Hinzurechnung § 4j EStG	+ 6.000 EUR
<hr/>	<hr/>
= zu versteuerndes Einkommen	106.000 EUR

Abwandlung - Lösungsvariante 3 - Vorrang der Lizenzschranke

Die Lizenzzahlungen der A-GmbH sind Aufwendungen im Sinne des § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG, da:

- Aufwendungen für eine Rechteüberlassung vorliegen,
- die B-AG laut Sachverhalt eine der A-GmbH nahestehende Person im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG ist,
- die Besteuerung der Einnahmen der B-AG eine niedrige Besteuerung im Sinne des § 4j Abs. 2 Satz 1 EStG darstellt, da sie auf einer Präferenzregelung basiert und weniger als 25% beträgt und
- von der Anwendung des § 4j EStG nicht gemäß § 4j Abs. 1 Satz 4 EStG abzusehen ist, da die Präferenzregelung nicht dem Nexus-Ansatz gemäß Kapitel 4 des Abschlussberichts 2015 zu Aktionspunkt 5 des BEPS-Projektes der OECD/G20 entspricht.

Gemäß § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG ist der Betriebsausgabenabzug für Lizenzaufwendungen bei der A-GmbH zu beschränken. Der nicht abziehbare Teil der Aufwendungen ermittelt sich nach § 4j Abs. 3 EStG wie folgt:

$$\frac{25\% \cdot 10\%}{25\%} = 60\%$$

Der nicht abziehbare Teil der Lizenzaufwendungen beträgt 6.000 EUR (60% von 10.000 EUR). Bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens der A-GmbH ist eine außerbilanzielle Hinzurechnung gemäß § 4j EStG in Höhe von 6.000 EUR vorzunehmen.

innerbilanzielle Gewinnauswirkung	./.	30.000 EUR
außerbilanzielle Gewinnauswirkung	+	18.000 EUR
<hr/>	<hr/>	<hr/>
Gewinnauswirkung der Lizenzaufwendungen		12.000 EUR

Die Lizenzzahlungen der A-GmbH stellen teilweise eine verdeckte Gewinnausschüttung dar, da:

- eine Vermögensminderung vorliegt,
- welche sich auf den Unterschiedsbetrag im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG auswirkt, da eine Betriebsausgabe im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG vorliegt,
- die Vermögensminderung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, soweit die Zahlungen der Höhe nach einem Fremdvergleich nicht standhalten und
- die Vermögensminderung nicht auf einem Gewinnverteilungsbeschluss beruht.

(Prüfung anhand R 8.5 Abs. 1 Satz 1 KStR)

Der Wert der verdeckten Gewinnausschüttung ergibt sich aus der Differenz zwischen der tatsächlichen Gewinnauswirkung und der Gewinnauswirkung, die sich zwischen fremden Dritten ergeben hätte:

tatsächliche Gewinnauswirkung	12.000 EUR
<u>davon fremdüblich</u>	<u>10.000 EUR</u>
Differenz = Wert der verdeckten Gewinnausschüttung	2.000 EUR

Die verdeckte Gewinnausschüttung darf das Einkommen der A-GmbH nicht mindern (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG). Es ist daher eine außerbilanzielle Hinzurechnung in Höhe von 2.000 EUR vorzunehmen. Das zu versteuernde Einkommen der A-GmbH ermittelt sich wie folgt:

Jahresüberschuss	80.000 EUR
zzgl. außerbilanzielle Hinzurechnung § 4j EStG	+ 18.000 EUR
<u>zzgl. verdeckte Gewinnausschüttung</u>	<u>+ 2.000 EUR</u>
= zu versteuerndes Einkommen	100.000 EUR

Rechtsquellenverzeichnis

Europäisches Recht

Mitteilung des Rates „Wirtschafts- und Finanzfragen“ vom 01.12.1997 (Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung), Abl. EG 1998, Nr. C 2 S. 1-6.

Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 03.06.2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten (Zins- und Lizenzrichtlinie), Abl. EU 2003, Nr. L157 S. 49-54

Richtlinie 2016/1164 des Rates vom 12.07.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuerermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts (ATAD), Abl. EU 2016, Nr. L 193 S. 1-14

Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV), in der Fassung des Vertrages von Lissabon vom 13.12.2007 (Abl. EU 2007 Nr. C 306 S. 1, ber. Abl. EU 2008 Nr. C 111 S. 56, Abl. EU 2009 Nr. C 290 S. 1, Abl. EU 2010 Nr. C 81 S. 1), zuletzt geändert durch Änderungsbeschluss 2012/419/EU vom 11.07.2012 (Abl. EU Nr. L 204 S. 131)

Nationales Recht

Abgabenordnung (AO) in der Fassung der Bekanntmachung vom 01.10.2002 (BGBl. I 2002 S. 3866; ber. BGBl. I 2003 S. 61, BStBl. I 2002 S. 1056), zuletzt geändert durch Artikel 1 des Gesetzes vom 22.12.2016 (BGBl. I 2016 S. 3152)

Aktiengesetz (AktG) vom 06.09.1965 (BGBl. I 1965 S. 1089), zuletzt geändert durch Art. 26 Zweites Gesetz zur Modernisierung des Kostenrechts vom 23.07.2013 (BGBl. I 2013 S. 2586)

Außensteuergesetz (AStG) vom 08.09.1972 (BGBl. I 1972 S. 1713), zuletzt geändert durch Artikel 5 des Gesetzes vom 27.06.2017 (BGBl. I 2017 S. 2074)

Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) in der Fassung der Bekanntmachung vom 10.05.2000 (BGBl. I 2000 S. 717, BStBl. I 2000 S. 595), zuletzt geändert durch Artikel 4 des Gesetzes vom 18.07.2017 (BGBl. I 2017 S. 2730, BStBl. I 2017 S. 1218)

Einkommensteuergesetz (EStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 08.10.2009 (BGBl. I 2009 S. 3366, 3862), zuletzt geändert durch Artikel 1 des Gesetzes vom 27.06.2017 (BGBl. I 2017 S. 2074)

Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen vom 27.06.2017 (BGBl. I 2017 S. 2074-2079)

Gewerbsteuergesetz (GewStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 15.10.2002 (BGBl. I 2002 S. 4167), zuletzt geändert durch Artikel 10 des Gesetzes vom 23.12.2016 (BGBl. I 2016 S. 3191)

Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (GG) vom 23.05.1949 (BGBl. S. 1), zuletzt geändert durch Art. 1 ÄndG vom 23.12.2014 (BGBl. I 2014 S. 2438)

Körperschaftsteuergesetz (KStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 15.10.2002 (BGBl. I 2002 S. 1169), zuletzt geändert durch Artikel 4 des Steueränderungsgesetzes 2015 vom 02.11.2015 (BGBl. I 2015 S. 1834, BStBl. I 2015 S. 846)

Markengesetz (MarkenG) vom 25.10.1994 (BGBl. I 1994 S. 3082), zuletzt geändert durch Artikel 1 des Gesetzes vom 11.12.2018 (BGBl. I 2018 S. 2357)

Patentgesetz (PatG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 16.12.1980 (BGBl. I 1981 S. 1), zuletzt geändert durch Artikel 4 des Gesetzes vom 08.10.2017 (BGBl. I 2017 S. 3546)

Urheberrechtsgesetz (UrhG) vom 09.09.1965 (BGBl. I 1965 S. 1272), zuletzt geändert durch Artikel 1 des Gesetzes vom 28.11.2018 (BGBl. I 2018 S. 2014)

Doppelbesteuerungsabkommen

OECD-Musterabkommen 2017 (OECD-MA) zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 18.12.2017, nichtamtliche Übersetzung, Stand 03.01.2019, juris

Rechtsprechung

EuGH, Urteil vom 12.07.2005, - C-403/03 - (Schempp), ECLI:EU:C:2005:446, juris

EuGH, Urteil vom 12.09.2006, - C-196/04 - (Cadbury Schweppes), ECLI:EU:C:2006:544, juris

EuGH, Urteil vom 21.07.2011, - C-397/09 - (Scheuten Solar Technology), ECLI:EU:C:2011:499, BStBl. II 2012, S. 528

EuGH, Urteil vom 01.04.2014, - C-80/12 - (Felixstowe Dock and Railway Company u.a.), ECLI:EU:C:2014:200, juris

BVerfG, Beschluss vom 19.04.1978, - 2 BvL 2/75 -, BVerfGE 48, S. 210-227

BVerfG, Beschluss vom 31.05.1988, - 1 BvR 520/83 -, BVerfGE 78, S. 214-232

BVerfG, Beschluss vom 10.11.1998, - 2 BvR 1057/91 -, openJur

BVerfG, Beschluss vom 21.06.2006, - 2 BvL 2/99 -, BVerfGE 116, S. 164-202

BVerfG, Beschluss vom 12.05.2009, - 2 BvL 1/00 -, BVerfGE 123, S. 111-131

BVerfG, Beschluss vom 12.10.2010, - 1 BvL 12/07 -, BVerfGE 127, S. 224-263

BVerfG, Beschluss vom 15.12.2015, - 2 BvL 1/12 -, BVerfGE 141, S. 1-56

BFH, Urteil vom 25.04.1985, - IV R 64/83 -, BStBl. I 1985, S. 648

BFH, Vorlagebeschluss vom 06.09.2006, - XI R 26/04 -, BStBl. II 2007, S. 167

BFH, EuGH-Vorlage vom 27.05.2009, - I R 30/08 -, BFHE 226, S. 357

BFH, Vorlagebeschluss vom 26.02.2014, - I R 59/12 -, BStBl. II 2014, S. 1016

BFH, Urteil vom 25.05.2016, - I R 64/13 -, BStBl. II 2017, S. 1185

Verwaltungsanweisungen

Körperschaftsteuerrichtlinien 2015 (KStR) vom 06.04.2016 (BStBl. I 2016 Sondernummer 1/2016 S. 2)

Drucksachen

Deutscher Bundestag: Drucks. 18/11233

Deutscher Bundestag: Drucks. 18/12128

Deutscher Bundesrat: Drucks. 318/15

Deutscher Bundesrat: Drucks. 59/1/17

Ausländische Rechtsquellen

Kantonales Steueramt Nidwalden, *Richtlinie zur Besteuerung von Lizenzträgen bis Steuerperiode 2015* vom 17.01.2011, als Publikation „Besteuerung von Lizenzträgen (IP-Boxregelung) bis 2015“ abrufbar unter <http://www.steuern-nw.ch/steuernmit-perspektiven/lizenztraege-ip-box/> (Zugriff am 16.01.2019, 18:00 Uhr)

Landrat von Nidwalden, *Gesetz über die Steuern des Kantons und der Gemeinden (Steuer-gesetz Nidwalden - StG-NW)* vom 22.03.2000, Stand 01.01.2016, abgerufen unter http://www.steuern-nw.ch/uploads/tx_sbdownloader/Steuer-gesetz_2016_521_1.pdf (Zugriff am 16.01.2019 17:30 Uhr)

Regierungsrat von Nidwalden, *Vollzugsverordnung zum Gesetz über die Steuern des Kantons und der Gemeinden (Steuerverordnung Nidwalden - StV-NW)* vom 19.12.2000, Stand 01.01.2014, abgerufen unter <http://www.steuern-nw.ch/steuerrecht-nwsteuerpraxis/steuerrecht-merkblaetter/> (Zugriff am 17.01.2019, 18:30 Uhr)

Literaturverzeichnis

Kommentare

Bordewin, A., Brandt, J. (Hrsg.): Einkommensteuergesetz, Kommentar, 410. Aktualisierung 10/2018, Heidelberg : C.F. Müller, 2018, juris

Herrmann, C., Heuer, G., Raupach, A. (Hrsg.): Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, 284. Lieferung 02.2018, Köln : Dr. Otto Schmidt, 2018, juris

Lippross, O. und Seibel, W. (Hrsg.): Basiskommentar Steuerrecht, Kommentar, 90. Lieferung 06.2015, Köln : Dr. Otto Schmidt, 2015, juris

Kirchhof, P. (Hrsg.): Einkommensteuergesetz, Kommentar, 17. Auflage, Köln : Dr. Otto Schmidt, 2018

Kirchhof, P., Söhn, H., Mellinghoff, R. (Hrsg.): Einkommensteuergesetz, 246. Aktualisierung 03/2014, Heidelberg : C.F. Müller, 2014, juris

Schmidt (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, Kommentar, 37. Auflage, München : C.H. Beck, 2018

Fachbeiträge

Bardens, S. und Scheffler, W.: Patentboxen nicht das beste Instrument zur Förderung von Forschung und Entwicklung. In: Ubg, 9. Jahrgang, Heft 8, Bonn : Dr. Otto Schmidt. 2016, S. 483-491

Geurts, M. und Staccioli, G.: § 4j EStG-E - das neue Abzugsverbot für Lizenzaufwendungen. In: IStR, 26. Jahrgang, Heft 13, München : C.H. Beck. 2017, S. 514-522

Grotherr, S.: Abzugsverbot für Lizenzzahlungen an nahestehende Unternehmen bei Nutzung von steuerschädlichen IP-Boxen („Lizenzschranke“). In: Ubg, 10. Jahrgang, Heft 5, Bonn : Dr. Otto Schmidt. 2017, S. 233-246

Hagemann, T. und Kahlenberg, C.: Die Lizenzschranke (§ 4j EStG) aus verfassungs- und unionsrechtlicher Sicht. In: FR, 99. Jahrgang, Heft 24, Köln : Dr. Otto Schmidt. 2017, S. 1125-1131

Hagemann, T. und Kahlenberg, C.: Grenzüberschreitende Lizenzschranke: (Teil-) Abzugsbegrenzung von Aufwendungen für Rechteüberlassung durch § 4j EStG. In: ISR, 6. Jahrgang, Heft 11, Köln : Dr. Otto Schmidt. 2017, S. 413-419

Hagemann, T. und Kahlenberg, C.: Zweifelsfragen zur Wirkung der grenzüberschreitenden Lizenzschranke - Verhältnis des § 4j EStG zur (ausländischen) Hinzurechnungsbesteuerung und anderen ausländischen Abwehrmaßnahmen. In: IStR, 26. Jahrgang, Heft 24, München : C.H. Beck. 2017, S. 1001-1006

Holle, F. und Weiss, M.: Einschränkung des Abzugs für Aufwendungen aus einer Rechteüberlassung - Erste Anmerkungen zum Regierungsentwurf eines § 4j EStG. In: FR, 99. Jahrgang, Heft 5, Köln : Dr. Otto Schmidt. 2017, S. 217-223

Höreth, U. und Stelzer, B.: Entwurf einer Lizenzschranke – Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs. In: DStZ, 105. Jahrgang, Heft 8, Bonn : Stellfuß-Medien. 2017, S. 270-275

Meckel, A. und Engelhard J. in: Gabler Wirtschaftslexikon, Wiesbaden : Springer Gabler, Stichwort: Lizenz, abgerufen unter:
<https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/lizenz-38383/version-261807>
(Stand: 06.01.2019, 18:00 Uhr)

Pötsch, M.: § 4j EStG und das Nettoprinzip - eine grundsätzliche Verteidigung. In: DStR, 56. Jahrgang, Heft 16, München : C.H.Beck. 2018, S. 761-765

Pötsch, M.: § 4j EStG und die Grundfreiheiten des AEUV - Bestandsaufnahme und Verteidigung. In: IStR, 27. Jahrgang, Heft 11, München : C.H. Beck, 2018, S. 417-421

Schnitger, A.: Weitere Maßnahmen zur BEPS-Gesetzgebung in Deutschland, In: IStR, 26. Jahrgang, Heft 6, München : C.H. Beck. 2017, S. 214-226

Sonstige Dokumente

BMF: Bundeskabinett beschließt Lizenzschranke gegen Steuergestaltung internationaler Konzerne, Pressemitteilung vom 25.01.2017, abgerufen unter:
<https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Pressemitteilungen/Finanzpolitik/2017/01/2017-01-25-pm04-schaedliche-steuerpraktiken-lizenzboxen.html>
(Zugriff am 25.03.2018, 21:30 Uhr)

Bier, B.: Vorschläge für eine Reform der Hinzurechnungsbesteuerung, BDI, Publikations-Nr. 0064, Berlin, 2017, abgerufen unter:
https://bdi.eu/media/themenfelder/steuerpolitik/publikationen/BDI_Vorschlaege_fuer_eine_Reform_der_HZB.PDF (Stand: 09.03.2019, 23:34 Uhr)

BZSt: Reststeuersatzliste - Übersicht über das deutsche Besteuerungsrecht an Lizenzgebühren nach Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), Stand 01/18, Allgemeines Merkblatt, abgerufen unter
http://www.bzst.de/DE/Steuern_International/Abzugsteuerentlastung/Freistellung_Erstattung/Merkblaetter/Reststeuersatzliste_Lizenzen.pdf (Zugriff am 09.03.2019: 23:36 Uhr)

Deutscher Bundestag: Ausgewählte Fragen zu einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE), Ausarbeitung vom 08.05.2015, Az. WD 4 - 3000 - 059/15, abgerufen unter
<https://www.bundestag.de/blob/408034/8d53abf5583ec23147bcc86e7dde53c9/wd-4-059-15-pdf-data.pdf> (Zugriff am 16.01.2019, 18:00 Uhr)

Europäische Kommission: Eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union – Fünf Aktionsschwerpunkte (Aktionsplan der Europäischen Kommission), Mitteilung an das Europäische Parlament und den Rat vom 17.06.2015, Brüssel, COM(2015) 302 final, abgerufen unter
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX%3A52015DC0302>
(Zugriff am 27.01.2019 17:45 Uhr)

Europäische Kommission: Auf dem Weg zu einer effizienteren und demokratischeren Beschlussfassung in der EU-Steuerpolitik, Mitteilung an das Europäische Parlament, den Europäischen Rat und den Rat vom 15.01.2019, Straßburg, COM(2019) 8 final, abgerufen unter
<https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2019/DE/COM-2019-8-F1-DE-MAIN-PART-1.PDF> (Zugriff am 27.01.2019, 19:00 Uhr)

Haase, F.: Überlegungen zur Reform der Hinzurechnungsbesteuerung, ifst, ifst-Schrift 521, Berlin/Köln, 2017, abgerufen unter:
<https://www.ifst.de/wp-content/uploads/2017/11/521.pdf>
(Stand: 23.02.2019, 23:00 Uhr)

OECD (2015): Erläuterung, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD, abgerufen unter <https://www.oecd.org/ctp/beps-erlaeuterung-2015.pdf>
(Zugriff am 10.12.2018, 15:43 Uhr)

OECD (2016): Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, Aktionspunkt 5 - Abschlussbericht 2015, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD Publishing, Paris, abgerufen unter: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264258037-de>
(Zugriff am 25.03.2018, 21:30 Uhr)

Pinkernell, R.: Öffentliche Anhörung zum Entwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen, BT-Drs. 18/11233 (Stellungnahme zum Gesetzesentwurf), 23.03.2017, Kanzlei Flick Gocke Schaumburg, Bonn, abgerufen unter:
<https://www.bundestag.de/blob/499900/5ad9a1e3952fde9e1fdb42b8a42b9298/12-data.pdf#search=%22%22> (Stand: 30.01.2019, 21:16 Uhr)

Internetquellen

Bundesregierung: Die G20, Presse- und Informationsamt der Bundesregierung, URL: <https://www.bundesregierung.de/breg-de/themen/g7-g20/die-g20-387324>
(Zugriff am 15.02.2019: 16:43 Uhr)

Gewerbsteuer Infoportal: Gewerbesteuerhebesatz für Gräfelfing, Betreiber: Thomas Angel, URL: <https://www.gewerbsteuer.de/gewerbsteuerhebesatz/graefelfing>
(Zugriff am 15.02.2019: 10:04 Uhr)

Gewerbsteuer Infoportal: Gewerbesteuerhebesatz für München, Landeshauptstadt, Betreiber: Thomas Angel, URL: <https://www.gewerbsteuer.de/gewerbsteuerhebesatz/muenchen>
(Zugriff am 15.02.2019: 10:06 Uhr)

Leubecher, M.: Wie Starbucks den deutschen Staat austrickst, Welt, 21.05.2014, URL: <https://www.welt.de/wirtschaft/article128247128/Wie-Starbucks-den-deutschen-Staat-austrickst.html> (Zugriff am 13.02.2019, 20:13 Uhr)

OECD: Members and partners, URL: <http://www.oecd.org/about/membersandpartners/> (Zugriff am 15.02.2019, 16:27 Uhr)

S. Brinkmann, C. Giesen, F. Obermaier, B. Obermayer und K. Ott: Ärger im Steuer-Märchenland, Süddeutsche Zeitung, 07.11.2014, URL: <https://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/luxemburg-leaks-aerger-im-steuer-maerchenland-1.2206040> (Zugriff am 13.02.2019, 20:20 Uhr)

Statista: Umsatz von Starbucks in Deutschland von 2005 bis 2017 (in Millionen Euro), Betreiber: Statista GmbH, URL: <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/184177/umfrage/umsatz-der-starbucks-coffee-deutschland-gmbh-seit-2005/> (Zugriff am 13.02.2019, 20:10 Uhr)

Ohne Autor: Kredite und Lizenzen – So tricksen die Konzerne in Luxemburg, Süddeutsche Zeitung, 06.11.2014, URL: <https://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/kredite-und-lizenzen-so-tricksen-die-konzerne-in-luxemburg-1.2207236-2> (Zugriff am 13.02.2019, 20:30 Uhr)

Ablichtungen der Internetquellen

Bundesregierung: Die G20, Presse- und Informationsamt der Bundesregierung

Presse- und Informationsamt der Bundesregierung (BPA) [DE] <https://www.bundesregierung.de/breg-de/themen/g7-g20/die-g20-387324>

ENGLISH FRANÇAIS KONTAKT DATENSCHUTZHINWEIS

Menü | G7 / G20 Suche A-Z

Wer gehört zur G20?

Der G20 gehören 19 Staaten sowie die EU an. Die Länder sind: Argentinien, Australien, Brasilien, China, Deutschland, Frankreich, Großbritannien, Indien, Indonesien, Italien, Japan, Kanada, Mexiko, Russland, Saudi Arabien, Südafrika, Südkorea, Türkei und die USA.

An den G20-Gipfeln nehmen regelmäßig außerdem auf Einladung der Präsidentschaft folgende internationale Organisationen teil: Internationaler Währungsfonds (IWF), Weltbank (WB), Finanzstabilitätsrat (FSB), Organisation für Wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD), Welthandelsorganisation (WTO), Internationale Arbeitsorganisation (ILO) und Vereinte Nationen (UN).

Darüber hinaus kann die Präsidentschaft weitere Staaten und Regionalorganisationen einladen. Bisher wurden regelmäßig Spanien und die Vorsitzenden von Afrikanischer Union und NEPAD (New Partnership for Africa's Development), ASEAN (Association of Southeast Asian Nations) sowie weitere wechselnde Gäste eingeladen.

Wie entstand die G20?

Unter dem Eindruck der weltweiten Finanz- und Wirtschaftskrise beschlossen die Staats- und Regierungschefs der G20-Länder im Herbst 2008, das G20-Format zu einem Austausch zu nutzen. Sie kamen zum ersten Gipfeltreffen 2008 in Washington (USA) zusammen. Sie erstellten einen Maßnahmenkatalog, um in der Krise deutlich gewordene Schwächen des Weltfinanzsystems möglichst rasch mit geeigneten Reformen zu beseitigen und die Folgen der Krise für die Realwirtschaft einzudämmen.

Gewerbsteuer Infoportal: Gewerbesteuerhebesatz für Gräfelfing

<https://www.gewerbsteuer.de/gewerbsteuerhebesatz/graefelfing>

Gewerbsteuer Infoportal

HOME GEWERBESTEUER GRUNDLAGEN GEWERBESTEUER RECHNER GEWERBESTEUER HEBESATZ

Gewerbsteuerhebesatz

Home / Gewerbsteuerhebesatz

Hier finden Sie die Gewerbsteuerhebesätze für alle Gemeinden in Deutschland.

Stadt/Gemeinde Suchen

Gewerbsteuerhebesatz für Gräfelfing

Deutschland → Bayern → Oberbayern → München → Gräfelfing

Stadt/Gemeinde	Gräfelfing
Gewerbsteuerhebesatz in % (2017)	250
Einwohnerzahl (2013)	13.269
Fläche in km ² (2013)	9,6

Verwaltungsgebiete für die Stadt/Gemeinde Gräfelfing

Ihr Spezialist für SEO und SEA Analyse
Wird meine Website bei Google & Co. gefunden?
JETZT KOSTENLOSE WEB ANALYSE ANFORDERN!

Gewerbsteuer Infoportal: Gewerbsteuerhebesatz für München, Landeshauptstadt

The screenshot shows the 'Gewerbsteuer Infoportal' website. The URL is <https://www.gewerbsteuer.de/gewerbsteuerhebesatz/muenchen>. The page title is 'Gewerbsteuerhebesatz'. Below the title, there is a search bar with 'Stadt/Gemeinde' and a 'Suchen' button. The search results show 'Gewerbsteuerhebesatz für München, Landeshauptstadt'. A breadcrumb trail indicates the location: Deutschland → Bayern → Oberbayern → München, Landeshauptstadt → München, Landeshauptstadt. A table provides the following data:

Stadt/Gemeinde	München, Landeshauptstadt
Gewerbsteuerhebesatz in % (2017)	490
Einwohnerzahl (2013)	1.429.584
Fläche in km ² (2013)	310,7

Below the table, there is a section for 'Verwaltungsgebiete für die Stadt/Gemeinde München, Landeshauptstadt'.

Leubecher, M.: Wie Starbucks den deutschen Staat austrickt

The screenshot shows a news article from WELT. The URL is <https://www.welt.de/wirtschaft/article128247128/Wie-Starbucks-den-deutschen-Staat-austrickt.html>. The article is categorized under 'WIRTSCHAFT' and 'KAUM STEUERLAST'. The title is 'Wie Starbucks den deutschen Staat austrickt'. It was published on 21.05.2014 and has a reading time of 14 minutes. The author is Marcel Leubecher, a Politikredakteur. The main image is the Starbucks logo. Below the image, the text reads: 'Die Umsätze des Kaffee-Riesen in Deutschland steigen. Der Staat aber hat wenig davon. Denn wie viele internationale Konzerne nutzt Starbucks eine Reihe gewiefter Tricks, um Steuern zu sparen.' At the bottom, there is a small advertisement for Starbucks with the text 'tarbucks ist irgendwie cooler als' and a button to 'Anzeige Werbung ausblenden'.

https://www.welt.de/wirtschaft/article128247128/Wie-Starbucks-den-deutschen-Staat-austrickt.html

welt Abonnement Ticker Suche Login

Die Umsätze des Kaffee-Riesen in Deutschland steigen. Der Staat aber hat wenig davon. Denn wie viele internationale Konzerne nutzt Starbucks eine Reihe gewiefter Tricks, um Steuern zu sparen.

Starbucks ist irgendwie cooler als die anderen Cafés“, sagt Jenni K., 29 Jahre alt und Grundschullehrerin, als sie aus einem überfüllten Frankfurter Coffeeshop kommt.

„Es ist erstens superlecker und zweitens Fairtrade. Da zahle ich auch gerne meine 4,60 Euro für einen Latte macchiato.“ Und ein früherer Filialleiter sagt: „Wenn ein neuer Starbucks aufmacht, stehen da Schlangen, wie sonst nur vor den Apple-Läden, wenn das neue i-Phone kommt.“

Der Global Player aus Seattle hat ein schönes Image kreiert: etwas teurer, dafür fair und cool. Da passt es nicht ganz ins Bild, dass die weltgrößte Kaffeekeette, Jahresumsatz 15 Milliarden Dollar, in Deutschland in den Jahren 2005 bis 2011 kaum Ertragssteuer gezahlt hat.

Für die Zeit danach liegen bisher keine Geschäftsberichte vor. Obwohl Starbucks inzwischen 160 Läden betreibt, war Deutschland ein Minusgeschäft. Kenner bezweifeln aber, dass das so stimmt. Recherchen der „Welt“ legen nahe, dass Starbucks mit einer Reihe von Tricks seine Einnahmen quer durch Europa verschiebt, um Steuern zu sparen.

Anzeige Werbung ausblenden X

Genau Dein Programm. HD

Kombiniere Dein Wunschpaket.

PYUR JETZT BESTELLEN

OECD: Members and partners

www.oecd.org/about/membersandpartners/

OECD
BETTER POLICIES FOR BETTER LIVES

> A to Z
Google Custom search

OECD Home About Countries Topics > Français

OECD Home > About the OECD > Members and partners

Members and partners

- > Who does what
- > What we do and how
- > **Members and partners**
- > History
- > Budget
- > Publishing
- > OECD Careers

The OECD's origins date back to 1960, when 18 European countries plus the United States and Canada joined forces to create an organisation dedicated to economic development.

Today, our 36 Member countries span the globe, from North and South America to Europe and Asia-Pacific. They include many of the world's most advanced countries but also emerging countries like Mexico, Chile and Turkey.

We also work closely with emerging economies like the People's Republic of China, India and Brazil and developing economies in Africa, Asia, Latin America and the Caribbean. Together, our goal continues to be to build a stronger, cleaner and fairer world.

CURRENT MEMBERSHIP

- > [Australia](#)
- > [Austria](#)
- > [Belgium](#)
- > [Canada](#)
- > [Chile](#)
- > [Czech Republic](#)
- > [Denmark](#)
- > [Estonia](#)
- > [Finland](#)
- > [France](#)
- > [Germany](#)
- > [Greece](#)
- > [Hungary](#)
- > [Iceland](#)
- > [Ireland](#)
- > [Israel](#)
- > [Italy](#)
- > [Japan](#)
- > [Korea](#)
- > [Latvia](#)
- > [Lithuania](#)
- > [Luxembourg](#)
- > [Mexico](#)
- > [Netherlands](#)
- > [New Zealand](#)
- > [Norway](#)
- > [Poland](#)
- > [Portugal](#)
- > [Slovak Republic](#)
- > [Slovenia](#)
- > [Spain](#)
- > [Sweden](#)
- > [Switzerland](#)
- > [Turkey](#)
- > [United Kingdom](#)
- > [United States](#)

S. Brinkmann, C. Giesen, F. Obermaier, B. Obermayer und K. Ott: Ärger im Steuer-Märchenland

https://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/luxemburg-leaks-aerger-im-steuer-maerchenland-1.2206040

München 8° Shop Jobs Immobilien Anzeigen Login Abo

Süddeutsche Zeitung

SZ.de Zeitung Magazin

Politik Wirtschaft Panorama Sport München Bayern Kultur Gesellschaft Wissen Digital Karriere Reise Auto Stil mehr...

Home > Wirtschaft > Luxemburg-Leaks > LuxLeaks: Ärger im Steuer-Märchenland Luxemburg Presseportal

7. November 2014, 10:15 Uhr Luxemburg-Leaks

Ärger im Steuer-Märchenland



Blick auf die Stadt Luxemburg: Hier residieren viele internationale Konzerne (Foto: Imago Stock&People)

Die Luxemburger Behörden sind wohlwollend. Und eine ganze Heerschar findiger Berater steht bereit, um die Abgabenlast für Konzerne durch umstrittene Steuermodelle kleinzurechnen - nicht selten auf weniger als ein Prozent.

ANZEIGE

Für IT Manager:
Regeln & Methoden für erfolgreiche Industrial IoT-Projekte

https://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/luxemburg-leaks-aerger-im-steuer-maerchenland-1.2206040

SZ ² Politik Wirtschaft Panorama Sport München Bayern Kultur Gesellschaft Wissen Digital Karriere Reise Auto Stil mehr...

Von Bastian Brinkmann, Christoph Giesen, Frederik Obermaier, Bastian Obermayer und Klaus Ott

Der Mann mit dem Spitznamen "Mr. Ruling" ist jemand, den man kennt im Großherzogtum, in der Politik genauso wie in der Beraterbranche. Unter seinem echten Namen Marius Kohl war der 61-Jährige bis zu seiner Pensionierung im vergangenen Jahr Leiter der Steuerabteilung "Sociétés 6". Auf seinem Schreibtisch landeten die Fälle der großen multinationalen Firmen, die geheime Abmachungen mit Luxemburg erbat - sogenannte tax rulings, daher der Spitzname. Mit diesen individuellen "rulings" genehmigte Luxemburg den globalen Konzernen zum Teil absurde Steuervermeidungskonstruktionen mit Steuersätzen von bisweilen weniger als einem Prozent.

Marius Kohl hatte ein großes Eckbüro in einem vierstöckigen, rostfarbenen Gebäude in Bahnhofsnähe. Unter seinem Fenster eine Kreuzung zweier schmaler Einbahnstraßen, durch die sich allerlei Lieferverkehr zwängt, und so riecht es auch. Hier empfing er die Steuerexperten der Beratungsgesellschaft Pricewaterhouse-Coopers (PwC), das belegen Hunderte geheime Steuerdokumente, die dem International Consortium of Investigative Journalists (ICIJ) übergeben wurden.

erfolgreiche Industrial IoT-Projekte

- IoT-Ausgangslage für Industrieunternehmen.
- Digitaler Zwilling als Schlüssel für Industrial IoT.
- Die Cloud als bedeutender Industrial IoT-Enabler.
- Konkrete Praxiserfahrungen zum Industrial IoT.

Alles zu den Luxemburg-Leaks
In Kooperation mit **le Monde theguardian ICIJ NDR WDR***



Feedback

+++ Tochter ohne Angestellte? Energiekonzern Eon im Steuerparadies Luxemburg +++ Klingeln bei der mysteriösen Milliardenfirma: [NDR-Film über das Großherzogtum](#) +++ Klicken Sie sich hier durch die Geheimdokumente +++ Alle Artikel auf [SZ.de/LuxLeaks](#) +++

Die Berater von PwC stellten Marius Kohl im Namen ihrer Kunden - darunter Konzernen wie Ikea, Pepsi, Eon oder Deutsche Bank - die Pläne der Firmen vor, in der Hoffnung, auf offene Ohren zu stoßen. Kaum einer wurde enttäuscht, nach spätestens ein bis zwei persönlichen Treffen wurde ein schriftlicher Antrag eingereicht, den Marius Kohl oft noch am selben Tag positiv beschied. Es mögen Tausende Anträge gewesen sein, die Marius Kohl in den 22 Jahren seiner Amtszeit bearbeitet hat, und an manchen Tagen genehmigte Kohl die Anträge fast seriell, bis zu 54 an einem Tag.

Der Steuerschaden, den allein diese "rulings" in den europäischen Nachbarstaaten angerichtet haben, ist gigantisch. Das durch die Dokumente der Luxemburg- Leaks erstmals zu besichtigende Ausmaß der Kooperation - oder soll man sagen: Kumpanei? - zwischen den Luxemburger Behörden, verkörpert durch Marius Kohl, und den globalen Großkonzernen ist erstaunlich. Die Enthüllung der geheimen Steuerdeals kommt vor allem für einen Mann zu einem denkbar ungünstigen Zeitpunkt: Jean-Claude Juncker.



Feedback

Der Mann, der als Co-Architekt des Luxemburger Systems gelten kann, ist gerade in seiner ersten Woche als EU-Kommissionschef. Und er hat sowieso schon [eine lästige Ermittlung der EU gegen Luxemburg am Hals](#), bei der geprüft wird, ob die steuerliche Behandlung von Amazon und einer Fiat-Tochter unter unerlaubte staatliche Beihilfe fällt. Lästig auch deshalb, weil die Ermittler öffentlich machten, dass Luxemburg sich lange weigerte, der EU die zur Klärung notwendigen Dokumente herauszugeben.



Ihr Forum Ihr Forum

1000 legale Steuertricks - wie moralisch müssen Konzerne handeln?

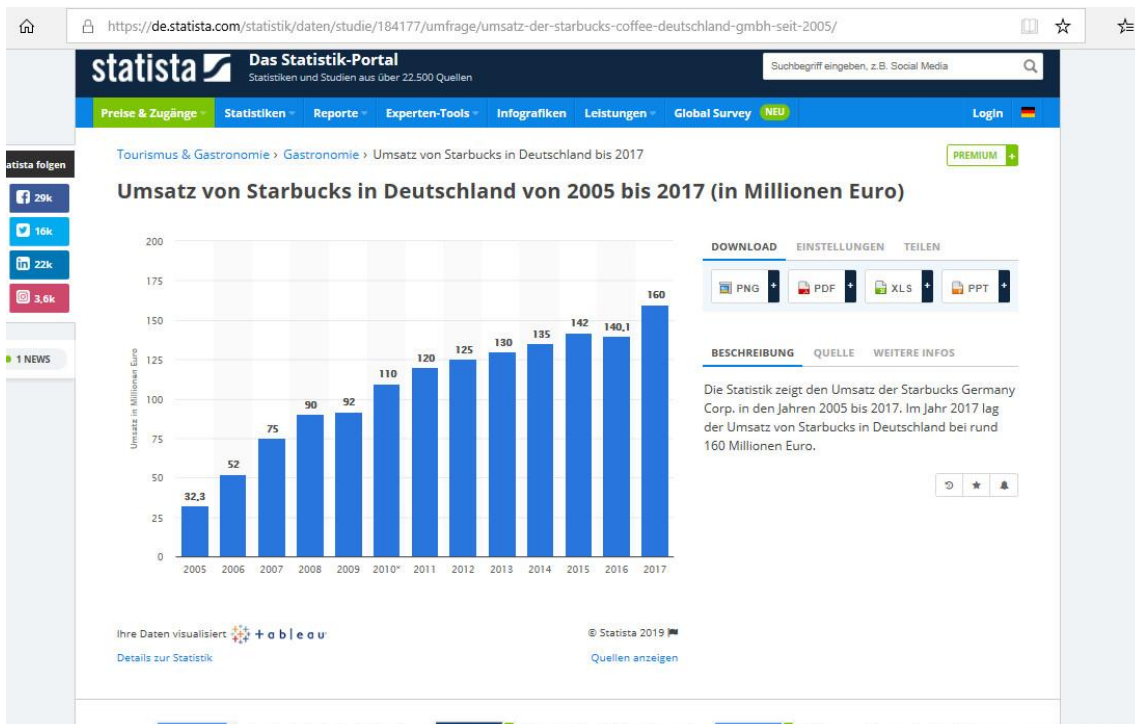
Hunderte Konzerne nutzen Steuersparmodelle, das zeigen die Luxemburg-Leaks. Steuersparen gilt für viele Privatpersonen als Volkssport - darf man sich trotzdem über diese Firmen empören?

Diskutieren Sie mit uns.

Juncker kann sich aus seiner Verantwortung kaum wegducken: Zwanzig Jahre lang war er nicht nur Premier, sondern auch Finanzminister seines Landes. In seiner Zeit stieg das kleine Luxemburg zur internationalen Finanzgroßmacht auf: Noch 1980 war der Finanzsektor kaum existent, heute ist Luxemburg nach den USA das weltweit größte Investment-Zentrum, dort werden rund drei Billionen Euro an Vermögen verwaltet. Das ist zurückzuführen auf die äußerst günstige Steuergesetzgebung, also auf die Institutionen, als deren verlängerter Arm Marius Kohl agierte.

Wie das genau ablief, zeigen nun die ehemals streng geheimen Steuerdokumente des Leaks. Die beinahe 28 000 Seiten der vertraulichen Unterlagen wurden in einer sechsmonatigen Recherche von einem internationalen Team von mehr als 80 Journalisten aus 26 Ländern gesichtet - koordiniert vom International Consortium of Investigative Journalists. In Deutschland arbeiteten *Süddeutsche Zeitung*, NDR und WDR an den Daten, weltweit Partner wie der britische *Guardian*, *Le Monde* aus Frankreich, *Politiken* aus Dänemark, CNBC aus den USA oder CBC aus Kanada.

Statista: Umsatz von Starbucks in Deutschland von 2005 bis 2017 (in Euro)



Ohne Autor: Kredite und Lizenzen – So tricksen die Konzerne in Luxemburg

Home > Wirtschaft > Luxemburg-Leaks > Kredite und Lizenzen - So tricksen die Konzerne in Luxemburg

Presseportal

Firma außerhalb Luxemburgs

Steuern sinkt

Firma in Luxemburg

Markenrechte

Niedriger Steuersatz

Lizenzgebühren

Der Lizenz-Trick

Konzerntöchter in Deutschland müssen bezahlen, wenn sie den Markennamen des Unternehmens nutzen wollen. Das ist ein bisschen so, als ob ein Kind zur Kasse gebeten wird, damit es den gleichen Familiennamen wie die Eltern tragen darf.

- Der Konzern X verschiebt Markenrechte oder andere geistiges Eigentum in die Steueroase Luxemburg. Das können auch Softwarepatente sein.
- Die Schwesterfirmen im Ausland müssen Gebühren zahlen, weil sie logischerweise den Markennamen führen und die konzerninterne Software nutzen. Die Ausgaben können dreistellige Millionenbeträge im Jahr erreichen. So fließen Gewinne aus den Nachbarländern nach Luxemburg, wo der Konzern einen satten Steuerrabatt auf Tantieme bekommt. Profite werden mit nicht einmal 6% besteuert, während in Deutschland rund 30% fällig wären.

Eidesstattliche Versicherung

Ich erkläre hiermit an Eides Statt, dass ich die vorliegende Arbeit selbständig und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Hilfsmittel angefertigt habe, die aus fremden Quellen direkt oder indirekt übernommenen Gedanken sind als solche kenntlich gemacht. Die gedruckte und digitalisierte Version der Diplomarbeit sind identisch.

Die Arbeit wurde bisher in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch noch nicht veröffentlicht.

Leipzig, den 14. März 2019

Lukas Taubert