

Inhaltsverzeichnis

| | |
|---|----|
| Einführung in die zu erörternde Problematik | 19 |
| Gang der Untersuchung | 23 |
| A. Hintergrund: Steuerwettbewerb und Steuergestaltung durch Lizenzstrukturen | 25 |
| I. Steuerliche Präferenzregime für IP-Einkünfte und schädlicher Steuerwettbewerb | 25 |
| 1. Der Wettbewerb der Steuerrechtsordnungen | 25 |
| a) Steuern als Wettbewerbsfaktor | 25 |
| b) Europäische Dimension | 27 |
| aa) Keine Vollharmonisierung im Bereich der direkten Steuern | 27 |
| bb) Grundfreiheiten und EuGH-Rechtsprechung | 28 |
| c) Fairer und unfairer Steuerwettbewerb | 29 |
| 2. Steuerliche Begünstigungen für Einkünfte aus Intellectual Property | 31 |
| a) Arten und Ausgestaltung steuerlicher Forschungsförderung | 31 |
| aa) Input-basierte Förderungssysteme | 31 |
| bb) Output-basierte Förderungssysteme (IP-Boxen) | 32 |
| (1) Art der Begünstigung | 33 |
| (2) Begünstigte IP-Rechte | 34 |
| (3) Anforderungen an den Umfang der eigenen Forschungs- und Entwicklungstätigkeit | 35 |
| (4) Umfang der begünstigten Einkunftsarten | 36 |
| b) Steuerliche Forschungsförderung und schädlicher Steuerwettbewerb | 36 |
| II. Steuergestaltung durch Lizenzstrukturen | 39 |
| 1. Konzerninterne Lizenzierungen als Steuerplanungsinstrument | 39 |
| a) Vertragliche Einräumung von IP-Nutzungsrechten | 40 |

| | |
|--|----|
| b) Steuerliche Auswirkungen der Lizenzierung | 41 |
| aa) Steuerliche Auswirkungen beim Lizenzgeber in Inbound-Konstellationen | 41 |
| (1) Besteuerung im Quellenstaat (Deutschland) | 41 |
| (a) Beschränkte Steuerpflicht | 41 |
| (b) Ausschluss des Quellenbesteuerungsrechts | 42 |
| (aa) Ausschluss durch die Zins- und Lizenzrichtlinie | 42 |
| (bb) Ausschluss durch DBA | 43 |
| (2) Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Lizenzgebers | 44 |
| bb) Steuerliche Auswirkungen beim inländischen Lizenznehmer | 45 |
| c) Zusammenwirken der Faktoren | 46 |
| d) Ausgewählte Lizenzstrukturen internationaler Konzerne | 48 |
| aa) Das Google-Modell | 49 |
| bb) Das Amazon-Modell | 52 |
| e) Zwischenergebnis | 53 |
| 2. Konzerninterne Lizenzgestaltungen im Spannungsfeld zwischen legitimer Steuerplanung und den Grenzen der Gestaltungsfreiheit | 54 |
| a) Steuern als Planungsinstrument und rechtliche Rahmenbedingungen | 54 |
| b) Grenzen steuerlicher Gestaltungsfreiheit | 55 |
| aa) Steuerhinterziehung als Grenze der Legalität | 55 |
| bb) Missbrauch als anerkannte Grenze der Gestaltungsfreiheit | 55 |
| (1) Nationales Missbrauchsverständnis | 56 |
| (a) Der Missbrauchsbegriff des § 42 AO | 56 |
| (aa) Unangemessenheit der gewählten Gestaltung | 57 |
| (bb) Gesetzlich nicht vorgesehener Steuervorteil | 58 |
| (cc) Kein Nachweis beachtlicher außersteuerlicher Gründe | 58 |
| (dd) Zum Erfordernis einer Missbrauchsabsicht | 59 |
| (b) Abgrenzung zur Steuervermeidung, Steuerungsumgehung und Steuerflucht | 60 |

| | |
|---|----|
| (2) Europäisches Missbrauchsverständnis im Bereich der direkten Steuern | 62 |
| (a) Gestaltungsmissbrauch im harmonisierten Steuerrecht | 62 |
| (b) Das Missbrauchsverständnis des EuGH | 64 |
| (aa) Die Begriffsvielfalt in der EuGH-Rechtsprechung | 65 |
| (bb) Anknüpfungsmerkmal: rein künstliche Gestaltung | 66 |
| (i) Präzisierung durch die Cadbury Schweppes-Grundsätze: Abstellen auf die wirtschaftliche Realität | 66 |
| (ii) Ausdehnung durch Anwendung des Maßstabs der Fremdüblichkeit („Dealing at arm’s length“) | 67 |
| (cc) Subjektives Element | 68 |
| cc) Gestaltungsfreiheit und aggressive Steuerplanung | 69 |
| c) Einordnung der konzerninternen Lizenzgestaltungen | 72 |
| aa) Lizenzgestaltungen als legale Steuergestaltungen | 72 |
| bb) Lizenzgestaltungen als aggressive Steuerplanung | 73 |
| cc) Lizenzgestaltungen als missbräuchliche Steuerplanung | 74 |
| III. Bestehende Abwehrmaßnahmen gegen schädlichen Steuerwettbewerb und Steuergestaltungen im Zusammenhang mit IP-Einkünften | 77 |
| 1. Nationale Abwehrmaßnahmen | 77 |
| a) Maßnahmen bei Wegverlagerung von in Deutschland geschaffenem IP | 78 |
| aa) Entstrickungsbesteuerung | 78 |
| bb) Funktionsverlagerung | 79 |
| b) Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 – 14 AStG) | 80 |
| aa) Allgemeine Voraussetzungen und Rechtsfolge | 80 |
| bb) Anpassung an das grundfreiheitliche Missbrauchsverständnis | 81 |
| c) Rückausnahme vom Quellensteuerabzugsverbot | 83 |
| aa) § 50g Abs. 2 EStG | 83 |
| bb) § 50g Abs. 4 EStG | 84 |
| cc) § 50d Abs. 3 EStG | 85 |
| dd) Switch-Over-Klauseln | 86 |

| | |
|---|-----|
| d) Verrechnungspreiskorrekturen und verdeckte Gewinnausschüttung | 87 |
| e) Allgemeine Missbrauchsvorschrift (§ 42 AO) | 87 |
| 2. Der BEPS-Aktionsplan der OECD/G20 | 89 |
| a) Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken | 90 |
| aa) Der Nexus-Ansatz: Schädlichkeit bei fehlendem Substanzerfordernis | 90 |
| bb) Umsetzung und Wirksamkeit | 91 |
| b) Das DEMPE-Funktionskonzept | 93 |
| 3. Europäische Ansätze | 95 |
| a) Beihilferecht | 95 |
| b) Verhaltenskodex | 96 |
| c) Anti Tax Avoidance Directive (ATAD) | 97 |
| IV. Zwischenergebnis | 98 |
| B. Die Lizenzschranke als Akt nationaler Abwehrgesetzgebung | 99 |
| I. Entstehungsgeschichte | 99 |
| II. Gesetzgeberische Zielsetzung | 101 |
| 1. Sicherung des bestehenden Besteuerungssubstrats | 101 |
| 2. Bekämpfung von schädlichem Steuerwettbewerb | 102 |
| 3. Sicherung einer fairen Besteuerung | 103 |
| 4. Bekämpfung missbräuchlicher Gewinnverlagerungsgestaltungen | 103 |
| III. Der Regelungsinhalt der Lizenzschranke | 104 |
| 1. Persönlicher Anwendungsbereich | 105 |
| 2. Sachliche und persönliche Voraussetzungen des Abzugsverbots | 106 |
| a) Aufwendungen für Rechteüberlassungen | 106 |
| b) Präferenzielle Niedrigbesteuerung | 107 |
| aa) Inanspruchnahme einer steuerlichen Präferenzregelung | 107 |
| (1) Regelbesteuerung als Präferenzrahmen | 107 |
| (2) Der Begriff der Präferenzregelung | 109 |
| (a) Keine Erfassung input-basierter Begünstigungen | 109 |
| (b) Beschränkung der Lizenzschranke auf IP-bezogene Begünstigungen? | 110 |
| (aa) Wortlaut und Systematik | 110 |
| (bb) Historisch-teleologische Auslegung | 113 |

| | |
|---|-----|
| (cc) Ergebnis: keine Beschränkung auf IP-bezogene Begünstigungen | 115 |
| bb) Ermittlung der Niedrigbesteuerung nach § 4j Abs. 2 EStG | 115 |
| c) Nahestehende Personen als Empfänger der Zahlungen | 117 |
| 3. Erweiterung auf Zwischenschaltungsfälle | 117 |
| 4. Rechtsfolge: (Teil-)Abzugsverbot nach dem Korrespondenzprinzip | 118 |
| 5. Rückausnahme bei Umsetzung des Nexus-Ansatzes | 119 |
| a) Verweis auf den OECD-Aktionsplan | 120 |
| aa) Abweichung zum Referentenentwurf | 120 |
| bb) Regelungstechnik | 121 |
| b) Inhalt des Nexus-Ansatzes | 123 |
| c) Abstrakte Betrachtungsweise | 124 |
| 6. Rückausnahme bei Eingreifen der Hinzurechnungsbesteuerung | 125 |
| IV. Politische Fragwürdigkeit der Lizenzschranke | 125 |
| C. Verfassungsrechtliche Würdigung der Lizenzschranke | 128 |
| I. Der Verweis auf den OECD-Aktionsplan | 128 |
| 1. Verfassungsrechtliche Grenzen für die Zulässigkeit von Verweisen | 129 |
| a) Bestimmtheit und Rechtsklarheit | 130 |
| aa) Dogmatische Begründung und allgemeine Anforderungen | 130 |
| bb) Folgerungen für die Zulässigkeit von Verweisungen | 131 |
| b) Publizitätserfordernisse und Verkündungsgebot | 132 |
| c) Demokratieprinzip | 136 |
| 2. Vereinbarkeit des Verweises auf den OECD-Aktionsplan mit den verfassungsrechtlichen Vorgaben | 137 |
| a) Hinreichende Bestimmtheit und Rechtsklarheit | 137 |
| b) Wahrung der Publizitätserfordernisse | 140 |
| c) Hinreichende demokratische Legitimation | 142 |
| 3. Zwischenergebnis | 143 |
| II. Vereinbarkeit mit dem Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG | 143 |
| 1. Verfassungsrechtliche Maßstäbe | 143 |
| a) Das Gebot der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit | 144 |

| | |
|--|-----|
| b) Das Gebot der Folgerichtigkeit | 147 |
| aa) Inhalt und verfassungsrechtliche Ableitung | 147 |
| bb) Diskussion um die Reichweite des Anwendungsbereichs | 148 |
| cc) Kritik und Möglichkeit eines Systemwechsels | 149 |
| c) Das objektive Nettoprinzip | 150 |
| aa) Inhalt und Anwendungsbereich | 151 |
| bb) Stellenwert und Diskussion um den Verfassungsrang | 151 |
| d) Rechtfertigung von Durchbrechungen | 154 |
| aa) Prüfungsintensität: Willkür- oder Verhältnismäßigkeitsprüfung | 154 |
| bb) Rechtfertigungsgründe | 156 |
| (1) Fiskalzweck | 157 |
| (2) Typisierungen und Pauschalierungen | 157 |
| (3) Missbrauchsabwehr | 159 |
| (4) Förderungs- und Lenkungsziele | 161 |
| cc) Heranzuziehende Rechtfertigungsgründe | 162 |
| 2. Vereinbarkeit des § 4j EStG mit den gleichheitsrechtlichen Vorgaben | 163 |
| a) Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips | 163 |
| aa) Abzugsbeschränkung als rechtfertigungsbedürftige Ungleichbehandlung | 163 |
| bb) Kein Systemwechsel | 164 |
| cc) Zwischenergebnis | 165 |
| b) Rechtfertigung der Durchbrechung | 166 |
| aa) Sicherung des Besteuerungsobjekts | 166 |
| (1) Sicherung des bestehenden Steuerobjekts gegen konzerninterne Gewinnverlagerungen als qualifizierter Fiskalzweck? | 166 |
| (2) Übergriff in fremdes statt Sicherung des bestehenden Steuerobjekts | 167 |
| bb) Typisierende Missbrauchsabwehr | 169 |
| (1) Grundtatbestand und Rechtsfolge | 170 |
| (a) Allgemeines | 170 |
| (b) Steuerliche Präferenzregime als Missbrauchsindikator | 171 |
| (aa) Niedrigbesteuerungsschwelle von 25 Prozent | 171 |
| (bb) Beschränkung auf grenzüberschreitende Sachverhalte | 172 |

| | |
|---|-----|
| (cc) Keine Erfassung von Oasen-Fällen | 173 |
| (c) Rechtsfolge | 175 |
| (aa) 25 Prozent als Referenzrahmen | 175 |
| (bb) Strukturelle Überkompensation steuerlicher Vorteile | 176 |
| (cc) Kein Anknüpfen an einen „Lizenzsaldo“ und drohende Substanzbesteuerung | 177 |
| (dd) Kein Vortrag nicht abziehbarer Aufwendungen | 179 |
| (d) Zwischenergebnis | 179 |
| (2) Rückausnahme bei Umsetzung des Nexus- Ansatzes | 180 |
| (a) Beschränkung der Rückausnahme auf IP- Boxen | 180 |
| (b) Keine einzelfallbezogene Escape-Möglichkeit | 182 |
| (3) Zusammenfassende Bewertung | 183 |
| cc) Bekämpfung von schädlichem Steuerwettbewerb | 185 |
| dd) Die Lizenzschranke als umgekehrte Hinzurechnungsbesteuerung | 186 |
| 3. Zwischenergebnis zur Vereinbarkeit mit den gleichheitsrechtlichen Anforderungen | 189 |
| III. Verstoß gegen das Individualsteuerprinzip | 189 |
| 1. Verfassungsrechtliche Maßstäbe | 189 |
| a) Begriff und verfassungsrechtliche Absicherung | 189 |
| b) Inhalt und Bedeutung für die Besteuerung von Unternehmen | 191 |
| c) Auswirkungen auf die Zulässigkeit steuerlicher Korrespondenzregelungen | 192 |
| 2. Vereinbarkeit von § 4j EStG mit dem Individualsteuerprinzip | 194 |
| a) Beeinträchtigung des Individualsteuerprinzips durch intersubjektive Korrespondenz | 194 |
| b) Keine Rechtfertigung | 195 |
| 3. Zwischenergebnis | 195 |
| IV. Ergebnis zur verfassungsrechtlichen Würdigung | 196 |
| D. Unionsrechtliche Würdigung der Lizenzschranke | 197 |
| I. Verhältnis von nationalem Steuerrecht zum Unionsrecht | 197 |

| | |
|--|-----|
| II. Vereinbarkeit der Lizenzschranke mit dem Primärrecht | 198 |
| 1. Primärrechtliche Maßstäbe | 198 |
| a) Steuerrechtliche Regelungen in den europäischen Verträgen | 198 |
| b) Grundfreiheiten als Prüfungsmaßstab für das Steuerrecht | 199 |
| aa) Allgemeiner Anwendungsbereich der Grundfreiheiten und Grundfreiheitskonkurrenzen | 200 |
| bb) Gewährleistungsgehalt und Beeinträchtigung der Grundfreiheiten | 202 |
| (1) Grundfreiheiten als Diskriminierungsverbote im Bereich der direkten Steuern | 202 |
| (2) Vergleichbarkeit | 204 |
| cc) Rechtfertigung von Beschränkungen | 206 |
| (1) Geschriebene und ungeschriebene Rechtfertigungsgründe | 206 |
| (2) Verhältnismäßigkeit | 208 |
| dd) Anerkannte ungeschriebene Rechtfertigungsgründe | 210 |
| (1) Kohärenz des Steuersystems | 211 |
| (a) Das Kriterium des unmittelbaren Zusammenhangs | 212 |
| (b) Renaissance der Kohärenz | 214 |
| (c) Verbleibende Unklarheiten | 215 |
| (2) Missbrauchsbekämpfung | 216 |
| (a) Missbrauch auf Tatbestands- und Rechtfertigungsebene | 217 |
| (b) Anforderungen auf Rechtfertigungsebene | 218 |
| (aa) Begrenzung auf rein künstliche Gestaltungen | 219 |
| (bb) Anforderungen an eine verhältnismäßige Ausgestaltung | 220 |
| (i) Enge Grenzen für Missbrauchstypisierungen | 220 |
| (ii) Unzulässigkeit unwiderlegbarer Vermutungen | 221 |
| (iii) Einschränkungen auf Rechtsfolgenebene | 221 |

| | |
|--|-----|
| (3) Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedsstaaten | 222 |
| (a) Angemessene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse | 223 |
| (b) Fallgruppenspezifische Voraussetzungen | 224 |
| (aa) Verlustberücksichtigung | 224 |
| (bb) Besteuerung stiller Reserven | 225 |
| (cc) Bekämpfung von Steuerflucht | 226 |
| (4) Verhältnis der Rechtfertigungsgründe | 228 |
| 2. Vereinbarkeit der Lizenzschränke mit dem Primärrecht | 229 |
| a) Bestimmung der anzuwendenden Grundfreiheiten | 229 |
| aa) Inhalt und Anwendungsbereich der in Betracht kommenden Grundfreiheiten | 229 |
| (1) Dienstleistungsfreiheit | 230 |
| (2) Niederlassungsfreiheit | 230 |
| (3) Kapitalverkehrsfreiheit | 231 |
| (4) Abgrenzung zwischen Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit | 232 |
| bb) Festlegung der auf § 4j EStG anzuwendenden Grundfreiheiten | 233 |
| cc) Keine missbräuchliche Berufung auf Grundfreiheiten | 236 |
| b) Beeinträchtigung der Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit | 236 |
| aa) Vorliegen einer Diskriminierung | 237 |
| bb) Vergleichbarkeit | 238 |
| c) Rechtfertigung | 241 |
| aa) Kohärenz | 241 |
| (1) Intersubjektiver Vor- und Nachteilsausgleich | 241 |
| (2) De facto grenzüberschreitender Vor- und Nachteilsausgleich | 243 |
| (3) Unzulässigkeit eines typisierenden Nachteilsausgleichs | 243 |
| (4) Zwischenergebnis | 244 |
| bb) Missbrauchsbekämpfung | 244 |
| (1) Geeignetheit zur Missbrauchsbekämpfung | 244 |

| | |
|--|-----|
| (2) Verhältnismäßige Ausgestaltung: Beschränkung auf das zur Missbrauchsbekämpfung Erforderliche | 245 |
| (a) Grundtatbestand | 245 |
| (aa) Begrenzung auf nahestehende Personen | 245 |
| (bb) Anknüpfen an eine präferenzielle Niedrigbesteuerung | 245 |
| (b) Rückausnahme: Nexus-Ansatz | 247 |
| (aa) Grundsätzliche Eignung des Substanzerfordernisses zur Feststellung der Künstlichkeit | 247 |
| (bb) Unzureichende Umsetzung des Substanzkriteriums | 247 |
| (cc) Kein einzelfallbezogener Substanztest | 250 |
| (c) Rückausnahme: Hinzurechnungsbesteuerung | 250 |
| (d) Kein Anknüpfen an die Motivlage des Steuerpflichtigen | 251 |
| (3) Zwischenergebnis | 251 |
| cc) Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse | 252 |
| (1) Die Lizenzschranke als Maßnahme zur Verhinderung von Steuerflucht | 253 |
| (a) Unschädlichkeit der fehlenden Eingrenzung auf rein künstliche Gestaltungen | 253 |
| (b) Unverhältnismäßige Ausgestaltung: fehlende Gegenbeweismöglichkeit und überschießende Rechtsfolge | 254 |
| (c) Unterlaufen der vorgenommenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse für Lizenzeinkünfte | 254 |
| (2) Keine Sicherung des Besteuerungsrechts an entstandenen stillen Reserven | 255 |
| d) Zwischenergebnis: Die Lizenzschranke verstößt gegen die Grundfreiheiten | 256 |
| e) Rechtsfolgen der Unionsrechtswidrigkeit | 256 |
| aa) Zur Möglichkeit einer geltungserhaltenden Reduktion unionsrechtswidriger Steuernormen | 257 |
| bb) Keine geltungserhaltende Reduktion der Lizenzschranke | 258 |

| | |
|---|-----|
| III. Vereinbarkeit mit der Zins- und Lizenzrichtlinie | 260 |
| 1. Das Problem der Vereinbarkeit von Abzugsbeschränkungen mit der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie | 261 |
| 2. Das Urteil in der Rechtssache „Scheuten Solar Technology“ | 262 |
| 3. Übertragbarkeit des „Scheuten Solar Technology“-Urteils auf § 4j EStG | 263 |
| E. Möglichkeiten zur Herstellung der Verfassungs- und Unionsrechtskonformität der Lizenzschranke | 267 |
| I. Handlungsoptionen unter Beachtung des status quo der höchstrichterlichen Rechtsprechung | 267 |
| 1. Einführung eines Substantztests entsprechend § 8 Abs. 2 AStG | 267 |
| 2. Ausgestaltung als zielgenaue Missbrauchsvorschrift | 270 |
| a) Anpassungsbedarf in tatbestandlicher Hinsicht | 271 |
| b) Anpassung der Rechtsfolge | 272 |
| c) Einführung einer Gegenbeweismöglichkeit (Motivtest) | 273 |
| 3. Zwischenergebnis: Der Gesetzgeber im legislativen Dilemma | 274 |
| II. Perspektiven zur Weiterentwicklung der höchstrichterlichen Rechtsprechung | 276 |
| 1. Perspektiven auf Unionsrechtsebene | 276 |
| a) Weiterentwicklung der Kohärenz-Rechtfertigung | 277 |
| aa) Ansätze zur Anerkennung einer grenzüberschreitenden Kohärenz | 277 |
| bb) Stellungnahme | 279 |
| b) Vermeidung einer internationalen Kumulation von Steuervergünstigungen als eigenständiger Rechtfertigungsgrund? | 280 |
| aa) Bisherige Ansätze | 280 |
| bb) Stellungnahme | 282 |
| c) Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs | 282 |
| aa) Bekämpfung von unfairem Steuerwettbewerb als eigenständiger Rechtfertigungsgrund? | 283 |
| bb) Abschließende Stellungnahme | 283 |
| d) Berücksichtigung des Ziels der Bekämpfung „aggressiver Steuerplanung“ | 286 |
| aa) Bekämpfung aggressiver Steuerplanung als eigenständiger Rechtfertigungsgrund? | 286 |
| bb) Stellungnahme | 286 |

| | |
|---|-----|
| e) Weiterentwicklung der Missbrauchs-Rechtsprechung | 287 |
| aa) Ausdehnung des Missbrauchsbegriffs im Zuge der ATAD? | 287 |
| (1) Der Missbrauchsbegriff der ATAD und Diskrepanzen zum Missbrauchsverständnis des EuGH | 288 |
| (2) Auswirkung der ATAD auf die Missbrauchsrechtsprechung des EuGH | 290 |
| (3) Zusammenfassende Würdigung und Stellungnahme | 292 |
| bb) Ausweitung der Typisierungsbefugnisse | 296 |
| (1) Bisherige Handhabung durch den EuGH | 296 |
| (2) Stellungnahme | 297 |
| 2. Perspektiven zur Weiterentwicklung der BVerfG-Judikatur | 299 |
| a) Zur Anerkennung eines qualifizierten Fiskalzwecks | 299 |
| aa) Sicherung des bestehenden Besteuerungssubstrats gegen konzerninterne Gewinnverlagerungen als qualifizierter Fiskalzweck | 300 |
| bb) Stellungnahme | 301 |
| b) Anerkennung der Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs | 303 |
| Zusammenfassung der Ergebnisse | 305 |
| Schlussüberlegungen | 311 |
| Literaturverzeichnis | 313 |