

Die Wirksamkeit der Lizenzschranke nach § 4j EStG

Wirtschaftsjurist Louis Mersmann, LL.B.

I. Einleitung

Die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (englisch Organisation for Economic Co-Operation and Development, OECD) verabschiedete 2013 gemeinsam mit der Gruppe der 20 wichtigsten Industrie- und Schwellenländer (G20) einen 15-Punkte-Plan zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (englisch Base Erosion and Profit Shifting, BEPS). In Aktionspunkt 5 des BEPS-Abschlussberichts von 2015 wird auf das Thema „Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz“ Bezug genommen.¹

Dabei stehen präferenzielle Steuerregelungen im Fokus, die es ermöglichen, künstliche Gewinnverlagerungen und Steuerverkürzungen insbesondere durch Lizenzzahlungen vorzunehmen. Viele Staaten privilegieren Einnahmen aus Lizenzen und schaffen damit einen Wettbewerb um das daraus entstehende Steueraufkommen.² Diese Präferenzregelungen werden sodann genutzt, um konzerninterne Gewinnverschiebungen vorzunehmen. Um derartige Praktiken zu vermeiden, führte die deutsche Bundesregierung in Anknüpfung an das BEPS-Projekt zum 01.01.2018 die sogenannte Lizenzschranke in § 4j EStG ein.³ Nach Österreich, was 2014 eine vergleichbare Regelung in § 12 Abs. 1 Ziffer 10 KStG Österreich einführte⁴, ist Deutschland das zweite Land, welches eine derartige Regelung in das Gesetz übernommen hat.

Umstritten ist neben der Vereinbarkeit der Lizenzschranke mit höherrangigem Recht auch die Frage, ob sie eine wirksame Umsetzung des Aktionspunktes 5 des BEPS-Plans darstellt, zumal die von ihr erfassten schädlichen Regelungen bis zum 30.06.2021 außer Kraft oder an den sog. Nexus-Ansatz angepasst sein müssen.⁵

Im Wege dieser Abschlussarbeit werden zunächst die von der OECD und Bundesrepublik Deutschland verfolgten Ziele zur Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken beleuchtet. Anschließend werden die Tatbestandsmerkmale, sowie Ausnahmen und Rechtsfolgen der Lizenzschranke untersucht. Schließlich erfolgt eine kritische Würdigung der

¹ Staccioli in: Frotscher, EStG § 4j, Rn. 2.

² u.a. Pross/Radmanesh in: IStR 2015, 580.

³ Loschelder in: Schmidt, EStG § 4j, Rn. 1.

⁴ van Lück in: IStR 2017, S. 388.

⁵ Loschelder in: Schmidt, EStG § 4j, Rn. 1.

Wirksamkeit der Lizenzschranke, in der vor allem die von ihr erfassten Fälle, sowie Möglichkeiten der Umgehung im Vordergrund stehen, bevor ein abschließendes Fazit gezogen wird. Zuvor werden auch mögliche Alternativen zur Lizenzschranke kurz beleuchtet.

II. Zielsetzung der Lizenzschranke

Der folgende Abschnitt setzt sich mit den Zielen von OECD und der Bundesregierung auseinander. Wenngleich die Lizenzschranke unmittelbar an die Ziele der OECD anknüpft, so ist sie kein von ihr geplantes Instrument zur Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken, sondern stellt gewissermaßen einen nationalen Alleingang Deutschlands in Anlehnung an die zuvor eingeführte österreichische Regelung dar.⁶

1. Ziele der OECD; BEPS Aktionspunkt 5

Das BEPS-Projekt im Allgemeinen soll eine gerechte und angemessene Besteuerung innerhalb der OECD gewährleisten. Dabei geht es insbesondere um die Vermeidung von Gewinnverlagerungen in Niedrigsteuerländer, die durch rein künstliche Konzernstrukturen erreicht werden. Bekanntes Beispiel einer solchen Konstruktion ist das sogenannte „Double Irish with a Dutch Sandwich“, mit Hilfe dessen Apple 2014 laut Schätzungen der EU-Kommission einen effektiven Steuersatz von 0,005% auf seine in Europa erzielten Gewinne erreicht hat.⁷

Vor diesem Hintergrund ist die OECD bestrebt, derartige Steuerverkürzungen durch künstliche Gewinnverlagerung einzudämmen.

Primäre Zielsetzung der OECD ist es, eine gerechte Besteuerung zu gewährleisten und das Steuersubstrat auch dem Staat zuzuordnen, in dem die wirtschaftlichen Aktivitäten stattfinden, aus denen die späteren Gewinne resultieren.⁸

Dazu sollen bis zum 30.06.2021 alle schädlichen Präferenzregelungen in Form von Lizenzboxen, die nicht dem sogenannten Nexus-Ansatz entsprechen, abgeschafft werden. Bei Lizenz- oder auch Patent- bzw. IP-Boxen handelt es sich um spezielle Regelungen, die technologische Entwicklungen begünstigen und das Wachstum im IP-Sektor ankurbeln sollen.⁹ Die Ausgestaltungen der Präferenzregelungen sind jeweils unterschiedlich. So gibt es zum einen spezielle vom Regelsteuersatz abweichende Steuersätze, aber auch andere Konstruktionen, wie etwa fiktiver Betriebsausgabenabzug zur Minderung der Bemessungsgrundlage.¹⁰

Eine Privilegierung von Lizenzeinkünften im Allgemeinen stellt jedoch noch keine schädliche Regelung im Sinne des Nexus-Ansatzes dar. Zentraler Aspekt des Nexus-Ansatzes ist, dass die Einnahmen in Zusammenhang mit im Vorfeld getätigten Aufwendungen für Forschung und Entwicklung stehen. Damit soll insbesondere vermieden werden, dass die kostenintensive und gewinnmindernde FuE-Arbeit in Staaten durchgeführt wird, die

⁶ Hagemann/Kahlenberg in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 4j, Rn. 2.

⁷ Rüscher in: MwStR 2018, S. 421.

⁸ Staccioli in: Frotscher, EStG, § 4j, Rn. 2.

⁹ Frase in: Korn, EStG, § 4j, Rn. 5.

¹⁰ Frase in: Korn, EStG, § 4j, Rn. 5.

vergleichsweise hohe Steuersätze haben, wohingegen die Erträge in Niedrigsteuerländern verlagert werden. Mit dem Nexus-Ansatz werden zulässige von unzulässigen Präferenzregelungen unterschieden.¹¹

Soweit die durch geistiges Eigentum erzielten Einnahmen mit den zugehörigen Aufwendungen in Zusammenhang stehen, dürfen diese begünstigt werden, ohne eine schädliche Präferenzregelung darzustellen. Dabei gilt folgende Formel:

$$\frac{\text{Qualifizierte Ausgaben für die Entwicklung des geistigen Eigentumswerts}}{\text{Gesamtausgaben für die Entwicklung des geistigen Eigentumswerts}} \times \text{Aus dem geistigen Eigentumswert resultierende Gesamteinkünfte} = \text{Steuerbegünstigte Einkünfte}$$

Geistiges Eigentum im Sinne der Nexus-Formel sind hierbei Patente und geistige Eigentumswerte, die Patenten funktionell entsprechend und rechtlich geschützt sind.¹²

Qualifizierte Ausgaben bestehen laut Verständnis der OECD aus den FuE-Ausgaben, die beim Steuerpflichtigen selbst angefallen sind, sowie Aufwendungen für von einem fremden Dritten durchgeführte Auftragsforschung.¹³

Die Gesamtausgaben umfassen neben den qualifizierten Ausgaben noch Anschaffungskosten für geistiges Eigentum, sowie Auftragsforschung eines nahestehenden Dritten, sodass der Quotient ausschließlich Werte von 100% und darunter annehmen kann.¹⁴

Die Gesamteinkünfte setzen sich aus Lizenzeneinnahmen, Veräußerungen des geistigen Eigentums, sowie sonstigen Einnahmen, die in Zusammenhang mit der Veräußerung des geistigen Eigentums oder Produkten und Nutzung von Verfahren zusammen.¹⁵

Das Produkt aus dem Quotienten und den Gesamtausgaben ergibt anschließend die Höhe der Ausgaben, die von einer Präferenzregelung begünstigt werden dürfen.

Die OECD erkennt an, dass die jeweiligen Staaten in nationalen Regelungen eigene Definitionen beschließen, jedoch sollen sie entsprechend der o.g. Vorgaben ausgestaltet sein. Weiterhin gewährt die OECD in nationalen Regelungen ein bis zu 30%-iges Uplift auf die qualifizierten Ausgaben, soweit nicht-qualifizierte Ausgaben angefallen sind. Konkret bedeutet dies, dass auf die qualifizierten Ausgaben ein Aufschlag von höchstens 30% gewährt werden kann, jedoch die qualifizierten Ausgaben die Gesamtausgaben nicht übersteigen, sodass der Quotient insgesamt die 100% nicht überschreitet.

Erfüllt eine Lizenzbox die aufgeführten Kriterien nicht, so gilt sie als schädlich. Die OECD, sowie die Finanzminister der Gruppe der G20 haben sich darauf verständigt, schädliche Lizenzboxen bis zum 30.06.2021 vollständig abzuschaffen.

2. Ziele der Bundesregierung

Die Bundesregierung hat trotz geplanter Abschaffung der Lizenzboxen ihrerseits Maßnahmen gegen schädliche Präferenzregelungen ergriffen und mit dem Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken in Zusammenhang mit Rechteüberlassung vom 27.06.2017 (BGBl. I 2017 S. 2074) die Lizenzschranke in § 4j EStG eingeführt. Damit geht die Bundesregierung über die von OECD und G20 getroffenen Vereinbarungen hinaus.

¹¹ Ritzer/Stangl/Karnath in: DK 2017, S. 68.

¹² OECD Abschlussbericht, S. 28.

¹³ OECD Abschlussbericht, S. 31.

¹⁴ OECD Abschlussbericht, S. 32.

¹⁵ OECD Abschlussbericht, S. 34.

Normzweck der Regelung ist in erster Linie der Schutz des deutschen Steueraufkommens vor missbräuchlicher Aushöhlung durch Lizenzzahlungen als Instrument zur Gewinnverlagerung.¹⁶ Die Lizenzschranke soll eine Übergangsregelung bis zur Abschaffung der schädlichen Präferenzregelungen durch die OECD bilden. Da annahmegemäß ab 2021 alle Staaten dem Nexus-Ansatz folgen, würde die Wirkung der Lizenzschranke dann leerlaufen. Jedoch erstreckt sich die Vorschrift auch auf Staaten außerhalb des Kreises von OECD und G20.¹⁷ Somit ist ein Steueraufkommen durch die Lizenzschranke auch nach dem 30.06.2021 zumindest möglich.

Wie bereits eingangs erwähnt, sind Deutschland und Österreich die einzigen Länder, die eine solche Regelung in ihrem nationalen Recht verankert haben. Die deutsche Bundesregierung will mit dem Gesetz verhindern, dass trotz Einigkeit über die Abschaffung oder Anpassung von Lizenzboxen in dem Übergangszeitraum bis 2021 Lizenzboxen von einigen Staaten als Mittel in einem mutmaßlich schädlichen Steuerwettbewerb eingesetzt werden, um ihr Steueraufkommen zu erhöhen.¹⁸ Wenngleich laut Konsens der OECD und G20 nach dem 30.06.2016 keine neuen Präferenzregelungen mehr eingeführt werden dürfen, hält die deutsche Bundesregierung es ausweislich der Gesetzesbegründung von § 4j EStG für möglich, dass die bestehenden Regelungen hohen Gestaltungsspielraum für Steuervermeidung bieten und sieht keine Alternative zur Einführung der Lizenzschranke.¹⁹

Die Lizenzschranke stellt hierbei eine unilaterale Abwehrmaßnahme dar, weswegen auch über die Zulässigkeit dieses sog. „BEPS-Overrides“ Zweifel herrschen (s.u.).²⁰

III. Die Lizenzschranke

Die Lizenzschranke ist normativ im Bereich der Gewinnermittlung (§§ 4 – 7i) des Einkommensteuergesetzes angesiedelt.²¹

Regelungstechnisch enthält § 4j EStG bei Erfüllung des Tatbestandes eine grundsätzliche Abzugsbeschränkung für Lizenzaufwendungen, die ohne diese Vorschrift als abzugsfähige Betriebsausgaben zu qualifizieren wären. Darüber hinaus enthält die Vorschrift drei Ausnahmetatbestände von dem o.g. Grundsatz.

Die Lizenzschranke weist insofern gewisse Ähnlichkeit zur Zinsschranke nach § 4h EStG auf. Auch dort ist unter bestimmten Voraussetzungen der Abzug von in dem Fall Zinsaufwendungen grundsätzlich beschränkt, wenn kein Ausnahmetatbestand greift.²² Insoweit ergibt sich auch in Bezug auf die Verfassungsmäßigkeit der Lizenzschranke eine ähnliche Problematik (s.u.).

¹⁶ *Frage* in: Korn, EStG, § 4j, Rn. 4.

¹⁷ *Hagemann/Kahlenberg* in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 4j, Rn. 3.

¹⁸ *Staccioli* in: Frotscher, EStG, § 4j, Rn. 16.

¹⁹ BT-Drucksache 18/11233, S. 9.

²⁰ *Hagemann/Kahlenberg* in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 4j, Rn. 3.

²¹ *Staccioli* in: Frotscher, EStG, § 4j, Rn. 6.

²² *Tesche* in: Bordewin/Brandt, EStG, § 4h, Rn. 7.

1. Tatbestandsmerkmale

Das Abzugsverbot von Lizenzaufwendungen gilt gemäß § 4j EStG beim Schuldner der Lizenzzahlungen dann, wenn die Einkünfte bei einer nahestehenden Person als Gläubiger einer Präferenzregelung unterliegen und in Folge dessen niedrig besteuert werden.

Die Tatbestandsvoraussetzungen sind also:

- Lizenzaufwendungen,
- die korrespondierenden Lizenzeinnahmen beim Gläubiger unterliegen einer Präferenzregelung und
- der Gläubiger ist nahestehende Person i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG²³.

Die drei o.g. Tatbestandsvoraussetzungen müssen kumulativ vorliegen, damit die Abzugsbeschränkung greift.

Von diesem grundsätzlichen Abzugsverbot gibt es drei alternative Ausnahmetatbestände, die unter Punkt 2 näher beleuchtet werden. Greift keiner der Ausnahmetatbestände, so bestimmt sich die Abzugsfähigkeit der Lizenzaufwendungen nach Abs. 3.

1.1 Lizenzaufwendungen

Lizenzaufwendungen im Sinne des § 4j EStG sind die Zahlungen, die der Schuldner für die Nutzung geistigen Eigentums erbringt. Diese Aufwendungen führen korrespondierend beim Gläubiger zu Einkünften.

Die Aufwendungen auf Seiten des Schuldners müssen dabei die wirtschaftliche Gegenleistung für die Verwendung des geistigen Eigentums des Gläubigers sein.²⁴ Die nicht abschließende Aufzählung ist wortgleich mit § 50a Abs. 3 EStG und zählt als geschützte Rechte Urheberrechte und gewerbliche Schutzrechte, gewerbliche, technische, wissenschaftliche und ähnliche Erfahrungen, Kenntnisse und Fähigkeiten, z.B. Pläne, Muster und Verfahren auf.²⁵

Die Gesetzesbegründung verweist in Bezug auf die Definition von Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten auf die Begriffsbestimmungen in § 73 Abs. 2 EStDV.²⁶

Mit dem Verweis werden allerdings bestehende Unsicherheiten in der Auslegung von § 50a auf § 4j EStG übertragen.²⁷ Insbesondere das Einbehalten von Quellensteuer für einen ausländischen Lizenzgeber mit beschränkter inländischer Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 EStG ist in der Praxis umstritten.²⁸ Für die Anwendung der Lizenzschranke gelten dieselben Grundsätze und etwaige Unsicherheiten, wie in der Auslegung des § 50a EStG.²⁹

1.2 Lizenzeinnahmen unterliegen Präferenzregelung

Das (Teil-)Abzugsverbot kommt dann zur Anwendung, wenn die Einnahmen des Gläubigers aufgrund einer von der Regelbesteuerung abweichenden Regelung niedriger besteuert werden.³⁰

²³ Staccioli in: Frotscher, EStG, § 4j, Rn. 23.

²⁴ Loschelder in: Schmidt, EStG, § 4j, Rn. 7.

²⁵ Staccioli in: Frotscher, EStG, § 4j, Rn. 24.

²⁶ BT-Drucksache 18/11233, S. 12.

²⁷ Pohl in: Blümich, EStG, § 4j, Rn. 43.

²⁸ Petersen in: IStR 2016, S. 975f.

²⁹ Schnitger in: IStR 2017, S. 221.

³⁰ Staccioli in: Frotscher, EStG, § 4j, Rn. 25.

Zu beachten ist dabei, dass es sich um die Einnahmen *des* Gläubigers handelt; die Besteuerung muss nicht beim Gläubiger selbst erfolgen, wodurch auch beispielsweise eine transparente Personengesellschaft von der Regelung erfasst wird.³¹ Bei der abweichenden Besteuerung muss es sich um eine Präferenzregelung handeln. Wie oben erläutert sind Präferenzregelungen eigens für Einkünfte aus der Überlassung oder Verwendung geistigen Eigentums geschaffene Regelungen. Die Ausgestaltung der Regelungen kann sehr unterschiedlich sein. Die Vorschrift enthält auch hier eine beispielhafte und nicht abschließende Aufzählung bezüglich der Präferenzregelungen, unter anderem als Konsequenz aus der Vielschichtigkeit der Regelungen.

Abs. 2 definiert die Niedrigbesteuerung. Diese liegt vor, wenn die Belastung durch Ertragsteuern effektiv weniger als 25% beträgt. Entscheidend ist dabei die effektive Besteuerung, d.h. nach Abzug von Ermäßigungen, Gutschriften oder ähnlichen Begünstigungen. Die beiden Merkmale der Präferenzregelung und der Niedrigbesteuerung (d.h. explizit unter 25%) müssen kumulativ vorliegen.

Die Grenze von 25% wird zum Teil als zu hoch kritisiert. Unter dem Gesichtspunkt eines durchschnittlichen Regelsteuersatzes von 21,5% in Europa schlagen u.a. *Ritzer, Stangl* und *Karnath* in Anlehnung an die Körperschaftsteuer sowie die Quellenbesteuerung einen Satz von 15% vor.³²

1.3 Gläubiger ist nahestehende Person gem. § 1 Abs. 2 AStG

Beim Tatbestandsmerkmal der nahestehenden Person wird auf § 1 Abs. 2 AStG verwiesen. Die Vorschrift enthält drei alternative Voraussetzungen unter denen ein Steuerpflichtiger und eine Person als nahestehend gelten:

- Der Steuerpflichtige ist an der anderen Person oder die Person am Steuerpflichtigen zu mindestens 25% mittelbar oder unmittelbar beteiligt oder kann beherrschenden Einfluss ausüben (Nr. 1),
- eine dritte Person ist am Steuerpflichtigen und der anderen Person zu mindestens 25% mittelbar oder unmittelbar beteiligt oder übt auf beide beherrschenden Einfluss aus (Nr. 2) oder
- der Steuerpflichtige oder die andere Person kann beim jeweils anderen Einfluss auf die Bedingungen einer Geschäftsbeziehung ausüben oder hat Eigeninteresse an der Einkünfteerzielung des anderen (Nr. 3).

Bei der Auslegung der Vorschrift ist zu unterscheiden, ob das Nahestehen der Personen durch Beteiligung bzw. Beherrschung begründet ist oder durch Einflussnahmemöglichkeit bzw. partielle Interessenidentität.³³ In Bezug auf den Begriff der Person war zunächst strittig, ob nur natürliche oder juristische Personen umfasst sind, oder ob § 1 Abs. 2 AStG bspw. auch im Verhältnis einer Personengesellschaft und ihrer Gesellschafter anwendbar ist.³⁴

Als Person im Sinne der Vorschrift kann jede gelten, die Eignung hat, Vereinbarungen zu treffen, die Gegenstand einer Gewinnverlagerung sein können, unerheblich ob sie rechtsfähig, geschäftsfähig, beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig ist.³⁵ Der vor-

³¹ *Staccioli* in: Frotscher, EStG, § 4j, Rn. 27.

³² *Ritzer/Stangl/Karnath* in: DK 2017, S. 73.

³³ *Wassermeyer* in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, AStG, § 1, Rn. 503.

³⁴ *Boller* in: Haun/Kahle/Goebel/Reiser, AStG, § 1, Rn. 14.

³⁵ *Wassermeyer* in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, AStG, § 1, Rn. 501.

liegende Personenbegriff ist im Ergebnis sehr weit gefasst, um insb. auch die o.g. Geschäftsbeziehungen zwischen einer Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern zu erfassen.

Ebenfalls erfasst werden Betriebsstätten als Schuldner oder Gläubiger, wenn sie aus ertragsteuerlicher Sicht als Nutzungsberechtigter oder Nutzungsverpflichteter der jeweiligen Rechte behandelt werden.³⁶ Weiterhin greift die Lizenzschranke auch im Falle einer Unterlizenzierung, d.h. wenn noch weitere Personen zwischengeschaltet werden, die ebenfalls Aufwendungen für Rechte haben, einer niedrigeren Besteuerung unterliegen und nahestehend i.S.v. § 1 Abs. 2 AStG sind.³⁷

Bei solchen sog. Inbound-Lizenzstrukturen erfolgt die Vergabe der Lizenz von einer ausländischen Gesellschaft, die einer schädlichen Präferenzregelung unterliegt an eine zwischengeschaltete Gesellschaft ohne schädliche Regelung, die wiederum die Lizenz weiter vergibt (Kettenüberlassung).³⁸ Da in diesem Fall der zwischengeschaltete Gläubiger der Lizenzentnahmen zugleich Schuldner ggü. einer (nahestehenden) Person mit schädlicher Präferenzregelung ist, wird der Fall von § 4j Abs. 1 Satz 2 EStG erfasst.

a) Nahestehen gem. Nr. 1

Zwei Personen können zunächst aufgrund einer wesentlichen Beteiligung nahestehend sein. Das Gesetz setzt die Grenze der Beteiligung dabei explizit auf mindestens 25% fest. Beteiligungsfähig sind hierbei Kapitalgesellschaften, Genossenschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit und Personengesellschaften; Stiftungen, Anstalten, Zweckvermögen, Gebietskörperschaften und ein Großteil der Vereine kommen nicht in Betracht.³⁹ Bei der Beteiligungsquote ist ausschließlich auf die Beteiligung am Grund- bzw. Stammkapital abzustellen, sodass auch stimmrechtslose Vorzugsaktien bei der Ermittlung zu berücksichtigen sind.⁴⁰ Bei der mittelbaren Beteiligung sind die Beteiligung des Steuerpflichtigen an der vermittelnden Gesellschaft und die der vermittelnden Gesellschaft an der nahestehenden Person zu multiplizieren, jedoch dürfen mittel- und unmittelbare Beteiligungen nicht zusammengerechnet werden.⁴¹

Alternativ zur wesentlichen Beteiligung ist ein Nahestehen auch durch einen beherrschenden Einfluss möglich. Ein Einfluss ist dann beherrschend, wenn die beherrschte Person keinen wesentlichen Entscheidungsspielraum mehr hat, sodass ein absolutes Abhängigkeitsverhältnis entsteht.⁴² Das Kriterium des beherrschenden Einflusses ist von den tatsächlichen Gegebenheiten wie etwa der Satzung abhängig, d.h. dass jemand ohne Stimmmehrheit per Satzung beherrschenden Einfluss nehmen kann.⁴³ Im Wesentlichen liegen die Unterschiede zwischen Beherrschung und wesentlicher Beteiligung darin, dass die Beherrschung ein qualitatives Tatbestandsmerkmal ist und die Beherrschung auch gegenüber einer natürlichen Person bestehen kann, eine Beteiligung allerdings nicht.⁴⁴

³⁶ Loose in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 4j, Rn. 6.

³⁷ Loose in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 4j, Rn. 6.

³⁸ Staccioli in: Frotscher, EStG, § 4j, Rn. 39.

³⁹ Boller in: Haun/Kahle/Goebel/Reiser, AStG, § 1, Rn. 14.

⁴⁰ Boller in: Haun/Kahle/Goebel/Reiser, AStG, § 1, Rn. 27.

⁴¹ Boller in: Haun/Kahle/Goebel/Reiser, AStG, § 1, Rn. 26.

⁴² Wassermeyer in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, AStG, § 1, Rn. 523.

⁴³ Wassermeyer in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, AStG, § 1, Rn. 523.

⁴⁴ Boller in: Haun/Kahle/Goebel/Reiser, AStG, § 1, Rn. 31.

b) Nahestehen gem. Nr. 2

In Bezug auf Nr. 2 des § 1 Abs. 2 AStG gilt für die Merkmale der wesentlichen Beteiligung und der Beherrschung das oben genannte.

Sinn und Zweck der Nr. 2 ist im Wesentlichen die Erweiterung des Anwendungsbereiches auf Schwestergesellschaften und Konzernstrukturen. Mit dem Gesetzeswortlaut „oder auf beide“ scheidet § 1 AStG und damit die Anwendung der Lizenzschranke jedoch aus, wenn der Dritte an einer Person wesentlich beteiligt ist und auf die andere beherrschenden Einfluss ausübt.⁴⁵

Damit eine Konstruktion von der Lizenzschranke erfasst ist, muss das Nahestehen jeweils auf dem gleichen Tatbestand basieren.

c) Nahestehen gem. Nr. 3

§ 1 Abs. 2 Nr. 3 AStG mit den Varianten der besonderen Einflussmöglichkeit und dem Eigeninteresse an der Erzielung von Einkünften ist in der Literatur sehr umstritten und wird als wenig klar und nachvollziehbar kritisiert.⁴⁶ Allerdings hat sie auch keine praktische Wirkung entfaltet und stellt lediglich einen Auffangtatbestand dar, der jede denkbare Konstellation des Nahestehens umfassen soll.⁴⁷ Einzig erwähnenswert ist hier, dass das eigene Interesse an der Erzielung von Einkünften kein wirtschaftliches Interesse sein muss; ein persönliches Interesse ist ausreichend.⁴⁸ Es ist davon auszugehen, dass Nr. 3 auch im Hinblick auf die Lizenzschranke keine praktische Bedeutung haben wird, sondern die Hauptanwendungsfälle von Nr. 1 und Nr. 2 erfasst werden.

2. Ausnahmen

Ist der Tatbestand von § 4j Abs. 1 und 2 EStG erfüllt, gibt es drei Ausnahmetatbestände, mit Hilfe derer die Anwendung der Lizenzschranke ausbleibt. Diese Ausnahmetatbestände sind:

- Die Präferenzregelung entspricht dem Nexus-Ansatz,
- ein Hinzurechnungsbetrag resultiert aus den Lizenzeinnahmen oder
- im Falle einer Kettenüberlassung sofern der Abzug bei einem anderen Gläubiger oder Schuldner beschränkt ist.

Hier gilt es zu beachten, dass die Beweislast für das Vorliegen einer dieser Ausnahmen beim Steuerpflichtigen, d.h. beim Schuldner der Lizenzzahlungen liegt.⁴⁹

2.1 Nexus-konforme Regelung

Die Anwendung der Lizenzschranke scheidet aus, soweit die Präferenzregelung dem Nexus-Ansatz der OECD entspricht (§ 4j Abs. 1 Satz 4 EStG). Voraussetzung für eine Begünstigung der Einnahmen ist eine wesentliche Geschäftstätigkeit (Substanzerfordernis).⁵⁰

⁴⁵ *Boller* in: Haun/Kahle/Goebel/Reiser, AStG, § 1, Rn. 33.

⁴⁶ U.a. *Boller* in: Haun/Kahle/Goebel/Reiser und *Wassermeyer* in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld.

⁴⁷ *Wassermeyer* in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, AStG, § 1, Rn. 531.

⁴⁸ *BFH vom 19.01.1994*, BStBl. II 1994, S. 725.

⁴⁹ *Loschelder* in: Schmidt, EStG, § 4j, Rn. 21.

⁵⁰ *Staccioli* in: Frotscher, EStG, § 4j, Rn. 55.

Wie bereits oben erläutert, gestattet der Nexus-Ansatz die Begünstigung von Lizenzeinnahmen, wenn die zugehörigen FuE-Aufwendungen bei dem betreffenden Unternehmen selbst angefallen sind.⁵¹ Die Ausgaben für FuE dienen hierbei als Hilfsvariable für die Ermittlung einer wesentlichen Geschäftstätigkeit.⁵² Gemäß des Nexus-Ansatzes dürfen Einnahmen aus geistigem Eigentum unter gewissen Voraussetzungen begünstigt werden. Dabei gilt, dass das sog. Nexus-Verhältnis aus qualifizierten Ausgaben (eigene FuE, sowie von fremden Dritten zzgl. bis zu 30% Uplift) und Gesamtausgaben (qualifizierte Ausgaben, von nahestehenden Dritten ausgeführte FuE, sowie Erwerb) mit den Gesamteinkünften aus dem geistigen Eigentum multipliziert werden (vgl. oben unter 2.1). Resultat der Rechnung sind die steuerbegünstigten Einkünfte.

Da das Nexus-Verhältnis nur Werte von 100% und darunter annehmen kann, können entsprechend zwischen 0 und 100% der Gesamteinnahmen aus geistigem Eigentum steuerbegünstigt sein.

Durch die Verwendung des Wortes „soweit“ werden nur Aufwendungen von der Lizenzschranke erfasst, die über die zulässige Steuerbegünstigung hinausgehen.⁵³

Beispiel: Das Nexus-Verhältnis aus qualifizierten und Gesamtausgaben eines Unternehmens sei 80%, dann dürfen 80% der Einnahmen aus geistigem Eigentum begünstigt werden. Die übrigen 20% der Einnahmen fallen in den Anwendungsbereich von § 4j EStG.

2.2 Hinzurechnungsbetrag resultiert aus Lizenzeinnahmen

Ergibt sich ein Hinzurechnungsbetrag i.S.v. § 10 Abs. 1 Satz 1 AStG aus den Lizenzeinnahmen, so kommt § 4j EStG nicht zur Anwendung, um eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung zu vermeiden.⁵⁴

Der Hinzurechnungsbetrag ergibt sich gem. § 7 Abs. 1 AStG bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die an einer ausländischen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i.S.d. KStG zu mehr als der Hälfte beteiligt sind. Nach § 7 Abs. 1 AStG ergibt sich der Hinzurechnungsbetrag aus steuerpflichtigen Einkünften abzüglich der darauf entfallenden Steuern.⁵⁵ Dabei werden lediglich die Einkünfte erfasst, für die die ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, d.h. passive Einkünfte, die im Ausland niedrig i.S.v. § 8 Abs. 3 AStG (< 25%) besteuert werden.⁵⁶

Sinn und Zweck der Vorschrift ist es, keine Verlagerung von passiven Einkünften auf niedrig besteuerte Zwischengesellschaften in den Sitzstaat der Gesellschaft zu ermöglichen.⁵⁷ Das Motiv von § 10 AStG und § 4j EStG ist augenscheinlich gleich gelagert: der deutsche Fiskus soll nicht mittels Konstruktion einer Gesellschaft ohne wirtschaftliche Tätigkeit um sein Steuersubstrat gebracht werden. Die Ausnahme gilt explizit nur für die inländische Hinzurechnungsbesteuerung. Ausländische Hinzurechnungsbesteuersysteme werden in der Ermittlung der effektiven Steuerlast berücksichtigt, um zu prüfen, ob eine Niedrigbesteuerung vorliegt.⁵⁸

⁵¹ Loschelder in: Schmidt, EStG, § 4j Rn. 18.

⁵² Staccioli in: Frotscher, EStG, § 4j, Rn. 56.

⁵³ Loschelder in: Schmidt, EStG, § 4j, Rn. 18.

⁵⁴ Loschelder in: Schmidt, EStG, § 4j, Rn. 20.

⁵⁵ Haun/Reiser/Cortez in: Haun/Kahle/Goebel/Reiser, AStG, § 10, Rn. 29.

⁵⁶ Haun/Reiser/Cortez in: Haun/Kahle/Goebel/Reiser, AStG, § 7, Rn. 3.

⁵⁷ Wassermeyer in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, AStG, § 10, Rn. 21.

⁵⁸ Hagemann/Kahlenberg in: IStR 2017, S. 1005.

Durch die Verwendung des Begriffs „soweit“ wird deutlich, dass eine teilweise Anwendung der Lizenzschranke in Betracht kommt, wenn nicht sämtliche Lizenzeinnahmen der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen.⁵⁹

2.3 Im Falle der Kettenüberlassung

Im Falle der Kettenüberlassung gilt gem. § 4j Abs. 1 Satz 2 HS 2 EStG ein weiterer Ausnahmetatbestand. Dann ist die Anwendung der Lizenzschranke auf einen Gläubiger beschränkt.⁶⁰ Hintergrund dieser Ausnahme ist die Vermeidung von sog. Kaskadeneffekten, die entstehen würden, wenn mehreren Gläubigern der Abzug der Lizenzaufwendungen versagt würde.⁶¹ Andernfalls würde eine Übermaßbesteuerung entstehen.

Gem. § 4j Abs. 2 Satz 1 HS 2 EStG ist bei mehreren Gläubigern die niedrigste Besteuerung maßgeblich. Problematisch erweist sich allerdings der Fall in mehrstufigen Back-to-Back-Fällen, in welchen es dennoch zu einer übermäßigen Besteuerung kommen kann. *Jochimsen, Zinowsky* und *Schraud* führen hierzu aus, dass es Konstellationen in Kettenüberlassungen gibt, die zur Abzugsbeschränkung von Lizenzaufwendungen führen, obwohl die Lizenzeinkünfte eines Gläubigers in der Kette mit mehr als 25% besteuert wird.⁶² Diese Übermaßbesteuerung kommt im genannten Beispiel u.a. aufgrund von fehlender Anrechenbarkeit von ausländischen Steuern zum Tragen. Die Autoren kritisieren hier den unklaren Wortlaut der Regelung, welcher in der genannten oder ähnlichen Konstellation zur übermäßigen Gesamtbelastung führt, welche nur durch eine Billigkeitsmaßnahme vermieden werden könnte.⁶³

3. Rechtsfolge

Soweit der Tatbestand der Abs. 1 und 2 einschlägig ist und keine der genannten Ausnahmeregelungen einschlägig ist, wird die Abzugsfähigkeit der Lizenzaufwendungen nach Abs. 3 bestimmt.

Gem. Abs. 3 werden die Aufwendungen in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil aufgeteilt. Der nicht abziehbare Teil wird dabei durch die Formel:

$$\frac{\text{25\%-Belastung durch Ertragsteuern in \%}}{25\%}$$

ermittelt. Der nicht abziehbare Teil wird dann bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens außerbilanziell hinzugerechnet.⁶⁴ Je näher die effektive Steuerbelastung an die Schwelle von 25% reicht, desto höher der abziehbare Teil – ab 25% Steuerbelastung sind die Lizenzaufwendungen voll abziehbar.⁶⁵ Bei einer theoretischen Belastung von 0% sind die Lizenzaufwendungen vollständig nicht abziehbar. Zwischen den beiden Grenzen ist der Verlauf linear (Bei 24% Steuerbelastung 96% abziehbar, bei 23% Steuerbelastung 92% abziehbar usw.).

⁵⁹ Loose in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 4j, Rn. 9.

⁶⁰ Loschelder in: Schmidt, EStG, § 4j, Rn. 14.

⁶¹ Staccioli in: Frotscher, EStG, § 4j, Rn. 43.

⁶² *Jochimsen/Zinowsky/Schraud* in: IStR 2017, S. 596.

⁶³ *Jochimsen/Zinowsky/Schraud* in: IStR 2017, S. 596.

⁶⁴ Loose in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 4j, Rn. 7.

⁶⁵ Loschelder in: Schmidt, EStG, § 4j, Rn. 25.

4. Verhältnis zu höherrangigem Recht

Fraglich ist, ob die Lizenzschranke mit höherrangigem Recht vereinbar ist. So wird die Lizenzschranke u.a. von *Jochimsen, Zinowsky* und *Schraud* scharf kritisiert und als offensichtlich unionsrechts- und verfassungswidrig klassifiziert.⁶⁶

In diesem Abschnitt soll das Verhältnis der Lizenzschranke sowohl zu Doppelbesteuerungsabkommen als auch zum Grundgesetz und zum Recht der EU untersucht werden.

4.1 Verhältnis zu DBA

Gemäß § 4j Abs. 1 Satz 1 u. 2 EStG gilt die Abzugsbeschränkung ungeachtet eines DBA. Hintergrund dieses Passus ist, dass die Anwendung der Lizenzschranke nicht durch Vorhandensein eines DBA ausgeschlossen sein soll.⁶⁷ Dabei bezieht sich dieser Passus nicht auf Art. 12 OECD-MA, sondern auf das Diskriminierungsverbot aus Art. 24 Abs. 4 OECD-MA.⁶⁸ Art. 12 OECD-MA regelt lediglich das Besteuerungsrecht des Staates, in dem der Empfänger der Lizenzzahlungen ansässig ist, nicht aber die Abzugsfähigkeit auf Seiten des Staates, in dem der Schuldner ansässig ist.⁶⁹ Entsprechend hat dieser Artikel keine etwaige Kollision mit der Lizenzschranke.

Art. 24 Abs. 4 OECD-MA soll einer besonderen Form der Diskriminierung entgegenwirken, bei der die Abzugsfähigkeit von Lizenzaufwendungen an die Ansässigkeit des Empfängers geknüpft ist.⁷⁰ Das ist bei der Lizenzschranke de facto gegeben, da von ihr nur grenzüberschreitende Sachverhalte erfasst werden.

Im Bereich der verbundenen Unternehmen ist darüber hinaus gem. Art. 9 Abs. 1 OECD-MA jede Korrekturvorschrift verboten, sofern die gezahlten Entgelte als angemessen anzusehen sind.⁷¹ Insoweit liegt auch eine Kollision von § 4j EStG mit dieser Vorschrift vor.

Im Ergebnis ist jedoch davon auszugehen, dass dieser Überschreitung des DBA verfassungsgemäß ist.⁷² Das Bundesverfassungsgericht hat 2015 grundsätzlich festgestellt, dass sog. Treaty Overrides nicht gegen das GG verstoßen.⁷³

4.2 Verfassungsmäßigkeit

In Bezug auf die Verfassungsmäßigkeit stellt sich neben der o.g. Thematik der Treaty Overrides auch die Frage, ob die Lizenzschranke gegen das objektive Nettoprinzip verstößt. Das objektive Nettoprinzip verwirklicht den Grundsatz der individuellen Leistungsfähigkeit, indem es die Einkünfte als saldierte Größe aus Einnahmen und Ausgaben zusammensetzt.⁷⁴ Die grundsätzliche Abziehbarkeit von Betriebsausgaben wird jedoch von zahlreichen Regelungen durchbrochen, derartige Abzugsverbote können also gerechtfertigt sein.⁷⁵

⁶⁶ *Jochimsen/Zinowsky/Schraud* in: IStR 2017, S. 593.

⁶⁷ *Staccioli* in: Frotscher, EStG, § 4j, Rn. 92.

⁶⁸ *Staccioli* in: Frotscher, EStG, § 4j, Rn. 92.

⁶⁹ *Staccioli* in: Frotscher, EStG, § 4j, Rn. 92.

⁷⁰ *Wassermeyer/Schwenke* in: Wassermeyer, DBA I OECD-MA, Art. 24, Rn. 62.

⁷¹ *Rust* in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 24, Rn. 139.

⁷² *Schneider/Junior* in: DStR 2017, S. 424.

⁷³ *BVerfG vom 15.12.2015*, DStR 2016, S. 369.

⁷⁴ *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rn. 615.

⁷⁵ *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rn. 619.

Als Rechtfertigungsgründe in Betracht kommen dabei außerfiskalische Förderungs- und Lenkungszwecke, sowie Vereinfachungs- und Typisierungszwecke.⁷⁶ Das Vorliegen dieser Rechtfertigungsgründe wird jedoch zum größten Teil verneint.⁷⁷

Auch eine Rechtfertigung mittels Missbrauchsabwehr scheint durch die Pauschalisierung der Regelung als zweifelhaft.⁷⁸

Der BFH hat mehrfach grundsätzlich festgestellt, dass das öffentliche Interesse in Form eines qualifizierten Fiskalzwecks als Rechtfertigung in Betracht kommt.⁷⁹ Im Falle der Zinsschranke nach § 4h EStG 2002 hielt der BFH eine Rechtfertigung gerade aufgrund der typisierenden Missbrauchsvermutung für ernstlich zweifelhaft.⁸⁰ Aktuell liegt die Zinsschranke dem BVerfG zur Überprüfung vor. In der Literatur wird weitestgehend von ihrer Verfassungswidrigkeit ausgegangen. Wenige Stimmen (u.a. *Pötsch*) halten die Lizenzschranke mittels Rechtfertigung durch einen qualifizierten Fiskalzweck für verfassungsgemäß.⁸¹ Dieser Ansicht folgt der BFH ausdrücklich nicht und sieht in der Sicherung von Steuersubstrat keinen qualifizierten Fiskalzweck.⁸²

Weiterhin könnte die Verweisung auf den OECD-Abschlussbericht im Gesetzestext einen Verstoß gegen das Bestimmtheitsgebot darstellen. So bestehen in der Literatur Zweifel, ob die Darstellung des Nexus-Ansatzes im Abschlussbericht der OECD verweisungstauglich ist und hinreichend genau festlegt, in welchem Fällen die Lizenzschranke anwendbar ist.⁸³ Demgegenüber ist u.a. *Pohl* der Ansicht, die Vorgaben der Norm seien für den Rechtsanwender erkennbar und es läge kein Verstoß gegen das Bestimmtheitsgebot vor.⁸⁴

An dieser Stelle ist festzuhalten, dass die Verfassungsmäßigkeit der Lizenzschranke in der Literatur stark umstritten ist. Es erscheint in Anbetracht der bisherigen Entscheidungen des BFH und BVerfG sehr wahrscheinlich, dass die Lizenzschranke im Falle einer gerichtlichen Überprüfung dieser nicht standhalten würde. Es ist anzunehmen, dass der BFH wie im o.g. Falle der Zinsschranke erhebliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit feststellen und die Frage an das BVerfG weiterleiten würde.

4.3 Vereinbarkeit mit EU-Recht

Neben der bereits angesprochenen Vereinbarkeit mit geltendem DBA-Recht stellt sich auch die Frage, ob die Lizenzschranke mit dem Recht der EU vereinbar ist oder gegen die Grundfreiheiten verstoßen könnte. Einschlägig erscheinen hier insbesondere die Dienstleistungs- (Art. 56 AEUV), sowie die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV).⁸⁵ Ein Verstoß gegen die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie (RL 2003/49/EG) scheidet aus, da diese nur den Empfänger dieser Zahlungen betrifft.⁸⁶

⁷⁶ *Staccioli* in: Frotscher, EStG, § 4j, Rn. 105.

⁷⁷ U.a. *Benz/Böhmer* in: DB 2017, S. 206, *Schneider/Junior* in: DStR 2017, S. 424, *Heil/Pupeter* in: BB 2017, S. 800, *Jochimsen/Zinowsky/Schraud* in: IStR 2017, S. 600.

⁷⁸ *Staccioli* in: Frotscher, EStG, § 4j, Rn. 108.

⁷⁹ *Kube* in: DStR 2011, S. 1789.

⁸⁰ *BFH vom 18.12.2013*, DStR 2014, S. 790.

⁸¹ *Pötsch* in: DStR 2018, S. 765.

⁸² *BFH vom 14.10.2015*, DStR 2016, S. 308.

⁸³ *Loschelder* in: Schmidt, EStG, § 4j, Rn. 19.

⁸⁴ *Pohl* in: Blümich, EStG, § 4j, Rn. 13.

⁸⁵ *Pohl* in: Blümich, EStG, § 4j, Rn. 18.

⁸⁶ *Pohl* in: Blümich, EStG, § 4j, Rn. 17.

Die Bundesregierung hat die Problemstellung der möglichen EU-Rechtswidrigkeit nicht weiter thematisiert, sondern in der Gesetzesbegründung in einem Satz ihre Ansicht dokumentiert, nach welcher die Lizenzschranke nicht gegen das Recht der EU verstoße.⁸⁷ Nichtsdestotrotz ist die Vereinbarkeit mit EU-Recht keinesfalls unstrittig und bedarf einer genaueren Prüfung.

Da es kein Präferenzregime für Einkünfte aus geistigem Eigentum in Deutschland gibt, umfasst die Lizenzschranke de facto nur im Ausland ansässige Unternehmen, was zu einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit führt.⁸⁸ Im Falle des § 8a Abs. 1 Nr. 2 KStG aF entschied der EuGH, dass die Hinzurechnung von Darlehenszinsen, die eine ausländische Gesellschaft an ihre Muttergesellschaft zahlt, ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit darstellt.⁸⁹ Neben einer Einschränkung der Niederlassungsfreiheit ist auch eine Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit gegeben. Die Überlassung von Rechten mittels Lizenz stellt eine Dienstleistung i.S.v. Art. 57 AEUV dar.⁹⁰

Fraser sieht in der Lizenzschranke eine offene Diskriminierung von EU-grenzüberschreitenden Lizenzierungen ggü. einer Innerstaatlichen und ordnet dies als unionsrechtswidrig ein.⁹¹ Bis heute hat der EuGH nicht klar erkennen lassen, wann eine derartige Ungleichbehandlung gerechtfertigt sein kann.⁹²

Die Lizenzschranke enthält eine typisierende Missbrauchsvermutung, die allein auf der Ansässigkeit des Lizenzgebers basiert. Ob die Beschränkung der Grundfreiheiten einer Überprüfung durch den EuGH standhalten würde, erscheint zumindest fraglich.⁹³ Die Vereinbarkeit mit EU-Recht ist ebenso wie die (nationale) Verfassungsmäßigkeit der Lizenzschranke stark anzuzweifeln.

5. Zwischenfazit

Die Lizenzschranke bildet eine unilaterale Abwehrmaßnahme gegen schädliche Steuerverkürzung. Dabei ist der Gesetzgeber bestrebt, den Übergangszeitraum bis zum 30.06.2021 nicht hinnehmen zu wollen und den von der OECD beschlossenen Nexus-Ansatz schon vorher umzusetzen, um kein Steuersubstrat zu verlieren.

§ 4j EStG beschränkt dabei die Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben (hier Lizenzaufwendungen) aufgrund der steuerlichen Situation des Zahlungsempfängers. Unterliegen die Einnahmen des Gläubigers einer Präferenzbesteuerung, so ist der Schuldner in der Abzugsfähigkeit seiner Ausgaben (ggf. nur anteilig) beschränkt.

Ungeachtet der politischen Wirkung dieser verfrühten Umsetzung (insbesondere in Bezug auf gegenseitiges Vertrauen) stellt sich bei der Lizenzschranke die Frage, ob sie einer gerichtlichen Prüfung standhalten könnte. Eingriffe in den Schutzbereich nationaler (objektives Nettoprinzip) und europäischer (Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit sowie Diskriminierungsverbot) Grundsätze sind offensichtlich. In der Literatur wird zum überwiegenden Teil nicht davon ausgegangen, dass diese Eingriffe sachlich zu rechtfertigen sind. Somit stellt sich überhaupt die Rechtmäßigkeit der Lizenzschranke als fraglich dar.

⁸⁷ BT-Drucksache 18/11233, S. 10.

⁸⁸ *Jochimsen/Zinowsky/Schraud* in: IStR 2017, S. 598.

⁸⁹ *EuGH Urteil vom 12.12.2002* – Rs. C-324/00.

⁹⁰ *Kotzur* in: Geiger/Khan/Kotzur, EUV und AEUV, Art. 57 AEUV, Rn. 2.

⁹¹ *Fraser* in: Korn, EStG, § 4j, Rn. 18.

⁹² *Oppermann/Classen/Nettesheim*, Europarecht, § 17, Rn. 68.

⁹³ *Jochimsen/Zinowsky/Schraud* in: IStR 2017, S. 599.

IV. Wirksamkeit der Lizenzschranke

Fraglich ist über die Rechtmäßigkeit der Lizenzschranke hinaus insbesondere, inwieweit sie ein wirksames Mittel zur Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken ist.

In diesem Teil der Abschlussarbeit wird insbesondere kritisch hinterfragt, wie groß ihr Anwendungsbereich überhaupt ist, welche Möglichkeiten bestehen, die Lizenzschranke zu umgehen und wie hoch ihr Einfluss auf das Steueraufkommen ist.

1. Verbreitung von schädlichen Präferenzregelungen

Zunächst einmal steht die Frage im Mittelpunkt, wie groß die Anzahl der Regelungen ist, die von der Lizenzschranke umfasst werden. Im Zuge der Erstellung des BEPS-Plans wurden im Jahr 2015 durch die OECD 16 Besteuerungssysteme als schädlich eingestuft: Belgien, China, Frankreich, Israel, Italien, Kolumbien, Luxemburg, Niederlande, Portugal, Schweiz (Kanton Nidwalden), Spanien, Spanien (Baskenland), Spanien (Navarra), Türkei, Ungarn und das Vereinigte Königreich.⁹⁴

Von den o.g. Staaten ist lediglich Kolumbien weder Mitglied der OECD noch der G20. Somit stünde es Kolumbien frei, die Präferenzregelung auch nach dem 30.06.2021 in Kraft zu lassen. Die übrigen Regelungen müssen bis dahin abgeschafft oder an den Nexus-Ansatz angepasst sein.

Lizenzboxregelungen bspw. in Belgien, Großbritannien, Irland, Italien, Niederlanden, Portugal, Ungarn und Zypern sind bereits an den Nexus-Ansatz angepasst worden und fallen entsprechend nicht unter den Tatbestand der Lizenzschranke (Stand 01.01.2018).⁹⁵ Somit werden allenfalls Altfälle vor Inkrafttreten der Änderungen umfasst. Dabei ist anzumerken, dass Zypern kein Mitglied von OECD oder G20 ist und sowohl die Regelung in Zypern als auch Irland von der OECD 2015 nicht als schädlich eingestuft wurden (vgl. oben). Die irische Regelung wurde erst 2016 eingeführt⁹⁶, aber bereits wieder angepasst. Somit sind lediglich 11 Präferenzregelungen in Kraft, die nach dem Verständnis der OECD als schädlich gelten. Ob bereits vor Ablauf der Übergangsfrist 2021 weitere Staaten nachziehen und ihre Präferenzregelungen anpassen ist spekulativ, jedoch nicht unwahrscheinlich. Wünschenswert wäre in diesem Kontext auch in Hinblick auf das Interesse der Steuerpflichtigen nach Rechtssicherheit eine regelmäßige Veröffentlichung des BMF bezüglich schädlicher Präferenzregelungen.⁹⁷ Bis zum jetzigen Zeitpunkt ist keine aktuellere Einschätzung der Bundesregierung oder des BMF zur Anzahl schädlicher Präferenzregelungen vorliegend. In Anbetracht der Dynamik dieser Regeländerungen ist eine Prognose über die Anzahl der von der Lizenzschranke erfassten Fälle nur schwer möglich. Als sicher erscheint nur, dass im Kreise von OECD und G20 keine weiteren schädlichen Präferenzregelungen eingeführt werden.

Daher wird davon ausgegangen, dass maximal die aktuell 11 gültigen Regelungen in den Anwendungsbereich der Lizenzschranke fallen.

Es erscheint denkbar, dass Staaten nun bestrebt sind, in einen Wettbewerb zu treten, in welchem sie die attraktivste nexus-konforme Präferenzregelung zu erarbeiten versuchen. Das Ende eines internationalen Steuerwettbewerbs um den lukrativen IP-Sektor erscheint trotz der Einigung über den Nexus-Ansatz äußerst unwahrscheinlich, zumal

⁹⁴ Frase in: Korn, EStG, § 4j, Rn. 5.

⁹⁵ Illing in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Lizenzschranke, Rn. 3.

⁹⁶ Heil/Pupeter in: BB 2017, S. 795.

⁹⁷ Benz/Böhmer in: DB 2017, S. 208.

diese Einigung bereits einiger Überzeugung bedurfte.⁹⁸ Zu möglichen Handlungen von OECD und G20 Staaten mehr unter Punkt IV. 4.1.

2. Fälle die nicht unter den Tatbestand fallen

Zunächst sollen Möglichkeiten in erster Linie von steuerpflichtigen Unternehmen beleuchtet werden, um aktiv zu vermeiden, unter den Tatbestand des § 4j EStG zu fallen. Dazu wird jedes der drei Tatbestandsmerkmale (Lizenzauflwendungen, Präferenzregelung, nahestehende Person) detailliert untersucht und Ausschlussmöglichkeiten betrachtet.

2.1 Keine Lizenzauflwendungen

Zunächst muss ein Steuerpflichtiger Lizenzauflwendungen haben, um in den Anwendungsbereich der Lizenzschranke zu fallen. Fraglich ist, welche Möglichkeiten bestehen, dieses Tatbestandsmerkmal zu umgehen. Die nicht abschließende Aufzählung in § 4j EStG ist vom Gesetzgeber bewusst weit gefasst worden. Der BFH entschied zudem, dass der Begriff „Aufwendungen für Rechteüberlassung“ weit auszulegen ist und nicht notwendigerweise nur unmittelbare Gegenleistungen darunter zu subsumieren sind.⁹⁹ Teilweise wird die Ansicht vertreten, dass auch Strafzahlungen aufgrund von unberechtigter Nutzung als Lizenzauflwendungen einzustufen sind.¹⁰⁰

Es könnten sich jedoch aus der Tatsache, dass der vollständige Erwerb von Rechten nicht unter die Lizenzauflwendungen i.S.d. Lizenzschranke fallen dürfte, Gestaltungsmöglichkeiten zur Umgehung des Tatbestands ergeben. In Bezug auf die Anwendung von § 50a EStG, dessen Aufzählung wortgleich mit der des § 4j EStG ist, entschied der BFH, dass Aufwendungen für den Erwerb von Rechten nicht von der Vorschrift umfasst sind.¹⁰¹ Ebenfalls aus dem Tatbestand fallen Rechteüberlassungen, die sich während der Nutzungszeit „verbrauchen“.¹⁰² Bei der Anwendung der Lizenzschranke dürfte dementsprechend selbiges gelten.

Folglich wäre etwa eine Konstellation, in der der Lizenznehmer die Lizenz mittels Finanzierungskauf über einen längeren Zeitraum vom Lizenzgeber erwirbt, nicht umfasst. Es könnte demnach vermehrt zu Veräußerungen kommen, die von den Parteien derart ausgestaltet sind, dass die Zahlungsströme wirtschaftlich denen gleichkommen, die im Falle der entgeltlichen Überlassung vereinbart worden wären. Darüber hinaus ist der sich möglicherweise ergebende Zinsaufwand unter Berücksichtigung der Grenzen der Zinschranke abziehbar und gewinnmindernd. Jedoch ist diese Möglichkeit offensichtlich nur denkbar, wenn der Lizenzgeber nur einen Lizenznehmer hat. Weiterhin hätte diese Variante Auswirkungen auf die Bilanzen der beteiligten Unternehmen. So wäre der immaterielle Vermögenswert nun beim früheren Lizenznehmer zu bilanzieren. Unter Umständen fallen beim veräußernden Unternehmen zum Teil hohe steuerpflichtige Veräußerungsgewinne an, insbesondere bei selbstgeschaffenen immateriellen Vermögenswerten, da diese nicht bilanziert werden dürfen (§ 5 Abs. 2 EStG). Im Falle eines Verkaufs unter dem bilanzierten Wert ergibt sich beim erwerbenden Unternehmen ein Gewinn. Da

⁹⁸ *Becker* in: IStR 2014, S. 708.

⁹⁹ *BFH vom 31.01.2012*, Rn. 16.

¹⁰⁰ *Loschelder* in: Schmidt, EStG, § 4j, Rn. 7.

¹⁰¹ *BFH vom 16.05.2001*, DStR 2001, S. 2065.

¹⁰² *BFH vom 16.05.2001*, DStR 2001, S. 2067.

die infrage kommenden verbundenen Unternehmen in ihrer Konzernstruktur die Platzierung der Vermögenswerte mutmaßlich bewusst gewählt haben, wird von dieser Möglichkeit wohl eher selten Gebrauch gemacht werden.

Ebenfalls nicht von der Lizenzschranke umfasst sind die Verbrauchsfälle. Eine Möglichkeit zur Nutzung dieser Lücke könnte eine Überlassung eines Patents bis zum Auslaufen des gesetzlichen Schutzes darstellen. Durch die Beendigung des Patents würde sich das Recht über die Nutzung verbrauchen. In diesem Fall könnte die Überlassung des Rechts auch an mehrere Parteien gleichzeitig erfolgen.

Somit ergeben sich zumindest zwei denkbare Alternativen, um das Tatbestandsmerkmal der Lizenzaufwendungen auszuhebeln. Wenngleich der finanzierte Kauf einige mögliche Nachteile beinhaltet, ist die Möglichkeit der Überlassung bis zum Ende des gesetzlichen Schutzes eine vergleichsweise einfache Methode zur Umgehung der Lizenzschranke.

2.2 Keine Präferenzregelung

Eine mit Sicherheit große Schwäche der Lizenzschranke ist, dass sie nur von der Regelbesteuerung abweichende Präferenzregelungen erfasst, was mitunter zu kuriosen Ergebnissen führt.

Ein exemplarisches Beispiel: Lizenzaufwendungen an einen Gläubiger in einem Land mit einem Regelsteuersatz von bspw. 10% werden nicht erfasst, Aufwendungen an einen Gläubiger in einem Land mit einem Regelsteuersatz von 25% und einem präferenziellen Steuersatz mit 20% hingegen schon. Hier ist fraglich, inwieweit damit eine „faire Besteuerung“, die die Bundesregierung mit der Lizenzschranke erzielen möchte¹⁰³, erreicht wird.

Insofern können insbesondere internationale Konzerne mit Sitz in „Steuroasen“ mit niedriger Regelbesteuerung nicht von der Lizenzschranke erfasst werden. Konzerne, deren Sitz in lizenzbegünstigenden Staaten liegt, können ihren Sitz oder alternativ den Sitz einer Untergesellschaft, die das geistige Eigentum des Konzerns verwaltet in eine dieser Länder verlegen, wobei ggf. die Exit-Besteuerung im Land des Wegzugs zu beachten ist. Bekannte Beispiele solcher „Steuroasen“ sind die Bahamas, Bermudas und die Cayman Islands.¹⁰⁴ Zahlungen an Lizenzgeber mit Sitz in einem dieser Länder werden nicht von der Lizenzschranke erfasst, obwohl die Steuerlast dort bei null liegt. Insofern sollte infrage gestellt werden, ob die Lizenzschranke in Anbetracht der fehlenden Maßnahmen gegen diese wirklich relevanten Fälle von Steuerumgehung nicht einen unbedeutenden Faktor darstellt. Der deutsche Bundesrat hat eben jene Schwächen in seiner Stellungnahme zum Gesetzesentwurf hervorgehoben und eine bedarfsweise Korrektur der Lizenzschranke empfohlen, jedoch mögliche Vorschläge zu Korrekturen außen vor gelassen.¹⁰⁵

Schwierig gestaltet sich in diesem Kontext außerdem die Frage, was alles unter den Begriff der Präferenzregelung fällt. Im Zuge der US-Steuerreform ist in § 250 IRC eine begünstigende Regelung eingeführt worden, deren Verhältnis zum Nexus-Ansatz umstritten ist.¹⁰⁶

¹⁰³ BT-Drucksache 18/11233, S. 9.

¹⁰⁴ Heil/Pupeter in: BB 2017, S. 795.

¹⁰⁵ BR-Drucksache 59/17, S. 2.

¹⁰⁶ Pinkernell in: IStR 2018, S. 256.

Einerseits werden in der Regelung explizit Einkünfte aus geistigem Eigentum begünstigt, ohne vorherige FuE-Arbeit zu fordern, was grundsätzlich dem Nexus-Ansatz widerspricht.¹⁰⁷ Jedoch werden auch andere Einkünfte als solche aus Patenten von der neuen Vorschrift begünstigt.

Daher wird vertreten, dass es sich bei der im Ergebnis 13,125%-igen Besteuerung um ein vollständig neues Körperschaftsteuersystem handelt und nicht um eine von der 21%-igen Besteuerung abweichende Präferenzregelung.¹⁰⁸ Problematisch ist dabei, ab wann von einer Regelbesteuerung zu sprechen ist und wann von einer Präferenzregelung. *Zinowsky* und *Ellenrieder* führen dazu an, dass eine Differenzierung nach Einkunftsarten per se keine Abweichung von der Regelbesteuerung darstellen kann, da diese etwa auch bei Einkünften aus Kapitalvermögen vorliegt.¹⁰⁹ Ihrer Ansicht nach liegt kein Präferenzregime vor, wenn die Lizenzeinkünfte aufgrund einer Regelung niedrig besteuert werden, die auch andere Einkünfte umfasst, womit gemischte Regime im Ergebnis nicht in den Anwendungsbereich der Lizenzschranke fallen sollen.¹¹⁰ Demnach wäre die Neuregelung in § 250 IRC keine Präferenzregelung im Sinne der Lizenzschranke. Ein abschließendes Urteil darüber ist aktuell nicht absehbar, die Ansicht von *Zinowsky* und *Ellenrieder* erscheint allerdings plausibel und überzeugend. Entsprechend wird hier nicht davon ausgegangen, dass diese Neuregelung den Anwendungsbereich der Lizenzschranke erweitert.

Damit verbleibt die Annahme, dass der Anwendungsbereich der Lizenzschranke auf 11 Präferenzregelungen beschränkt ist. Ob Lizenzgeber mit in Deutschland ansässigen Schuldner aktiv ihren Sitz aus einem der umfassten Präferenzregime hinaus in eine der anderen bekannten Steueroase verlegen, einzig aus dem Motiv, die Lizenzschranke zu umgehen, erscheint allerdings unwahrscheinlich. Kritisch sollte aber hinterfragt werden, warum bis dato noch kein Versuch unternommen wurde, diejenigen Unternehmen zu erfassen, die ohnehin bereits bspw. auf den Cayman Island oder Bermuda angesiedelt sind.

2.3 Gläubiger ist keine nahestehende Person

Eine weitere Möglichkeit zur Umgehung der Lizenzschranke besteht darin, Konstruktionen innerhalb eines Konzerns zu schaffen, wodurch kein Nahestehen von Gläubiger und Schuldner gegeben ist.

Eine Schwäche dieses Tatbestandsmerkmals ist das Nahestehen gemäß § 1 Abs. 2 Nr. 2 AStG. So gelten nach dieser Vorschrift zwei Personen nicht als nahestehend, wenn eine dritte Person an der einen wesentlich beteiligt ist und auf die andere beherrschenden Einfluss ausübt. In den meisten Konzernstrukturen wird im Verhältnis von Mutter- und Tochtergesellschaften faktisch stets ein beherrschender Einfluss bestehen, sodass im Verhältnis zweier Tochtergesellschaften gilt, dass eine dritte Person auf beide beherrschenden Einfluss ausübt. In der Regel sind zwei Tochtergesellschaften damit nahestehend im Sinne der Lizenzschranke. Denkbar wäre es dennoch, dass eine Muttergesellschaft auf eine Tochtergesellschaft beherrschenden Einfluss hat und an der anderen nur wesentlich beteiligt ist. Im Verhältnis zur ersten Gesellschaft dürfte jedoch gleichzeitig keine wesentliche Beteiligung bestehen, da andernfalls die beiden Tochtergesellschaften doch als nahestehend gelten. Der beherrschende Einfluss müsste also per Satzung ohne Stimmmehrheit erfolgen. Eine derartige Konstruktion ist zwar umständlich und

¹⁰⁷ *Pinkernell* in: IStR 2018, S. 254.

¹⁰⁸ *Zinowsky/Ellenrieder* in: IStR 2018, S. 142.

¹⁰⁹ *Zinowsky/Ellenrieder* in: IStR 2018, S. 135.

¹¹⁰ *Zinowsky/Ellenrieder* in: IStR 2018, S. 136 f.

möglicherweise unvorteilhaft, aber zumindest möglich. Sie kann jedoch im Einzelfall vorteilhaft sein, wenn sich durch die Nichtanwendung der Lizenzschranke eine hohe Steuerersparnis ergibt.

Eine weitere Gelegenheit zur Umgehung des Merkmals der nahestehenden Person besteht in der Kettenüberlassung. § 4j Abs. 1 Satz 2 EStG erweitert die Anwendung der Lizenzschranke zwar auf Fälle von Kettenüberlassungen, Potenzial zur Umgehung bietet sich hier dennoch. Der Tatbestand ist nämlich bereits dann nicht erfüllt, wenn ein Glied in der Kette keine dem Schuldner nahestehende Person ist.¹¹¹ Die Zwischenschaltung einer einzigen dem Schuldner nicht nahestehenden Person ist also ausreichend, um die Lizenzschranke zu umgehen. Dabei ist auch hier die Konstellation denkbar, dass innerhalb eines Konzerns zwei Gesellschaften nicht nahestehend sind, wenn die Konzernmutter auf eine Gesellschaft beherrschenden Einfluss ausübt und an der anderen wesentlich beteiligt ist. In den meisten Konzernstrukturen sollte ein beherrschender Einfluss im Verhältnis der Konzernmutter zu den Konzerntöchtern mutmaßlich vorliegen. An einer Gesellschaft lediglich mit 25% oder mehr wesentlich beteiligt zu sein ohne beherrschenden Einfluss zu haben birgt das Risiko, in fundamentalen Entscheidungen überstimmt zu werden. Sollte jedoch unter den Parteien Einigung über die Durchführung einer solchen Konstruktion bestehen, bietet sie eine attraktive Möglichkeit zur Umgehung der Lizenzschranke.

Als problematisch könnte sich jedoch erweisen, dass der beherrschende Einfluss ein qualitatives Merkmal ist. Der Einfluss ist dann beherrschend, wenn der Beherrschte keinen wesentlichen Entscheidungsspielraum hat (vgl. oben unter 3.1.3.1). Aufgrund der Anlehnung des Begriffs „beherrschender Einfluss“ an § 17 Abs. 1 AktG kann auf dessen Auslegung zurückgegriffen werden.¹¹² Im Falle einer mehrheitlichen Beteiligung ist ein beherrschender Einfluss regelmäßig gegeben. Bei einer Beteiligung von weniger als 50% ist ein beherrschender Einfluss unter besonderen Umständen ebenfalls gegeben.¹¹³ Kritisch anzumerken ist die weite Formulierung der Vorschrift, aufgrund derer die Begrenzung ihrer Auslegung schwierig ist.¹¹⁴ Einigkeit besteht lediglich darüber, dass ein faktischer Einfluss nicht ausreichend ist, sondern eine strukturelle Grundlage erforderlich ist. *Wassermeyer* spricht sich für eine enge Auslegung der Vorschrift aus, woraus sich ein sehr schmaler praktischer Anwendungsbereich ergibt.¹¹⁵

3. Möglichkeiten zur Nutzung der Ausnahmetatbestände

Die Lizenzschranke verfügt über drei Ausnahmetatbestände, die sich die betreffenden Unternehmen ebenfalls zunutze machen könnten. Im Folgenden wird das Potenzial zur Umgehung der Lizenzschranke mittels Ausnahmetatbeständen untersucht.

3.1 Nexus-konforme Regelung

Die praktisch relevanteste Ausnahme sollte die der nexus-konformen Regelung darstellen. Die Tatsache, dass die Begünstigung von Lizenzeinnahmen unter bestimmten Voraussetzungen erlaubt ist, beschränkt den Anwendungsbereich der Lizenzschranke merklich.

¹¹¹ *Ritzer/Stangl/Karnath* in: DK 2017, S. 76.

¹¹² *Kraft* in: Kraft, AStG, § 1, Rn. 175.

¹¹³ U.a. *BFH vom 08.01.1969*, BStBl. II 1969, S. 347.

¹¹⁴ *Wassermeyer* in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, AStG, § 1, Rn. 522.

¹¹⁵ *Wassermeyer* in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, AStG, § 1, Rn. 522.

Durch die Anpassung der Präferenzregelungen in den Niederlanden und Irland (vgl. oben) wird die häufig von Technikkonzernen gewählte Konstruktion des „Double Irish with a Dutch Sandwich“ nicht von der Lizenzschranke erfasst. Dabei sind der (meist us-amerikanischen) Muttergesellschaft und dem Endabnehmer insgesamt drei Gesellschaften zwischengeschaltet: eine doppelt ansässige Holding- und Lizenzgesellschaft (ansässig gleichzeitig in Irland und bspw. Bermudas), eine hybride Vertriebsgesellschaft (Irland) und eine hybride Lizenzgesellschaft (Niederlande).¹¹⁶ Da es sich bei den Bermudas ebenso wie bei den Cayman Islands um Länder handelt, die generell keine Körperschaftsteuer erheben und die Präferenzregelungen in Irland und den Niederlanden mittlerweile nexus-konform sind, findet die Lizenzschranke hier keine Anwendung.

Auch im Falle von Microsoft dürfte eine Anwendung der Lizenzschranke ausbleiben. Der US-Konzern führt 85% seiner intensiven Entwicklungsarbeit in den USA durch, doch von den insgesamt 12 Mrd. Dollar Lizenzumsätzen (2011) in Asien und Europa flossen (unter steuerlichen Gesichtspunkten) lediglich 4 Mrd. Dollar in die USA.¹¹⁷ Ursache hierfür sind ebenfalls Gesellschaften in Irland und auf den Bermudas, welchen die übrigen Einnahmen zugeflossen sind.

Folglich läuft die Lizenzschranke bei den öffentlich viel diskutierten Fällen von hoher Steuervermeidung (u.a. Microsoft, Apple) leer. Wenngleich die Unternehmen mit Ansässigkeit in einem Staat mit nexus-konformer Regelung Substanzerfordernisse erfüllen müssen, sind diese Modelle weiterhin attraktiv. Die in der EU als schädlich eingestuften Präferenzregelungen gewähren Steuersätze zwischen 0 (Malta und Zypern) und 11,5% (Portugal) und liegen damit deutlich unter den dort gültigen Regelsteuersätzen von 10 (Zypern) bis 35% (Malta).¹¹⁸ Sollten derartige Rabatte mit einer unschädlichen Regelung erzielbar sein, könnte sich eine Vielzahl von Unternehmen dazu entschließen, ihren Sitz dorthin zu verlegen. Ob dies rein aus dem Motiv heraus, die deutsche Lizenzschranke zu umgehen, geschieht ist zwar unwahrscheinlich, könnte die Entscheidung aber als „positiver Nebeneffekt“ beeinflussen. Insofern ist nicht ausgeschlossen, dass die Lizenzschranke eine „Flucht“ in nexus-konforme Regime tendenziell befeuert, anstatt sie zu verhindern.

3.2 Hinzurechnungsbetrag resultiert aus den Lizenzeinnahmen

Zur Vermeidung von wirtschaftlicher Doppelbelastung greift die Lizenzschranke nicht, soweit ein Hinzurechnungsbetrag nach § 10 Abs. 1 Satz 1 anzusetzen ist. Die Anwendung dieser Ausnahme wird sich in der Praxis voraussichtlich als problematisch erweisen.¹¹⁹ Als problematisch könnten sich insbesondere die Unterschiede in der Konzeption der beiden Vorschriften, als auch in der zeitlichen Differenz der Geltendmachung erweisen.¹²⁰ Der Hinzurechnungsbetrag gilt gem. § 10 Abs. 2 Satz 1 AStG nach Ablauf des maßgeblichen Wirtschaftsjahres als zugeflossen, die Anwendung der Lizenzschranke ist jedoch im jeweiligen Wirtschaftsjahr zu prüfen. Folglich könnte es bspw. im Veranlagungszeitraum 2018 zum Teilabzugsverbot durch die Lizenzschranke kommen, während 2019 ein Hinzurechnungsbetrag aus den Lizenzeinkünften von 2018 resultiert. Der Bescheid für 2018 wäre dann nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO zu korrigieren.¹²¹ Dies würde für die Praxis zu einem vermeidbaren Mehraufwand führen.

¹¹⁶ *Pinkernell* in: IStR 2013, S. 185.

¹¹⁷ *Pinkernell* in: IStR 2013, S. 182.

¹¹⁸ *Fehling/Schmid* in: IStR 2015, S. 494.

¹¹⁹ *Hagemann/Kahlenberg* in: IStR 2017, S. 1002.

¹²⁰ *Hagemann/Kahlenberg* in: IStR 2017, S. 1002.

¹²¹ *Hagemann/Kahlenberg* in: IStR 2017, S. 1002.

Eine weitere Problematik liegt in der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrages. Dieser wird nämlich auf Nettobasis, d.h. nach Abzug von Steuern zu Lasten der ausländischen Zwischengesellschaft zu ermitteln.¹²² Demgegenüber bezieht sich die Lizenzschranke auf die „Einnahmen“ aus der Überlassung von geistigem Eigentum. In Höhe der betrieblich veranlassten Aufwendungen der ausländischen Gesellschaft ergibt sich eine Differenz, die zu einer wirtschaftlichen Doppelbelastung führen kann.¹²³ Wie diese Zweifelsfälle und das generelle Verhältnis von Hinzurechnungsbesteuerung und Lizenzschranke praktisch gehandhabt werden, ist noch offen. Potenzial, die Lizenzschranke zu umgehen, bietet die Ausnahme dennoch nicht. Die Lizenzschranke bleibt lediglich außen vor, wenn die Einnahmen in der Hinzurechnungsbesteuerung berücksichtigt sind. Zudem besteht die Gefahr einer Mehrbelastung.¹²⁴

Insofern führt eine gleichzeitige Hinzurechnungsbesteuerung eher zu einer Belastung, als dass sie Möglichkeiten bietet, die Lizenzschranke zu umgehen.

3.3 Im Falle der Kettenüberlassung

Um eine Umgehung der Lizenzschranke durch Zwischenschaltung einer Gesellschaft, die keinem schädlichen Präferenzregime angehört, zu vermeiden, hat der Gesetzgeber den Tatbestand auf Kettenüberlassungen mit drei oder mehr beteiligten Gesellschaften erweitert.¹²⁵

Eine Ausnahme hiervon zur Vermeidung von Kaskadeneffekten gilt, wenn die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen bereits bei einer der Gesellschaften beschränkt ist.¹²⁶ Diese Ausnahme bietet demnach ebenfalls keinen großen Spielraum zur Umgehung, da sie nur gilt, wenn die Lizenzschranke bereits erfolgreich bei einer der Gesellschaften zur Anwendung gekommen ist. Potenzial zur Umgehung der Lizenzschranke bietet die Kettenüberlassung lediglich im Tatbestand.

Folglich bietet lediglich die Ausnahme der nexus-konformen Präferenzregelung eine große Möglichkeit zur Umgehung der Lizenzschranke. Die Ausnahmefälle der Hinzurechnungsbesteuerung und im Falle der Kettenüberlassung sind nur einschlägig, wenn die Einnahmen bereits auf anderem Wege vom deutschen Fiskus besteuert wurden.

4. Umgehungsmöglichkeiten durch andere Staaten

Es ist ebenfalls denkbar, dass andere Staaten versuchen, die Lizenzschranke zu umgehen. Grund dafür würde in erster Linie ein Kampf um Steuersubstrat sein. Sofern bisher mithilfe von Präferenzregelungen versucht wurde, Unternehmen anzuregen, ihren Sitz dorthin zu verlegen ist es wahrscheinlich, dass dieser status quo gesichert werden soll.

Andere Staaten sind zumindest in der Kreation neuer Umgehungsmöglichkeiten beschränkt, sofern sie der OECD oder den G20 angehören. Denn innerhalb dieser Staaten besteht Konsens, nach dem 30.06.2016 keine schädlichen Präferenzregelungen mehr einzuführen.

¹²² *Edelmann* in: Kraft, AStG, § 10, Rn. 130.

¹²³ *Hagemann/Kahlenberg* in: IStR 2017, S. 1002.

¹²⁴ U.a. *Ritzer/Stangl/Karnath* in: DK 2017, S. 75 f.

¹²⁵ *Pohl* in: Blümich, EStG, § 4j, Rn. 57.

¹²⁶ *Pohl* in: Blümich, EStG, § 4j, Rn. 59.

4.1 Mitglieder von OECD und G20

Allerdings ist auch im Kreise der Mitgliedsstaaten von OECD und G20 Spielraum zur Umgehung der Lizenzschranke vorhanden. Zum einen könnte wie bereits erwähnt ein Wettbewerb um die attraktivste nexus-konforme Präferenzregelung entstehen. Werden die Anforderungen des Nexus-Ansatzes erfüllt, dürfen Einnahmen aus geistigem Eigentum begünstigt werden. Dabei wird die Begünstigungsfähigkeit von Einnahmen an vorherige qualifizierte Ausgaben geknüpft (vgl. oben unter 2.1). Das Verhältnis von qualifizierten Ausgaben zu den Gesamtausgaben bestimmt die Höhe der begünstigungsfähigen Einnahmen. Wenn ein Unternehmen alle in Zusammenhang mit der Schaffung des geistigen Eigentums stehende Aufwendungen selber tätigt, dürfen die Einnahmen vollständig begünstigt werden.¹²⁷ Über das Ausmaß der Begünstigungen gibt es keine Beschränkungen. Daher könnte eine nexus-konforme Regelung die Einnahmen aus dem geistigen Eigentum komplett steuerfrei stellen. Unter Berücksichtigung des 30%-igen Uplifts auf qualifizierte Ausgaben, könnte es zumindest theoretisch ausreichend sein, rund 77% des FuE-Aufwandes im Staat der begünstigenden Regelung durchzuführen, um in den Genuss der vollständigen Steuerfreiheit zu kommen (Anm.: 77 zzgl. 30% von 77 ergeben rund 100). Diesen Weg der nexus-konformen Regelung haben bspw. Irland und die Niederlande genutzt, um den dort ansässigen Technikkonzerne wie Microsoft und Apple einen Verbleib attraktiver zu gestalten (vgl. oben unter 4.3.1).

Es wäre einem Mitgliedsstaat von OECD und G20 unter voller Ausnutzung der im OECD Abschlussbericht beschlossenen Grundsätze möglich, eine unschädliche Regelung zu schaffen, die dieselben Rabatte wie die o.g. schädlichen Regelungen bietet – bis zur kompletten Steuerfreiheit. Da die Ausgaben für die Entwicklung von geistigem Eigentum als Hilfsvariable für Geschäftstätigkeit fungieren¹²⁸, sind auch künstliche Verlagerungen der Ausgaben in das jeweilige Land denkbar. Insbesondere die Auftragsforschung durch einen fremden Dritten, die zu den qualifizierten Ausgaben i.S.d. Nexus-Ansatz zählt, bietet Möglichkeiten, die FuE-Ausgaben so zu steuern, dass dem Substanzerfordernis Genüge getan wird.

4.2 Weitere Staaten

Weiterhin sind Staaten, die nicht Mitglied von OECD und G20 sind, frei, Regelungen zu schaffen, die nicht konform mit dem Nexus-Ansatz sind. Wenngleich es weder der Anspruch von OECD und G20 war, einen Konsens mit Staaten außerhalb dieser Gruppe zu finden, so ist nicht auszuschließen, dass diese Staaten nun noch aggressivere Anreize schaffen, Gewinne dorthin zu verschieben.

Der Konsens auf Ebene von OECD und G20 bietet den übrigen Staaten eine große Chance: im Kreis von OECD und G20 werden bestehende Regelungen entweder abgeschafft oder angepasst und damit in jedem Fall vergleichsweise unattraktiver als die vorherigen Regeln. Für die dort ansässigen Unternehmen erhöht sich die Schwierigkeit, unter diesen wenn auch nur leicht verschärften Bedingungen, Steuern einzusparen. Damit werden schon bestehende Regelungen in anderen Staaten automatisch attraktiver. Folglich könnte schon der Nexus-Ansatz allein Anreize bieten, den Unternehmenssitz zu verlegen. Sollten die weiteren Staaten zusätzlich als Reaktion auf den Nexus-Ansatz nun noch weitere Steuervergünstigungen nach dem Vorbild von Cayman Islands und Bermuda einführen, so ist von einer tendenziell noch stärkeren „Steuerflucht“ in diese Länder auszugehen.

¹²⁷ OECD Abschlussbericht, S. 27.

¹²⁸ OECD Abschlussbericht, S. 27.

Soweit diese Vergünstigungen keine speziellen Präferenzregelungen für Lizenz Einkünfte sind, kommt auch hier die Lizenzschranke nicht zur Anwendung. In Anbetracht der ohnehin kleinen Anzahl von schädlichen Präferenzregelungen (11, davon eine außerhalb von OECD und G20) ist eher nicht von der Einführung von speziellen Regelungen zur Begünstigung von Lizenzeinnahmen, sondern vielmehr von allgemeinen Vergünstigungen auszugehen. In der Unbegrenztheit von Möglichkeiten der Staaten außerhalb von OECD und G20 besteht sicherlich das größte Potenzial zur Aushebelung der Lizenzschranke.

5. Erwartete Fälle und Steueraufkommen

Neben diesen aktiven Umgehungsmöglichkeiten ist auch zu untersuchen, wie viele Fälle überhaupt in den Anwendungsbereich der Lizenzschranke fallen sollen. Die Bundesregierung rechnet laut Gesetzesbegründung der Lizenzeinnahmen mit „Mehreinnahmen“ i.H.v. 30 Mio. € bei geschätzt 650 Fällen pro Jahr.¹²⁹ Der Begriff „Mehreinnahmen“ erscheint zunächst missverständlich, da die Zielsetzung der Lizenzschranke ist, „bestehendes Steueraufkommen zu sichern.“

In Anbetracht des gesamten Steueraufkommens 2017 von insgesamt 674,6 Mrd. € ist die Gesamtwirkung der Lizenzschranke nahezu zu vernachlässigen.¹³⁰ Zum Vergleich: Bei Einführung der Zinsschranke wurden Mehreinnahmen i.H.v. 697,5 Mio. € erwartet, deren Bedeutung für die öffentliche Haushaltsführung durch den BFH als „vergleichsweise gering“ eingestuft wurden.¹³¹ Im Veranlagungs- und Erhebungszeitraum 2017 hätten die Einnahmen von 30 Mio. € 0,004% des gesamten Steueraufkommens ausgemacht.

Das hessische Finanzministerium, auf dessen Initiative die Lizenzschranke basiert, rechnete 2014 noch mit Mehreinnahmen i.H.v. einer Mrd. €. ¹³² Allerdings galt in diesem Entwurf noch ein Alles-oder-Nichts-Prinzip: Lizenz aufwendungen sollten bei einer Steuerbelastung im Empfängerstaat unter 25% gar nicht abzugsfähig sein.

Ob die von der Bundesregierung angegebenen 30 Mio. € überhaupt erzielt werden, erscheint darüber hinaus ebenfalls fraglich. Die Bundesregierung hat die Lizenzschranke entworfen und verabschiedet, als man noch von insgesamt 16 schädlichen Präferenzregelungen ausging (vgl. oben). Mittlerweile sind jedoch einige dieser schädlichen Regelungen nexus-konform angepasst, wodurch der Anwendungsbereich der Lizenzschranke noch kleiner ausfällt, als ohnehin angenommen. Es ist ohnehin überhaupt nicht ersichtlich, auf welcher Grundlage die Schätzungen der Bundesregierung auf 650 Fälle und 30 Mio. € beruhen. Angaben zum Verfahren der Berechnung sind in der Gesetzesbegründung nicht zu finden.

Insofern ist bis hierhin unklar, ob und in welchem Ausmaß die Bundesregierung die beschriebenen Möglichkeiten zur aktiven Umgehung der Lizenzschranke mit einkalkuliert hat und inwieweit eine Evaluierung stattfand, wie wahrscheinlich eine Umgehung der Lizenzschranke gewählt werden könnte.

Sollte sich die Neuregelung in den USA (vgl. Kapitel 4.2.2) jedoch als nicht nexus-konform erweisen, könnte sich die Wirkung der Lizenzschranke in Anbetracht der Tatsache, dass dort viele Technikkonzerne ansässig sind, unerwartet deutlich erhöhen. Allerdings

¹²⁹ BT-Drucksache 18/11233, S. 2.

¹³⁰ Monatsbericht des BMF Januar 2018, S. 30.

¹³¹ *BFH vom 18.12.2013*, DStR 2014, S. 792.

¹³² Finanzministerium Hessen, Presseinformation vom 16.10.2014, S. 2.

müsste man in diesem Falle eher von einem „Glückstreffer“ sprechen, da die Regelung zur Zeit des Gesetzesentwurfs der Lizenzschranke noch nicht absehbar war. Dass es dazu kommt, scheint nach jetzigem Stand allerdings ohnehin unwahrscheinlich.

Andernfalls dürfte das Steueraufkommen durch die Lizenzschranke die von der Bundesregierung angegebenen 30 Mio. € wohl deutlich verfehlen. Selbst das Erreichen dieser Marke würde wohl keinen nennenswerten Erfolg im Kampf gegen schädliche Steuerpraktiken darstellen.

V. Alternativen zur Lizenzschranke

Die Bundesregierung bezeichnete die Einführung der Lizenzschranke als alternativlos.¹³³ Dieser Ansicht muss allerdings nicht zwingend gefolgt werden. Zum einen ist fraglich, ob ein Aktivwerden überhaupt erforderlich war. Ein Übergangszeitraum zur Umsetzung eines internationalen Konsenses ist aufgrund von Rechtssicherheit und Vertrauensschutz grundsätzlich geboten. Insofern wäre es zumutbar, die Entwicklungen und Abschaffungen der Präferenzregelungen abzuwarten.

Selbst im Falle eines Aktivwerdens ist die Lizenzschranke keinesfalls die einzig denkbare Option. An dieser Stelle sollen zwei alternative Vorschläge zur Einführung der Lizenzschranke beleuchtet werden, zum einen die Wiedereinführung der Quellensteuer auf Lizenzgebühren und die Einführung einer eigenen Präferenzregelung andererseits.

1. Quellensteuer

Die Wiedereinführung der Quellensteuer auf Lizenzgebühren wäre zumindest denkbar gewesen und ist im Zuge der Diskussion um schädliche Steuerpraktiken vorgeschlagen worden.¹³⁴ Im Gegensatz zur Schaffung einer eigenen Präferenzregelung wäre dies ähnlich wie die Lizenzschranke eine unilaterale Abwehrmaßnahme. Wie bei der Lizenzschranke wäre auch hier das politische Signal bedenklich, da es mangelndes Vertrauen in die getroffenen Kompromisse suggeriert.¹³⁵

Aktuell werden Quellensteuer auf Lizenzgebühren nur bei Softwareüberlassung, einer beschränkten Steuerpflicht des Empfängers, sowie unter den Voraussetzungen des § 50a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG fällig.¹³⁶ Eine Erhebung von Quellensteuer würde allerdings im Falle von verbundenen Unternehmen wahrscheinlich gegen die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie der EU verstoßen.¹³⁷ Allerdings besteht wohl die Möglichkeit zur Einführung einer Quellensteuer zur Sicherung der Einmalbesteuerung im Bereich der nicht-verbundenen Unternehmen.¹³⁸ Insofern wäre die Alternative der Quellensteuer in Bezug auf die Rechtmäßigkeit ähnlich fraglich, wie die Lizenzschranke. Allerdings ist davon auszugehen, dass sie mindestens ebenso wirksam wäre. *Jarass* rechnete 2014 sogar mit einem Mehraufkommen durch Einführung einer Quellensteuer i.H.v. über 4 Mrd. € pro Jahr.¹³⁹ Damit würde die Wirkung der Lizenzschranke um ein Vielfaches übertroffen. Weiterhin zeichnet sich die Quellensteuer dadurch aus, dass sie ähnlich wie

¹³³ BT-Drucksache 18/11233, S. 2.

¹³⁴ *Ditz/Pinkernell/Quilitzsch* in: IStR 2014, S. 47.

¹³⁵ *Ditz/Pinkernell/Quilitzsch* in: IStR 2014, S. 48.

¹³⁶ *Petersen* in: IStR 2016, S. 975.

¹³⁷ *Becker* in: IStR 2014, S. 706.

¹³⁸ *Jarass* in: IStR 2014, S. 742.

¹³⁹ *Jarass* in: IStR 2014, S. 746.

die Kapitalertragsteuer durch den Steuerpflichtigen schwer zu vermeiden ist. Die Quellensteuer erscheint auch sachgerechter, da der Ansatz auf Ebene des Gläubigers und nicht auf Ebene des Schuldners erfolgen würde. Wie *Neumann-Tomm* jedoch explizit dazu ausführte, könnte eine ungewollte Mehrbelastung für nicht-verbundene Unternehmen entstehen, die zuvor ausgeschlossen werden sollte.¹⁴⁰ Weiterhin warnt er vor unilateralen Regelungen, die insbesondere Steuerinländer treffen könnten.¹⁴¹ Eine gründlich konzipierte Quellensteuer stellt dennoch eine denkbare Alternative dar. Diese Maßnahme ist jedoch im Bereich der verbundenen Unternehmen aufgrund ihres Widerspruchs zu Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie nicht unilateral umsetzbar. Die Richtlinie müsste entsprechend auf Ebene der EU abgeändert werden, um ein gewünschtes Mindestmaß an Steueraufkommen gewährleisten zu können.¹⁴² Eine Initiative Deutschlands auf europäischer Ebene hätte zumindest einen wünschenswerten Versuch dargestellt, die faire Besteuerung mithilfe eines weiteren internationalen Konsenses herzustellen.

Im Ergebnis wäre die einseitige Erhebung von Quellensteuer auf Lizenzgebühren auch keine optimale Lösung zur Bekämpfung von Gewinnverschiebung. In Anbetracht der höchstwahrscheinlichen Rechtswidrigkeit der Lizenzschranke wäre die Erhebung von Quellensteuer jedoch zumindest keine schlechtere Alternative.

2. Eigene Präferenzregelung

Es wäre als Kontrast zu einer aktiven Bekämpfung von Präferenzregelungen eine denkbare Alternative gewesen, selbst eine (nexus-konforme) Präferenzregelung zu schaffen. Das Bekenntnis zu den Zielen von OECD und G20 zur Bekämpfung schädlicher Präferenzregelungen lässt die Möglichkeit offen, sich innerhalb der Grenzen des Nexus-Ansatzes zu bewegen. Einen ähnlichen Weg hat die Bundesregierung bereits bei der Einführung der Abgeltungssteuer auf Kapitalerträge i.H.v. 25% eingeschlagen. Hintergrund dieser Vorschrift war es, durch den vergleichsweise attraktiven Steuersatz die Steuerflucht aus dem Geltungsbereich des EStG hinaus einzudämmen.¹⁴³ Das Konzept eines günstigen Steuersatzes auf bestimmte Einkünfte ist insofern nicht neu und vom Gesetzgeber bereits umgesetzt worden. Darüber hinaus würde man zwar den Rahmen des getroffenen Konsenses voll ausnutzen, sich aber in jedem Fall konform zu den Vereinbarungen verhalten. Mit der Einführung der Lizenzschranke hat der Gesetzgeber auf politischer Ebene mangelndes Vertrauen in das gemeinsame Vorgehen dokumentiert. Stattdessen würde man sich mit einer eigenen Präferenzregelung auf den internationalen Steuerwettbewerb einlassen. Damit könnten Unternehmen von vermehrter Steuerflucht aus Deutschland abgehalten werden und Steuersubstrat gesichert werden.

Weiterhin ist ein internationaler Steuerwettbewerb nicht per se zu verurteilen. Dadurch werden Staaten vor übermäßiger Belastung der Steuerpflichtigen abgehalten und müssen stets das Verhältnis von Einnahmen und Ausgaben überprüfen.¹⁴⁴

¹⁴⁰ *Neumann-Tomm* in: IStR 2015, S. 440.

¹⁴¹ *Neumann-Tomm* in: IStR 2015, S. 440.

¹⁴² *Fehling/Schmid* in: IStR 2015, S. 496.

¹⁴³ *Werth* in: Blümich, EStG, § 32d, Rn. 23.

¹⁴⁴ *Fehling/Schmid* in: IStR 2015, S. 496.

VI. Fazit

Als Fazit ist festzuhalten, dass der deutsche Gesetzgeber mit der Lizenzschranke ein fragliches Mittel zur Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken ergriffen hat. So ist nicht nur umstritten, inwieweit sie einer gerichtlichen Überprüfung durch BVerfG oder EuGH standhalten würde, sondern insbesondere ihre Wirksamkeit ist als kaum messbar zu beurteilen. Generell ist fraglich, warum der Gesetzgeber überhaupt die Notwendigkeit der Lizenzschranke in Anbetracht des Konsenses von OECD und G20 gesehen hat. In einer Antwort auf die Kleine Anfrage von Bündnis 90/Die Grünen betonte die Bundesregierung noch, die Entwicklung auf internationaler Ebene abwarten zu wollen.¹⁴⁵ Inwieweit die Bundesregierung die Einigung über den Nexus-Ansatz bzw. die Übergangsfrist für nicht ausreichend hält, wurde offengelassen. Erwähnenswert ist hier, dass der Nexus-Ansatz auf gemeinsamen Vorschlag Deutschlands und Großbritanniens¹⁴⁶ in Aktionspunkt 5 des BEPS-Plans übernommen wurde. Begründet wurde die Einführung der Lizenzschranke mit der Möglichkeit der Verlagerung von Lizenzzahlungen in Länder mit Präferenzregelungen, die dem Nexus-Ansatz nicht entsprechen.¹⁴⁷ Diese Möglichkeit ist der Umsetzungsfrist eines grenzüberschreitenden Konsenses jedoch immanent. Warum die Bundesregierung sodann lediglich Maßnahmen gegen Lizenzbegünstigungen und keine allgemeinen Steuervergünstigungen ergreift, ist bisher unbeantwortet geblieben.

Insoweit ist die Lizenzschranke ein Instrument, das selbst im Falle ihrer Rechtmäßigkeit keine große Wirkung entfaltet. Teilweise wird angenommen, dass der Gesetzgeber bewusst die politisch relevanten Fälle, wie bspw. Apple nicht erfasst hat und weniger auf Effizienz als auf ein Signal zur „Erziehung“ anderer Staaten Wert gelegt hat.¹⁴⁸ So hat der Gesetzgeber stattdessen eine Regelung mit minimalem Anwendungsbereich geschaffen, die nach eigenen Angaben 650 Fälle umfassen soll, wobei aller Voraussicht nach nicht einmal diese Zahl erreicht werden wird. Insgesamt betrachtet stellt sich die Lizenzschranke als voreilig und nahezu wirkungslos dar. Die zahlreichen Möglichkeiten zur Umgehung der Lizenzschranke lassen ihr Konzept als nicht durchdacht erscheinen. Vor ebensolchen Maßnahmen ist dem Gesetzgeber im Vorfeld durch die Fachliteratur abgeraten worden.¹⁴⁹

Alternativ zur Lizenzschranke wäre bspw. die Erhebung einer Quellensteuer zumindest denkbar und in Hinblick auf das Steueraufkommen jedenfalls wirkungsvoller gewesen. Allerdings wäre hier die Rechtmäßigkeit ähnlich fraglich, die Umgehung von Quellensteuer allerdings schwieriger, als die der Lizenzschranke.

Kritisch zu betrachten ist ebenfalls, warum die Bundesregierung nicht selbst aktiv Anreize schafft, den IP-Sektor zu fördern und somit Steuersubstrat zu schaffen. Neben Deutschland besitzt innerhalb der EU nur Estland keine steuerliche Förderung von FuE.¹⁵⁰ Die Lizenzschranke hingegen erhöht eher die Anreize, Deutschland als Standort zu verlassen und die FuE-Arbeit zu verlagern.¹⁵¹ Daraus könnte sich die Gefahr ergeben, im internationalen Wettbewerb um den IP-Sektor von anderen Staaten endgültig abgehängt zu werden. Sinnvoller wäre es möglicherweise, sich auf den Wettbewerb einzu-

¹⁴⁵ BT-Drucksache 18/1238, S. 7.

¹⁴⁶ Presseerklärung des BMF vom 11.11.2014.

¹⁴⁷ BT-Drucksache 18/11233, S. 1.

¹⁴⁸ Heil/Pupeter in: BB 2017, S. 801.

¹⁴⁹ Ditz/Pinkernell/Quilitzsch in: IStR 2014, S. 51.

¹⁵⁰ Thiede in: IStR 2016, S. 283.

¹⁵¹ Heil/Pupeter in: BB 2017, S. 801.

lassen und selbst wie bspw. im Falle der Abgeltungssteuer auf Kapitalerträge einen niedrigeren Steuersatz einzuführen. Da die Bundesregierung den Nexus-Ansatz respektiert, wäre eine nexus-konforme Regelung geboten. Innerhalb dieser Grenzen gibt es zahlreiche Vergünstigungsmöglichkeiten, um den Standort Deutschland attraktiver zu gestalten. So hätte hier die Aussage des damaligen Finanzministers *Peer Steinbrück* zur Kapitalertragsteuer „Lieber 25% von X als 45% von nix“ als Vorbild dienen können.¹⁵²

Literaturverzeichnis

- Becker, Katharina*, Der OECD-Bericht zu Maßnahme 5 des BEPS-Aktionsplans in: IStR 2016, S. 704 – 708.
- Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon*, Edition 42, München, 2018.
- Benz, Sebastian/ Böhmer, Julian*, Der RegE eines § 4j EStG zur Beschränkung der Abziehbarkeit von Lizenzzahlungen (Lizenzschranke) in: DB 2017, S. 206 – 211.
- Birk, Dieter/ Desens, Marc/ Tappe, Henning (Hrsg.)*, Steuerrecht, 19. Aufl., Berlin, 2016.
- Blümich, Walter (Hrsg.)*, Einkommensteuer Körperschaftsteuer Gewerbesteuer Kommentar Band 1, 140. EL, München, 2018, Anm.: aktuell 141. EL, 2018.
- Bordewin, Arno/ Brandt, Jürgen (Hrsg.)*, Einkommensteuerrecht Kommentar Band 2, 315. EL, Wiesbaden, 2010, Anm.: aktuell 406. EL, 2018.
- Bundesministerium der Finanzen*, Monatsbericht des BMF Januar 2018, Berlin, 2018.
- Bundesministerium der Finanzen*, Presseerklärung vom 11.11.2014, Deutschland und Großbritannien unterbreiten gemeinsamen Vorschlag zu Patentboxen, Berlin, 2014.
- Bundestags Drucksache 18/1238*, Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Dr. Thomas Gambke, Kerstin Andreae, Dr. Gerhard Schick, weiterer Abgeordneter und der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN, Deutscher Bundestag – 18. Wahlperiode, Berlin, 25.04.2014.
- Bundestags Drucksache 18/11233*, Entwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen, Deutscher Bundestag – 18. Wahlperiode, Berlin, 20.02.2017.
- Bundesrat Drucksache 59/17*, Stellungnahme des Bundesrates Entwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen, Deutscher Bundesrat, Berlin, 10.03.2017.
- Ditz, Xaver/ Pinkernell, Reimar/ Quilitzsch, Carsten*, BEPS-Reformvorschläge zu Lizenzgebühren und Verrechnungspreisen bei immateriellen Wirtschaftsgütern aus Sicht der Beratungspraxis in: IStR 2014, S. 45 – 51.
- Fehling, Daniel/ Schmid, Mareike*, BEPS und die EU: Was ist die „europäische Dimension“ von BEPS? – Das Beispiel grenzüberschreitender Lizenzzahlungen in: IStR 2015, S. 493 – 499.
- Flick, Hans/ Wassermeyer, Franz/ Baumhoff, Hubertus/ Schönfeld, Jens (Hrsg.)*, Außensteuerrecht Kommentar Band 1, 77. EL, Köln, 2015, Anm.: aktuell 84. EL 2018.
- Frotscher, Gerrit (Hrsg.)*, Einkommensteuergesetz Kommentar Band 2, 202. EL, Freiburg, 2017, Anm.: aktuell 204. EL, 2018.
- Geiger, Rudolf/ Khan, Daniel-Erasmus/ Kotzur, Markus (Hrsg.)*, Vertrag über die Europäische Union und Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union Kommentar, 5. Aufl., München, 2010.

¹⁵² *Thiede* in: IStR 2016, S. 290.

- Hagemann, Tobias/ Kahlenberg, Christian*, Zweifelsfragen zur Wirkung der grenzüberschreitenden Lizenzschranke – Verhältnis des § 4j EStG zur (ausländischen) Hinzurechnungsbesteuerung und anderen ausländischen Abwehrmaßnahmen in: *IStR* 2017, S. 1001 – 1006.
- Haun, Jürgen/ Kahle, Holger/ Goebel, Sören/ Reiser, Hagen (Hrsg.)*, Außensteuerrecht Kommentar Band 1, 35. EL, Dortmund/ Stuttgart, 2017.
- Heil, Svetlana/ Pupeter, Alexander*, Lizenzschranke – Gesetzesentwurf eines neuen § 4j EStG in: *BB* 2017, S. 795 – 801.
- Hermann, Carl/ Heuer, Gerhard/ Raupach, Arndt (Hrsg.)*, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar Band 2, 284. EL, Köln, 2018, Anm.: aktuell 285. EL, 2018.
- Hessisches Ministerium der Finanzen*, Bundesratsinitiative: Steuerschlupflöcher schließen Steuervergünstigungen abbauen Investitionen ankurbeln, Wiesbaden, 16.10.2014.
- Jarass, Lorenz*, Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS): Nationale Maßnahmen sind möglich und hilfreich in: *IStR* 2014, S. 741 – 749.
- Jochimsen, Claus/ Zinowsky, Tim/ Schraud, Angélique*, Die Lizenzschranke nach § 4j EStG – Ein Gesellenstück des deutschen Gesetzgebers in: *IStR* 2017, S. 593 – 601.
- Korn, Klaus (Hrsg.)*, Einkommensteuergesetz Kommentar Band 1, 106. EL, Köln, 2017, Anm.: aktuell 108. EL, 2018.
- Kube, Hanno*, Die intertemporale Verlustverrechnung - Verfassungsrechtlicher Rahmen und legislativer Gestaltungsraum in: *DStR* 2011, S. 1781 – 1792.
- Kraft, Gerhard (Hrsg.)*, Außensteuergesetz Kommentar, 1. Aufl., Halle, 2009.
- Littmann, Eberhard/ Bitz, Horst/ Pust, Hartmut (Hrsg.)*, Das Einkommensteuerrecht Kommentar Band 2, 128. EL, Krefeld/ Hannover, 2018.
- Münchener Kommentar zum Aktiengesetz*, 4. Auflage, München, 2016.
- Neumann-Tomm, Axel*, BEPS – Wenn überhaupt nationale Gegenmaßnahmen, dann mit Augenmaß in: *IStR* 2015, S. 436 – 440.
- OECD*, Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, Aktionspunkt 5 – Abschlussbericht 2015, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD Publishing, Paris, 2016.
- Oppermann, Thomas/ Classen, Dieter/ Nettesheim, Martin*, Europarecht, 6. Aufl., Tübingen/ Greifswald, 2014.
- Petersen, Sven*, Quellensteuer bei Softwareüberlassung in: *IStR* 2016, S. 975 – 978.
- Pinkernell, Reimar*, Das Steueroasen-Dilemma der amerikanischen IT-Konzerne in: *IStR* 2013, S. 180 – 187.
- Pinkernell, Reimar*, „GILTI“ as charged? Mögliche Auswirkungen der US-Steuerreform auf die deutsche Lizenzschranke gemäß § 4j EStG in: *IStR* 2018, S. 249 – 256.
- Pötsch, Marvin*, § 4j EStG und das Nettoprinzip – eine grundsätzliche Verteidigung in: *DStR* 2018, S. 761 – 765.
- Pross, Achim/ Radmanesh, Sandy*, Seminar A: Patentboxen in: *IStR* 2015, S. 579 – 584.
- Ritzer, Claus/ Stangl, Ingo/ Karnath, Susann*, Zur geplanten „Lizenzschranke“ in: *DK* 2017, S. 68 – 78.
- Rüscher, Daniel*, Vorschlag für eine europaweite Digitalsteuer zur Erfassung neuer Geschäftsmodelle in der digitalen Wirtschaft in: *MwStR* 2018, S. 419 – 427.
- Schneider, Norbert/ Junior, Björn*, Die Lizenzschranke – Überblick über den Regierungsentwurf zu § 4j EStG in: *DStR* 2017, S. 417 – 425.
- Schnitger, Arne*, Weitere Maßnahmen zur BEPS-Gesetzgebung in Deutschland in: *IStR* 2017, S. 214 – 226.
- Schmidt, Ludwig (Hrsg.)*, Einkommensteuergesetz Kommentar, 37. Aufl., München, 2018.

- Thiede, Jesko*, Besitzen Patentboxregime eine Zukunft? – Eine beihilferechtliche Untersuchung in: IStR 2016, S. 283 – 290.
- van Lück, Kolja*, Gesetzesentwurf zur Einführung einer Lizenzschranke durch § 4j EStG in: IStR 2017, S. 388 – 392.
- Vogel, Klaus/ Lehner, Moris (Hrsg.)*, Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 6. Aufl., München, 2015.
- Wassermeyer, Franz (Hrsg.)*, Doppelbesteuerung Band 1 OECD-MA Kommentar, 134. EL, München, 2016, Anm.: aktuell 141. EL 2018.
- Zinowsky, Tim /Ellenrieder, Benedikt*, Innovative Besteuerung des Foreign-Derived Intangible Income als Ergebnis der US-Steuerreform – Präferenzregelung iSd Lizenzschranke? in: IStR 2018, S. 134 – 142.

Rechtsprechungsverzeichnis

- BFH Urteil vom 08.01.1969*, I R 91/66, BStBl. II 1969, S. 347.
- BFH Urteil vom 19.01.1994*, I R 93/93, BStBl. II 1994, S. 725 - 727.
- BFH Urteil vom 16.05.2001*, I R 64/99, DStR 2001, S. 2065 – 2067.
- BFH Beschluss vom 31.01.2012*, I R 105/10, BFH/NV 2012, S. 996.
- BFH Beschluss vom 18.12.2013*, I B 85/13, DStR 2014, S. 788 – 793.
- BFH Beschluss vom 14.10.2015*, I R 20/15, DStR 2016, S. 301 – 311.
- BVerfG Beschluss vom 15.12.2015*, 2 BvL 1/12, DStR 2016, S. 359 – 377.
- EuGH Urteil vom 12.12.2002*, Rs. C-324/00 Lankhorst-Hohorst GmbH/Finanzamt Steinfurt, EuZW 2003, S. 79 – 82.

Abgeschlossen August 2018

www.logos-verlag.de unter ‚Zeitschriften‘

www.w-hs.de/ReWir

URL: <https://whge.opus.hbz-nrw.de/frontdoor/index/index/docId/3227>

URN: [urn:nbn:de:hbz:1010-opus4-32276](http://nbn-resolving.org/urn:nbn:de:hbz:1010-opus4-32276) (www.nbn-resolving.de)

Impressum: Westfälische Hochschule, Fachbereich Wirtschaftsrecht, August-Schmidt-Ring 10,
D - 45665 Recklinghausen, www.w-hs.de/wirtschaftsrecht



Dieser Text steht unter der Lizenz ‚Namensnennung- Keine kommerzielle Nutzung - Keine Bearbeitung 3.0 Deutschland‘ (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/de/>)

Λογος

Vertrieb: Logos Verlag Berlin GmbH
Comeniushof, Gubener Straße 47
10243 Berlin
<http://www.logos-verlag.de>