

Lilly Dürmeier

Die Lizenzschanke aus verfassungs- und unionsrechtlicher Sicht

Zu den Grenzen nationaler Abwehrgesetzgebung gegen unerwünschte Steuergestaltungen und schädlichen Steuerwettbewerb



Nomos



Wirtschafts- und Steuerrecht

Herausgegeben von

Prof. Dr. Christian Jahndorf, HLB Schumacher,
Universität Münster

Prof. Dr. Marc Desens, Universität Leipzig

Prof. Dr. Rolf Eckhoff, Universität Regensburg

RA u. StB Michael Wendt, VRiBFH a.D., Köln

Band 24

Lilly Dürmeier

Die Lizenzschränke aus verfassungs- und unionsrechtlicher Sicht

Zu den Grenzen nationaler Abwehrgesetzgebung gegen unerwünschte
Steuergestaltungen und schädlichen Steuerwettbewerb



Nomos





Onlineversion
Nomos eLibrary

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl.: Regensburg, Univ., Diss., 2021

u.d.T.: „Die Lizenzschranke (§ 4j EStG) aus verfassungs- und unionsrechtlicher Sicht“

ISBN 978-3-8487-8714-2 (Print)

ISBN 978-3-7489-3105-8 (ePDF)

1. Auflage 2022

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2022. Gesamtverantwortung für Druck und Herstellung bei der Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

Vorwort

Diese Arbeit wurde im Sommersemester 2021 von der Fakultät für Rechtswissenschaften der Universität Regensburg als Dissertation angenommen. Sie entstand größtenteils während meiner Zeit als wissenschaftliche Mitarbeiterin am Lehrstuhl von Prof. Dr. Rolf Eckhoff und berücksichtigt die Rechtsprechung und Literatur bis November 2021.

Meinem Doktorvater Prof. Dr. Rolf Eckhoff danke ich für die Betreuung des Promotionsvorhabens und die Begutachtung dieser Arbeit. Weiterhin bedanke ich mich bei Prof. Dr. Alexander Graser für die Erstellung des Zweitgutachtens.

Mein besonderer Dank gilt meinen Eltern und meinem Bruder, die mich nicht nur während diesem Dissertationsvorhaben immerzu unterstützt haben. Ihnen ist diese Arbeit gewidmet. Nicht zuletzt bedanke ich mich bei meinem Lebensgefährten Juri König, der mir während der Anfertigung dieser Arbeit stets unterstützend und motivierend zur Seite stand.

München, Dezember 2021

Lilly Dürmeier

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

Inhaltsverzeichnis

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

Inhaltsverzeichnis

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

Inhaltsverzeichnis

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

Inhaltsverzeichnis

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

Inhaltsverzeichnis

(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 Substanztests 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

Inhaltsverzeichnis

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