

Wolfgang W. Kraft
Andreas Striegel *Hrsg.*

WCLF Tax und IP Gesprächsband 2016

Immaterielle Werte als zentrale
Komponente internationaler
Steuerstrategien



Springer Gabler

WCLF Tax und IP Gesprächsband 2016

Wolfgang W. Kraft · Andreas Striegel
(Hrsg.)

WCLF Tax und IP Gesprächsband 2016

Immaterielle Werte als zentrale
Komponente internationaler
Steuerstrategien

Mit einem Geleitwort von Prof. Dr. Jürgen Graf

 Springer Gabler

Herausgeber

Wolfgang W. Kraft
Bad Marienberg, Deutschland

Andreas Striegel
Frankfurt am Main, Deutschland

ISBN 978-3-658-19284-6 ISBN 978-3-658-19285-3 (eBook)
DOI 10.1007/978-3-658-19285-3

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

Springer Gabler

© Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH 2017

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Der Verlag, die Autoren und die Herausgeber gehen davon aus, dass die Angaben und Informationen in diesem Werk zum Zeitpunkt der Veröffentlichung vollständig und korrekt sind. Weder der Verlag noch die Autoren oder die Herausgeber übernehmen, ausdrücklich oder implizit, Gewähr für den Inhalt des Werkes, etwaige Fehler oder Äußerungen. Der Verlag bleibt im Hinblick auf geografische Zuordnungen und Gebietsbezeichnungen in veröffentlichten Karten und Institutionsadressen neutral.

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier

Springer Gabler ist Teil von Springer Nature

Die eingetragene Gesellschaft ist Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH

Die Anschrift der Gesellschaft ist: Abraham-Lincoln-Str. 46, 65189 Wiesbaden, Germany

Geleitwort

Negative steuerliche Ergebnisse eines wirtschaftlichen Handelns oder auch einer konkreten Vertragsgestaltung werden im Nachhinein oft einer vermeintlich ungerechten Steuergesetzgebung oder einer unvorhersehbaren wirtschaftlichen Entwicklung, hilfsweise überraschenden staatlichen Steuerungseingriffen oder vielleicht künftig (angesichts geplanter US-Vorgaben) neu verhängten Strafzöllen oder Handelsrestriktionen zugerechnet. In den meisten Fällen handelt es sich aber zumeist um dem Grunde nach vorhersehbare Folgen, welche aber mangels erforderlicher Spezialkenntnisse und Erfassen komplexer wirtschaftlicher Abläufe nicht ausreichend beachtet worden sind.

Die inzwischen 3. Tagung des *World Council for Law Firms and Justice e.V. (WCLF)*, welche nach 2012 und 2014 nun bereits zum dritten Mal in Frankfurt/Main zum Thema „*Tax and Intellectual Property*“ stattgefunden hat, hat sich zur Aufgabe gestellt, durch Referate und Paneldiskussionen die erforderlichen Spezialkenntnisse zu verstärken und mit neuen Fragen und Problembereichen sowie -lösungen zu vertiefen und erweitern.

Die große Zahl ausgesprochener und anerkannter in- und ausländischer Experten sowie die große Teilnehmerzahl hat gezeigt, welche Nachfrage gerade in solchen Spezialmaterien besteht.

Hervorzuheben sind insoweit BEPS-Maßnahmen (Base Erosion and Profit Shifting) und (internationale) staatliche Gegenmaßnahmen gegen aus deren Sicht unliebsame Gewinnverkürzungen und -verlagerungen, die Bewertung und Verwertung von Intellectual Property (IP) sowie der zunehmende Einfluss des Datenschutzes hierauf, schließlich auch die Einflüsse der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes in Steuerrechtsfragen sowie des Bundesgerichtshofes in Fragen des Steuerstrafrechts.

Die große Resonanz zu diesen und weiteren Tagungsthemen hat die Notwendigkeit dieser Veranstaltungsreihe gezeigt, und es ist den Veranstaltern ein großer Dank hierfür abzustatten, vor allem auch für die nunmehr Entscheidung, diese Tagung ab sofort jährlich fortzusetzen, nämlich bereits mit einer neuen Tagung und hoffentlich genauso vielen Experten und interessierten Teilnehmern im Jahr 2017.

In gleicher Weise ist dem WCLF für die Idee und das Engagement bei der Vorbereitung der Tagungen zu danken! Es bleibt zu hoffen, dass es nicht der einzige Themenbereich bleibt, den der WCLF anpackt und zu internationaler Beachtung präsentiert!

Karlsruhe

Prof. Dr. Jürgen Graf
Stellv. Vors. Richter am BGH

Wissenschaftlicher Beirat

Prof. Dr. Peter Chroczel M.C.J, München

Prof. Dr. Oliver Fehrenbacher, Konstanz

Prof. Dr. Jürgen P. Graf, StvVRiBGH, Karlsruhe

Prof. Dr. Hans van den Hurk, Maastricht

Prof. Dr. Lorenz Jarass MSc, Wiesbaden

Prof. Dr. Carsten Pohl LL.M, Düsseldorf

Prof. Dr. Günter Reiner RiOLG a.D, Hamburg

Prof. Dr. Roman Seer, Bochum

Prof. Dr. Ulrich Voß, Würzburg

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort.....	V
Wissenschaftlicher Beirat.....	VII
International Tax Introduction and Overview	1
<i>Prof. Dr Hans van den Hurk</i>	
Tagungsbericht zur 3. WCLF – Konferenz Tax and Intellectual Property	3
<i>Dr. Andreas Striegel, Prof. Wolfgang W. Kraft PhD</i>	
Risikoanalyse der zu erwerbenden IP-Struktur – Anpassungsmöglichkeiten und Kosten.....	11
<i>Dr. Matthias Hogh</i>	
M&A Transaktionen – zivil- und steuerrechtliche Aspekte von der Due Diligence bis zum Transaktionsvertrag.....	31
<i>Dr. Oliver von Schweinitz, Jan-Hendrik Pfeiffer</i>	
Die Zurechnung von Lizenzen zu Betriebsstätten nach dem AOA	61
<i>Dr. Mathias Schönhaus</i>	
Kriterien zur Bewertung von Lizenzen und die Markenlizenzentscheidung des BFH	85
<i>Dr. Ulrike Bär, Dr. Johannes Graf von Ballestrem</i>	
Deutsche Muttergesellschaften stärken, Steueroasen (z.B. Patentboxen) austrocknen.....	107
<i>Prof. Dr. Lorenz Jarass</i>	
Praxisfälle: IP-Zuordnung bei M&A Transaktionen und Umwandlung	127
<i>Dr. Andreas Knebel</i>	

Intellectual Property als Werkzeug der Steueroptimierung bei M&A-Transaktionen	151
<i>Dr. Carsten Heinz</i>	
Ausgewählte rechtliche Probleme beim Kauf IP-intensiver Unternehmen	167
<i>Dr. Steffen Schniepp, Dr. Christian Hensel</i>	
Schutz vor Steuerrisiken durch W&I Versicherungen – aktuelle Trends	187
<i>Susan Günther, Volker Junge</i>	
Die Zukunft von Patentboxen.....	195
<i>Cuno Wittrock, Gerrit-Jan Hop</i>	
Steuerstrafrecht und Unternehmenskauf.....	235
<i>Dr. Ocka Stumm</i>	
IP-Strukturierung nach M&A Deals – aktuelle Entwicklungen unter Berücksichtigung von BEPS	249
<i>Dr. Richard Schmidtke</i>	
Das unternehmenseigene Tax CMS – auch im Bereich der IP-Besteuerung?.....	263
<i>Dr. Ruprecht Freiherr von Uckermann</i>	
Autorenverzeichnis.....	275

International Tax Introduction and Overview

Prof. Dr Hans van den Hurk

It was 2009 when Prof Wolfgang W. Kraft Ph.D founded the World Council for Law Firms & Justice as an initiative to find answers with respect to tax and tax policy. WCLF has attracted a lot of attention in the world, and not just from academics but also from practitioners. Apparently there was a need for such an organisation dealing with these for every financial specialist very important subjects. I am a member since a couple of years and was asked to host part of the 2016 IP conference in Frankfurt which took place at October 16.

For me it was a great experience and an honour to host part of this conference since the subject is the one subject which is under attention of any tax authority in the world. In the current days IP and taxation is still perceived to be guided by IP law which means that whenever IP is being managed from let us say the BVI, the tax authorities have to follow this. But last couple of years a tsunami of new initiatives has reached the tax shores which is going to change the landscape forever. First of all, we have seen the OECD initiatives on Base Erosion and Profit Shifting of which the Actions 8-10 especially attract attention since they deal a.o. with the valuation of IP and defines the so-called DEMPE functions. But also Action 6 will have an influence on IP because just holding IP via a corporation as it happened in the past, is going to be difficult if the choice of the IP location has amongst others been made for tax reasons. I refer to the new Multilateral Instrument for those who want to learn more on a.o. PPT and (S)LOB. Further on also Actions 2 and 3 will play a role in changing old fashioned tax structuring.

Further on, also the European Commission Competition Department plays a role by challenging old fashioned US tax structures where the IP has effectively been located in a tax haven. Here the main idea is that it cannot be rational to locate something as valuable as IP in an offshore and therefore the European Commission believes that countries which accept these structures have given a selective treatment to these companies paid from state resources and the benefit should therefore be recovered. The European Commission is

not very conclusive and I don't believe these cases will be fully won by the European Commission, but still companies have to deal with this.

Last but not least, the United Nations Tax Committee, forgotten by many but more important than even more tax lawyers believe, has introduced many new rules with respect to IP. From the changed UN Transfer Pricing Manual to the new PPT which will be incorporated in Article 1 of the UN Model Tax Convention, IP will attract full attention of the majority of the states still applying the UN Model.

Hosting the day in Frankfurt meant discussing with the top practitioners of Germany so many IP and IP related subjects. We discussed state aid issues, DEMPE functions, the role of countries like the Netherlands and many others in a very positive atmosphere. Everybody spoke about their concerns without restrictions and shared their personal opinions, which was great. The debate was uncommonly transparent and this will have added a lot of value to all practitioners joining us in Frankfurt.

Prof. Kraft and team, thank you very much for organising this. I am really looking forward to the next conference.

Tagungsbericht zur 3. WCLF – Konferenz Tax and Intellectual Property

Dr. Andreas Striegel, Prof. Wolfgang W. Kraft PhD

Die WCL *Frankfurter* Tax-Gespräche – Immaterielle Werte als zentrale Komponente internationaler Steuerstrategien – knüpfte bei zahlreichen TeilnehmerInnen sowie insbesondere unter erneut geschlossener Beteiligung der BigFour am 18.10.16 im Sheraton Frankfurt Congress Hotel an die erfolgreichen Veranstaltungen in 2012 und 2014 an und befasste sich mit Gestaltungsmöglichkeiten und Grenzen bei der steuerlichen Behandlung von geistigem Eigentum.

Zwei Paneldiskussionen mit profilierten Steuerrechts- und IP-Experten zeigten gegenwärtige Entwicklungen und Perspektiven auf. In acht Workshops wurden aktuelle Fragestellungen anhand von praxisrelevanten Beispielen vertieft.

1 Immaterielle Werte und Verständigungsverfahren – Herausforderungen durch das BEPS-Projekt

Herr Arnim Hilse c/o BZSt leitete die Veranstaltung mit diesem Impulsvortrag ein. Besonders wurden die ersten Erfahrungen und Herausforderungen durch das BEPS-Projekt diskutiert und problematisiert, auf welche in der gesamten Tagung zurückgegriffen wurde.

2 Die erste Panel-Runde

Die erste Runde widmete sich der „Behandlung von IP in der M&A Transaktion“ mit aktuellen praktischen Problemschwerpunkten.

RA StB Dr. Alexander Schwahn LL.M c/o Freshfields startete zunächst mit einer „Überblicksanalyse der IP Strukturen“. IP-Rechte in M&A Transaktio-

nen spielen nach wie vor eine zentrale Rolle bei der Ausgestaltung der steuerlichen Transaktionsstruktur. Gestaltungsmöglichkeiten begegnen zunehmend Risiken, die sich aus BEPS und State Aid Investigations zusammensetzen. Die Funktionsweise der Strukturen wird auf den jeweiligen Ebenen der typischerweise betroffenen Staaten (Quellenstaat, Zwischenstaat und Off-Shore-Staat) durch unterschiedliche BEPS-Maßnahmen angegriffen. Diese Stoßrichtungen der BEPS-Maßnahmen wurden im anschließenden und vertiefenden Workshop mit den Teilnehmern an Hand typischer Strukturen diskutiert. RA StB Dr. Ruprecht von Uckermann LL.M c/o Ernst & Young weist aus seiner aktuellen Praxis auf die zunehmend gewichtigen Risiken aus der Due Diligence mit speziellem Bezug zu internationalen IP-Strukturen hin. Neben „vernachlässigter“ Compliance, etwa im Falle ausgelaufener Freistellungsbescheinigung, tritt zunehmend falsche Würdigung von Verträgen auf. Nicht selten lässt die Unternehmensstruktur einen adäquaten Prozess für eine zureichende Abstimmung zwischen Procurement, Buchhaltung und Tax Department vermissen. Diese Defizite führen auch zu einer steigenden Bedeutung steuerstrafrechtlicher Risiken. Insbesondere im Interessengegensatz zwischen Verkäufer und Käufer steigert sich die Sensibilität der beteiligten Parteien mit Bezug zum Steuerstrafrecht, was zum Teil transaktionsentscheidenden Charakter einnimmt. Grundelemente eines steuerlichen Kontrollsystems sind für den sorgsam Transaktionsbeteiligten unerlässlich. Darauf bauten die Ausführungen von RA FASStR StB Dr. Andreas Knebel c/o White & Case und RA StB Dr. Matthias Grundke LL.M c/o Siemens auf und stellen die zentralen praktischen Probleme im weiteren typischen Transaktionsverlauf dar. Dabei folgt der Identifizierung der IP insbesondere deren Bewertung, die abteilungsübergreifend insbesondere auf der IFRS-Bewertung aufbaut. Im Vorgriff auf den detaillierenden Workshop wurde die Koordination aller beteiligten Fachrichtungen anschaulich dargestellt.

RA Dr. Steffen Schniepp c/o PwC Legal rundete die Thematik mit aktuellen juristischen Querbeziehungen von IP im Kaufvertrag ab. Insbesondere wurde problematisiert, ob typische Garantieklauseln das zunehmende Schutzbedürfnis der Käuferseite hinreichend abbilden können und ob eine Versicherbarkeit eine Alternative begründen könnte. Nicht zuletzt wurde der zunehmende Einfluss des Datenschutzrechtes auf die Bewertung und Verwertung von IP eingegangen. RA FASStR StB Dr. Andreas Striegel LL.M c/o Mainfort spannte schließlich den Bogen der bislang vorgetragenen Brennpunkte der IP im Rahmen von M&A-Transaktionen. Unter Einbeziehung des Publikums und insbesondere Herrn Arnim Hilse wurde herausgearbeitet, dass die aggressive Steuergestaltung durch internationalen IP-Optimierung keineswegs mehr im

Vordergrund der in Deutschland steuerpflichtigen Unternehmen steht. Die Risikobegrenzung bei drohender Doppelbesteuerung, Vermeidung von Exit Tax und Post Merger-Integration stehen zunehmend auch zur Vermeidung jedweder strafrechtlicher Vorwürfe im Vordergrund. Die Rechtsunsicherheit durch BEPS wie auch die derzeit nicht abschätzbaren Wirkungen der State Aid-Rückforderungen wird dabei in Kauf genommen – vermeidbar ist sie ohnehin nicht.

3 Die Workshops

Mit diesen Problemschwerpunkten wurden die Teilnehmer in die vertiefenden und parallel gehaltenen Workshops „entlassen“:

RA Dr. Steffen Schniepp, RA Dr. Christian Hensel LL.M, beide c/o PwC Legal, sowie RA StB Thomas Schmidt LL.M c/o PwC beschäftigten sich mit ihren Teilnehmern mit den typischen rechtlichen und steuerlichen Problemen beim Kauf IP-intensiver Unternehmen. Die Wirkungsweise der unterschiedlichen IP-Garantie-Regelungen in M&A-Verträgen wurde an Hand von Beispielen diskutiert und abgewogen. Die Abwägung fokussierte sich dabei auf die unterschiedlichen Rechtsfolgen, insbesondere den Umstand, ob entgener Gewinn mit umfasst wird. Diese Schutzvorschriften für den Käufer begründen die Basis für die – nicht nur steuerlich, sondern oft wirtschaftlich zwingenden – Post-Merger-Integration von IP, was nicht nur zu Verlagerung, sondern auch eine IP-Repatriation zur Folge hat. Ein besonderer Schwerpunkt bildet die Problematik des Datenschutzes, welcher insbesondere beim Asset-Deal eine Bewertung, Analyse und Übertragung von IP erschweren kann. Die Übertragung von Nicht-Listendaten im Zuge eines Asset Deals ohne die Einwilligung der betroffenen Kunden ist z.B. nur dann datenschutzrechtlich zulässig, wenn nach der sog. Widerspruchslösung verfahren wird.

RA FASr StB Dr. A. Knebel c/o White&Case sowie RA StB Dr. M. Grundke LL.M c/o Siemens erarbeiteten mit ihren Teilnehmern an Hand anschaulicher und typischer Praxisfälle zunächst die Problematik der Zuordnung von IP bei M&A Transaktionen. Die Purchase Price Allocation (PPA) und die Identifikation und hierauf basierenden Zuordnung der IPRs beeinflusst Wertverteilung innerhalb Gesamtkaufpreis und damit natürlich die (internationale) Allokation von Anschaffungskosten und Abschreibungsbeträgen. Erst nach diesen Vorarbeiten ist etwa an eine steuerlich interessante Bündelung von IP in niedrig besteuerten Gesellschaften (an steuergünstigem Standort)

zur Optimierung der Konzernsteuerquote zu denken. Diese Weichenstellung für Post Closing-Integrationsmaßnahmen einzelner Zielgesellschaften kann dann durch Herausverschmelzung (Up-stream-Merger), Verschmelzung einer ausländischen Körperschaft mit inländischer BS oder Einbringung in Tochtergesellschaft vor Herausverschmelzung umgesetzt werden.

StB Cuno Wittrock c/o Loyens Loeff NL und StB Gerrit-Jan Hop c/o Novio Tax NL stellten die aktuellen Regelungen, Wechselwirkungen und Möglichkeiten der niederländischen Patentboxen für die internationale Unternehmensstrukturierung vor. Besonders wurde dabei auf die Zukunft von Patentboxen nach dem Modified Nexus Approach eingegangen. Die Regelungen sind dabei für in den Niederlanden aktive Unternehmen nach wie vor sehr interessant. Da eine reine künstliche Gestaltung ohne wirtschaftlichen Hintergrund nicht möglich ist, wird von einer verlässlichen Fortgeltung – auch unter Berücksichtigung ständiger und zuletzt grundlegender gesetzlicher Änderungen – auszugehen.

RA StB Dr. Alexander Schwahn LL.M und RA Dr. Mauritz von Einem c/o Freshfields widmeten sich im Anschluss an die Panel-Diskussion im Workshop der detaillierten Konzernsteuerquotenoptimierung durch IP- Strukturierung in Zeiten von BEPS und State Aid Investigations an Hand anschaulicher und typischer internationaler Gestaltungsstrukturen. Die massive Änderung des Steuerklimas wurde zunächst an Hand der Stoßrichtung der BEPS Maßnahmen ^[1] und deren Ansatzpunkte der BEPS Maßnahmen diskutiert und schließlich der Stoßrichtung der State Aid Investigations der EU Kommission gegenübergestellt. Dieses Beihilfeverbot setzt eine dreistufige Prüfung der Selektivität voraus, die schließlich in einen Überblick über ausgewählte Strukturen großer MNE Apple, McDonald's, Google und Starbucks mündeten. Die Folgen für die bisherigen Gestaltungsmaßnahmen in Form der „gefährdeten“ artifiziiellen Verrechnungspreis, der Hybrid Mismatch Arrangements, fiktive Betriebsausgaben (notional deductions) im internationalen Kontext sowie anderer präferentielle Steuersysteme wurden analysiert. Der Einfluss verbindlicher Auskunftsverfahren wird sich ebenso mindern wie derjenige von APAs. Insgesamt wird es deutlich mehr Transparenz geben (Informationsaustausch, RL 2015/2376 v. 8.12.2015). Nichtsdestotrotz sind als Gestaltungen nach wie vor Inlandslösungen über inländische IPCo in Gewerbesteuererose, Auslandslösung über ausländische IPCo, Lösungen über IP-Box sowie die Nutzung des bestehenden Steuergefälles möglich, realistisch und prüfenswert.

4 Aktuelle Rechtsprechung des BGH

Im Anschluss stellte der ehemalige WCLF-Gründungspräsident und derzeitige StvVRiBGH Prof. Dr. Jürgen P. Graf c/o I. SS die aktuelle Rechtsprechung des BGH zum Steuerstrafrecht dar. Insbesondere wurde auf die Problematik und Sichtweise eingegangen, die langjährigen steuerlichen Gestaltungen bei späterer Versagung der Anerkennung drohen. Besondere Bedeutung wurde dabei auf den Rückschluss von objektiven Kriterien auf den notwendigen *Vorsatz* gelegt.

5 Die zweite Panel-Runde

Die zweite übergreifende Panel-Runde wurde in einer sehr lebhaften Form und steter Einbeziehung des Publikums sowie insbesondere Herrn Arnim Hilse durch den auch international renommierten Prof. Dr. Hans van den Hurk c/o Universität Maastricht geleitet. StBin Astrid Kraus c/o Director Tax ThyssenKrupp AG referierte zum Thema „Strukturierung und Allokierung von IP bei M&A“ aus Unternehmenssicht und bestätigte insbesondere auch die Eindrücke des ersten Panels, wonach keineswegs die in der Presse betonte rein künstliche internationale Steuervermeidung durch IP im Vordergrund stehe, sondern vielmehr die Compliance. Erst eine solide Ausgangsbasis bietet die Basis für Gestaltungsmöglichkeiten, bei welcher oftmals steuerlich mögliche Vorteile durch wirtschaftliche Nachteile, zusätzliche Compliance Erfordernisse und schließlich verbleibende Risiken aufgewogen wird.

RA StB Dr. Oliver von Schweinitz LL.M c/o GGV – Grützmacher Gravert Viegener knüpfte an diese Basis an, die durch kaufvertragliche Regelungen abgesichert werden muss. StB Dr. Matthias Hogh c/o KPMG fokussiert sich dabei auf die „Risikoanalyse“ der zu erwerbenden IP Struktur & Anpassungsmöglichkeiten und Kosten, die für die Bereinigung von Prä-BEPS-Ansätzen der Verrechnungspreise anzupassen sind. Die Mechanik und Problematik der Ermittlung und Bewertung von Verrechnungspreisen wird sehr eindrucksvoll durch eine Heat Map, dargestellt, die in Abhängigkeit von der Einschätzung der Unternehmensführung zu den unterschiedlichen Funktionen abzuleiten und zu individualisieren ist. RA FASStR StB Dr. Mathias Schönhaus c/o Hogan Lovells zeigte die Ansätze auf, die sich durch Umwandlungsmöglichkeiten und -lösungen mit IP-Bezug ergeben können und eine charmante Umsetzung einer Post-Merger-Integration begründen kann.

RA StB Volker Junge c/o Mayer Brown LLP spannt den Bogen mit dem Thema „Vertragsgestaltung und (Steuer-) Versicherungen“, welche nunmehr auch im Bereich der IP von zunehmender Bedeutung ist und eine Absicherung der vorstehend ausführlich analysierten Probleme geben kann und eine Deal-Sicherheit begründet.

6 Die nächsten Workshops

Die vertiefenden Workshops beschäftigten sich bei StB Dr. Richard Schmidtke CFA c/o Deloitte mit der IP Strukturierung nach M&A Deals. Die Post-Merger-Optimierung wurde durch Case-Studys anschaulich dargestellt und jeweils durch die aktuellen Entwicklungen unter Berücksichtigung von BEPS überprüft.

RA StB Dr. O. von Schweinitz LL.M c/o GGV stellte seinen Teilnehmern den Ablauf der M&A Transaktion von der Due Diligence bis zum Transaktionsvertrag dar und leitete dabei die IP-spezifischen Probleme aus zivilrechtlicher Sicht unter Berücksichtigung von steuerlichen Aspekten in jedem Verfahrensstadium ab. Besondere Bedeutung kam dabei auch der Bedeutung von Patentrechtsverletzungen, deren Heilung sowie die Durchsetzbarkeit von IP bei.

RA FASr StB Dr. M. Schönhaus Hogan Lovells c/o LLP diskutierte mit seinen Teilnehmern die Zurechnung von Lizenzen zu Betriebsstätten nach dem AOA. Diese Ausgangsbasis ist durch nachgelagerte Umwandlungsmöglichkeiten zu optimieren. Dabei gestalten sich IP oftmals als Umwandlungshindernis, weil die Zuordnung von IP zu Unternehmensteilen Streitbar und schwierig ist, davon oft die Subsumption von IP als isolierter Teilbetrieb abhängt und schließlich die ebenfalls Streitbare Bewertung von IP bei Umwandlungen zu Risiken bei der Bewertung nachteiliger Folgen führt. Auf die umsatzsteuerliche Würdigung bei Umwandlungen mit IP-Bezug, insbesondere das Vorliegen von nichtsteuerbaren Geschäftsveräußerungen wurde besonders eingegangen, da hier ein großes Risikopotenzial liegt.

RA Dr. Johannes Graf Ballestrem LL.M und RAin FAinStR Dr. Ulrike Bär LL.M c/o Osborne Clarke entwickelten und diskutierten schließlich mit ihren Teilnehmern die Kriterien zur Bewertung von Patentlizenzen und die Markenlizenzentscheidung unter Berücksichtigung der aktuellen BFH-Rechtsprechung. Die Bewertung ist zentraler Ausgangspunkt sowohl der Risikoanalyse

und Kaufvertragsgestaltung als auch bei den daran ansetzenden Post-Merger-Integration oder Optimierungsbemühungen.

7 Fazit

Die 3. WCLF-Konferenz brainstormte diese Themen in zwei Panel-Runden mit insgesamt acht Workshops zu besonderen Themen sehr agil. Der Tagungsband gewährleistet die Nacharbeit. **Weitere Termine** – nunmehr jährlich – **03.04.2017 Unternehmenssteuerrecht** sowie 21.03.2018 **Digitales Business im WCLFlaggschiff** Westin Grandhotel.

Die Herausgeber danken Frau Dr. Angelika Schulz, Gesamtschriftleiterin, für ihr Engagement und die hilfreichen Hinweise zum Erstellen dieses Bandes.

Risikoanalyse der zu erwerbenden IP-Struktur – Anpassungsmöglichkeiten und Kosten

Dr. Matthias Hogh

1 Einleitung

Am 05.10.2015 hat die OECD ihre finalen Berichte zu dem 15-Punkte-Maßnahmenpaket gegen die Aushöhlung von Steuerbemessungsgrundlagen und Gewinnverlagerungen (Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)) veröffentlicht. Ein Ausgangspunkt der OECD-Berichte waren Steuerplanungsstrategien multi-nationaler Konzerne, insbesondere im Bereich der Einkünfte aus immateriellen Werten, die in der Vergangenheit zu beobachten waren. Um Gewinnverkürzungen und -verlagerungen künftig einzudämmen, verfolgen die BEPS-Maßnahmen das Ziel, die Besteuerungsrechte der Staaten mit wirtschaftlicher Aktivität zu verknüpfen. Die Besteuerung des Gewinns soll demnach in dem Land erfolgen, in dem auch die Wertschöpfung stattgefunden hat.

Im Rahmen von Umstrukturierungen im Zusammenhang mit immateriellen Wirtschaftsgütern ist insbesondere die Zuordnung der Wirtschaftsgüter von wesentlicher Bedeutung. In Zeiten vor BEPS waren die den immateriellen Wirtschaftsgütern zugrundeliegenden Verträge von besonderer Bedeutung. Es wurde unterstellt, dass dort wo die Vertragspartner der IP (Intellectual Property) Verträge sitzen, auch immaterielle Wirtschaftsgüter vorhanden waren und sie dort genutzt wurden. Danach konnte es dazu kommen, dass die Verteilung der Wertschöpfung innerhalb eines Konzerns ungleichmäßig erfolgte. Im Rahmen von BEPS ist nunmehr zu beobachten, dass die Verteilung der Wertschöpfung innerhalb eines Konzerns auf Grundlage der ökonomischen Bedeutung der einzelnen Funktionen oder verbundenen Unternehmen und der Risikotragung erfolgt. Diese aktuellen Entwicklungen geben Anlass, die neuen Herausforderungen durch BEPS im Rahmen der Übertragung und Überlassung von immateriellen Werten näher zu betrachten. Ziel des vorliegenden Beitrags ist es, die steuerlichen Konsequenzen aus dem

(grenzüberschreitenden) Transfer von immateriellen Wirtschaftsgütern aufzuzeigen und die in den BEPS-Maßnahmen enthaltenen Anforderungen hinsichtlich Substanz darzustellen. Darauf aufbauend sollen Hinweise für die Beraterpraxis gegeben werden.

2 Der Transfer von immateriellen Wirtschaftsgütern

2.1 *Immaterielle Wirtschaftsgüter*

Eine Definition für den Begriff des immateriellen Vermögensgegenstandes bzw. Wirtschaftsgutes findet sich weder im Handelsgesetzbuch (HGB) noch im Einkommensteuergesetz (EStG). Nach § 266 HGB gehören zu den immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens:

1. selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte;
2. entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten;
3. Geschäfts- oder Firmenwert;
4. geleistete Anzahlungen.¹

Für steuerrechtliche Zwecke kommen als immaterielle Wirtschaftsgüter Rechte, rechtsähnliche Werte und sonstige Vorteile in Betracht.² Zusammenfassend können immaterielle Wirtschaftsgüter in rechtlich geschützte und ungeschützte Wirtschaftsgüter unterteilt werden.³

2.2 *Steuerbilanzielle Behandlung immaterieller Wirtschaftsgüter*

Immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sind in der Steuerbilanz nach § 5 Abs. 2 EStG anzusetzen, wenn sie entgeltlich erworben wurden.

Ein immaterielles Wirtschaftsgut ist entgeltlich erworben, wenn es durch ein Rechtsgeschäft gegen Hingabe einer Gegenleistung übergegangen oder eingeräumt worden ist.⁴ Nach dem Wortlaut des § 5 Abs. 2 EStG muss die Gegen-

1 Adrian, in Prinz/Kanzler, NWB BilStRecht, Rz. 3140.

2 R 5.5 EStR (2012).

3 Wehnert, IStR 2007, 558; Jochimsen/Bildstein, Ubg 2014, 301.

4 R 5 Abs. 2 S. 2 EStR (2012).

leistung nicht in einer Geldzahlung bestehen; vielmehr kann auch die Einräumung eines sonstigen Vorteils, wie z.B. die Einräumung eines Nutzungsrechts, in Betracht kommen. Zudem ist keine einmalige Zahlung erforderlich, sodass auch wiederkehrende Zahlungen als Gegenleistungen möglich sind. Wiederkehrende Leistungen die im Zusammenhang mit Nutzungsrechten stehen, müssen jedoch als Entgelt für die Einräumung des Nutzungsrechtes gewährt werden und nicht für die Nutzung als solche.⁵

Immaterielle Wirtschaftsgüter, die nicht entgeltlich erworben wurden oder welche selbst hergestellt wurden, unterliegen einem steuerlichen Ansatzverbot. Diese Aufwendungen sind nach § 4 Abs. 4 EStG als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben zu erfassen.⁶

2.2.1 Zuordnung von IP für steuerliche Zwecke - rechtliche und wirtschaftliche Zuordnung

Für die steuerliche Zurechnung von immateriellen Wirtschaftsgütern und mit diesen verbundenen Steueransprüchen ist es notwendig, zwischen dem wirtschaftlichen und rechtlichen Eigentum zu unterscheiden.⁷

Nach § 39 Abs.1 AO sind Wirtschaftsgüter grundsätzlich dem Eigentümer nach Maßgabe des Privatrechts zuzurechnen. Bei immateriellen Wirtschaftsgütern ist dies der Berechtigte.⁸ Bei geschützten immateriellen Wirtschaftsgütern, wie z.B. Marken, gilt derjenige als rechtlicher Eigentümer, der im Markenregister als an der Marke voll oder teilumfänglich berechtigt hervorgeht und grundsätzlich ein ausschließliches Benutzungsrecht hat, sodass Dritte nicht ohne seine Zustimmung identische Zeichen im Geschäftsverkehr verwenden dürfen.⁹ Abweichend vom zivilrechtlichen Eigentum wird in § 39 Abs.2 Nr.1 AO das wirtschaftliche Eigentum normiert. Danach wird ein Wirtschaftsgut dem wirtschaftlichen Eigentümer zugerechnet, wenn dieser die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den zivilrechtlichen Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann.

5 Adrian, in Prinz/Kanzler, NWB BilStRecht, Rz. 3160.

6 BFH, Urteil v. 8.9.2011 IV R 5/09, BStBl 2012 II 122.

7 Wehnert, IStR 2007, 559.

8 Drüen, in: Tipke/Kruse, AO § 39, Rn. 20.

9 Wehnert, IStR 2007, 559; Rouenhoff, IStR 2012, 23.

Während der rechtliche Eigentümer eines immateriellen Wirtschaftsgutes nicht unbedingt an den Aufwendungen für die Entwicklung des Wirtschaftsgutes beteiligt sein muss, muss der wirtschaftliche Eigentümer eines immateriellen Wirtschaftsgutes maßgeblichen Einfluss auf den Entwicklungsprozess haben und sämtliche in diesem Prozess auftretende Risiken tragen. Folglich ist es möglich, dass der rechtliche Eigentümer lediglich die Verwaltung von immateriellen Wirtschaftsgütern betreut.¹⁰

2.2.2 Übertragung und Nutzungsüberlassung von immateriellen Wirtschaftsgütern und deren steuerliche Auswirkungen

Zivilrechtliche und wirtschaftliche Übertragung

Verbundene Unternehmen oder fremde Dritte können immaterielle Wirtschaftsgüter je nach ihrer Ausgestaltung zivilrechtlich erwerben. Insbesondere gewerbliche Schutzrechte wie Patentrechte und Markenrechte sind unter Beachtung von möglichen Sonderregelungen (z.B. § 9 S. 2 PatG, § 27 MarkenG) grundsätzlich wie Forderungen durch Abtretung i.S. der §§ 413, 398 ff. BGB zu erwerben.¹¹

Da aufgrund des Aktivierungsverbotes des § 5 Abs. 2 EStG Forschungs- und Entwicklungskosten in der Steuerbilanz nicht aktiviert werden dürfen, führt der Verkauf eines immateriellen Wirtschaftsguts regelmäßig zur Aufdeckung stiller Reserven.¹² Gleiches gilt für die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an immateriellen Wirtschaftsgütern, da diese einen Realisationsakt darstellt.¹³

Grundsätzlich werden Nutzungsrechte durch ein Dauerschuldverhältnis etwa im Wege der Lizenzierung begründet. Da es sich bei diesen um schwebende Geschäfte handelt, die nicht bilanziert werden dürfen, kommt eine Aktivierung grundsätzlich nicht in Betracht. Anders ist der Fall jedoch zu beurteilen, wenn es durch die Einräumung des Nutzungsrechts zu einem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums kommt.¹⁴ Dafür muss ein Übertragungsgeschäft

10 Wehnert, IStR 2007, 559.

11 Engler/Kachur, in: Vögle/Bortzell/Engler, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel O, Rz. 131.

12 Engler/Kachur, in: Vögle/Bortzell/Engler, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel O, Rz. 132.

13 Jochimsen/Bildstein, Ubg 2014, 304.

14 Adrian, in: Prinz/Kanzler, NWB BilStRecht, Rz. 3182 ff.

im Sinne eines Rechtskaufs vorliegen. Dies ist der Fall, wenn die Nutzungsüberlassung wirtschaftlich eine Veräußerung des Schutzrechtes darstellt; etwa wenn das Schutzrecht für die gesamte Schutzdauer exklusiv überlassen wird, sodass bei Vertragsablauf nichts mehr zurückzugeben ist.¹⁵ Das Nutzungsrecht soll dem Berechtigten durch Vertrag endgültig verbleiben. Zu einem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums kommt es folglich nicht, wenn der Verbleib des Nutzungsrechts beim Berechtigten ungewiss ist und demnach die Möglichkeit eines Rückfalls des Rechts an den Übertragenden besteht.¹⁶ Rückfallklauseln oder Kündigungsrechte, die erst nach Eintritt der Wertlosigkeit des Rechts eingreifen oder den Rücktrittsrechten eines Kaufvertrags entsprechen, sind jedoch unschädlich.¹⁷ Folglich kann es auch bei Nutzungsrechten zu einer Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums und mithin zu einer Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven kommen. Eine Besteuerung der im immateriellen Wirtschaftsgut enthaltenen stillen Reserven unterbleibt lediglich in den Fällen, in denen eine Buchwertfortführung etwa nach § 6 Abs. 5 EStG explizit möglich ist. Der übernehmende Rechtsträger hat das erworbene bzw. erhaltene immaterielle Wirtschaftsgut mit den Anschaffungskosten zu bilanzieren.¹⁸

Zudem führt die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an immateriellen Wirtschaftsgütern dazu, dass die übernehmende Person nicht auf eine eingeräumte Nutzungsbefugnis angewiesen ist, sondern vielmehr das Wirtschaftsgut aufgrund eines originären Rechts nutzt. Für die laufende Besteuerung bedeutet dies, dass sie an die übertragende Person keine Entgelte oder Lizenzen zahlt. Etwaige Folgezahlungen sind vielmehr als Entgelt für die Übertragung des immateriellen Wirtschaftsgutes anzusetzen.¹⁹

Zeitlich begrenzte Nutzungsüberlassung

Immaterielle Wirtschaftsgüter können einem verbundenen Unternehmen oder fremden Dritten zudem im Rahmen einer zeitlich begrenzten Nutzungsüberlassung gegen Gewährung eines dem Fremdvergleich standhaltenden Nutzungsentgeltes zur Verfügung gestellt werden. Durch die zeitlich begrenzte

15 FG Münster, Urteil v. 15.12.2010, 8 K 1543/07 E, DStRE 2011, 1309; Wallis in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 5, Rn. 1202.

16 BFH, Urteil v. 23.04.2003, IX R 57/99, BFH/NV 2003, S. 1311.

17 FG Münster, Urteil v. 15.12.2010, 8 K 1543/07 E, DStRE 2011, 1309; Jochimsen/Bildstein, Ubg 2014, 302.

18 Jochimsen/Bildstein, Ubg 2014, 304.

19 Jochimsen/Bildstein, Ubg 2014, 304.

Nutzungsüberlassung kommt es in Abgrenzung zu einer dauerhaften Überlassung nicht zu einem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums. Demnach sind Nutzungsentgelte nicht als Aufwendungen für den Erwerb des Nutzungsrechts und folglich nicht als Anschaffungskosten zu qualifizieren. Typisch sind laufende Nutzungsentgelte wie Lizenzgebühren. Etwaige Vorauszahlungen sind über Rechenabgrenzungsposten nach § 5 Abs. 5 EStG zu erfassen.²⁰ Bei dem Überlasser führen Einkünfte aus der vorübergehenden Überlassung von immateriellen Wirtschaftsgütern, wie zum Beispiel Patentrechten, grundsätzlich zu Einkünften aus § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG bzw. zu inländischen Einkünften i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f EStG. Zu einer Aufdeckung stiller Reserven und einer Besteuerung eines Gewinns aus einer Veräußerung oder einer endgültigen Rechtsübertragung kommt es demnach nicht.²¹

Der Nutzer des immateriellen Wirtschaftsgutes kann die Lizenzzahlungen, die an den Überlasser zu zahlen sind, als Betriebsausgaben i.S.d. § 4 Abs. 4 EStG berücksichtigen, soweit sie der Erzielung von Einnahmen dienen. Für gewerbesteuerliche Zwecke werden die Nutzungsentgelte dem Gewerbeertrag nach § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG teilweise hinzugerechnet.

2.2.3 Grenzüberschreitende Lizenzzahlungen

Bedeutung von immateriellen Wirtschaftsgütern für die Verrechnungspreise

Zwischen international verbundenen Unternehmen kommt es regelmäßig zu Geschäftsbeziehungen. Die „Entwicklung, Übertragung und Überlassung immaterieller Wirtschaftsgüter“ stellt einen wesentlichen Bestandteil der grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen dar. Um angemessene Verrechnungspreise bestimmen zu können, ist die Zurechnung von immateriellen Wirtschaftsgütern bzw. der durch die Wirtschaftsgüter erzielten Wertschöpfungsbeiträge im internationalen Konzern von besonderer Bedeutung.²² Dabei ist neben der rechtlichen und wirtschaftlichen Zurechnung von Wertschöpfungsbeträgen gegebenenfalls auch eine funktionale oder ökonomische Zurechnung zu beachten.²³ Aus der Rechtsprechung des BFH zur Überlassung von Konzernnamen ergibt sich, dass betreffend der Entgeltfähigkeit von

20 Adrian, in Prinz/Kanzler, NWB BilStRecht, Rz. 3185.

21 Jochimsen/Bildstein, Ubg 2014, 305.

22 Wehnert, IStR 2007, 558; Rouenhoff, IStR 2012, 22.

23 Rouenhoff, IStR 2012, 22 ff.

besonderer Bedeutung ist, wer maßgebend zur Bekanntmachung und zum Erhalt der Marke beigetragen hat.²⁴ Danach kann sich möglicherweise der Fall ergeben, dass ein Unternehmen eines Konzerns, welches übermäßig zu einer Marke beigetragen hat, für Zwecke der Verrechnungspreise Wertschöpfungsbeträge der Marke zugerechnet bekommt, ohne dass das Unternehmen wirtschaftlicher Eigentümer an dieser wird.²⁵

Die Zins- und Lizenzrichtlinie

Hintergrund der Zins- und Lizenzrichtlinie²⁶ ist es, die Einmalbesteuerung von Lizenzzahlungen zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten der EU zu gewährleisten. Dies geschieht, indem der Quellenstaat der Zahlung auf sein Besteuerungsrecht verzichtet und das Besteuerungsrecht im Staat des Nutzungsberechtigten bestehen bleibt. Die Richtlinie wurde in § 50g EStG umgesetzt.²⁷ Voraussetzung für die Quellensteuerbefreiung ist nach § 50g Abs. 1 S. 3 EStG, dass Gläubiger und Schuldner der Lizenzzahlung verbundene Unternehmen oder deren Betriebsstätten sind. Verbundene Unternehmen sind nach § 50g Abs. 3 Nr. 5 Buchst. b EStG solche, bei denen eine unmittelbare Beteiligung von mindestens 25 % am Kapital vorliegt. Eine indirekte Beteiligung zwischen zwei Unternehmen ist nur dann möglich, wenn an diesen eine gemeinsame Muttergesellschaft mindestens 25 % der Kapitalanteile hält. Folglich kommt eine Quellensteuerbefreiung auf Lizenzgebühren dann nicht in Betracht, wenn zwischen Gläubiger und Schuldner der Gebühren nur eine mittelbare Beteiligung über mehrere Stufen besteht. Sind die Voraussetzungen des § 50g EStG nicht erfüllt, kann eine Entlastung durch ein DBA möglich sein.²⁸

Patentboxen als „Steuersparmodell“

Forschung und Entwicklung und die dadurch geschaffenen immateriellen Wirtschaftsgüter werden als Wirtschaftsfaktor immer bedeutender. Daher ist es nicht verwunderlich, dass Staaten gewillt sind, für Unternehmen Anreize

24 BFH v. 9.8.2000, I R 12/99, BStBl II 2001, 140; m.Anm Borstell/Voigt, IStR 2001, 54.

25 a.A. Rouenhoff, IStR 2012, 26, wonach die Konzepte der wirtschaftlichen und funktionalen Zurechnung zusammengeführt werden können.

26 Amtsblatt der Europäischen Union, Richtlinie 2003/49/EU des EU-Rates, L 157/49, 3.6.2003.

27 Rehfeld in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 50g, Rn. 3.

28 Rehfeld in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 50g, Rn. 15 ff.

zu schaffen, ihre Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten auszubauen oder in ihren Staat zu verlagern. Solche Anreize lassen sich durch Input-basierte Förderungen erzielen. Solche orientieren sich am tatsächlichen Ressourceneinsatz wie etwa den Personalkosten. Zudem können Förderungen Output-basiert am Innovationserfolg anknüpfen.²⁹ Insbesondere „Patentboxen“ werden von Staaten gerne als eine solche Output-basierte Förderungsstrategie eingesetzt. Regelungen zu Patentboxen sind u.a. bereits in Luxemburg, Großbritannien, Frankreich und den Niederlanden implementiert. Während sich bspw. der reguläre Körperschaftsteuersatz in den Niederlanden auf 25 % beläuft, liegt er bei Einkünften aus der Nutzung von geistigem Eigentum bei lediglich 5 %.³⁰

Innerhalb der EU können Zins- und Lizenzzahlungen durch die Anwendung der Zins- und Lizenzrichtlinie quellensteuerfrei von einem beliebigen EU-Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat fließen. Folglich ist es möglich, dass Zahlungen quellensteuerfrei in EU-Staaten mit Patentboxregelungen gelangen, in denen sie einer geringen Besteuerung unterliegen. Zudem ermöglicht die Zins- und Lizenzrichtlinie indirekt, dass Lizenzgebühren aus der EU steuerfrei in einen Drittstaat abfließen können, indem die Lizenzgebühren über einen EU-Staats geschleust wird, der eine Erhebung von Quellensteuer bei Übertretung der EU-Außengrenzen nicht vorsieht.³¹

Diese Gestaltungsmöglichkeiten werden auf Ebene der OECD kritisch betrachtet. Patentboxen als Sondersteuerregelung stehen unter Verdacht, eine künstliche Gewinnverlagerung zu bewirken. Der Verdacht begründet sich durch fehlende oder nicht ausreichende Aktivitätserfordernisse dieser Regelungen.³² Insbesondere Patentboxregelungen, die eine steuerliche Privilegierung auch dann gewähren, wenn Forschungstätigkeiten in einen anderen Staat ausgelagert wurden und lediglich eine Holdingstruktur verbleibt, sind kritisch zu betrachten.³³

29 Pross/Radmanesh, IStR 2015, 579 f.

30 Bannes/Cloer, BB 2016, S. 2013.

31 Fehling/Schmid, IStR 2015, 494 ff.

32 Becker, IStR 2014, 705 ff.

33 Fehling/Schmid, IStR 2015, 495.

Beschränkung und Ausschluss der Quellensteuerentlastung auf nationaler Ebene durch § 50d Abs. 3 EStG

§ 50d Abs. 3 EStG wurde eingeführt, um gegen eine missbräuchliche Inanspruchnahme des Abkommensrechts und des supranationalen Rechts vorgehen zu können.³⁴ Konkret bezieht sich die Regelung auf die missbräuchliche Erlangung einer Quellensteuerbefreiung nach DBA oder EU-Richtlinie durch die Zwischenschaltung ausländischer substanzloser Gesellschaften.³⁵ Eine Quellensteuerentlastung auf Lizenzgebühren nach DBA oder der Zins- und Lizenzrichtlinie bzw. § 50g EStG soll demnach nicht gewährt werden, wenn für die Einschaltung wirtschaftliche oder sonstige beachtliche Gründe fehlen.³⁶ § 50d Abs. 3 EStG sieht ein mehrstufiges Prüfverfahren vor, in dem zu prüfen ist, ob Bruttoerträge einer ausländischen Gesellschaft aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammen. Lizenzgebühren sollten dann aus der Tätigkeit einer ausländischen Gesellschaft stammen, wenn die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit von dieser ausgeführt wurde.³⁷ Klassische Patentboxen und andere Lizenzverwertungsgesellschaften weisen hingegen häufig keine eigenwirtschaftliche Tätigkeit auf, sodass ihnen in diesem Fall eine Quellensteuerbefreiung verwehrt wird.³⁸

3 Kriterien für schädlichen Steuerwettbewerb

Bereits 1998 hat die OECD mit dem Bericht „Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue“ einen Kriterienkatalog für mobile Einkünfte veröffentlicht, anhand dessen im Wesentlichen festgelegt wurde, ob Vorzugsteuerregelungen potenziell wettbewerbsschädlich sind oder nicht. Dieser Kriterienkatalog besteht aus vier Schlüssel- und acht Nebenfaktoren.³⁹

Die BEPS-Berichte setzen an diesen Schlüssel- und Nebenfaktoren an und verfolgen das Ziel, den schädlichen Steuerwettbewerb einzudämmen. Es soll erreicht werden, dass die Besteuerung am Ort der Wertschöpfung erfolgt, was regelmäßig dort ist, wo auch unternehmerische Substanz ist. Zusätzlich

34 Klein/Hagena in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 50d, Rn. 51.

35 Baumhoff/Liebchen, IStR 2014, 712.

36 Klein/Hagena in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 50d, Rn. 56.

37 Engers/Dyckmans, Ubg 2011, 930; Baumhoff/Liebchen, IStR 2014, 713.

38 BMF v. 24.1.2012, BStBl I 2012, 171 Tz. 5.3; Baumhoff/Liebchen, IStR 2014, 713.

39 Bannes/Cloer, 2014.

soll durch eine erhöhte Transparenz Gewinnverlagerung und -verkürzung entgegengewirkt werden. Mit einem Schwerpunkt auf immaterielle Wirtschaftsgüter verfolgen vor allem die Aktionspunkte 5 (Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Substanz), 8 - 10 (Verrechnungspreisermittlung) und 13 (Anpassung Verrechnungspreisdokumentation) das Ziel, die Wertschöpfung und die Besteuerung zu verknüpfen.⁴⁰

4 OECD-Maßnahmen zur Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken vor dem Hintergrund von Substanz auf Ebene der OECD

4.1 OECD Aktionspunkt 5: Nexus Ansatz

Der BEPS-Aktionspunkt 5 „Wirksamere Bekämpfung von schädlichen Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz“ umfasst erhöhte Anforderungen zur wirtschaftlichen Substanz insbesondere bei Sondersteuerregelungen. Die OECD sieht die Einführung von Sondersteuerregelungen durch einzelne Staaten als Auslöser eines schädlichen Unterbietungswettbewerbs (sog. race to the bottom) und nicht als Teil eines fairen Steuerwettbewerbs. Während ein fairer Steuerwettbewerb erwünscht ist, da er zu einer effizienten Allokation öffentlicher Leistungen führt, schädigen schädliche Steuerpraktiken das Allgemeinwohl und zerstören das Vertrauen in das Steuersystem. Sondersteuerregelungen u.a. zu Patentboxen bilden daher einen Schwerpunkt des BEPS-Aktionspunkts 5.⁴¹

Ziel ist, wirksame Aktivitätsanforderungen für Patentboxenregelungen zu schaffen, die zur Folge hätten, dass Unternehmen nur dann unter die ausländische niedrige Besteuerung fallen können, wenn sie dort die den Einkünften zugrunde liegenden Forschungs- und Entwicklungsarbeiten auch ausüben.⁴² Zur Bestimmung der Aktivitätsanforderungen wird der sog. „Nexus-Ansatz“ zugrunde gelegt, nach dem sich die steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung an den dazugehörigen Betriebsausgaben orientiert. Der Nexus-Ansatz verlangt daher eine substanzielle Aktivität zur Generierung der Einkünfte. Wichtig hierbei ist, dass es sich nach dem Nexus-Ansatz um soge-

40 Opper, SteuK 2016, 53.

41 Bannes/Cloer, BB 2016, 2013 f.

42 Becker, IStR 2014, 704 ff.