

Wolfgang W. Kraft
Andreas Striegel *Hrsg.*

WCLF Tax und IP Gesprächsband 2017

Immaterielle Werte als zentrale
Komponente internationaler
Steuerstrategien



Springer Gabler

WCLF Tax und IP Gesprächsband 2017

Wolfgang W. Kraft · Andreas Striegel
(Hrsg.)

WCLF Tax und IP Gesprächsband 2017

Immaterielle Werte als zentrale
Komponente internationaler
Steuerstrategien

Mit einem Geleitwort von Univ.-Prof. Dr. Bert Kaminski

 Springer Gabler

Hrsg.

Wolfgang W. Kraft
WCLF eV
Bad Marienberg, Deutschland

Andreas Striegel
Frankfurt, Deutschland

ISBN 978-3-658-24952-6 ISBN 978-3-658-24953-3 (eBook)

<https://doi.org/10.1007/978-3-658-24953-3>

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, ein Teil von Springer Nature 2019

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.

Springer Gabler ist ein Imprint der eingetragenen Gesellschaft Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH und ist ein Teil von Springer Nature

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

Geleitwort

Immaterielle Wirtschaftsgüter sind einer der wesentlichen Werttreiber in der heutigen Wirtschaft und dienen – insbesondere neben Finanzierungsmaßnahmen – auch der internationalen Steuerplanung. Dies gilt für Produktions-Know-how genauso wie für Marken, aber auch – und dies in zunehmendem Maße – für neue bzw. veränderte Formen von Intellectual Property. So haben heute etwa „Influencer“ einen Kreis von „Followern“, die in sozialen Medien Auswirkungen auf das Marketing haben, wie sie vor wenigen Jahren noch völlig undenkbar gewesen wären. Ferner werden im Rahmen von Unternehmenskäufen – teilweise erhebliche – synergiebedingte Überpreiszahlungen geleistet, deren steuerliche Behandlung streitig ist. Dies gilt in gleicher Weise für die steuerliche Berücksichtigung von Dachmarkenlizenzen und der für diese entstehenden Aufwendungen.

Es hat sich immer mehr die Erkenntnis durchgesetzt, dass dem Schaffen von immateriellen Wirtschaftsgütern (bzw. der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt über diese) eine immer größere steuerliche Bedeutung zukommt. Inzwischen ist unstrittig, dass sich ein Unternehmen hierdurch eher zu einem Entrepreneur als einem Routineunternehmen qualifiziert. Dies hat gravierende Auswirkungen auf die Verrechnungspreisgestaltung und die Gewinnsituation, weil solchen Unternehmen nicht lediglich ein Routinegewinn zugewiesen wird. Gleichwohl bleibt gerade die Bestimmung von angemessenen Lizenzgebühren ein international konfliktträchtiges Feld. Oder um ein Bonmot zu bemühen: Korrigieren die Finanzverwaltungen die Höhe von Lizenzen, sind diese hinterher nicht richtig, sondern anders falsch. Diese Probleme werden durch das in den BEPS-Aktionspunkten 8 bis 10 enthaltene sog. DEMPE-Funktionskonzept (**D**evelopment, **E**nhancement, **M**aintenance, **P**rotection, **E**xploitation), das eine wertschöpfungsorientierte Gewinnaufteilung vorsieht, noch verstärkt.

Diese Entwicklung trifft – zumindest bisher – das deutsche Steuerrecht unvorbereitet. Während andere Länder versuchen, mit steuerlichen Maßnahmen eine gezielte Förderung von immateriellen Wirtschaftsgütern zu erreichen, bleibt der deutsche Gesetzgeber insoweit untätig. Als positiv ist schon der Umstand zu werten, dass anders als in § 248 Abs. 2 i. V. m. § 255 Abs. 2a und § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB das Aktivierungsverbot für selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in § 5 Abs. 2 EStG

nicht aufgeweicht wurde und es damit bei der sofortigen Abzugsfähigkeit dieser Aufwendungen als Betriebsausgaben geblieben ist. Maßnahmen gegen unerwünschte Steuergestaltungen (wie etwa Sale-and-License-Back-Transaktionen oder IP-Boxen) führen zu außerordentlich komplexen Regelungen und verursachen hohe Befolgungskosten. Dies zeigt sich etwa bei der Lizenzschranke gem. § 4j EStG, die zu einer Vielzahl von Detailfragen führt (z. B. welche Substanzanforderungen infolge des sog. Nexus-Approach zu erfüllen sind). Hingegen fehlt etwa eine Anpassung des Aktivitätskatalogs in § 8 Abs. 1 AStG und in den deutschen Doppelbesteuerungsabkommen.

Schon diese wenigen Stichpunkte zeigen die Aktualität und die Bedeutung des Themas „Tax und IP“ für Gesetzgebung und Finanzverwaltung ebenso wie für die Beratungs- und Unternehmenspraxis. Daher ist den Gedanken, die auf der „4. WCLF-Konferenz Tax and Intellectual Property“ ausgetauscht wurden, eine weite Verbreitung zu wünschen. Gerade die aktuellen Entwicklungen infolge der BEPS-Diskussionen (insbesondere Aktionspunkt 5) werden dazu führen, dass sich in diesem Bereich einerseits der internationale Steuerwettbewerb verstärken wird und andererseits die Gefahr von Doppel- oder sogar Mehrfachbesteuerungen steigt. Insoweit bleibt zu hoffen, dass es nicht nur zu einer unilateralen Abwehrgesetzgebung gegen „unerwünschte Steuergestaltungsmodelle“ kommen wird, sondern auch zur Entwicklung von wirksamen Instrumenten für eine internationale Streitbeilegung, die einen effizienten Schutz vor Doppelbesteuerung ermöglichen – gerade angesichts des immer härter zwischen den Staaten geführten Kampfes um die Verteilung von Besteuerungsrechten und Besteuerungssubstrat.

Hamburg

Univ.-Prof. Dr. Bert Kaminski
Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre
Helmut Schmidt Universität –
Universität der Bundeswehr Hamburg

Wissenschaftlicher Beirat

Profin. Dr. Montserrat Hermosin **Álvarez**, Sevilla

Profin. Dr. Esperanza **Buitrago** Diaz, Rosario

Prof. Dr. Peter **Chrocziel** M.C.J, München

Prof. Dr. Alexander **Egorov**, Moskau

Prof. Dr. Oliver **Fehrenbacher**, Konstanz

Prof. Dr. Gustavo **Fosatti** LL.M, Porto Alegre Brazil

Prof. Dr. J. P. **Graf**, StvVRiBGH a.D, Karlsruhe

Prof. Dr. Marco **Greggi**, J.D, LL.M, Ferrara

Prof. Dr. Lorenz **Jarass** MSc, Wiesbaden

Prof. Dr. Bert **Kaminski**, Hamburg

Profin. Dr. Eleonor **Kristoffersson** LL.Ms, Örebro

Prof. Dr. Marco **Mosconi** LL.M, Mailand

Prof. Dr. Carsten **Pohl** LL.M, Düsseldorf

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

Prof. Dr. Roman **Seer**, Bochum

Profin. Dr. Guan H **Tang** LL.M, London

Prof. Dr. Ulrich **Voß**, Würzburg

Prof. Dr. Hans **van den Hurk**, Maastricht

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort.....	V
Wissenschaftlicher Beirat.....	VII
Einführung.....	1
<i>Andreas Striegel, Wolfgang W. Kraft</i>	
Besteuerung von IP – zwischen Förderung und Missbrauchsabwehr	19
<i>Florian Holle</i>	
IP-Verwertungsgesellschaften – Begrenzung durch das AStG?.....	31
<i>Ruprecht Freiherr von Uckermann</i>	
Auslandsumwandlung und Korrespondenzprinzip nach § 8b Abs. 1 S. 2 KStG	39
<i>Andreas Knebel</i>	
Die (Vertreter-)Betriebsstätte nach BEPS – Quo Vadis?	65
<i>Christian Böing</i>	
Digitalisierung von Geschäftsmodellen – Auswirkung auf IP und Verrechnungspreisstruktur.....	95
<i>Richard Schmidtke</i>	
<i>Intellectual Property</i> als Werkzeug der Steueroptimierung	103
<i>Carsten Heinz</i>	
Behandlung von Konzernsynergien im internationalen Unternehmenskauf.....	115
<i>U. Tobias Ackert</i>	

Bewertung von IP, insbesondere bei Veräußerung / Lizenzierung im Zeitalter von BEPS – Aufgabe des Fremdvergleichsgrundsatzes?	137
<i>Ulrike Bär, Johannes Graf von Ballestrem</i>	
Grenzüberschreitenden Namensnutzung im Konzern – Steuerliche Implikationen nach BFH vom 21. Januar 2016 und HBMF vom 07. April 2017.....	155
<i>Mathias Schönhaus</i>	
Verständigungs- und Schiedsverfahren nach dem Multilateralen Instrument und der EU-Streitbeilegungsrichtlinie	165
<i>Oliver Rosenberg</i>	
Die Besteuerung von Managementbeteiligungen nach dem Urteil des BFH vom 4. Oktober 2016 (IX R 43/15).....	177
<i>Christian Hensel, Andreas Demleitner</i>	
Nominale und tatsächlich gezahlte Steuern und Sozialabgaben in Deutschland – Tax and Intellectual Property.....	189
<i>Lorenz J. Jarass</i>	
Transfer Pricing and Tax Law – BEPS Actions 8, 9, 10 and the Italian System: an Assessment.....	205
<i>Marco Greggi</i>	
Taxing the Sharing Economy – A Swedish and EU Perspective.....	221
<i>Eleonor Kristoffersson</i>	
Hybrid Mismatch Arrangements – Recommendations for Domestic Law	235
<i>Montserrat Hermosin Alvarez</i>	
How Fake News and Emotions Determine the Future of Corporate International Tax.....	267
<i>Hans van den Hurk</i>	
Autorenverzeichnis.....	287



Einführung

Andreas Striegel, Wolfgang W. Kraft

Die *WCLFrankfurter Tax-Gespräche – Immaterielle Werte als zentrale Komponente internationaler Steuerstrategien – knüpfte* erneut unter Beteiligung namhafter Partner und Referenten am 03.04.17 im *WCLFlaggschiff-Westin Grandhotel* an die Veranstaltungen in 2012, 2014 und 2016 an und befasste sich mit Gestaltungsmöglichkeiten und Problemen der (internationalen) steuerlichen Behandlung von geistigem Eigentum.

Intellectual Property (IP) ist nach wie vor ein immer bedeutsam werdender Aspekt im internationalen Steuerrecht¹. Der Wert der IP steigt kontinuierlich an und führt korrespondierend zu einer Allokation von zunehmend mehr Erträgen.

Nicht umsonst hat die USA im Tax Cuts and Jobs Act 2017 die IP wirtschaftlich und steuerlich ins Zentrum der Planungen gestellt²:

- Neben der Absenkung des US-Steuersatzes für Corporations auf 21% wird die Bedeutung der USA als Holdingstandort für IP durch den fiktiven Betriebsausgabenabzug für ausländisches IP Einkommen in Höhe von 37,5% in Form des FDII–Foreign-Derived-Intangible-Incomes gestärkt: die Besteuerung des weltweiten IP-Incomes wird damit auf 13,125 % gesenkt.
- Zum anderen will die USA durch eine umfassende Hinzurechnungsbesteuerung des GILTI – Global Intangible Low Taxed Income³, welches von Zwischengesellschaften im niedrigbesteuerten Auslanderziel wird.

Der weltweite Run aller Länder um die IP und deren Einkommen verstärkt die gegenläufigen und zentralen IP-Strömungen:

- IP-Präferenzsysteme⁴ einer zunehmenden Anzahl von Ländern stehen den Bemühungen der steuersubstrat-verlierenden Länder gegenüber, die-

1 Pomerleau/Jahnsen (2017)

2 Heckemeyer/Olligs/Overesch (2016)

3 Pinkernell (2018)

4 Vgl. u.a Evers (2015), Faulhaber (2016), Evers/Miller/Spengel (2014)

se Gestaltungen zu verhindern⁵. Neben der althergebrachten Hinzurechnungsbesteuerung und mehrfokussierten Transfer-Pricing-Regelungen werden zunehmend Sonderregelungen wie auch die deutsche Lizenzschränke implementiert. Nur die USA kombinieren beide Schlagrichtungen, “locken” IP-Allokation an und bestrafen IP-Verlagerungen⁶.

- Die IP-Steuerplanung wird durch die vorstehende Rechtsunsicherheit erschwert, die sich durch die fortlaufenden Reaktionen der einzelnen Länder und/oder OECD kombiniert. Zuckerbrot und Peitsche verhindert damit eine zuverlässige Planung. Ganz im Gegenteil muss sich die IP-Planung insbesondere auch darauf einrichten, dass die IP-Gestaltung variabel sein muss, um auf entsprechende gesetzliche und auch faktische Änderungen reagieren zu können.

Steuerpflichtige sehen sich damit gerade in diesem Zusammenhang weiterhin großen Herausforderungen ausgesetzt⁷:

- Die internationale Entwicklung der IP Besteuerung muss in allen wirtschaftlich relevanten Ländern eng beobachtet werden, um Chancen wahrzunehmen und Risiken zu minimieren.
- Diese Problematik bedingt, dass über die bloße Steuerabteilung alle Unternehmensfunktionen in die IP-Gestaltung einbezogen wird, damit die wirtschaftlichen und rechtlichen Voraussetzungen beachtet werden, die zur Umsetzung der schnelllebigen internationalen Steuerwelt notwendig sind.

Hierzu gehören insbesondere:

- Die Synchronisierung der Leistungs- und Wertschöpfungskette mit der rechtlichen und steuerlichen IP-Vertragskette.
- Die Entwicklung von Strategien, um auch in Zeiten der Rechtsunsicherheit und Entwicklung von möglichen Szenarien reagieren können, sei es Vertragsanpassung, -verlagerung, -übertragung oder wirtschaftlicher Anpassung und Veränderung der zugrundeliegenden Wertschöpfungsketten oder Risikostruktur.
- Die umfassende Dokumentation der Grundlagen der IP-Strukturen und vorausschauend auch den Anpassungen und Veränderungen der Strategien und Vertragsverhältnisse, um die zunehmend steigenden Trans-

5 Schneider/Junior (2017), Jochimsen/Zinowsky/Schraud (2017)

6 Vgl. u.a. Linn (2018)

7 Vgl. u.a. Bieltvedt Skeie et al. (2017), Johanssonii/Menonii/Sorbe (2016), Nabben (2017)

parenzerfordernisse erfüllen zu können und über jedwede steuerstrafrechtlichen Vorwürfen erhaben zu sein.

Nach wie vor sind IP daher Gegenstand vielfältigster Diskussion und Entwicklung in Gesetzgebung, Rechtsprechung und Gestaltung, sei es:

1.

- Zur Frage der **Identifikation von IP** (Handgelder im Profi-Fußball, vgl. Kirsch/Weber (2018); Anspruch auf Prozessserfolg als IP, vgl. FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 06.03.2012 – 6 K 6014/09),
- Zur **Abschreibbarkeit** von IP zur Vertragsarztzulassung vgl. BFH, Urt. v. 21.2.2017 –VIII R 56/14; Levedag (2017);

2.

- Zur **Bilanzierung insbesondere selbst erschaffener IP** im Handels- und Steuerrecht und entsprechende Gestaltungsansätze (vgl. Otto/Prinz (2017); Kraft/Hohage (2017); Müller (2017); **Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung von Arbeitnehmererfindungen**
- LfSt Bayern, Vfg. v. 19.7.2017 – S 2134a.1.1-3/12 St32, DStR 2017, 2055;

3.

- Zur Bewertung von IP (Schnorberger/Rubart/Langkau (2013 u. (2018); in Bezug auf Markenrecht und grenzüberschreitende Auskunftersuchen, vgl. FG Köln, Beschluss vom 20.10.2017 - 2 V 1055/17, EFG 2018, 351; The Valuation of Intellectual Property for Transfer Pricing-Purposes
- By Zhang/Ko/Karp (o.J.);

4.

- Zur Bemessung und Rechtfertigung von Transfer-Preisen (Crüger/Riedl (2014), Treidler/Grothe (2018), Bärsch/Erb (2018));
- Zur Offenbarungspflicht von IP und deren Grundlagen (vgl. z.B. Engelen/Heider (2018));
- Zu zollrechtlichen Implikationen internationaler IP Strukturen (vgl. Nientimp/Stein/Hundebeck (2016));
- Zwei Paneldiskussionen mit profilierten Steuerrechts- und IP-Experten zeigten gegenwärtige Entwicklungen und Perspektiven auf. Jeweils zwei Workshop-Runden mit je vier Workshops vertieften die im Panel angerissenen aktuellen Fragestellungen anhand von praxisrelevanten Beispielen. Das Konzept der Konferenz baut darauf auf, den Teilnehmern im

Impulsreferat einen Ausblick über die aktuellen Entwicklungen und Tendenzen und in den Paneldiskussionen an einen Überblick über die aktuellen Themen und Probleme zu geben. Im Anschluss an die Paneldiskussionen finden spezialisierte Workshops statt, bei welchen sich die Teilnehmer auf die für sie besonders relevanten Punkte meist in Fallbesprechungen fokussieren können.

1 Impulsreferat zu Tax und IP Lizenzen im BEPS-Prozess

- IP ermöglicht über die damit verbundenen Einkünfte in Form der Lizenzen ein sehr interessantes und praxisrelevantes Mittel der internationalen Einkünftegestaltung. Über Lizenzen kann – ebenso wie über Zinsen – eine Verlagerung von Einkommen von Hochsteuerländern in die Niedrigsteuerländer gelingen. Genau dieses Thema konzentriert sich im BEPS-Prozess, in welchem die Hochsteuerländer genau diesen Verlust an Steuersubstrat vermeiden wollen.
- Dieser für das Steuerrecht der heutigen Zeit besonders typische Zielkonflikt ist die Ausgangsbasis der gesamten Problematik. Das Impulsreferat sollte hierzu in den aktuellen Sachstand einführen, insbesondere einen Überblick dazu geben, in wieweit der aktuelle Status des BEPS-Projektes dazu geeignet ist, die Gestaltung zu verhindern, oder gar herkömmliche Vereinbarungen und Wirtschaftsvorgänge über einen übertriebenen Formalismus mit Risiken zu versehen
- Herr StB Dr. F. Holle M.A., B.Sc zuvor Referent für Steuern und Finanzpolitik im Bundesverband der Deutschen Industrie eV – nunmehr Leiter Steuerrecht beim Deutschen Sparkassen- und Giroverband – leitete die Veranstaltung mit diesem Impulsvortrag zunächst mit einer internationalen Gegenüberstellung der wirtschaftlichen und steuerlichen Förderung und Behandlung von IP ein.
- Besonders wurden die ersten Erfahrungen und Herausforderungen durch das BEPS-Projekt, diskutiert und problematisiert, auf welche in der gesamten Tagung zurückgegriffen wurde.
- Im Rahmen des BEPS-Projekts hat man sich in Action Point 5 der Gesetzgebung von Staaten (und nicht Gestaltungspraktiken von Unternehmen) gewidmet. Die OECD sieht in Sonderregelungen für die Besteuerung von Lizenzen einen Auslöser für einen schädlichen Unterbietungswettbewerb, welchem künftig durch Substanzanforderungen in Form eines Nexus-Approaches begegnet werden soll. Die Kernpunkte

der IP Probleme sind nach wie vor noch schwer zu greifen. Zum einen betrifft dies die Bewertung des Rechtes, aus welchem sich auch die Höhe der angemessenen Lizenz ableitet. Neben der Allokation des Rechtes in einer Jurisdiktion, die gegebenenfalls die Rechte hält, entwickelt hat, oder direkt verteidigt, ist problematisch, in wie weit genau diese vorstehenden Funktionen auch die Erzielung von Lizenzen der Höhe nach rechtfertigen können. Nur die Lizenzen führen zur Steuerverlagerung, nicht die Allokation der Rechte. Mithin besteht eine Korrespondenz zur Transfer Preis Bestimmung.

Die deutsche Antwort auf die durch die IP beabsichtigte Einkunftsverlagerung besteht in der Lizenzschranke nach § 4j EStG, über deren tatbestandliche Formulierung man sich streiten kann.

2 Die Panels

Die Paneldiskussionen fanden vor dem vollständigen Teilnehmerkreis statt. Die aus Praktikern aus Unternehmen und Beratung, Wissenschaft wie auch Verwaltung bestehenden Panellreferenten stellten die aus ihrer Praxis als besonders aktuell und brisant identifizierten Themen vor. Im Rahmen des Panels erfolgte eine Einführung zu den einzelnen Problemen. Daran schloss sich die Diskussion aus der Sicht der jeweiligen Wirtschaftsteilnehmer, also Unternehmen, Berater und Verwaltung an. Dabei setzte sich der Kongress zum Ziel, dass auch eine rege Beteiligung der Teilnehmer erfolgte und deren praktischen Erkenntnisse und Problemen zum Vorteil aller Teilnehmer einbezogen werden konnten.

2.1 *Panel 1: Behandlung von Steuerbegünstigungen, Restriktionen und Gestaltungsmöglichkeiten*

Das erste Panel behandelte die aktuellen Themen zur Frage der Steuerbegünstigungen für die Allokation von IP, die hiergegen bereits umgesetzte und oder geplante Vermeidungsgesetzgebung sowie mögliche damit verbundene Risiken oder auch Gestaltungschancen.

StB C. Jochimsen, DLA Piper problematisierte das DEMPE (Development, Enhancement, Maintenance, Protection, Exploitation) Funktionskonzept (Action Paper No. 8-10) mit seiner wertschöpfungsorientierten Gewinnaufteilung an Hand von Inbound- und Outbound-Situationen.

Der Kernpunkt der IP Problematik in Form der Allokation der Einkünfte soll sich nach den vorstehenden Funktionen und Kriterien orientieren. Das Konzept möchte dadurch erreichen, dass eine künstliche Allokation dieser Rechte, beispielsweise durch bloße Rechtsinhaberschaft, in ungewünschte Niedrigsteuerländer erfolgt.

Diese Form der Gewinnverteilung ist im Streit und ist auch in Bezug zu den gleichgerichteten bisherigen Transfer Preisregelungen zu setzen. Es ist fraglich, ob ein wirtschaftliches sachgerechtes Ergebnis erreicht werden kann. Festzustellen ist, dass die Unbestimmtheit der Begriffe eine bereits jetzt so einer Rechtsunsicherheit über die Auswirkungen solcher Prinzipien führt. Die Steuerplanung wird erschwert.

Auf der anderen Seite bieten diese Ansätze aber auch Gestaltungschancen und Planungssicherheit, soweit die Auslegungs-Kriterien hinreichend gesichert sind. Durch Übertragung der DEMPE-Funktion im Outboundfall könnte so eine Entstrickung unterbleiben, wenn und da ja die bisherigen stillen Reserven in Deutschland verstrickt bleiben.

RA StB Dr. A. Schwahn LL.M, *Freshfields* analysierte darauf aufbauend die deutsche Lizenzschranke als Antwort auf Lizenzboxen und arbeitete die anstehenden tatbestandlichen Probleme in Anknüpfung an den Vortrag von StB Dr. Holle an Hand von Praxisfällen auf.

Diese deutsche Antwort auf die Gewinnverlagerungen durch Lizenzzahlungen scheint - ähnlich wie die Zinsschranke - von dem Gedanken getragen, dass die internationalen Vermeidungsregelungen, die bereits an der Umsetzung sind, entweder nicht rechtzeitig oder aber nicht effektiv genug wirken.

Aus diesem Grunde schien es notwendig, den Betriebsausgabenabzug und somit dem Abfluss von deutschen Steuersubstrat ins Ausland durch eine Beschränkung des Abzugs für Lizenzen entgegenzutreten. Wie oft, ist durch den weiteren und unbestimmten Tatbestand der Lizenzschranke auch das Risiko entstanden, dass Zahlungen beschränkt werden, die ohne jedem steuergestalterischen Hintergrund erfolgen und damit eben die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit für die Steuerpflichtigen beschränkt.

RA StB Dr. R. von Uckermann LL.M, *Ernst & Young* widmete sich hier nach und in Reaktion auf die Vorredner der IP-Verwertung im Ausland und seiner Begrenzung durch das AStG.

Das Außensteuergesetz greift dann ein, wenn die Allokation der IP Rechte zu einer ausländischen Einheit gelungen ist, und weiterhin eine Gewinnauftei-

lung beziehungsweise Verrechnungspreisgestaltung umgesetzt werden konnte, die zu einem Verlust von Steuersubstrat in Deutschland zu Gunsten des niedrig besteuerten Sitzlandes der Zwischengesellschaft führt. Erst in diesem Fall beschäftigt sich das Außensteuergesetz damit, ob diese Einkünfte der ausländischen Zwischengesellschaft nicht dem deutschen und unbeschränkt steuerpflichtig in Gesellschafter zuzurechnen sind.

Aktuell anhängige Verfahren beschäftigten sich mit den hieraus resultierenden Problemen, namentlich BFH I R 94/15 (Vorinstanz FG Münster, Urteil vom 20. 11. 2015, 10 K 1410/12 F) mit Frage der tatsächlichen Ansiedlung und wirklichen Wirtschaftstätigkeit in einem anderen EU-Staat, BFH I R 78/14 (Vorinstanz FG Münster, Urteil vom 30. 10. 2014, 2 K 618/11 F) mit der Frage der Hinzurechnungsbesteuerung im Verhältnis zu Drittstaaten als europarechtswidrigem Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit, BFH I R 80/14 *EuGH-Vorlage* durch Beschluss vom 12.10.2016 mit der Frage der Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter und den Folgen eines Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit und die Anwendung der Grundsätze von CadburySchweppes sowie der AdV-Beschluss FG BaWü v. 12. 8. 2015, 3 V 4193/13 mit ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Hinzurechnungsbesteuerung im Verhältnis zur Schweiz. Die Verfahren machen – über den anstehenden Brexit und die in den USA diskutierte Destination Based Cash Flow Tax hinaus – den Reformbedarf der Hinzurechnungsbesteuerung deutlich. Die Hinzurechnungsbesteuerung scheint kein wirksames Mittel innerhalb der EU, aber auch darüber hinaus im Drittland, zu sein, um diese Einkünfteverlagerung durch Lizenzzahlungen zu vermeiden.

Prof. Dr. R. Matteotti LL.M. M.A., Universität Zürich nahm diesen global wirkenden Reformbedarf auf und stellte die revolutionären Entwicklungen im US-Steuerrecht dar. Das Reformprojekt befasst sich mit dem Modell einer „Destination Based Cash Flow Tax“ (DBCFT). Dieses Modell würde die internationale Besteuerung von Unternehmen revolutionieren und wird von den Republikanern im US-Kongress favorisiert. Die Steuerbasis wird dabei maßgeblich durch die Inlandsumsätze eines Unternehmens bestimmt, Exporterlöse sind im Inland steuerfrei und Importe werden einer Grenzabgabe unterworfen bzw. vom steuerlichen Abzug im Inland ausgeschlossen. Die mögliche unilaterale Einführung einer DBFCT wirft viele ungeklärte Fragen auf.

Diese Überlegungen können jedoch auch eine Art einer Antwort auf die aktuellen Besteuerungsprobleme im internationalen Steuerrecht sein. Statt den Betriebsausgabenabzug für Lizenzzahlungen ins Ausland zu beschränken und damit die eigene Steuerhoheit zu schützen, verfolgt dieser Interessenan-

satz eher die umgekehrte Lösung, wonach Importe belastet und Exporte begünstigt werden. Die Zahlungen ins Ausland ist aus diesem Grunde schon unattraktiv, so dass Steuersparereffekte durch Zahlungen ins Ausland in den Hintergrund treten, dies insbesondere dann, wenn – wie in den USA – die nationalen Steuersätze abgesenkt werden. Das Incentive einer Steuerersparnis durch Lizenzzahlungen ins Ausland ist damit hinfällig.

RA FAStR StB Dr. A. Knebel, *White & Case*, RA StB Dr. Grundke LL.M, *Siemens* stellten die Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1, Satz 2 UmwStG bei Auslandsumwandlungen & Korrespondenzprinzip als eines der zentralen Vorschriften im Kapitalgesellschaftsrecht vor. Im Zuge der Globalisierung wurde die Ausweitung der steuerlichen Förderung des Umwandlungssteuerrechts auf internationale Umwandlungen notwendig. In Deutschland zeigte sich dies in der Neufassung des UmwStG im Jahr 2006. Seit diesem Zeitpunkt erfolgen Umwandlungen von Gesellschaften in der Regel steuerlich unproblematisch d.h. i. E. steuerneutral. Damit entsteht auf EU-Ebene regelmäßig auch keine Steuerbelastung für die anteilhabende inländische Muttergesellschaft nach den § 12 Abs. 2 S. 2 KStG i. V. m. § 13 Abs. 2 UmwStG bei Verschmelzungen bzw. i.V.m. § 15 UmwStG bei Spaltungen. Mit dieser Entwicklung, wenn auch etwas verspätet, ging das Bestreben der Verhinderung von doppelter oder gar mehrfacher Nichtbesteuerung einher. Hierzu wurde das materielle Korrespondenzprinzip des § 8b Abs. 1 S. 2 KStG im Jahre 2007 eingeführt. Im Zuge der BEPS-Initiative der OECD wurde der Anwendungsbereich, der sich ursprünglich auf die verdeckte Gewinnausschüttung beschränkt hatte, auf alle Einkünfte des § 8b Abs. 1 S. 1 KStG erweitert, um Steuervorteile aus hybriden Finanzierungen zu unterbinden. Hieraus ergeben sich erhebliche Probleme, die im Workshop vertieft vorgestellt wurden.

Wiederum zeigt sich, dass Regelungen gegen den internationalen Steuermissbrauch dazu führen, dass wirtschaftlich sinnvoll Tätigkeiten und Strukturierungen, wie es eben die Regelung des § 8b KStG darstellt, in ihr Gegenteil verkehrt werden, nur weil ein formaler Zusammenhang festgestellt wird, der für internationale Steuermodelle typisch sein soll. Verkannt wird hierbei, dass sich bei § 8b KStG eine so genannte technische Steuerbefreiung handelt, die in der Gruppe der Kapitalgesellschaft die wirtschaftliche Doppelbesteuerung desselben wirtschaftlichen Ertrages mildern oder verhindern sollte.

RA StB Dr. Ch. Böing LL.M, *PwC* stellte die Querbezüge zur insoweit relevanten Betriebsstättenbesteuerung dar: Alles wird anders bei der Betriebsstätte – Quo vadis? Die Änderungen gem. OECD-Action Item 7 treffen

Kommissionärs-strukturen, beschränken den „Negativkatalog“ in Art. 5 Abs. 4 OECD-MA und verhindern die künstliche Aufspaltung von Verträgen bzw. Geschäftsaktivitäten. Rechtsunsicherheit und die Gefahr der Doppelbesteuerung entstehen.

Auch hier zeigt sich, dass die pauschale Bekämpfung der internationalen Steuermisbräuche dazu führt, dass dem normalen Steuerpflichtigen ohne jeden Steueroptimierungs-Ansatz Risiken erwachsen, obwohl nur übliche Tätigkeiten ausgeübt werden. So muss jeder Steuerpflichtige sich nun mehr damit beschäftigen, wie er eine rechtssichere Allokation von Funktionen und Gewinnen erreichen kann, und das Risiko der doppelten Besteuerung mildert. Sowohl der Abzugsstaat als auch der Einkünftestaat kann unter Berücksichtigung dieser Änderungen sein Besteuerungsrecht reklamieren. Der Steuerpflichtige kann nur durch extensive Beratungs- und Dokumentationsanfordernisse sein Risiko minimieren. Es führt es führt dazu, dass dem normalen Steuerpflichtigen ein über großer Compliance Burden erwächst.

RA FASr StB Dr. A. Striegel LL.M, Mainfort schloss den Bogen mit einem Verweis auf die möglichen systemverändernden Wirkungen der US-Tax-Reform mit der Frage: Welchen Einfluss hat die Trump-Tax auf IP-Gestaltung? Der Kampf der Steuersysteme kann den Kampf der Steuersätze ersetzen, mit welchem sich die bislang vorgetragenen Problemschwerpunkt beschäftigen.

Während die ganze Welt vereint mit BEPS sich darum bemüht, die Allokation von IP-Rechten in Niedrigsteuerländer zu erschweren, zu verhindern oder mit Risiken behaftet und weiterhin versucht, über die aktuellen Transfer Preis Regelungen hinaus die Allokation von Gewinnen in diese Niedrigsteuerland vermeiden, geht die USA einen neuen und eigenen Weg.

Die weitgehende Absenkung der Steuersätze soll jedes Incentive vermeiden, dass Steuerpflichtige durch Betriebsausgabenzahlung ins Ausland ihre Steuerlast optimieren, weil diese Einnahmen in Niedrigsteuerland der vereinnahmt werden.

Das Besteuerungs-Delta zwischen Niedrigsteuerland und USA ist geschrumpft.

Weiterhin ist zu berücksichtigen, dass die Steuerbefreiung für Dividenden ausländischer Tochtergesellschaften an US Körperschaften auch das Incentive steuerfreier ausländischer Erträge geschaffen wird.

Die besondere Bedeutung der IT im internationalen Steuer- aber auch wirtschaftlichen Bereich wird in den USA dadurch reflektiert, dass die ausländischen Lizenzentnahmen an für US Körperschaften besonders begünstigt sind. Über den schon abgesenkten Steuersatz für Körperschaften in Höhe von 21 % hinaus, können US Körperschaften weiterhin den FDII Abzug beanspruchen, der die Steuerbelastung für ausländische IP Einnahmen weiter absenkt.

Gelingt Trump damit der Durchbruch für USA als internationalem IP Standort? Weiter gefragt, gelingt USA dadurch die Ablösung vom BEPS Projekt, also der Sieg gegen die Steuervermeidungs-Industrie? Kommt USA damit einem effektiven Steuersystem nahe, welches durch die Implementierung der BEPS Regelungen in der übrigen Welt erst erreicht werden soll?

MDirig M. Schenk, Leiter der Steuerabteilung im Hessischen Finanzministerium zeigte in seinem Grußwort die Herausforderungen auf, vor denen der Steuergesetzgeber im Zuge der Digitalisierung der Wirtschaft steht. Er skizzierte heraufziehende Diskussionen zwischen den Staaten um die Verteilung der Besteuerungsrechte und erläuterte die Notwendigkeit der neugeschaffenen nationalen Lizenzschranke als Abwehrmaßnahme gegen Gestaltungen durch IP-Verlagerungen. Für nicht dem Nexus-Ansatz entsprechende Lizenzzahlungen stellt sie ein Mindestbesteuerungsniveau sicher.

Gerade die Ausführungen zur Digitalisierung in allen Bereichen der Wirtschaft machen nochmals besonders deutlich, worin die künftige Verteilungsdiskussion der einzelnen Sparten münden wird: in der Allokation von IP-Rechten und Einkünften. Die Hoffnung, dass Lizenzschränken oder ähnliche Regelungen das Besteuerungsniveau sicherstellen ist legitim, muss aber durchaus bezweifelt werden,

2.2 Panel 2: Überblick zu den wichtigsten Schnittstellen zwischen IP und Unternehmensbesteuerung

Das zweite Pendel führte im Vorgriff auf die korrespondierenden Workshops die Probleme im Zusammenhang und im Übergang zwischen IP und Unternehmensbesteuerung aus.

StB Dr. R. Schmidtke CFA, Deloitte stellt zunächst einleitend die Schnittstellen zwischen IP und Unternehmensbesteuerung im Rahmen der Digitalisierung und ihre Auswirkungen auf IP und deren Verrechnungspreisstruktur

dar. Der Wandel der Zeit nötigt das Steuerrecht gleichfalls zum Wandel des Denkens und Handelns.

Die umfassende Digitalisierung begründet umfassende IP Rechte. Das Geld wird immer mehr mit dem Recht verdient, und nicht mehr wie früher in der Produktion.

Das Recht ist, wie es die vorhergehenden Panelisten dargelegt haben, ebenso wie Kapital übertragbar und aller allozierbar. Damit sind auch die Einkünfte transferiert, was ja geradezu der Problematik des internationalen Steuermissbrauchs führt.

Die Verrechnungspreise sind aber noch weitgehend auf die Wertschöpfung durch Produktion fokussiert. Sie erfassen genauso wenig wie die aktuellen BEPS Bemühungen die wirtschaftliche Verteilung des Ertrages, der durch IP bestimmt wird. Für den Praktiker stellen sich die Frage, wie sich dieser Wertewandel auf die Besteuerung der wirtschaftlichen Aktivitäten auswirkt, wie sich der Steuerpflichtige auf diese Problematik einstellen und wie eine Rechtssicherheit wieder erreicht werden kann.

StB Dr. C. Heinz, Noerr, fokussierte sich darauf aufbauend auf die **IP, die neben der Finanzierung das zentrale Werkzeug internationaler Steuerplanung sind**. Die Aktualität ist von BEPS gezeichnet. Die Gestaltungsaspekte sind in Inbound-Lizenzvergabe: inländischer Lizenznehmer und ausländischer Lizenzgeber sowie Outbound-Lizenzvergabe: inländischer Lizenzgeber und ausländischer Lizenznehmer zu differenzieren.

Das Spielfeld besteht auf Basis der rechtlichen Ausgestaltung insbesondere für Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen – hier wird der Gewinn verteilt.

Dabei sind die Besonderheiten bei Funktionsverlagerung sowie die steuerlich immer öfter korrespondierenden Arten von FuE zu betrachten.

Dennoch ist IP nach wie vor das strategische Asset im Rahmen der Steuerplanung oder Steuergestaltungsplanung.

Die Nutzung ausländischer Hybridgestaltung, Sale&License back“ Gestaltungen zur Finanzierung und Verbesserung der Eigenkapitalquote sowie die Nutzung von „IP-Boxen“ bilden das Werkzeug – begrenzt durch die europäische Beihilfeproblematik. und die Diskussion.

Gerade mit der EU rechtlichen Beihilfeproblematik scheint ein großes steuerliches Mittel gefunden zu sein, um Steuergestaltungen mit einem höheren

Risiko zu belegen. Entgegen jeder steuerrechtlichen Bestands- und Rechtskraft kann von Unternehmen eine Rückzahlung von Vorteilen beansprucht werden, die aus beihilfeähnlichen Vergünstigungen stand. Beihilfe kann auch darin bestehen, dass neben günstigen verbindlichen Auskünften an unter anderem auch verbindliche Abstimmungen zu bestimmten Transfer-Preisen gegeben werden, die zu einer niedrigeren Versteuerung beziehungsweise Verlagerung von Einkünften durch Lizenzzahlungen führen kann. Die aktuellen Fälle sind abzuwarten, gewähren aber den Steuerpflichtigen keinesfalls eine Rechtssicherheit für seine Gestaltung. Eine detaillierte Risiko- und Chancenabwägung muss die Grundlage des Handelns des Steuerpflichtigen sein. Nur so kann er seine steuerlichen Chancen wahrnehmen, so wie er es mit seinen wirtschaftlichen Chancen tut

RA StB U. Ackert, KPMG fokussierte diese Ausgangsbasis durch die Vorstellung der Behandlung von Konzernsynergien im internationalen Unternehmenskauf, einer speziellen, aber besonders praxisrelevantem Steuer-Brennpunkt der IP-Besteuerung. Was passiert mit diesen synergiebedingten Überpreiszahlungen? Müssen die Synergievorteile „weiterbelastet“ werden? In- und Outboundfälle machten diese Gedankenansätze transparent.

Es wird insbesondere deutlich, dass im Rahmen von Akquisitionen und Konzernstrukturen eine zentrale Bedeutung der IP immer deutlicher wird. Die Strukturen müssen auf wirtschaftliche und rechtliche Risiken in den verschiedenen Jurisdiktionen überdacht werden. Eine Bereinigung der IP Struktur ist komplex, weil Änderungen mit Gewinnrealisierungen verbunden sein können. Nicht zuletzt sind fehlende international einheitliche Grundlagen der Grund dafür, dass unterschiedliche Rechtsauffassungen der beteiligten Staaten zu einer doppelten Besteuerung führen.

Nicht zu unterschätzen ist der übermäßige Compliance- Aufwand, der mit einer Koordination der unterschiedlichen Länder, deren Rechtsauffassungen und der Rechtsunsicherheit einhergeht.

RAin FAinStR Dr. U. Bär LL.M, Osborne Clarke führte die Gedankengänge fort und stellte „Verrechnungspreise für IP im Zeitalter von BEPS – Aufgabe des Fremdvergleichsgrundsatzes?“ vor. Die BEPS Aktionspunkte 8-10 möchten hierzu die Verrechnungspreise an den Beitrag zur Wertschöpfung, das **DEMPE-Konzept**, knüpfen. Die Sichtweise und Bewertung kann sich ändern, wie die vorgestellten Praxisfälle eindrucksvoll zeigten.

Es wird deutlich, dass dieser Ansatz nach wie vor, keine rechtssichere Gewinnallokation ermöglicht und zum Teil auch zu ungewollten wirtschaftli-

chen Ergebnissen führt. Diese Ausgangsbasis stellt ein Wirtschaftshindernis dar. Wirtschaftlich sinnvolle Strukturen können infolge dieser steuerlichen Risiken, sowie des erhöhten Compliance Aufwandes nicht ungehindert und nicht so wie es wirtschaftlich gewünscht ist, umgesetzt werden. In der Tat entstehen viele Zweifel, die den Ansatz der USA möglicherweise als bessere Alternative darstellen lassen könnten.

RA FASr StB Dr. M. Schönhaus, Hogan Lovells problematisierte hier nach den weiteren, aber stets brisanten Fall der *Markenlizenzierung im Konzern – Entgeltlichkeit dem Grunde und der Höhe nach*. Die steuerrechtliche Behandlung Markenlizenzierung ist seit langem, insbesondere im Zusammenhang mit der Dachmarkenlizenzierung, ein sehr umstrittenes Thema. Anknüpfungspunkt ist die Lizenzierung von Markenrechten durch Konzernobergesellschaften oder Konzerngesellschaften, die Markenrechte bündeln, an in- und ausländische Konzerngesellschaften. Die Judikatur des Bundesfinanzhofs hat in der Vergangenheit und zuletzt im Urteil I R 22/14 vom 21.01.2016 die Verrechenbarkeit von entgeltlichen (Dach-) Markenlizenzen auf nichtgesellschaftsrechtlicher Grundlage dem Grunde nach grundsätzlich bejaht. Es stellt sich gegenwärtig die Frage, ob die Finanzverwaltung diese Rechtsauffassung über den Einzelfall hinaus anwenden wird. Dazu gab es verwaltungsinterne Gespräche, die Verabschiedung eines BMF-Schreibens soll kurzfristig erfolgen und ist auf der Tagesordnung der nächsten Referatsleitersitzung. Aus Kreisen der Finanzverwaltung wurde erklärt, dass die Verrechenbarkeit dem Grunde nach bei entgeltlichen Lizenzierungen anerkannt werden.

Die Probleme, Zweifel und Erwägungen der Verwaltung und Rechtsprechung allein zum Thema der Marken und Konzern machen die Komplexität der IP-Besteuerung besonders eindrucksvoll deutlich. Man muss bedenken, dass die Marke nur ein – wenn auch beschränkt Teil der IP – in einer Gruppe darstellt. Wenn hier schon solche an sich althergebrachten Thematiken nicht einfach lösbar sind, wie sollte eine internationale IP-Struktur dann überhaupt noch aufgesetzt werden können? Und dies insbesondere in einer Welt, in dem alle Beteiligten erkannt haben, dass die Wertschöpfung auf IP-Rechten beruht, und nicht mehr auf der Produktion.

RA StB Dr. M. Rudolf, Gleiss Lutz stellte die Steuerrisiken bei unentgeltlicher oder verbilligter Nutzungsüberlassung von IP dar. Wenn verbundene Gesellschaften oder Gesellschafter IP (Lizenzen, aber auch Marken) zur Nutzung überlassen, können Steuerrisiken entstehen, wenn die Nutzung unentgeltlich oder verbilligt überlassen wird. Im Kern geht es um Eigenschaft

als Wirtschaftsgut und dessen Zuordnung sowie die klassischen Korrekturatbestände verdeckte Einlage, § 1 AStG und vGA zwischen verbundenen Gesellschaften „über die Grenze“ hinweg. **Im Inbound-Fall** stellt sich die Frage, ob ein Nutzungsrecht am betreffenden IP als ein gesondertes Wirtschaftsgut ins Inland übertragen wird. **Im Outbound Fall stellt sich die Frage der** fremdunübliche Geschäftsbeziehung mit Einkünftekorrektur i.S.v. § 1 AStG oder gar einer Realisation stiller Reserven in einem Nutzungsrecht per verdeckter Einlage.

Der Kreis schließt sich. Werden nunmehr IP-Rechte mit entgeltlichen Vergütungen belegt, führt die Sorge um eine Steuerverlagerung dazu, dass nahezu jede Zahlung infrage gestellt werden kann, ohne dass man sich derzeit auf verlässliche Vorschriften berufen kann. Erfolgt eine unentgeltliche, die Nutzung im Konzern, stellt sich dann das Risiko und die Frage verdeckte Einlagen oder Einkünfteanpassungen. Gerade die letztere Problematik führt zur Folgegefahr der Doppelbesteuerung, wenn diese Fiktionen im anderen Vertragsstaat nicht korrespondierend behandelt werden oder gesehen werden. Die Synchronisierung des internationalen Steuerrechts wird zum zentralen Punkt einer Ausgangsbasis der internationalen Wirtschaft.

RA StB O. Rosenberg, Linklaters stellt hiernach die Umsetzung eines streitigen Sachverhaltes vor durch Beilegung von Doppelbesteuerungsstreitigkeiten bei der Überlassung von IP – Verständigungsverfahren nach Umsetzung des Multilateralen Instruments und des Vorschlags einer EU-Richtlinie über Verfahren zur Beilegung von internationalen Steuerstreitigkeiten.

Diese letzten Meter im Kampf gegen faktische oder tatsächliche Doppelbesteuerung zeigen, dass das Risiko des Steuerpflichtigen nicht zu unterschätzen ist, wenn er durch auch unrechtmäßige Behandlung in die Doppelbesteuerung geschoben wird. Er muss sich fragen, ob die Chance so groß ist, dass er solche Risiken in Kauf nimmt, die er letztlich nur durch kosten- und zeitintensive gerichtliche Verfahren letztlich vermeiden kann. Er muss sich dies auch fragen, wenn er gar keine Chancen in Form von Steuergestaltung wahrnehmen will, sondern nur eine saubere und schlüssige Struktur aufsetzen will. Dann geht es ihm nur (noch) um die Risikovermeidung.

Besteht die Zukunft des internationalen Steuerrechts dann tatsächlich darin, nur noch Risiken zu vermeiden, die dazu geschaffen wurden, um die Chancen von steuersparenden Unternehmen zu beschränken? Liegt ein Abwehrkampf vor? Wenn dem so ist, sollten die Verwaltung und die Staaten überlegen, wie man denn diese Risiken gegebenenfalls im Wege vorwegge-

nommener Auskünfte vermeiden kann. Sonst wird es eine Gefahr für die aktive Wirtschaftstätigkeit. Es liegt eine Steuerbremse vor.

RA Dr. R.-U. Braunagel, MBL PwC stellt abschließend die besonders praxisrelevante Besteuerung von Managementbeteiligungen als zentralstem aller IP-Ausprägungen nach dem Urteil des BFH vom 04.10.2016 (IX R 43/15) dar. Die Praxis braucht hier rechtssichere Gestaltungsalternativen.

In den sich jeweils anschließenden Workshops haben außer den Vorgenannten zusätzlich mitgewirkt:

RA Dr. Johannes Graf Ballestrem, LL. M., Osborne Clarke, StB Maximilian Tenberge, MBA, PwC, RA Dr. Christian Hensel LL.M., PwC Legal und RA Dr. Hendrick. Albrecht, Hogan Lovells sowie StB Dr. Tim Zinowsky, FGS.

3 Fazit

Die 4. WCLF-Konferenz brainstormte diese Themen in 2 Panel-Runden mit insgesamt 8 vertiefenden Workshops zu besonderen Themen recht lebhaft und das 2. Tagungsbuch gewährleistet die Nacharbeit.

Ebenso: <https://www.youtube.com/channel/UCI3evxI3d8AO7EgU3bSkBYA>

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

4 Literatur

Bärsch/Erb (2018): Bestimmung fremdüblicher Verrechnungspreise bei der Übertragung von Marken, DStR Heft 12, 629-635

Bieltvedt Skeie et al. (2017): Innovation, patent location and tax planning by multinationals, OECD Economics Department Working Paper, No. 1360, OECD Publishing, Paris, https://read.oecd-ilibrary.org/economics/innovation-patent-location-and-tax-planning-by-multinationals_b08459e5-en#page1

Crüger/Riedl (2014): Immaterielle Wirtschaftsgüter – aktuelle Entwicklungen zu Verrechnungspreisen, IStR, 625

Engelen/Heider (2018): Der länderbezogene Bericht nach § 138a AO – Erste Praxiserfahrungen und ausgewählte Zweifelsfragen, DStR, 1042

- Evers, Lisa Katharina (2015): Mannheim University, Intellectual Property Box Regimes, [http://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document.html?reference=IPOL_IDA\(2015\)563454](http://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document.html?reference=IPOL_IDA(2015)563454)
- Evers/Miller/Spengel (2014): Intellectual property box regimes: effective tax rates and tax policy considerations, <https://link.springer.com/content/pdf/10.1007%2Fs10797-014-9328-x.pdf>
- Faulhaber, Lilian V. (2016): The Luxembourg Effect: Patent Boxes and the Limits of International Cooperation, <https://scholarship.law.georgetown.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=https://www.google.com/&httpsredir=1&article=2855&context=facpub>
- Heckemeyer/Olligs/Overesch (2016): Corporate Taxes and the Location of U.S. Trademarks, http://www.wiwiss.fu-berlin.de/fachbereich/bwl/pruefungs-steuerlehre/hundsdoerfer/taxberlin2016/Program/TaxBerlin2016_006_Heckemeyer.pdf
- Jochimsen/Zinowsky/Schraud (2017): Die Lizenzschranke nach § 4jEStG –Ein Gesellenstück des deutschen Gesetzgebers, *IStR*, 593
- Johanssonii, Åsa/Menonii, Carlo/Sorbe, Stéphane (2016): OECD, The impact of BEPS und intangible assets, <http://www.internationaltaxreview.com/Article/3535797/The-impact-of-BEPS-on-intangible-assets.html>
- Kirsch/Weber (2018): Bilanzierung von Handgeldern und Spielervermittlungsprovisionen im deutschen Profi-Fußball, *DStR*, 584
- Kraft/Hohage (2017): Nutzungsrechte als bilanzierungsfähige Wirtschaftsgüter, *DStR*, 62
- Levedag (2017): Behandlung der Vertragsarztzulassung beim Praxiserwerb, *NWB*, 2584
- Linn (2018): Die US-Steuerreform und ihre Auswirkungen auf das deutsche Unternehmenssteuerrecht, *DStR*, 321
- Müller (2017): Selbstgeschaffenes immaterielles Anlagevermögen: Warum musste es ein Wahlrecht sein?, *BC*, 263
- Nabben, Reno (2017): Intellectual Property Tax Planning in the light of Base Erosion and Profit Shifting, <http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=143915>
- Nientimp/Stein/Hundebeck (2016): Immaterielle Werte in der Post-BEPS-Welt: Eine ertragssteuerliche und zollrechtliche Standortanalyse, *DStR*, 2871
- Otto/Prinz (2017): Steuerbilanzielle Behandlung von Entwicklungskosten für immaterielle Wirtschaftsgüter in Zeiten vernetzten Wirtschaftens, *DStR*, 275
- Pinkernell (2018): „GILTI“ ascharged? Mögliche Auswirkungen der US-Steuerreform auf die deutsche Lizenzschranke gemäß § 4j EStG, *IStR*, 249
- Pomerleau/Jahnsen (2017): Designing a Territorial Tax System: A Review of OECD Systems, <https://files.taxfoundation.org/20170822101918/Tax-Foundation-FF554-8-22.pdf>

-
- Schneider/Junior (2017): Die Lizenzschranke –Überblick über den Regierungsentwurf zu § 4jEStG, DStR, 417
- Schnorberger/Rubart/Langkau (2013 u. 2018): Zum Top-Down-Ansatz für immaterielle Wirtschaftsgüter: Bewertung von Routinefunktionen, DStR 2013, 1559; DStR 2018, 629
- Treidler/Grothe (2018): Die bedrohlichen Implikationen des § 1 Abs. 3GAufzV für die Verrechnungspreispraxis, IStR, 194
- Zhang, Xiaoying/Ko, Danny/ Karp, Adam (o.J.): https://www.americanbar.org/content/dam/aba/publications/landslide/2015-september-october/ABA_LAND_v008n01__the_valuation_of_intellectual_property_for_transferpricing_purposes.authcheckdam.pdf



Besteuerung von IP – zwischen Förderung und Missbrauchsabwehr

Florian Holle

Die Besteuerung von Intellectual Property (IP) hat im Rahmen der Diskussionen des OECD-Projekts-BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) einen wesentlichen Anteil eingenommen. Der folgende Beitrag versucht darzustellen, aus welchen Gründen die OECD-Staaten an gemeinsamen Regelungen zur Besteuerung von IP ein besonderes Interesse haben. Dabei ist ein Auslöser der Diskussion auch das Angebot einer steuerlichen Forschungsförderung in einigen Staaten. Grundsätzlich sind die steuerlichen Fragestellungen zu IP aufzuteilen in einen Teil der steuerlichen Forschungsförderung und den sich anschließenden Fragen zur Besteuerung von wirtschaftlichen Erfolgen aus IP (z. B. Lizenzeinkünften). Nachfolgend sollen zuerst mögliche Regelungen einer steuerlichen Forschungsförderung erläutert werden, um im Anschluss die Auslöser und Ergebnisse des BEPS-Aktionsplans 5 zu erläutern. Abschließend erfolgt ein Blick auf die in Deutschland eingeführte sogenannte Lizenzschranke sowie darüber hinausgehende Überlegungen zur Einschränkung von Gestaltungsmöglichkeiten mittels Lizenzen innerhalb Deutschlands. Der Beitrag versucht entsprechend dem Ziel eines Eröffnungsvortrags unter Inkaufnahme eines Verlusts von Detailtiefe eine Vielzahl von Themenbereichen anzuschneiden.

1 Möglichkeiten der steuerlichen Forschungsförderung am Beispiel Österreichs

Es existieren drei Möglichkeiten, Forschung und Entwicklung (FuE) steuerlich zu fördern:

- Förderung über den Steuersatz
- Förderung über die Bemessungsgrundlage (z. B. Freibetrag)
- Förderung über eine Steuergutschrift.¹

1 Siehe dazu: BDI/ZVEI (Hrsg.) (o.J.)

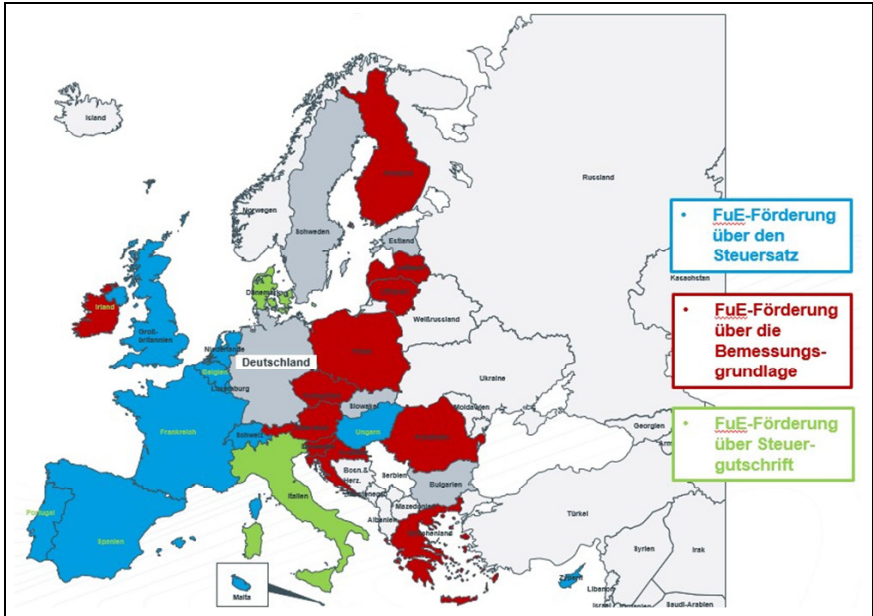


Abbildung 1: Forschungsförderung in Europa

Betrachtet man die europäischen Staaten, ist festzustellen, dass in einer Vielzahl der Staaten eine steuerliche Forschungsförderung angeboten wird (s. Abb. 1).

Einige der Staaten verbinden die aufgezählten Möglichkeiten miteinander. So werden beispielsweise sowohl durch einen Bemessungsgrundlageneffekt als auch einen Steuersatzeffekt die Forschungsaktivitäten von ansässigen Unternehmen unterstützt. „Die Förderung von unternehmensgetriebener Forschung und Entwicklung (FuE) durch die öffentliche Hand verspricht gesamtwirtschaftliche Wohlfahrtsgewinne; entsprechend weit verbreitet sind FuE-Förderungen im internationalen Vergleich.“² Dieses Zitat von *Mayer* (Leiter der Steuerabteilung im österreichischen Finanzministerium) zeigt die wirtschaftspolitische Intension der Staaten. So gab es in unserem Nachbarstaat vor der Reform im Jahr 2016³ einen „Wildwuchs“⁴ an steuerlichen For-

2 Atzmüller/Mayr (2017); siehe auch Spengel/Wiegard (2011)

3 Siehe zur StRef 2015/16 Mayr/Lattner/Schlager (2015)

4 Atzmüller/Mayr (2017), 144

schungsförderungen. Zukünftig will man in Österreich Forschung allein durch eine Steuergutschrift fördern, da diese unabhängig vom konkreten Steuersatz und dem generellen Erfolg der Forschung bzw. des Unternehmens für alle gleich wirkt. Das zeitnahe Auszahlen oder Anrechnen auf eine andere regelmäßige Steuerschuld führt zudem zu einer höheren Anreizwirkung.⁵ Es soll vor allem eigenbetriebliche Forschung in Österreich gefördert werden. Man wähnt sich trotz dieser Beschränkung auf Forschungsaktivitäten in Österreich mit Blick auf Herausforderungen des europäischen Beihilfenrechts⁶ und der Grundfreiheiten in Sicherheit.⁷ Diese Steuergutschrift knüpft an das „Frascati Manual“ der OECD an und soll 12 % der jeweiligen Bemessungsgrundlage⁸ betragen. Für das Jahr 2018 ist eine weitere Erhöhung der Prämie auf 14 % geplant.

Mit einem Blick in die Wahlprogramme der Parteien zur Bundestagswahl 2018 ist festzustellen, dass nunmehr auch in Deutschland ernsthaft die Einführung einer steuerlichen Forschungsförderung diskutiert wird.⁹ Der Bundesverband der Deutschen Industrie (BDI) und der Zentralverband Elektrotechnik- und Elektronikindustrie (ZVEI) haben hierzu im Jahr 2017 eine Studie vorgelegt und plädieren für die Einführung einer volumenbasierten Steuergutschrift.¹⁰ Diese solle neben der bereits in Deutschland existierenden Projektförderung neue Anreize zur Forschung in Deutschland schaffen. Es bleibt abzuwarten, ob sich das Vorhaben der Parteien in Koalitionsverhandlungen realisieren lassen wird.

2 Verlust von gefördertem Steuersubstrat

Zum Verständnis der von Missbrauchsabwehr geprägten Überlegungen von Staaten im Bereich der Besteuerung von IP empfiehlt sich der Blick auf ein Land, in dem eine steuerliche Forschungsförderung bereits existiert. So zeigte sich in Österreich die folgende Entwicklung¹¹: Die traditionell angebotene

5 Spengel et al. (2009)

6 Siehe dazu auch European Union (2014)

7 Atzmüller/Mayr (2017), 145

8 Zur Bemessungsgrundlage zählen: Löhne und Gehälter, unmittelbare Aufwendungen und Investitionen, Finanzierungsaufwendungen und Gemeinkosten.

9 CDU/CSU (2017); FDP (2017), S. 82; BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN (2017), S. 228

10 BDI/ZVEI (Hrsg.) (o.J.) (Fn. 2), S. 9

11 Entstammt einem Vortrag von Lachmayer (2017)

steuerliche Forschungsförderung wurde von zahlreichen Unternehmen in Anspruch genommen. Neben dem Forschungsanreiz durch eine Förderung gibt es vergleichbar mit dem deutschen Recht ein Aktivierungsverbot für selbsterstellte immaterielle Wirtschaftsgüter. Dies führte in den Jahren der Forschungsaktivität bei österreichischen Unternehmen zu hohen unmittelbar abzugsfähigen Betriebsausgaben. Nach dem Abschluss der Forschungsaktivität wurden die entstandenen Rechte und Lizenzen von einigen Unternehmen ins Ausland überführt. Auslöser dieser Transfers waren attraktive Besteuerungsregime einiger Staaten für Lizenzeinkünfte (Lizenz- oder Patentbox). Die im Anschluss aus Österreich ins Ausland zu leistenden Lizenzzahlungen galten in Österreich wiederum als Betriebsausgabe und haben die Bemessungsgrundlage reduziert. Im Ausland erfolgte aufgrund einer dortigen Sonderregelung keine oder eine nur sehr geringe Besteuerung.

Im Ergebnis ist die Forschungsaktivität in Österreich steuerlich gefördert worden. Zudem wurde nach Abschluss der Forschungstätigkeit durch Lizenzzahlungen¹² ins niedrig besteuerte Ausland die Bemessungsgrundlage in Österreich erheblich reduziert. Möglich ist diese Gestaltung allein, weil Art. 12 Abs. 1 OECD-MA das Besteuerungsrecht für Lizenzgebühren ausschließlich dem jeweiligen Wohnsitzstaat zuweist.¹³ Dem liegt die zutreffende Annahme zugrunde, dass allein der Wohnsitzstaat die Forschungs- und Entwicklungsausgaben zum Abzug zugelassen hat, wobei die Übertragung einer Lizenz in einen anderen Staat hierbei keine Berücksichtigung fand. Als Ausnahme sind hier Regelungen zwischen Industrie- und Entwicklungsstaaten zu erkennen, wo Entwicklungsstaaten ein erhöhtes Quellensteuerrecht auf Lizenzzahlungen eingeräumt wird.¹⁴ Die Begründung wird in vielen deutschen Abkommen jedoch nicht akzeptiert. Vielmehr ist in Deutschland eine Quellenbesteuerung unter den Voraussetzungen des § 50a EStG denkbar.

Die Reaktion in Österreich auf dieses Vorgehen der Unternehmen war die Einführung einer Entstrickungsbesteuerung durch das Abgabensicherungs-gesetz 2007¹⁵. Hiernach wird bei der Überführung eines immateriellen Wirtschaftsguts ins Ausland eine Steuer auf die im Inland zugelassenen Betriebsausgaben festgesetzt. Sofern diese tatsächlichen Betriebsausgaben durch den Steuerpflichtigen nicht nachgewiesen werden, werden 65 % des Fremdver-

12 Zum Lizenzbegriff siehe Schaumburg/Häck (2017)

13 Wassermeyer (2017)

14 Pöllath/Lohbeck (2015)

15 BGBl. I Nr. 99/2007 (Abgabensicherungsgesetz 2007), S. 1