



universität
wien

MASTERARBEIT / MASTER'S THESIS

Titel der Masterarbeit / Title of the Master's Thesis

„Aktuelle Maßnahmen zur Bekämpfung von IP-Boxen
auf internationaler, EU- und nationaler Ebene – eine
kritische Würdigung der österreichischen
Lizenzschranke“

verfasst von / submitted by

Elena Tasheva, BSc

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree of
Master of Science (MSc)

Wien, 2018 / Vienna 2018

Studienkennzahl lt. Studienblatt /
degree programme code as it appears on
the student record sheet:

A 066 915

Studienrichtung lt. Studienblatt /
degree programme as it appears on
the student record sheet:

Masterstudium Betriebswirtschaft

Betreut von / Supervisor:

Dipl.-Kffr. Dipl.-Hdl. Dr. Karina Sopp, Privatdoz.

Inhaltsverzeichnis

1.	Einleitung.....	1
1.1.	Problemstellung	1
1.2.	Aufbau der Arbeit.....	2
2.	Entwicklung von IP-Boxregimen.....	3
2.1.	Grundlegende Begriffe	3
2.1.1.	IP und Lizenzen.....	3
2.1.2.	Lizenzgebühren	4
2.1.3.	IP-Boxen.....	6
2.2.	Gründe für Entwicklung der IP-Boxen	8
2.2.1.	Grundlegende Eigenschaften der immateriellen Wirtschaftsgüter und mögliche Vorteile von der Einführung einer IP-Box.....	8
2.2.2.	Förderung durch die Europäische Union.....	10
2.2.3.	Die Umsetzung der Zins- und Lizenzrichtlinie	11
2.3.	Historische Entwicklung und Übersicht der bestehenden IP-Boxen.....	12
2.4.	Gestaltung und Funktionsweise der IP-Boxen	15
3.	Maßnahmen auf internationaler, EU- und nationaler Ebene hinsichtlich IP-Boxregime.....	18
3.1.	Internationale Gegenmaßnahmen: BEPS-Projekt von OECD	18
3.1.1.	Hintergrund des BEPS-Projekts und OECD-Zielsetzung hinsichtlich IP-Boxmodellen ...	18
3.1.2.	Aktionspunkt 5 – definierte Gegenmaßnahme zur Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken (Der modifizierte Nexus-Ansatz)	21
3.1.3.	Überprüfung der bestehenden IP-Boxmodelle	25
3.1.4.	Übergangsbestimmung und Inkrafttreten	27
3.2.	EU-Gegenmaßnahmen	29
3.2.1.	EU-Initiativen	29
3.2.2.	Verhaltenskodex- und Beihilfeprüfverfahren.....	33
3.2.3.	Diskussionen zu Änderung der EU-Zins- und Lizenzrichtlinie.....	36
3.3.	Österreich – Das Abzugsverbot nach § 12 Abs 1 KStG	37
3.3.1.	Persönlicher Anwendungsbereich.....	38
3.3.2.	Sachlicher Anwendungsbereich	42
3.4.	Kritische Würdigung der österreichischen Lizenzschranke.....	50
3.4.1.	Kritik im Kontext des Unionsrechts	50
3.4.2.	Kritik im Kontext des Doppelbesteuerungsabkommens.....	53
3.4.3.	Vereinbarkeit mit nationalen Vorschriften - § 10 Abs 4 KStG und § 22 BAO	54
4.	Conclusio	58

Literaturverzeichnis	60
Rechtsquellen:	65
Erläuternde Bemerkungen:	65
Richtlinien:	65
Entscheidungen	65
Abkürzungsverzeichnis	66
Tabellen- und Abbildungsverzeichnis	68

1. Einleitung

1.1. Problemstellung

In den letzten Jahren liegen immer häufiger die unterschiedlichen Steuergestaltungspraktiken innerhalb multinationaler Unternehmensgruppen im Fokus der medialen Öffentlichkeit. Im Gegensatz zu den illegalen Steuerhinterziehungsmodellen bieten die Steueroptimierungsmöglichkeiten ein ganz legales Mittel an, die Steuerlast möglichst zu minimieren. Die Problematik bei der Verwendung der Steueroptimierung ergibt sich aus der Tatsache, dass die weltweite Steueroptimierung zu einer nachgewiesenen, massiven Konkurrenzverzerrung führt, weil davon überwiegend die internationalen Konzerne zu Lasten der kleineren regionalen Unternehmen profitieren können.

Klassische Beispiele solcher Steuergestaltungsmodelle beziehen sich auf die Art der Finanzierung des Konzerns (z.B. hybride Finanzierung oder Finanzierung über Steueroasen) oder Nutzung von den sogenannten „patent box regimes“. Die IP-Boxen ermöglichen eine präferentielle Besteuerung von Lizenzeinkünften und stehen somit im Visier der aktuellen Entwicklungen auf internationaler, EU- und nationaler Ebene. Aktuell besitzen eine Reihe von EU-Ländern ein Steuersystem, das eine Präferenzbesteuerung für Lizenzeinkünfte vorsieht.

Diese Steuergestaltungsinstrumente sind mit ihrem widersprüchlichen Gesicht bekannt. Einerseits fördern sie die Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten in den jeweiligen Staaten, die heutzutage von großer Relevanz sind. Andererseits aber führt die Verwendung von IP-Boxen oft zu einer künstlichen Anziehung vom erwirtschafteten Steuersubstrat in die Niedrigsteuerländer. Die in letzter Zeit berühmt gewordene Strategie zur Steueroptimierung internationaler Konzerne wie z.B. Apple, Google, Starbucks, Amazon & Co – die sogenannte „Double Irish With a Dutch Sandwich“ – kann die Effektivität dieser Modelle am besten veranschaulichen. Durch diese Strategie können die Konzerne ihre Steuer im Extremfälle sogar bis auf Null reduzieren.

Das Ziel dieser Arbeit ist es, neben der Beleuchtung der möglichen Gründe für die rasche Verbreitung dieser Förderungsinstrumente auch die geplanten bzw. bereits eingeführten

Maßnahmen gegen die IP-Boxmodellen auf die unterschiedlichen geografischen Ebenen gegenüberzustellen und diese einer kritischen Betrachtung zu unterziehen.

1.2. Aufbau der Arbeit

Die vorliegende Arbeit befasst sich mit den eingeführten Maßnahmen gegen die missbräuchlichen Steuerpraktiken auf internationaler, EU- und nationaler Ebene hinsichtlich Intellectual Property (IP), insbesondere hinsichtlich der im Rahmen einer Konzerngruppe generierten Lizenzgebühren.

Im ersten Teil der Arbeit – Kapitel Zwei – werden die Gestaltung und Funktionalität, die historische Entwicklung und die möglichen Gründe für die starke Verbreitung der IP-Box näher erläutert. Die aktuelle Rechtslage bzw. die geplanten Gegenmaßnahmen auf die drei oben erwähnten Rechtsebenen – internationale, europäische und nationale – werden am Anfang des nachfolgenden Kapitels beleuchtet. In der zweiten Hälfte des Kapitels Drei wird die Lizenzschranke, die als Gegenmaßnahme von dem österreichischen Gesetzgeber gewählt wurde, einer kritischen Würdigung unterzogen. Die Kritikpunkte beziehen sich auf die mögliche Verletzung des Primär- und/oder Sekundärrechts der EU, insbesondere auf die dort geregelte Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit. Darüber hinaus werden die im Schrifttum diskutierten Kritikpunkte hinsichtlich der potenzielle Nichtvereinbarkeit mit dem Doppelbesteuerungsabkommen bzw. mit manchen nationalen Vorschriften in dem letzten Teil des Kapitels diskutiert.

Am Ende dieses Teils werden die Maßnahmen in einer tabellarischen Sicht dargestellt, um einen besseren Überblick und einen direkten Vergleich zu ermöglichen. Die tabellarische Darstellung hat als Ziel, den Leser auf die Gemeinsamkeiten bzw. Differenzen hinzuweisen, um die aktuelle steuerpolitische Zielsetzung der involvierten Parteien zu veranschaulichen. Im Anschluss findet sich eine Zusammenfassung, welche die wichtigsten Highlights der Arbeit strukturiert darstellt.

2. Entwicklung von IP-Boxregimen

2.1. Grundlegende Begriffe

2.1.1. IP und Lizenzen

Eine einheitliche Definition des Begriffs Intellectual Property (IP), der aktuell aufgrund der raschen und zugleich gewinnbringenden Entwicklung von immateriellen Wirtschaftsgütern als „das Öl des 21. Jahrhunderts“ bezeichnet wird, ist nicht vorhanden. In diversen Vorschriften auf internationaler, europäischer und nationaler Ebene werden unterschiedliche Begriffe für die Bezeichnung von IP eingeführt, was oft zu massiven Interpretationsschwierigkeiten führt. Das Fehlen einer einheitlichen Definition wird im Schrifttum¹ als ein weltweit anerkanntes Problem betrachtet. Auf die unterschiedlichen Ebenen wird oft versucht, die einzelnen etablierten Begriffe untereinander gleichzustellen, um eine gewisse Konsistenz in diesem Bereich zu erreichen. Diese Gleichstellung wird im Schrifttum als eine praktische Lösung, welche die Problematik des vorliegenden Definitionsmangels beseitigen könnte, angesehen.² In Österreich wird der Begriff mit der deutschsprachigen Bezeichnung „geistiges Eigentum“ assoziiert.³ Diese Bezeichnung wird nicht nur dem IP gleichgestellt, sondern auch durch die Rechtsprechungstätigkeit des Gerichtshofs immer wieder begrifflich erweitert.⁴

Auch im Rahmen der EU wird versucht, die unterschiedlichen Begrifflichkeiten miteinander zu verknüpfen. Die Mitteilung der Kommission über Unionsrahmen für staatliche Beihilfen zur Förderung von Forschung, Entwicklung und Innovation beinhaltet eine klare Definition von „Immateriellen Vermögenswerten“. Sie werden als „Vermögenswerte ohne physische oder finanzielle Verkörperung wie Patentrechte, Lizenzen, Know-how oder sonstige Rechte des geistigen Eigentums“⁵ eingeführt. Auf diese Weise bringt geistiges Eigentum, das dem IP gleichgestellt ist, die in den unterschiedlichen nationalen Vorschriften eingeführten

¹ Vgl. z.B. *Staudegger / Thiele* (2012), S. III; *Haase / Nürnberg* (2017), S. 1.

² Vgl. *Haase / Nürnberg* (2017), S. 1.

³ Im Rahmen mehrerer Entscheidungen des OGH wird die Gleichstellung der beiden Begriffe "Immaterialgüterrechte" und "geistiges Eigentum" entsprechend mit dem Gleichheitszeichen („=“) eingeführt (siehe OGH 10.11.1992, 4 Ob 89/92, EvBl 1993/58 (277); OGH 22.11.1994, 4 Ob 118/94; OGH 20.09.2011, 4 Ob 12/11k).

⁴ Vgl. z.B. *Staudegger / Thiele* (2012), S. III.

⁵ *EK* (2014a)

immateriellen Vermögenswerte unter einem Dach zusammen.⁶ Der Begriff „Intellectual Property“ wird deswegen nicht nur als eine Variation der unterschiedlichen vorhandenen Bezeichnungen betrachtet, sondern auch oft als ein Sammelbegriff aller verschiedenen Definitionen angesehen.⁷

Der Begriff „Lizenz“ ist im österreichischen Recht auch nicht klar definiert und es existiert kein selbstständiges Lizenzgesetz. Die Regelungen für das Lizenzgeschäft sind hauptsächlich vom Einkommenssteuerrecht als auch vom Patent- und Urheberrechtsgesetz abzuleiten. Das Einkommenssteuerrecht und das Urheberrechtsgesetz kennen aber den exakten Ausdruck „Lizenz“ nicht. Stattdessen wird im Ersteren die Begriffsdefinition „Lizenzzahlung“ und im Letzteren der Begriff des Werknutzungsrechts bzw. der Werknutzungsbewilligung eingeführt.⁸ In vergleichbaren Regelungen wie z.B. MarkenSchG und MuSchG wird das Wort „Lizenz“ auch verwendet, aber eine entsprechende Auslegung fehlt.⁹ Nur im Patentgesetz kann eine Erläuterung für „freiwillige Lizenzen“ gefunden werden. Gemäß § 35 PatG sind die „freiwillige Lizenzen“ das Recht eines Patentinhabers, „die Benützung der Erfindung dritten Personen für das ganze Geltungsgebiet des Patenten oder für einen Teil desselben mit oder ohne Ausschluß anderer Benützungsberechtigter zu überlassen“.

Es existiert ein bestimmter Grund, warum für den Begriff „Lizenzen“ keine einheitliche Definition vorliegt. Da bei den Lizenzgeschäften eine Vielfalt an Nutzungsgegenstände in Frage kommen könnte, ist entsprechend eine diverse Auslegung in den unterschiedlichen (Sonder-) Gesetzen zu finden. In diesem Sinne ist unter dem Wort „Lizenz“ allgemein die Überlassung von immateriellen Wirtschaftsgütern an eine dritte Partei auf Grundlage eines Lizenzvertrages zu verstehen. Aufgrund des abgeschlossenen Vertrags zwischen den beiden Parteien werden Lizenzgebühren, die an den Lizenzgeber ausgezahlt werden, generiert.

2.1.2. Lizenzgebühren

Unter Lizenzgebühren ist die an den Lizenzgeber zu entrichtende Gegenleistung für die Überlassung zur (zeitlich begrenzten) Benützung von immateriellen Wirtschaftsgütern zu

⁶ Vgl. z.B. *Staudegger / Thiele* (2012), S. III.

⁷ Vgl. z.B. *Staudegger / Thiele* (2012), S. III.

⁸ Vgl. *Muszynska* (2004), S. 4f

⁹ Der Begriff „Lizenz“ wird in § 14 MarkenSchG bzw. in § 39 MuSchG verwendet; dazu auch *Muszynska* (2004), S. 5

verstehen¹⁰. Im Gegensatz zu „Lizenzen“ wird der Begriff „Lizenzgebühren“ genau im Einkommenssteuerrecht definiert. Gemäß § 99a Abs 1 zweiter Satz EStG sind Lizenzgebühren „[...] Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschließlich kinematografischer Filme, von Patenten, Marken, Muster oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt zu werden.“ Diese Definition orientiert sich an die Auslegung, die im Art 12 Abs 2 OECD-MA verwendet ist. Es ist zu bemerken, dass der Begriff „Lizenzgebühren“ (im Vergleich zu dem parallel eingeführten Zinsbegriff) nicht völlig mit der Begriffserklärung von der OECD-MA übereinstimmt. Die Definition ist weiter gefasst und berücksichtigt auch solche Arten von Vergütungen wie z.B. für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Software. Darüber hinaus sind auch die Vergütungen für die Benutzung bzw. für das Recht auf Benutzung von gewerblichen, kaufmännischen oder wissenschaftlichen Ausrüstungen in der Begriffserläuterung erfasst, die bis Jahr 1992 auch ein Teil von der Definition in Art 12 OECD-MA waren.¹¹ Hier wird die Problematik betrachtet, dass die in den nationalen Vorschriften erfassten Begriffe nicht die aktuellen Entwicklungen der OECD-Musterkommentierung widerspiegeln.

Es existieren unterschiedliche Arten von Lizenzgebühren. Die Hauptunterscheidungsmerkmale sind die Häufigkeit der Entrichtung (z.B. regelmäßig wiederkehrend oder einmalig geleistet) und die Art der Berechnung dieser Zahlungen. Hinsichtlich der Berechnung existieren mehrere Arten von Lizenzgebühren: periodische (konstante) Zahlungen, solche Lizenzzahlungen, die proportional, progressiv oder als Prozentsatz von einer im Vertrag definierten Größe (z.B. Verkaufserlös, Herstellungspreis, Stückzahl) berechnet werden können; einmalige pauschale Zahlungen (insb. für den Fall, wenn keine andere Kontrollmöglichkeiten bzgl. der Verkäufe von Lizenzartikeln existieren); sonstige monetäre Vorteile (z.B. verdeckte Zahlungen im Preis für Güter, die vom Lizenzgeber geliefert werden, oder Vorteile aus Rücklizenzen) und die Vergütung durch Technologieaustausch (z.B. cross-licence¹²).¹³

¹⁰ Vgl. *Wassermayer* (2012), Rz 57; BHF 16.12.1992, BStBl II 1993, 399.

¹¹ Vgl. *Bieber / Lehner* (2015), Rz 148.

¹² „Cross-licence“ ist die gleichzeitige Einräumung von Benützungsberechtigungen für eigene Lizenzen seitens des Lizenznehmers. Die Vergütung durch Technologietausch wird in der Fachliteratur als eine unentgeltliche Vergütungsart klassifiziert; siehe dazu *Muszynska* (2004), S. 63.

¹³ Vgl. *Muszynska* (2004), S. 4f.

Darüber hinaus können die Lizenzgebühren aufgrund der Richtung des Zahlungsstroms weiter differenziert werden. In diesem Fall wird zwischen Lizenzaufwendungen und -einkünften unterschieden. Aus der Sicht eines österreichischen Unternehmens werden Lizenzaufwendungen dann generiert, wenn die ausländische Muttergesellschaft ein Recht zur Nutzung von immateriellen Vermögensgegenständen ihres Tochterunternehmens (das österreichische Unternehmen) überlassen hat. In diesem Fall ist die ausländische Muttergesellschaft der Empfänger der auszahlenden Gebühren. Die Lizenzeinkünfte sind hingegen die geleisteten Zahlungen, die das österreichische Unternehmen für das Einräumen von Benutzungsrechten für IP von z.B. seinem ausländischen Tochterunternehmen erhält. Diese Art von Lizenzgebühren ist für diese Arbeit vom Hauptinteresse, weil in der Praxis eine Gewinnverlagerung meistens bei den Lizenzeinkünften aufgrund der bestehenden nationalen und ausländischen Steuervorschriften zu betrachten ist. Der Hauptgrund für diese Erscheinung ist die Einführung der sogenannten IP-Boxen.

2.1.3. IP-Boxen

Angesichts der großen Relevanz der Innovation für die Wirtschaft eines Staates heutzutage werden die Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten (F&E) gezielt europa- und weltweit von einer Reihe von Ländern gefördert. Die öffentliche Unterstützung kann entweder in Form einer direkten Förderung von dem Staat (z.B. mittels speziellen Projekten, Hilfe bei der Ressourcen Beschaffung, Gewährung von öffentlichen Zuschüssen) oder indirekt mithilfe von steuerlichen Anreizen in diesem Bereich erfolgen.¹⁴ Bei der ersten Variante handelt es sich primär um die Förderung von Hochschulen und außeruniversitäre Institute. In Bezug auf die zweite Variante – die steuerlichen Begünstigungen hinsichtlich IP – stehen zahlreiche unterschiedliche Instrumente zur Verfügung.

Diese indirekte Form von Förderung durch den Staat kann in zwei weiteren Gruppen unterteilt werden: die Gruppen der „Input“ und „Output“ orientierten Begünstigungen.¹⁵ Die Erstere bezieht sich auf die Steuervorteile hinsichtlich des tatsächlichen Ressourceneinsatzes für F&E-Projekte (z.B. Personalkosten, innovationsrelevante Ausrüstungsgüter etc.). Ein klassisches Beispiel für solche Begünstigungen sind die beschleunigten bzw. erhöhten Abschreibungen der oben aufgezählten Ressourcen.¹⁶ Bei der Output basierten Förderstrategie handelt es sich im

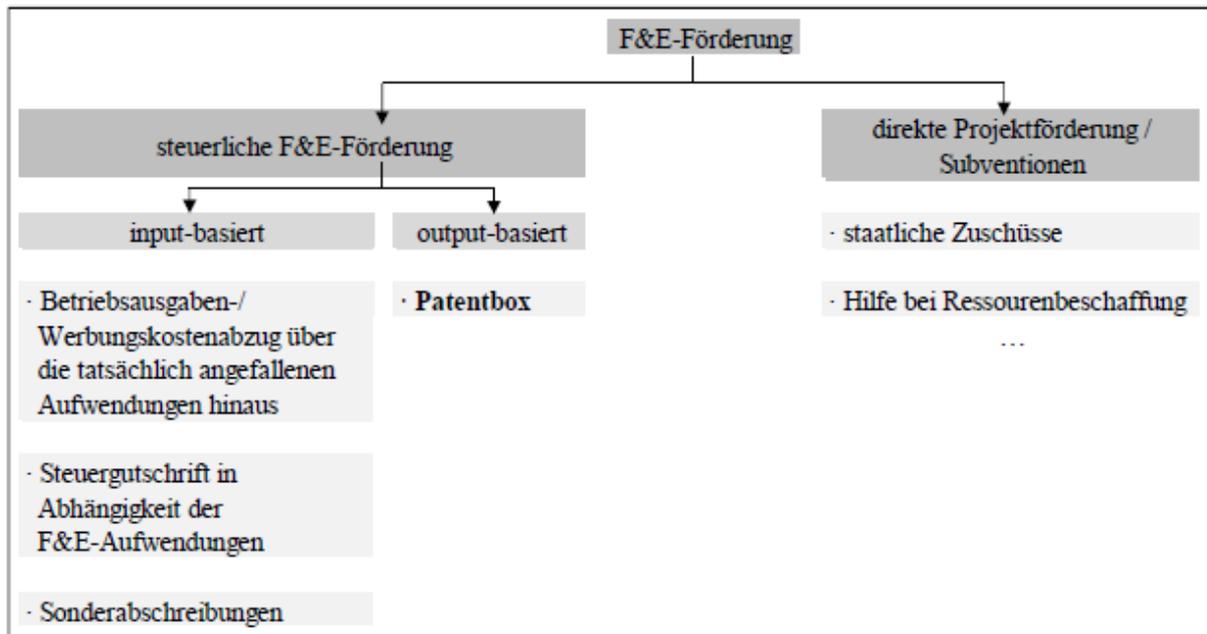
¹⁴ Vgl. Schlie et al. (2015), S. 570; Pross / Radmanesh (2015), S. 579.

¹⁵ Vgl. Haase / Nürnberg (2017), S. 3; Pross / Radmanesh (2015), S. 580; Kaul (2018), S. 4.

¹⁶ Vgl. Raab (2018), S. 125.

Vergleich zu der Besteuerung anderer Einkunftsarten um eine niedrigere Besteuerung der erzielten Einkünfte aus der Überlassung von Benützungrechten immaterieller Wirtschaftsgüter, unter anderem auch Lizenzen. Hier werden die IP-Boxen als prominentes Beispiel genannt. Eine strukturelle Übersicht der möglichen Fördermaßnahmen in Bezug auf F&E ist Abb. 1 zu entnehmen.

Abbildung 1: Übersicht der möglichen F&E-Fördermaßnahmen



Quelle: Kaul (2018), S. 85.

Die IP-Boxen werden in der Fachliteratur noch als IP-Regime oder auch als Patent-, Lizenz- und Innovationsboxen bezeichnet.¹⁷ Darunter verstehen sich sämtliche Steuervergünstigungen, die für Patenteinkünfte in einem Land eingeführt wurden. Im Gegensatz zu der direkten staatlichen Unterstützung, die alle (und nicht nur die erfolgreichen) F&E-Projekte fördert, liegt die Verstärkung der Wettbewerbsvorteile unter den internationalen Konzernen im Fokus dieser steuerlichen Modelle. In diesem Sinne wird durch die Einführung solcher Vergünstigungen auch versucht, neue ausländische Investitionen bzw. Investoren im jeweiligen Land anzulocken.

¹⁷ Vgl. Kaul (2018), S. 5; Hausmann / Schneider (2013), S. 784; Die diversen Bezeichnungen weisen nicht auf unterschiedliche Konzepte hin, sondern vielmehr auf die Bedeutung bestimmter Details bei der Ausgestaltung dieser Boxen. In der Fachliteratur findet keine strenge Differenzierung zwischen den einzelnen Begriffen. Aus Vereinfachungsgründen wird in dieser Arbeit der Begriff „IP-Boxen“ verwendet.

Hinsichtlich der IP-Boxen existieren unterschiedliche Meinungen, die sich grob in zwei Hauptrichtungen zusammenfassen lassen können. Einerseits werden die IP-Boxen als wirksame Anreizinstrumente betrachtet, deren Einführung aus gesamtwirtschaftlichen Gründen begrüßt wird. Andererseits herrscht die Meinung, dass die internationalen Konzerne diese Regime überwiegend für ihre Steuervermeidungs- und Gewinnverlagerungspraktiken verwenden. Unabhängig von den Meinungsdivergenzen in Bezug auf IP-Boxen ist die Anzahl der eingeführten Präferenzregime in Europa bzw. in der ganzen Welt in den letzten Jahren stark gestiegen. Die Gründe für diese Tendenz sind vielfältig, aber einen großen Beitrag für die Entwicklung dieses Phänomens haben die Natur der immateriellen Gegenstände, die möglichen wirtschaftlichen Nutzen, die durch ein IP-Box erzielt werden könnten und nicht zuletzt die bestehenden rechtlichen Lücken in den relevanten nationalen und internationalen Vorschriften. Die oben aufgezählten Gründe werden im nachfolgenden Kapitel (2.2.) näher erläutert.

2.2. Gründe für Entwicklung der IP-Boxen

2.2.1. Grundlegende Eigenschaften der immateriellen Wirtschaftsgüter und mögliche Vorteile von der Einführung einer IP-Box

Der Hauptgrund für die rapide Entwicklung von diversen Steuergestaltungsmöglichkeiten bei Lizenzen liegt in der spezifischen Natur der immateriellen Vermögensgegenstände. Sie sind nicht-physische Wirtschaftsgüter, die auf der Aktivseite der Bilanz unter Anlagevermögen eines Unternehmens bilanziert werden. Diese Eigenschaft trennt an erster Stelle das immaterielle Vermögen von den Sachanlagen. Aufgrund der fehlenden physischen Substanz können die immateriellen Vermögensgegenstände relativ unkompliziert auf einem neuen Rechtsträger und/oder in einem anderen Land übertragen werden.¹⁸ Zu dieser Gruppe von Wirtschaftsgütern gehören die Lizenzen, Patenten, Software, Firmenwerte und Warenzeichen etc.

Darüber hinaus besitzen die oben aufgezählten immateriellen Wirtschaftsgüter eine andere Eigenschaft, welche die Problematik der Gewinnverlagerung noch weiter vertiefen könnte. Innerhalb multinationaler Unternehmen gelten diese Güter als höchst intransparent und tragen auf diese Weise aufgrund deren schweren Nachvollziehbarkeit zur Verbreitung unterschiedlicher Steuervermeidungspraktiken bei.

¹⁸ Vgl. Evers (2015), S. 7f.

Ein weiterer wichtiger Grund für die Beliebtheit dieses Förderinstruments sind die möglichen Vorteile, die das jeweilige Land durch ihre Einführung erzielen könnte. Mit der Umsetzung der IP-Box wird erwartet, dass der F&E-Bereich dieses Staates durch die neuen ausländischen Investoren, die dank der niedrigeren Präferenzzsätze gewonnen wurden, stark gefördert wird. Dieses Phänomen wurde mehrmals im Rahmen unterschiedlicher Forschungsuntersuchungen empirisch nachgewiesen. Es wurde eine negative Korrelation zwischen dem (effektiven) Unternehmenssteuersatz in dem jeweiligen Besteuerungsland und der Anzahl der immateriellen Vermögensgegenstände (im konkreten Untersuchungsfall Patente), welche die Niederlassung eines Konzerns dort haltet, festgestellt. Dieser Zusammenhang wurde durch die Ergebnisse zahlreicher Studien wie z.B. von Karkinsky und Riedel¹⁹, Böhm et al.²⁰, Griffith et al.²¹ bestätigt.

Weitere Studien befassen sich nicht nur mit dem identifizierten Zusammenhang zwischen der Höhe des Steuersatzes für immaterielle Wirtschaftsgüter und die Anzahl der zu besteuern IP in dem jeweiligen Land, sondern auch mit dem Verhalten multinationaler Unternehmen, die Standorte gleichzeitig in Hoch- und Niedrigsteuerländer haben. In dem Beitrag von Dischinger und Riedel²² wird empirisch nachgewiesen, dass die Konzerne die (generierten Einkünfte von) immateriellen Vermögensgegenstände überwiegend in ausländischen Körperschaften, die Teil dieses Konzerns sind und sich in einem Niedrigsteuerland befinden, verlagern. Dieselbe Tendenz wurde in dem Beitrag von Grubert²³ (2003) erkannt und bestätigt.

¹⁹ Die empirischen Ergebnisse von *Karkinsky und Riedel* (2009) bestätigen, dass transnationale Konzerne die Unternehmenspatente strategisch in Niedrigsteuerstandorte verschieben.

²⁰ Auch der Beitrag von *Böhm et al.* (2015) untersucht und bestätigt die Hypothese, dass die geografische Verbreitung von Patente mit dem jeweiligen nationalen Steuersystem hinsichtlich dieses immateriellen Wirtschaftshuts zusammenhängt. Darüber hinaus wird auch empirisch bewiesen, dass Länder, die keine attraktiven Steuersätze für IP anbieten, deutlich an Steuersubstrat gegenüber die Niedrigsteuerländer verlieren.

²¹ *Griffith et al.* (2014) haben empirisch nachgewiesen, dass ein enger Zusammenhang zwischen der Anzahl der Patente und der Unternehmensbesteuerung existiert.

²² Dischinger und Riedel (2011) haben im Rahmen ihrer Arbeit die Korrelation zwischen zwei grundlegende Größen empirisch nachgewiesen: Je niedriger der Körperschaftsteuersatz einer Tochtergesellschaft im Verhältnis zu den anderen verbundenen Unternehmen im Konzern ist, desto höher fallen die Investitionen von immateriellen Wirtschaftsgüter in dem Land, wo Tochterunternehmen ansässig ist, an.

²³ In seinem Beitrag hat Grubert (2003) den potenziellen Zusammenhang zwischen den erwirtschafteten immateriellen Erträgen und der Standortwahl für Besteuerung von Gewinnen bei multinationalen Unternehmen empirisch bestätigt. Er beweist, dass der Steuersatz für IP eine grundlegende Rolle bei der Entscheidung spielt.

2.2.2. Förderung durch die Europäische Union

Ein wichtiger Grund für die rapide Entwicklung von IP-Boxen europaweit ist der Versuch der EU-Kommission und Europäischen Rat, die Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten bzw. das internationale Wissensaustausch zu fördern, indem neue Investoren im EU-Raum angelockt werden. Das Letztere könnte am leichtesten durch die Umsetzung unterschiedlicher Anreizmechanismen für F&E-Tätigkeiten, unter anderem auch steuerlicher Förderinstrumente wie z.B die IP-Boxen, erreicht werden. Zu der Zielgruppe von potenziellen neuen Investoren gehören an erster Stelle die internationalen Konzerne. Eine attraktive Besteuerung für die immateriellen Vermögensgegenstände dieser Gruppe sollte im EU-Raum gewährleistet werden, um mögliche Wettbewerbsnachteile, die infolge der globalen Wirtschaftskonkurrenz entstehen, zu mildern.

Im EU-Raum wird aktuell das Ziel verfolgt, „die Union zum wettbewerbsfähigsten und dynamischsten wissensbasierten Wirtschaftsraum in der Welt zu machen - einem Wirtschaftsraum, der fähig ist, ein dauerhaftes Wirtschaftswachstum mit mehr und besseren Arbeitsplätzen und einem größeren sozialen Zusammenhalt zu erzielen.“²⁴ Als Schwerpunkte dieses Plans werden in der Lissabon Strategie vom Jahr 2000 die „Schaffung eines günstigen Umfelds für die Gründung und Entwicklung innovativer Unternehmen, insbesondere von KMU“ und „Schaffung eines europäischen Raums der Forschung und Innovation“ genannt. Deswegen hat sich der Europäische Rat in den kommenden Jahrzehnten vorgenommen, die EU in einen wichtigen Standort für Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten umzuwandeln. Um diese langfristigen strategischen Ziele zu erreichen, sollten die EU-Mitgliedstaaten koordiniert die in der Strategie enthaltenen Punkten umsetzen. Zu diesen Punkten gehört auch die Einführung steuerpolitischer Instrumente, welche die F&E-Tätigkeiten fördern könnte.

Aufgrund der empirisch nachgewiesenen Vorteile von der Einführung eines Präferenzsystems gelten die IP-Boxen für die EU und die einzelnen Mitgliedstaaten als ein effektives Instrument zur Erhöhung der Attraktivität des betreffenden Landes bzw. Standorts für die internationalen Investoren.²⁵ Deshalb wird seit der Etablierung der langfristigen EU-Strategie in Lissabon eine rasche Erhöhung der Anzahl der bereits eingeführten bzw. der geplanten IP-Präferenzregelungen im EU-Raum beobachtet. Dieses Steuerinstrument hat sich in vielen

²⁴ *Europäischer Rat* (2000).

²⁵ Vgl. *Schlie et al.* (2015), S. 573.

Ländern als gelebte Praxis durchgesetzt und wird immer noch von der Europäischen Kommission als geeignetes Förderinstrument empfohlen.²⁶

2.2.3. Die Umsetzung der Zins- und Lizenzrichtlinie

Ein weiterer Grund für diese Steuertendenz ist die erfolgreiche Umsetzung der Zins- und Lizenzrichtlinie²⁷ in der Europäischen Union. Seit 2004 werden die Quellensteuern auf Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener EU-Länder, die in einem Mitgliedstaat anfallen, nicht mehr erhoben. So führt die umgesetzte Richtlinie zu einem quellensteuerfreien Fluss von Lizenzzahlungen im gesamten EU-Raum. Mit der Umsetzung der Zins- und Lizenzrichtlinie wurde aber zugleich ein wichtiges Instrument, das zu einer gewissen Neutralisierung der Gewinnverlagerungsmöglichkeiten beigetragen hat, aufgelöst.²⁸

Das primäre Ziel der EU, die mit der Einführung der Zins- und Lizenzrichtlinie verfolgt wurde, ist die Eliminierung der Möglichkeit einer Doppelbesteuerung, indem ein einheitliches Steuersystem in der EU etabliert wird, um die Lücken zwischen den einzelnen nicht-harmonisierten Steuerregime zu beseitigen. Die bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) sind kein verlässliches Instrument zur Vermeidung von Doppelbesteuerung, weil mit deren Hilfe die Eliminierung dieser Möglichkeit nicht immer sichergestellt werden könnte. Darüber hinaus ist die Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen oft mit einem hohen administrativen Aufwand verbunden.²⁹ Durch die Umsetzung dieser Richtlinie wurde der erste Schritt in dieser Richtung gemacht, aber gleichzeitig auch dadurch eine Diskussion über die unabsichtliche Förderung von schädlichen Gewinnverlagerungspraktiken ausgelöst. Im Schrifttum wird die Meinung vertreten, dass diese Richtlinie für eine legale Steuervermeidung innerhalb transnationaler Konzerne beiträgt, weil bei ihrem Versuch, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, führt sie zu einer Niedrig- bzw. im Extremfällen sogar zu einer Nichtbesteuerung der erzielten IP-Einkünften.³⁰

²⁶ Vgl. *Gerhartinger / Schmidt* (2015), S. 2.

²⁷ Richtlinie des Rates über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten.

²⁸ Vgl. *Becker* (2014), S. 706.

²⁹ Vgl. *Fehling / Schmid* (2015), S. 494 f.

³⁰ Vgl. z.B. *Becker* (2014), S. 706; *Fehling / Schmid* (2015), S. 494.

Die aktuellen Daten in Bezug auf die Intensivität der Verbreitung von IP-Präferenzsystemen in den unterschiedlichen geographischen Regionen weist darauf hin, dass im EU-Raum der Großteil von den bestehenden und geplanten IP-Boxmodellen zu finden ist.³¹ Deswegen wird die Rolle der etablierten Zins- und Lizenzrichtlinie als maßgebend für die starke Verbreitung dieser steuerlichen Förderinstrumente bezeichnet.

Basierend auf die im Kapitel 2.2. aufgezählten diversen Gründe für die Einführung von IP-Boxen versuchen die Konzerne, die Besteuerung von z.B. Lizenzeinnahmen oder -aufwendungen zu optimieren. Im Zuge dessen hat sich in den vergangenen Jahren ein intensiver Steuerwettbewerb zwischen einer Reihe von EU-Ländern entwickelt. Mit dem Ziel, neue Investoren von außen anzulocken, führen diese Staaten neue Regelungen, die vorteilhafte Steuersätze für Lizenzen vorsehen, im eigenen Steuersystem durch. Diese Präferenzregelungen werden als „Lizenzboxen“ oder auch als „Patentboxen“ bezeichnet. In der englischsprachigen Literatur wird der Begriff Intellectual Property (IP) Box verwendet, der die unterschiedlichen Steuerprivilegien für Erträge aus der Gruppe der immateriellen Vermögensgegenstände umfasst.³² Es ist zu bemerken, dass oftmals keine weiteren Voraussetzungen für die Nutzung der attraktiven Steuersätze wie z.B. das Vorliegen einer substantiellen Geschäftstätigkeit im jeweiligen Land vorgesehen sind.³³

2.3. Historische Entwicklung und Übersicht der bestehenden IP-Boxen

Bis jetzt haben zumindest 23 Länder (14 davon sind EU-Mitgliedsstaaten) einen Präferenzsteuersatz für immaterielle Vermögensgegenständen eingeführt.³⁴ Die folgende Tabelle (Tab. 1) liefert wichtige Informationen über die dort aufgelisteten 13 Länder wie z.B. die Höhe des effektiven Steuersatzes in Bezug auf Einkünfte von IP bzw. des regulären Körperschaftsteuersatzes und Besonderheiten der jeweiligen IP-Boxregelung. Anhand der Tabelle ist ersichtlich, dass der effektive Steuersatz für IP-Einkünfte stark unter den dort eingeführten Ländern variiert. Während der Präferenzsteuersatz in manchen Staaten relativ „hoch“ definiert ist, unterliegen die Einkünfte von immateriellen Wirtschaftsgütern in anderen Ländern einen viel niedrigeren Steuersatz (z.B. Luxemburg, Belgien, etc.) oder es findet sogar

³¹ Vgl. *Fehling / Schmid* (2015), S. 495.

³² Vgl. *Gerhartinger / Schmidt* (2015), S. 3.

³³ Vgl. *Titgemeyer* (2017), S. 745.

³⁴ Vgl. *Raab* (2018), S. 125.

keine Besteuerung statt (z.B. Malta). Im Gegensatz zu diesen Ländern beträgt der österreichische Steuersatz für Lizenzzahlungen 20 %.³⁵

Tabelle 1: Überblick der bestehenden IP-Boxen auf gesamtstaatlicher und regionaler Ebene

Staat	Effektiver Steuersatz für IP-Einkünfte	Regulärer Körperschaftsteuersatz	„Modified Nexus Approach“ erfüllt?	Besonderheiten
Belgien	4,44 %	29,58 %	ja	IP-Einkünfte zu 85 % befreit
Frankreich	15 %	28 % bzw. 33,3 %	nein	Soll „BEPS-konform werden“
Irland	6,25 %	12,5 %	ja	IP-Einkünfte zu 50 % befreit
Italien	13,95 %	27,9 %	ja	IP-Einkünfte zu 50 % befreit
Luxemburg	3 % bis 5,2 %	15 % bis 26,01 %	ja	IP-Einkünfte zu 80 % befreit
Malta	0 % bis 6,25 %	35 %	nein	auslaufend
Niederlande	7 %	20 % bzw. 25 %	ja	7 % ab 1.1.2018
Portugal	8,5 % bis 10,5 %	17 % bzw. 21 %	ja	IP-Einkünfte zu 50 % befreit
Rumänien	0 %	16 %	offen	Befreiung für zehn Jahre
Slowakei	11,5 %	21 %	ja	IP-Einkünfte zu 50 % befreit
Spanien	10 %	25 %	(ja)	IP-Einkünfte zu 60 % befreit
UK	10 %	19 %	ja	Effektivsteuersatz 10 %
Ungarn	4,5 %	9 %	ja	IP-Einkünfte zu 50 % befreit
Zypern	2,5 %	12,5 %	ja	IP-Einkünfte zu 80 % befreit

Quelle: Raab (2018), S. 128.

³⁵ Vgl. Deloitte (2017), S. 10; Die Besteuerung von Lizenzgebühren richtet sich hauptsächlich nach der Ansässigkeit des Lizenzgebers.

Die erste IP-Box wurde bereits im Jahr 1973 in Irland eingeführt. Infolgedessen waren Lizenz Einkommen von irischen Patenten völlig steuerbefreit. Auf Empfehlung von der Europäischen Union und aufgrund der Finanzmarktkrise wurde die Präferenzregelung zu einem späteren Zeitpunkt aufgehoben.³⁶ Allerdings hat sich Irland im Jahr 2016 wieder für die Einführung einer IP-Box (bekannt als „knowledge development box“) entschieden, die sich voll an die OECD-Anforderungen, die im Rahmen des sog. BEPS-Projektes präsentiert wurden, orientiert.³⁷ Im Jahr 2000 hat die französische Regierung die zweite IP-Box in Europa eingeführt und im Jahr 2003 ist auch Ungarn diesem Beispiel gefolgt. Die bestehenden Präferenzregime in Kombination mit den rechtlichen Entwicklungen in dieser Sphäre (siehe Kapitel 2.2.3.) führen EU- und weltweit hinsichtlich der Einführung und Verwendung von IP-Boxen zu einem lawinenartigen Effekt.

Die italienische steuerliche Begünstigung auf IP-Einkünfte wird von OECD auch als IP-Box eingestuft. Die steuerlichen Vorteile von dieser eingeführten „Patentbox“-Regelung beziehen sich (ab Jahr 2015) sowohl auf in Italien ansässige gewerbliche Unternehmen (unabhängig von deren Rechtsform) als auch unter bestimmten Voraussetzungen³⁸ auf ausländische Unternehmen.³⁹ Die Einkünfte, die von diesem Präferenzsteuerregime betroffen sind, sind die Einkünfte aus direkter Verwendung von immateriellen Wirtschaftsgütern bzw. aus der Überlassung zur Nutzung an eine dritte Partei (insb. Lizenzgebühren).

Auch die britische Regierung hat auf den intensiven Wettbewerb in diesem Bereich entsprechend reagiert. In Großbritannien wurde im Zuge von Finance Act 2012 eine eigene „Patent-Box“ umgesetzt. Im Vergleich zu italienischer Präferenzregelung dürfen ausschließlich körperschaftsteuerpflichtige, juristische Personen von der britischen IP-Box Gebrauch machen.⁴⁰ Auch die in einem internationalen Konzern entstandenen Lizenzgebühren unterliegen einem Präferenzsteuersatz.⁴¹ Das Ziel der Einführung war, den Wirtschaftswachstum des Landes zu fördern, indem neue Investoren, die in Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten investieren wollen, anzulocken. Somit ist die IP-Box in dem Wachstumsplan der britischen

³⁶ Vgl. *Deutscher Bundestag* (2014), S. 2. Die irische IP-Box wurde im Jahr 2011 aufgehoben.

³⁷ Vgl. *Deloitte* (2015), S. 1.

³⁸ Diese Voraussetzungen erfüllen die Mindestanforderungen von OECD bezüglich der Erfüllung der „Modified Nexus Approach“-Anforderung (siehe Kapitel 3.1.2.).

³⁹ Vgl. *Lobis* (2016), S. 7.

⁴⁰ Vgl. *Vogel* (2014), S. 545; dazu auch *Hausmann / Schneider* (2013), S. 785.

⁴¹ Vgl. *Hausmann / Schneider* (2013), S. 785.

Regierung ein wichtiger Meilenstein, die ein konkurrenzfähiges Steuersystem gegenüber den anderen G20-Ländern etablieren wollen.⁴²

Als ein aktuelles Beispiel kann die neu eingeführte IP-Box in Slowakei genannt werden. Im Jahr 2018 hat das Land im Zuge einer umfassenden Steuerreform wichtige Änderungen auch in Bezug auf steuerliche Begünstigungen hinsichtlich immaterieller Wirtschaftsgüter vorgenommen. Gemäß den aktuellen slowakischen Steuerregelungen unterliegen die IP-Einkünfte einer Steuerbefreiung aus der im Land eingeführten „Patent-Box“. Die im Fokus stehenden immateriellen Wirtschaftsgüter sind die Lizenzgebühren aus Verwertung von Patenten, Gebrauchsmuster und Software sowie aus dem Verkauf solcher Gegenstände.⁴³

Aktuell gibt es auch Überlegungen, eine IP-Box in weiteren (EU-)Ländern einzuführen, unter anderem in Polen⁴⁴ und der Schweiz⁴⁵.

2.4. Gestaltung und Funktionsweise der IP-Boxen

Obwohl alle bis jetzt eingeführten IP-Boxen auf ein einheitliches Konzept beruhen, ergeben sich einige Unterschiede bei den einzelnen Präferenzregimen in Bezug auf den Umfang der durch die IP-Boxen berücksichtigten immateriellen Wirtschaftsgüter (Patente, Markenrechte, Urheberrechte, Software etc.). Die Gestaltung der Präferenzregime ist stark von der steuerpolitischen Zielsetzung des jeweiligen Staates beeinflusst. In einigen Ländern wie z.B. Frankreich und England wird außer Patenten⁴⁶ nur ein weiteres immaterielles Wirtschaftsgut (z.B. Urheberrechte, Know-how, Geschäftsgeheimnisse- und -modelle, etc.) von der jeweiligen IP-Box umfasst. Anders sieht die Situation in Ländern wie Ungarn, Luxemburg oder Zypern aus. In diesen Staaten unterliegen mehr als sieben unterschiedliche Güter einer Präferenzbesteuerung.⁴⁷ Darüber hinaus werden bei manchen Ländern neben den selbst entwickelten IP auch die erworbenen Wirtschaftsgüter unter bestimmten Voraussetzungen begünstigt (z.B. in UK, Luxemburg und Spanien) im Gegensatz zu anderen Staaten (z.B.

⁴² Vgl. *Hausmann / Schneider* (2013), S. 784.

⁴³ Vgl. *Feith* (2018), S. 145.

⁴⁴ Vgl. *Raab* (2018), S. 130.

⁴⁵ Im Zuge einer umfassenden Steuerreform sollte im Laufe des Jahres 2018 eine (kantonale) IP-Box auch in der Schweiz eingeführt werden (siehe dazu *Raab* (2018), S. 130).

⁴⁶ Aktuell sind die Patente bei allen bestehenden IP-Boxen berücksichtigt, siehe dazu *Raab* (2018), S. 126; *Thiede* (2016), S. 284.

⁴⁷ Vgl. *Gerhartinger / Schmidt* (2015), S. 8.

Belgien und Portugal), die diese Herkunftsart von dem Anwendungsbereich der IP-Box ausschließen.⁴⁸

Eine Problematik besteht auch in dem Fall, wenn der Anwendungsbereich der IP-Box so weit definiert ist, dass auch Marketingrechte davon umfasst sind. Weil die Marketingtätigkeiten (und dementsprechend auch die davon erzielten Erträge) schwer zu klassifizieren und von den anderen Unternehmenstätigkeiten abzugrenzen sind, können mittels Präferenzmodelle auch Erträge, die in keinem Zusammenhang mit F&E stehen, einer begünstigten Besteuerung unterliegen.⁴⁹

Außerdem ergeben sich Differenzen hinsichtlich der Ermittlung der Bemessungsgrundlage. In Fokus der IP-Box könnten unterschiedliche begünstigten Einkunftsarten (z.B. Lizenzgebühren, Veräußerungsgewinnen und Einkünften aus Eigennutzung)⁵⁰ und Ermittlungsmethoden (Brutto- und Nettomethode) in Frage kommen. Es ist zu bemerken, dass „beinahe alle betroffenen Länder die Lizenzgewinne und Veräußerungsgewinne begünstigen“⁵¹, aber nicht für alle Arten von immateriellen Gütern. Deswegen könnte die Ermittlung dieser Vergütungen mit einigen Schwierigkeiten verbunden sein, wenn z.B. die Vergütungen unterschiedlicher IP zugeordnet werden und einige dieser immateriellen Wirtschaftsgüter nicht von der jeweiligen IP-Box umfasst sind.⁵² Auf diese Weise besteht die Möglichkeit, die aus Lizenzgeschäften generierten Gewinne, die im Zusammenhang mit nicht von dem Präferenzboxmodell erfassten IP stehen, zu verlagern.

Als weiteres relevantes Ausgestaltungsmerkmal der IP-Boxen wird in der Fachliteratur die Anforderung an den Umfang der F&E-Tätigkeit eingeführt. Von grundlegender Bedeutung hier ist die Frage, inwieweit das zu steuernde Unternehmen an der Entwicklung des immateriellen Wirtschaftsgutes teilgenommen hat bzw. im Fall einer Erwerbung, inwieweit an der Verbesserung des Gutes beigetragen hat. Die bestehenden Präferenzregime besitzen unterschiedliche Stufen in Bezug auf dieses Merkmal. Die Bandbreite bewegt sich zwischen den beiden Extrema: die Voraussetzung einer vollständigen Entwicklung und die Möglichkeit zur begünstigten Besteuerung einer vollständigen Auslagerung.⁵³ Die Problematik bei diesem

⁴⁸ Vgl. Thiede (2016), S. 284.

⁴⁹ Pross / Radmanesh (2015), S. 581.

⁵⁰ Vgl. Thiede (2016), S. 284; dazu ausführlich Evers et al (2015), S. 9 f.

⁵¹ Vgl. Gerhartinger / Schmidt (2015), S. 9; Pross / Radmanesh (2015), S. 581.

⁵² Pross / Radmanesh (2015), S. 581.

⁵³ Pross / Radmanesh (2015), S. 581.

Merkmal besteht darin, dass aufgrund fehlendem bzw. schwach definiertem Substanzerfordernisses eine Lücke entsteht, die von den internationalen Konzernen für Verlagerung von Gewinnen ausgenützt werden könnten.

Des Weiteren können sich die Länder für eine unterschiedliche Methode der Begünstigung entscheiden. Diese könnte entweder durch die Anwendung eines festgelegten Präferenzsteuersatzes oder durch die Besteuerung nur eines bestimmten Anteils der zu besteuernenden Gewinne erfolgen. Bei der ersten Variante, die von den meisten Ländern weltweit bevorzugt ist, wird der Steuersatz bei der Einrichtung der IP-Boxen so ausgewählt, dass er gegenüber den Steuersätzen anderer Staaten konkurrenzfähig sein könnte. Es gibt aber auch viele Staaten in Europa bzw. in EU (z.B. Belgien, Lichtenstein und Schweiz⁵⁴), welche die andere Variante praktizieren, indem einen bestimmten Teil (mindestens die Hälfte) der ermittelten Bemessungsgrundlage nicht besteuert wird (siehe Tab. 1, Spalte „Besonderheiten“).⁵⁵

Auch hinsichtlich des persönlichen Anwendungsbereichs liegen einige Differenzen bei den einzelnen IP-Boxen vor. Die meisten etablierten Präferenzregime beziehen sich auf die inländischen und ausländischen Kapitalgesellschaften. Eine wichtige Voraussetzung in Bezug auf die Letzteren ist die Besitzung einer inländischen Betriebsstätte. Bei manchen Ländern kommen aber neben den oben erwähnten auch andere wirtschaftlich tätige Unternehmen bzw. selbstständig Erwerbende als qualifizierte Steuerpflichtige in Betracht.⁵⁶

Diese Diversität bei der Gestaltung der IP-Boxen könnte leicht zu einer möglichen Benachteiligung einiger Länder gegenüber den anderen Staaten führen. Deswegen ergibt sich hinsichtlich der Gestaltung und des Anwendungsbereichs der IP-Boxen die Notwendigkeit von Einführung einheitlicher Anforderungen auf internationaler Ebene. Aktuell beschäftigt sich OECD im Rahmen des sogenannten BEPS-Projekts intensiv mit dieser Aufgabe. Die Europäische Kommission unterstützt ebenso diese Ansicht und veröffentlicht eine eigene Richtlinie, die diese Problematik auch teilweise behandelt.

⁵⁴ Eine IP-Box ist in der Schweiz nur auf regionale Ebene eingeführt. Aktuell sieht nur der Kanton Nidwalden eine steuerliche Begünstigung für IP-Einkünfte vor.

⁵⁵ Vgl. Thiede (2016), S. 284; Raab (2018), S. 126; Pross / Radmanesh (2015), S. 580.

⁵⁶ Vgl. Thiede (2016), S. 284.

Trotz der herrschenden Ansicht, dass die IP-Boxen die F&E-Tätigkeit erfolgreich fördern könnten und trotz der vorliegenden empirischen Ergebnisse, die diese Ansicht unterstützen, ist es immer noch bedenklich, ob und inwieweit die „Output“ orientierte Förderung dafür geeignet ist. Der Grund für dieses Bedenken ist, dass diese Art von Förderung ergebnisorientiert ist, d.h. im Gegensatz zu den „Input“ orientierten Fördermöglichkeiten darf das Unternehmen von der begünstigten Besteuerung erst nach Überwindung des Verlustrisikos Gebrauch machen. In diesem Sinne können die IP-Boxen nicht mit einer Förderung, sondern eher mit einer Belohnung gleichgestellt werden, weil lediglich die erfolgreichen F&E-Tätigkeiten von der Begünstigung profitieren können.⁵⁷ Deshalb haben einige Länder eigene Maßnahmen gegen diese Präferenzregime auf nationale Ebene eingeführt. Der spezifische Charakter, das Ziel und der Anwendungsbereich der einzelnen Gegenmaßnahmen auf internationaler, EU- und nationaler Ebene sind im nachfolgenden Kapitel 3 näher erläutert.

3. Maßnahmen auf internationaler, EU- und nationaler Ebene hinsichtlich IP-Boxregime

3.1. Internationale Gegenmaßnahmen: BEPS-Projekt von OECD

3.1.1. Hintergrund des BEPS-Projekts und OECD-Zielsetzung hinsichtlich IP-Boxmodellen

Die Heterogenität hinsichtlich der Gestaltung der bis jetzt eingeführten IP-Boxen und die daraus resultierenden Lücken bei der Besteuerung von IP-Einkünften, die eine problemlose Gewinnverlagerung durch die internationalen Konzerne ermöglichen, liegen im Fokus der Diskussionen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) und der G20-Länder.

Im Rahmen des sogenannten BEPS-Projekts („Base Erosion and Profit Shifting“) werden unterschiedliche Maßnahmen gegen die internationale Gewinnveranlagung definiert. Der Zweck dieses Projekts ist, die existierenden Lücken in unterschiedlichen Bereichen der Gewinnbesteuerung zu eliminieren, um die stark verbreiteten Steuerhinterziehungspraktiken unter den internationalen Konzernen einzuschränken. Der von OECD veröffentlichte Aktionsplan umfasst insgesamt 15 Handlungsfelder (z.B. Hybride Gestaltungen, digitale Wirtschaft, schädliche Steuerpraktiken, Hinzurechnungsbesteuerung etc.), die als

⁵⁷ Vgl. Pross / Radmanesh (2015), S. 580.

Aktionspunkte („action points“) von der Organisation bezeichnet sind. In diesem Sinne kann das BEPS-Projekt als ein umfassendes Maßnahmenpaket betrachtet werden.

Einer der veröffentlichten Aktionspunkte (Aktionspunkt 5) behandelt das Thema „schädliche Steuerpraktiken“ und definiert unterschiedliche Maßnahmen, um eine wirksame Bekämpfung der Gewinnverlagerung von immateriellen Wirtschaftsgütern in der nahen Zukunft sicherzustellen. Diese Maßnahmen beziehen sich primär auf die IP-Boxmodelle, deren Ausgestaltung ein zentraler Aspekt des BEPS-Projekts ist. Es wird im Rahmen des OECD-Projekts versucht, ein einheitliches Konzept auf internationaler Ebene für diese Präferenzregime zu definieren. Dadurch soll die Ausnutzung von nicht aufeinander abgestimmten Steuerregimes eingeschränkt werden. Als zentrale einheitliche Regelung hinsichtlich der Ausgestaltung der IP-Boxen wird im finalen Abschlussbericht⁵⁸ zum Aktionspunkt 5 der sogenannte „modifizierter Nexus Ansatz“ eingeführt. Darüber hinaus werden im Rahmen dieses Berichts weitere Themen wie z.B. Erhöhung der Transparenz in Bezug auf steuerliche Vorabzusagen, Prüfung der bestehenden IP-Boxmodelle, Monitoring der Implementierung der definierten OECD-Empfehlungen etc. behandelt.

Dieses Projekt basiert auf eine Zusammenarbeit mehrerer Akteure. Obwohl der Fokus des Projekts auf die teilnehmenden Staaten liegt, ist auch eine Kooperation seitens der Nicht-OECD-Länder erwünscht, um eine möglichst synchronisierte Lösung gegenüber den schädlichen Steuerpraktiken weltweit zu ermöglichen. Auf diese Weise haben mehr als 60 Länder an den intensiven Diskussionen teilgenommen.⁵⁹ Unterschiedliche internationale Organisationen wie z.B. IWF, die Weltbank und die UN haben ebenso ihren Beitrag zu diesem Projekt geleistet.⁶⁰ Das primäre Ziel dieser hohen Einbindung von unterschiedlichen Parteien ist, eine „gemeinsame Linie zu wesentlichen Fragen der internationalen Steuerpolitik“ zu etablieren. Auch die Europäische Kommission hat indirekt bei dem BEPS-Projekt mitgewirkt, indem sie ihre Ansichten bezüglich der unterschiedlichen Themenbereiche während des gesamten Verlaufs der Projektarbeiten eingebracht hat. Darüber hinaus haben die davon betroffenen Parteien (z.B. Berater, Wirtschaftsvertreter, Wissenschaftler, Nichtregierungsorganisationen etc.) auch die Möglichkeit gehabt, ihre Stellungnahme zu den

⁵⁸ OECD hat im Jahr 2016 einen Abschlussbericht zum Aktionspunkt 5 mit dem Titel „Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz“ veröffentlicht, siehe *OECD* (2016).

⁵⁹ Vgl. *Kreienbaum* (2015), S. 753.

⁶⁰ Vgl. *OECD* (2016), S. 6; *Kreienbaum* (2015), S. 753.

einzelnen Punkten des Projekts abzugeben, um die Berücksichtigung möglichst vieler relevanten Standpunkte bezüglich der vorgeschlagenen Lösungsansätze sicherzustellen.⁶¹

Das Ergebnis der intensiven Zusammenarbeit so vieler unterschiedlicher Parteien ist für die ganze europäische bzw. internationale Gemeinschaft von großer Bedeutung, weil das BEPS-Projekt „die erste wesentliche Überarbeitung der internationalen Steuerregeln seit fast einem Jahrhundert“⁶² darstellt. Darin liegt die Hauptproblematik der längst betrachteten schädlichen Steuerpraktiken unter den internationalen Konzernen: Die Gewinnverkürzungs- und Gewinnverlagerungsmöglichkeiten entstehen aufgrund der veralteten internationalen Steuervorschriften, die viele Schwachstellen und steuerrechtliche Lücken aufweisen. Das gemeinsame Bemühen, diese Lücken zu eliminieren, richtet sich in erster Linie an die Vereinheitlichung der Steuerregimes aller involvierten Länder. Dadurch sollen in Zukunft extreme Szenarien wie z.B. eine doppelte Besteuerung als auch eine doppelte Nichtbesteuerung der erzielten IP-Einkünfte möglichst vermieden werden.⁶³

Eine enge internationale Kooperation ist vorausgesetzt, um potenzielle einseitige Maßnahmen einzelner Staaten, die möglicherweise den „internationalen Steuerkonsens, das gemeinsame Verständnis und die gegenseitige Verpflichtung auf international anerkannte Steuerstandards“⁶⁴ verletzen könnten, auszuschließen. Deshalb beschäftigt sich die OECD aktuell intensiv mit der Entwicklung eines Monitoring-Programms, damit die ordnungsgemäße, gleichzeitige Umsetzung der notwendigen Anforderungen gewährleistet wird. Das Ziel – die Sicherstellung einer konsistenten internationalen Implementierung der vorgeschlagenen Mindeststandards und weiterer Empfehlungen – wurde aber bereits seitens einiger Länder, unter anderem auch Österreich wegen der im nationalen Steuerrecht neu eingeführten Lizenzschranke, nicht erfüllt.

Die im BEPS-Projekt verankerten Empfehlungen stellen die sogenannten „weichen Steuerungsformen“ (engl. „soft law“) dar.⁶⁵ Darunter verstehen sich unverbindliche Maßnahmen, die zuerst von den betroffenen Staaten in das jeweilige nationale Recht umgesetzt werden sollten, damit sie wirksam werden. In diesem Sinne besitzen diese Empfehlungen genauso wie die anderen OECD-Instrumente keine unmittelbare steuerliche Wirkung.

⁶¹ Vgl. *OECD* (2016), S. 3.

⁶² Vgl. *OECD* (2016), S. 3.

⁶³ Vgl. *Kreienbaum* (2015), S. 753.

⁶⁴ Vgl. *Kreienbaum* (2015), S. 753.

⁶⁵ Vgl. *Fehling / Kampermann* (2017), S. 638.

Allerdings besteht für deren Umsetzung eine politische Verpflichtung aller OECD- und G-20-Länder.⁶⁶ Die politische Pflicht zur Implementierung bezieht sich in erster Linie auf die BEPS-Mindeststandards, die in den Aktionspunkten 5, 6, 13 und 14 dargestellt sind.⁶⁷ Diese Punkte beinhalten in Bezug auf die einzelnen von OECD definierten Gegenmaßnahmen auch konkrete Übergangsbestimmungen und -fristen.

3.1.2. Aktionspunkt 5 – definierte Gegenmaßnahme zur Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken (Der modifizierte Nexus-Ansatz)

3.1.2.1. Persönlicher Anwendungsbereich

Die Steuerpflichtigen, die von nach dem Nexus-Ansatz gestalteten IP-Boxen einen Gebrauch machen dürfen, sind inländische Unternehmen, deren ausländische Betriebsstätten einer Steuerpflicht im Inland unterliegen, und nicht zuletzt ausländische Betriebsstätten, die auch ihre Steuer im Inland zahlen.⁶⁸ Bei der Festlegung der qualifizierten Steuerpflichtigen bei jedem Land mit einer IP-Box soll aber sichergestellt werden, dass ein und dasselbe immaterielle Wirtschaftsgut nicht gleichzeitig einem inländischen Unternehmen und seiner ausländischen Betriebsstätten zugeordnet wird.⁶⁹

Die oben eingeführte Definition des qualifizierten Steuerpflichtigen, die im Rahmen des Abschlussberichts zum Aktionspunkt 5 von OECD festgelegt wurde, wird wegen der möglichen Ungleichbehandlung der ausländischen Tochtergesellschaften eines inländischen Unternehmens stark kritisiert. Obwohl z.B. sowohl für die ausländischen Betriebsstätten als auch für die ausländischen Tochtergesellschaften eines ansässigen Unternehmens eine DBA-Vereinbarung in den nationalen Vorschriften vorgesehen ist, wird eine potenzielle steuerliche Begünstigung der erzielten F&E-Einkünften durch IP-Boxen nur für den Erstgenannten in Frage kommen. Dieser Sachverhalt führt automatisch zu einer Diskriminierung der ausländischen Tochtergesellschaften bzw. der Unternehmen, die aus rechtlichen Gründen keine Betriebsstätten im jeweiligen Land gründen dürfen und nur durch eine Tochtergesellschaft operieren könnten.⁷⁰ Um solche Diskriminierungsmöglichkeiten zu eliminieren, sollten die im

⁶⁶ Vgl. *Fehling / Kampermann* (2017), S. 639.

⁶⁷ Vgl. *Fehling / Kampermann* (2017), S. 639; *Kreienbaum* (2015), S. 753.

⁶⁸ Vgl. *Becker* (2014), S. 707; *OECD* (2016), S. 28; *Kaul* (2018), S. 12.

⁶⁹ Vgl. *OECD* (2016), S. 28.

⁷⁰ Vgl. *Kaul* (2018), S. 13.

Ausland belegten Betriebstätten eines ansässigen Unternehmens nicht von dem persönlichen Anwendungsbereich der IP-Box, die nach dem Nexus-Ansatz gestaltet wurde, erfasst werden.⁷¹

3.1.2.2. Sachlicher Anwendungsbereich

Um die Etablierung eines einheitlichen Konzepts der IP-Boxregime auf internationaler Ebene zu ermöglichen, hat die OECD in Abstimmung mit G-20 den sogenannten „Nexus-Ansatz“ im Rahmen des finalen Abschlussberichts zum Aktionspunkt 5 eingeführt, um das Erfordernis der wesentlichen Geschäftstätigkeit (auch bekannt als „Substanzerfordernis“) für alle bestehenden und zukünftig eingerichteten IP-Boxen zu stärken.⁷² Durch die Umsetzung dieser Maßnahme wird seitens OECD versucht, den Anwendungsbereich sowohl für bestehende als auch für neu eingeführte IP-Boxen so einzuschränken, dass die Gewinnbesteuerung zukünftig an den tatsächlichen Wertschöpfungsort gekoppelt ist. Auf diese Weise soll verhindert werden, die generierten Gewinne in einem anderen Land zu verlagern, wo keine wesentliche Geschäftstätigkeit des jeweiligen Unternehmens vorliegt. Eine steuerliche Begünstigung der IP-Einkünfte wird nach dem Nexus-Ansatz nur dann in Frage kommen, wenn ein direkter Zusammenhang zwischen den steuerbegünstigten Einnahmen und den Ausgaben, die in Verbindung mit den betreffenden IP-Einkünften stehen, erkennbar ist.⁷³

Die Einbeziehung der Ausgaben bildet den Kern dieses Ansatzes, denn es ist für die zukünftige steuerliche Begünstigung von immateriellen Wirtschaftsgütern schon vielmehr von Bedeutung, in welchem Land die wirtschaftliche Wertschöpfung für die Zwecke der Gewinnerzielung stattfindet. Die Anwendung des Nexus-Ansatzes beruht auf eine anteilige Berücksichtigung der Erträge im Verhältnis der qualifizierten Aufwendungen zu den Gesamtausgaben.⁷⁴ Unter dem Begriff „qualifizierte Aufwendungen“ verstehen sich jene Aufwendungen, die einem begünstigten immateriellen Wirtschaftsgut (z.B. Patente, Software, etc.) direkt zugeordnet werden können und die aus der eigenständigen Forschungs- und Entwicklungstätigkeit des qualifizierten Steuerpflichtigen entstehen.⁷⁵ Zum aktuellen Zeitpunkt existiert keine einheitliche Definition bzgl. der qualifizierten Aufwendungen und eine solche wird seitens der OECD (auch in der Zukunft) nicht angeboten werden. Die Einführung einer angemessenen

⁷¹ Vgl. *Kaul* (2018), S. 13.

⁷² *OECD* (2016), S. 9.

⁷³ *OECD* (2016), S. 27.

⁷⁴ Vgl. *Thiede* (2016), S. 289.

⁷⁵ Vgl. *OECD* (2016), S. 30f., dazu auch *Thiede* (2016), S. 289.

Definition, die mit der Grundidee der OECD-Arbeit übereinstimmt, wurde allen im Fokus des BEPS-Projektes stehenden Ländern überlassen. Auf diese Weise muss jeder Staat für sich selbst eine Definition dieses Begriffes festlegen. Im Rahmen des Abschlussberichts hat die OECD aber einige Beispiele für Aufwendungen eingeführt, die in keinem direkten Zusammenhang mit dem betreffenden IP stehen wie z.B. Zinszahlungen, Baukosten, Anschaffungskosten, etc., um eine klare Abgrenzung zu schaffen und zu zeigen, welche Arten von Aufwendungen bei der Ermittlung der qualifizierten Aufwendungen nicht zu berücksichtigen sind.⁷⁶

Im Gegensatz zu diesem Begriff zählen zu den Gesamtausgaben sämtliche Aufwendungen, die für die Entwicklung des betreffenden Immaterialgutes benötigt wurden. Auch hier existiert und wird seitens der OECD keine einheitlich festgelegte Definition eingeführt. Die Staaten sollten sich bei der Festlegung dieses Begriffes an die im Abschlussbericht zum Aktionspunkt 5 enthaltene Erläuterung orientieren: Die Gesamtausgaben müssen „der Summe aller Ausgaben entsprechen [...], die als qualifizierte Ausgaben eingestuft würden, wenn sie durch den Steuerpflichtigen selbst getätigt worden wären.“⁷⁷ Auf diese Weise umfassen die Gesamtausgaben neben den qualifizierten Aufwendungen auch weitere Arten wie z.B. solche Aufwendungen, die wegen IP-Zukaufs (z.B. Anschaffungskosten) oder Auslagerung der Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten an verbundene Unternehmen (z.B. Ausgaben für Auftragsforschung) verursacht wurden.⁷⁸

Diese Gegenüberstellung der qualifizierten Aufwendungen mit den Gesamtausgaben wird als Nexus-Verhältnis (engl. „nexus ratio“) bezeichnet.⁷⁹ Mithilfe des Nexus-Verhältnisses und den aus dem geistigen Eigentumswert resultierenden Gesamteinkünfte kann die zulässige Höhe der steuerlichen Begünstigung dieser Einkünfte ermittelt werden (siehe Abb. 2). Anhand dieses Betrags kann festgestellt werden, ob eine IP-Regelung hinsichtlich des neu definierten OECD-Mindeststandards konform ist. Dies kann festgestellt werden, indem die Höhe der Einkünfte, die nach einer bestehenden IP-Box begünstigt werden, mit dem oben ermittelten Wert, der auf den Nexus-Ansatz basiert, verglichen wird.⁸⁰ Eine sich durch diesen Vergleich ergebende Abweichung weist darauf hin, dass die jeweilige IP-Regelung nicht dem Nexus-Ansatz

⁷⁶ Vgl. OECD (2016), S. 30; Becker (2014), S. 707.

⁷⁷ OECD (2016), S. 31.

⁷⁸ Vgl. Raab (2018), S. 127; dazu auch OECD (2016), S. 31; Becker (2014), S. 707.

⁷⁹ OECD (2016), S. 27f.

⁸⁰ OECD (2016), S. 28.

entspricht, weil in diesem Fall auch nicht eigenständig entwickelte immaterielle Wirtschaftsgüter einer steuerlichen Begünstigung unterliegen.

Um die steuerpflichtigen Unternehmen, die z.B. deren Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten an verbundene Unternehmen ausgelagert oder das IP nicht vollständig selbst entwickelt haben, nicht durch die neuen Änderungen der steuerlichen Begünstigung sehr stark zu benachteiligen, wird ein 30%iger Aufschlag im Abschlussbericht von OECD eingeführt. Dieser Aufschlag (sog. „Uplift“) erhöht⁸¹ das Nexus-Verhältnis durch die Anhebung des Betrags der qualifizierten Aufwendungen in den Fällen, wenn es sich um keine vollständige Eigenentwicklung handelt. Infolgedessen werden Einkünfte wie z.B. Lizenzeinnahmen oder Veräußerungsgewinne auch von der steuerlichen Begünstigung einer IP-Box profitieren, allerdings nur im Ausmaß des ermittelten Nexus-Verhältnisses, d.h., der neu ermittelte Betrag der qualifizierten Aufwendung, bei dem auch die nichtqualifizierten Ausgaben in Höhe von maximal 30 % des ursprünglichen Betrags berücksichtigt sind, darf die Summe der tatsächlichen Gesamtausgaben nicht übersteigen. Der übersteigende Teilbetrag dieses Wertes unterliegt automatisch einem normalen Steuersatz.⁸² Mit diesem Aufschlag soll sichergestellt werden, dass die internationalen Konzerne, die in Kooperation mit verbundenen Unternehmen deren F&E-Leistungen durchführen, im Vergleich zu den anderen Unternehmen, die deren Leistungen vollkommen eigenständig entwickeln, nicht schlechter gestellt werden.

Abbildung 2: Berechnung der Höhe der steuerbegünstigten Einkünfte basierend auf Nexus-Ansatz

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

Quelle: *OECD* (2016), S. 28.

Der Ansatz setzt einerseits das Vorliegen einer substanziellen Tätigkeit bei Schaffung der Immaterialgüter im jeweiligen Land und andererseits die Einschränkung der Umfang der IP-Boxen hinsichtlich der Art der begünstigten immateriellen Wirtschaftsgüter voraus. In Bezug

⁸¹ Die Erhöhung des Nexus-Verhältnisses ist zulässig bis 100 %, d.h., der angehobene Betrag bei den qualifizierten Aufwendungen darf die Summe der Gesamtausgaben nicht übersteigen (siehe *OECD* (2016), S. 30).

⁸² Vgl. *Raab* (2018), S. 127.

auf die zweite Voraussetzung sollten die Präferenzregime zukünftig so gestaltet werden, dass eine steuerliche Begünstigung lediglich für urheberrechtlich geschützte Software, Patente und ähnliche rechtlich geschützte Immaterialgüter (unabhängig von der unterschiedlichen Auslegung dieser Begriffen in den einzelnen Ländern) vorgesehen wird. Nach der Umsetzung der Empfehlungen sollte es nicht mehr möglich sein, die Einkünfte von Wirtschaftsgütern wie z.B. Markenrechte, Logos sowie Know-how begünstigt zu besteuern.⁸³

Das Ziel der im Aktionspunkt 5 definierten Mindeststandards ist, den wahren Sinn und Zweck der IP-Boxen, nämlich die Förderung der Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten, zu gewährleisten. Darüber hinaus wird durch die Implementierung des Nexus-Ansatzes versucht, den sogenannten „race-to-the-bottom“ Wettbewerb zwischen den einzelnen Staaten zu eliminieren.⁸⁴ Dieser Wettbewerb hat sich nicht nur im Rahmen der EU, sondern auch weltweit entwickelt und impliziert den Versuch der konkurrierenden Staaten, einen möglichst niedrigen Unternehmenssteuersatz einzuführen. Der Grund für die Entwicklung dieses Phänomens liegt darin, dass eine steigende Anzahl von europäischen und internationalen IP-Boxregimen die Möglichkeit einer künstlichen Anziehung vom erwirtschafteten Steuersubstrat anbieten. Durch die Einführung eines einheitlichen Standards sollten diese Differenzen bei der Gestaltung aller IP-Boxen ausgeglichen werden.

3.1.3. Überprüfung der bestehenden IP-Boxmodelle

Der Abschlussbericht zum Aktionspunkt 5 beruht zum Teil auf den Ergebnissen der bisherigen Tätigkeiten des OECD-Forums (FHTP). Bereits im Jahr 1998⁸⁵ wurden unterschiedliche Kriterien von FHTP („forum harmful tax practices“) definiert, die als Orientierungshilfe bei der Feststellung von „schädlichen“ Sondersteuerregelungen gedient haben. Anhand dieser Kriterien wurden sämtliche bestehenden IP-Boxmodellen der OECD- und G20-Staaten im Rahmen einer umfassenden Evaluierung während der Arbeiten zu Aktionspunkt 5 geprüft, um feststellen zu können, ob sie als „schädlich“ zu klassifizieren sind. Die am Anfang des

⁸³ Vgl. Raab (2018), S. 127; Becker (2014), S. 707.

⁸⁴ Kaul (2018), S. 11; dazu auch OECD (2016), S. 9f., 14.

⁸⁵ Im Rahmen des von FHTP veröffentlichten Berichts „Harmful Tax Competition“ wird zum ersten Mal intensiv auf internationaler Ebene mit dem Thema der potentiellen negativen Auswirkungen der bereits eingeführten Sondersteuerregelungen auf den wirtschaftlichen Wettbewerb auseinandergesetzt. Der Bericht ist unter dem folgenden Internetlink abrufbar: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en.

Beurteilungsprozesses identifizierten Sonderregelungen⁸⁶ werden mithilfe der von FHTP eingeführten Kriterien überprüft. Bei dieser Evaluierung ist aber eine einfache Einstufung anhand der Kriterien nicht ausreichend genug, um diese Regelungen sofort als „schädlich“ zu bezeichnen. FHTP hat zusätzlich dazu auch die wirtschaftlichen Effekte, die durch diese Sonderregelung ausgelöst wurden, überprüft, um die tatsächliche negative Auswirkung der Präferenzregelungen auf den fairen Steuerwettbewerb zwischen den einzelnen Staaten nachzuweisen. In den Fällen, wenn keine solche Auswirkung identifiziert wird, werden die jeweiligen Sonderregelungen nicht als „schädlich“ eingestuft.⁸⁷

Bei den Beurteilungskriterien, die als Orientierungshilfe bei dem Evaluierungsprozess verwendet wurden, wird in der Fachliteratur zwischen „Schlüssel-“ und „andere“ (auch bekannt als „sekundäre“) Faktoren unterschieden. Die Schlüsselfaktoren umfassen die folgenden vier Kriterien, die bereits im Jahr 1998 definiert wurden: Sondersteuerregelung, Ring-fencing, fehlende Transparenz und fehlender effektiver Informationsaustausch.⁸⁸ In Bezug auf das erstgenannte Kriterium wird von dem FHTP untersucht, ob für bestimmte Einkünfte ein Präferenzsteuersatz vorliegt oder ob diese Einkünfte vollkommen von der Besteuerung befreit sind. Des Weiteren wird erhoben, ob das Land diese Steuervergünstigung teilweise oder vollständig von dem inländischen Markt isoliert eingeführt hat. Diese Erscheinung wird in der Fachliteratur als „Ring-fencing“ bezeichnet. Die möglichen Maßnahmen, die der Staat diesbezüglich treffen könnte, sind z.B. eine implizite oder explizite Ausschließung der gebietsansässigen Steuerpflichtigen von der Inanspruchnahme der Sondersteuerregelung oder einen im nationalen Gesetz verankerten ausdrücklichen Verbot für jene Unternehmen, die vom Präferenzregime profitieren würden, auf dem inländischen Markt tätig zu sein. Diese Maßnahmen werden von den Staaten meistens mit dem Ziel getroffen, eine potenzielle negative Auswirkung auf die Wettbewerbsfähigkeit der inländischen Unternehmen auszuschließen. Deshalb wird das Vorliegen der „Ring-fencing“-Erscheinung als ein mögliches Zeichen von dem „schädlichen“ Effekt der eingeführten Präferenzsteuerregelungen von FHTP wahrgenommen.

⁸⁶ Als Sonderregelungen gelten grundsätzlich Regelungen, bei denen der Steuersatz niedriger im Vergleich zu dem üblichen Normalsteuersatz festgelegt ist und auf diese Weise die jeweiligen Einkunftsarten einer steuerlichen Begünstigung unterliegen (siehe *Becker* (2014), S. 706).

⁸⁷ Vgl. *Becker* (2014), S. 706.

⁸⁸ Vgl. *OECD* (1998), S. 27.

Als drittes Schlüsselkriterium wird der Mangel an Transparenz in Bezug auf den Umgang mit dem eingeführten Präferenzregime im Bericht von OECD erwähnt. Dieser Mangel an Transparenz kann infolge der spezifischen Gestaltung und/oder administrativen Verwaltung dieser Regelung entstehen und hat meistens einen negativen Einfluss auf die Fähigkeit des Staates die richtigen Problemquellen (zeitnah) identifizieren zu können bzw. entsprechende sinnvolle Gegenmaßnahmen zu treffen.⁸⁹ Während des Beurteilungsprozesses sollte nicht zuletzt geprüft werden, ob ein wirksamer Informationsaustausch bzgl. der Steuerpflichtigen, die von diesen Regelungen Gebrauch machen, nicht vorhanden ist. Das Fehlen dieses Instrumentes ist ein weiteres potenzielles Zeichen eines schädlichen Präferenzregimes.

Als Ergebnis der OECD-Arbeiten zum Aktionspunkt 5 ist ein Schlüsselkriterium neu dazugekommen, nämlich das Vorliegen einer wesentlichen Geschäftstätigkeit.⁹⁰ Beim Vorliegen einer der oben eingeführten Schlüsselkriterien sind auch die folgenden acht sekundären Faktoren zusätzlich zu prüfen:

- „Künstliche Definition der Bemessungsgrundlage,
- Keine Einhaltung der Verrechnungspreisprinzipien,
- Keine Besteuerung der ausländischen Einkünfte,
- Verhandelbarer Steuersatz oder Bemessungsgrundlage,
- Vorhaltung von geheimen Vorschriften,
- Zugang zu einem weiten Netz von DBA,
- Die Regelung wird als Vehikel zur Steuerreduzierung bekannt gemacht,
- Die Regelung fördert rein steuerlich begründete Gestaltungen.“⁹¹

Nachdem eine Sonderregelung als „schädlich“ durch das FHTP eingestuft wird, sollte das jeweilige Land diese Präferenzregelung an die Empfehlungen, die im Abschlussbericht zum Aktionspunkt 5 verankert wurden, anpassen oder sie komplett abschaffen.

3.1.4. Übergangsbestimmung und Inkrafttreten

Mittels des oben eingeführten Überprüfungsprozesses der bestehenden IP-Boxmodelle in den G-20 und OECD-Ländern wurden alle Präferenzregime, die dem Nexus-Ansatz nicht

⁸⁹ Vgl. *OECD* (1998), S. 27.

⁹⁰ Vgl. *OECD* (2016), S. 26. In dem Bericht von 1998 wurde das Substanzkriterium nur als ein sekundäres Kriterium (und nicht als Schlüsselkriterium) eingeführt.

⁹¹ *Becker* (2014), S. 706.

entsprechen, identifiziert. Diese IP-Boxen dürfen für neue Unternehmen bzw. Patente ab 30.06.2016 nicht mehr verwendet werden, d.h., die „Neufälle“ können von der steuerlichen Begünstigung einer „schädlich“ klassifizierten IP-Box nicht profitieren. Da die Umstellung der „schädlichen“ IP-Boxmodellen einige Zeit in Anspruch nehmen könnte, darf für die „Altfälle“, d.h. Unternehmen und Patente, die vor Mitte 2016 einem Präferenzsatz einer nicht BEPS-konformen IP-Box unterlegen sind, eine Ausnahme gemacht werden. Sie dürfen von einer steuerlichen Begünstigung des „schädlichen“ Präferenzregimes bis spätestens 30. Juni 2021 Gebrauch machen.⁹²

Um die ordnungs- und zeitgemäße Umsetzung der im Aktionspunkt 5 eingeführten Mindeststandards zu verfolgen, wurde ein Monitoring-Prozess implementiert. Die Notwendigkeit solcher Maßnahmen ergibt sich aus der Natur der BEPS-Empfehlungen, weil die Staaten nur einer politischen Verpflichtung zur Umsetzung unterliegen. Dieses Monitoring bezieht sich aber nicht ausschließlich auf die OECD- und G-20-Länder.⁹³ Die regelmäßige Evaluierung der Konformität der bestehenden und neu angeführten IP-Boxen mit dem neu eingeführten Nexus-Ansatz gibt eine klare Übersicht der Umsetzungsfortschritte der einzelnen Staaten.⁹⁴ Das für die Gestaltung und Durchführung des Monitoring-Prozesses zuständige Gremium ist das Inclusive Framework on BEPS⁹⁵. Jedes Land und alle Jurisdiktionen dürfen als gleichberechtigte Mitglieder dieser für Monitorings-Zwecke gebildeten Gruppen von Experten beitreten.⁹⁶ Aktuell nehmen insgesamt mehr als 115 unterschiedliche Staaten und Jurisdiktionen⁹⁷ daran teil, wobei 62 % aller Mitglieder Nicht-G-20 und -OECD Länder sind. Neben den aktiven Monitorings-aktivitäten übernimmt das Gremium auch die Verantwortung für die Durchführung zusätzlicher Folgetätigkeiten, die für die erfolgreiche Umsetzung der Empfehlungen notwendig sind.

⁹² Vgl. Raab (2018), S. 127.

⁹³ Vgl. Raab (2018), S. 127.

⁹⁴ Eine interaktive Weltkarte, die auf die offizielle Internetseite von OECD zu finden ist, vergleicht (peer review) den aktuellsten Stand der Umsetzung der in Aktionspunkt 5, 6, 13 und 14 verankerten Maßnahmen aller betroffenen Länder. Die Weltkarte ist unter dem folgenden Internetlink abrufbar: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-5-peer-review-and-monitoring.htm>.

⁹⁵ Mehr Informationen über dieses neu gegründete Gremium kann auf die offizielle Seite von OECD in Bezug auf das laufende BEPS-Projekt gefunden werden: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>.

⁹⁶ Vgl. Fehling / Kampermann (2017), S. 639.

⁹⁷ Eine komplette Liste mit teilnehmenden Ländern kann ebenfalls auf die offizielle Seite von OECD gefunden werden: <http://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>.

Der letzte Bericht vom Jahr 2017 weist auf die stark gesunkene Zahl der nicht-BEPS-konformen Präferenzsysteme hin.⁹⁸ Der Grund für diese positive Tendenz sind die Bemühungen der meisten Staaten die bestehenden IP-Boxen an die verabschiedeten Mindeststandards in Aktion 5 anzupassen bzw. die neu geplanten von Anfang an konform mit dem Nexus-Ansatz zu gestalten. Aktuell wird lediglich die in Frankreich eingeführte IP-Box von OECD als eine „schädliche“ Sondersteuerregelung bezeichnet.⁹⁹ Allerdings beruht dieser Stand auf den Ergebnissen eines noch nicht abgeschlossenen OECD-Evaluierungsprozesses, weil bis jetzt nicht alle relevanten Länder im Rahmen dieses Prozesses vollständig von dem Gremium geprüft wurden.

Ob der Nexus-Ansatz, der als eine sinnvolle Maßnahme gegen den heterogengestalteten IP-Boxregelungen getroffen wurde, von allen OECD- und G-20-Ländern in dem jeweiligen nationalen Recht berücksichtigt wird bzw. inwieweit dieser Ansatz übernommen wird, ist noch nicht ganz klar.¹⁰⁰ Der Grund dafür ist die bereits erwähnte Natur der OECD-Empfehlungen, für die lediglich eine politische Verpflichtung zur Umsetzung besteht.

3.2. EU-Gegenmaßnahmen

3.2.1. EU-Initiativen

In den letzten Jahren beschäftigt sich die Europäische Union intensiv mit der Problematik der aggressiven Steueroptimierungspraktiken bzw. der Gewinnverlagerungsmöglichkeiten der internationalen Konzerngruppen. Als Ergebnis dieser intensiven Auseinandersetzung mit den aktuellen Themen des internationalen Steuerrechts wurden unterschiedliche EU-Initiativen veröffentlicht (z.B. „Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung“, „Steuertransparenz als Mittel gegen Steuerhinterziehung und Steuervermeidung“, „Aktionsplan zur Unternehmensbesteuerung“, „Maßnahmenpaket zur Bekämpfung von Steuervermeidung“, „Weitere Maßnahmen zur Verbesserung der Transparenz und der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuervermeidung“, „Körperschaftsteuerreformpaket“ etc.).

⁹⁸ Raab (2018), S. 127;

⁹⁹ Diese Daten wurden von der interaktiven Weltkarte der OECD in Bezug auf den Umsetzungsfortschritt von den Maßnahmen zum Aktionspunkt 5 entnommen. Die entsprechende Karte ist unter dem folgenden Link abrufbar: <http://compareyourcountry.org/tax-cooperation?cr=oeed&lg=en&page=2>.

¹⁰⁰ Vgl. Thiede (2016), S. 289.

Die grenzüberschreitenden Lizenzzahlungen wurden ebenso von der EU ins Visier genommen, da sie sich in den letzten Jahren als ein beliebtes Steueroptimierungsinstrument etabliert haben. Der Grund dafür ist, dass im Fall von vorliegenden Lizenzausgaben das Unternehmen den steuerpflichtigen Gewinn theoretisch bis auf Null reduzieren könnte, da die Lizenzausgaben als Betriebsausgaben gemäß den nationalen Vorschriften zu betrachten sind. Die Lizenzeinnahmen hingegen, die beim Lizenzgeber zu versteuern sind, können leicht in andere Staaten, die eine IP-Box eingeführt haben, verlagert werden. Auf diese Weise werden die anfallenden Steuer ebenfalls für die betreffende Gesellschaft minimiert.¹⁰¹ Die Problematik der Verlagerung von Lizenzeinnahmen ist aufgrund der längst eingeführten Zins- und Lizenzrichtlinie (siehe Kapitel 2.2.4.), die den freien Fluss von Lizenzzahlungen innerhalb der EU durch die Befreiung der Lizenzgebühren von der Erhebung der Quellensteuer im Quellenstaat fördert, besonders stark im EU-Raum ausgeprägt.

Aufgrund des negativen Einflusses dieser Steueroptimierungspraktiken auf den Steuerwettbewerb der EU-Länder hat die EU-Kommission wichtige Gegenmaßnahmen im Rahmen einiger oben eingeführter EU-Initiativen definiert. Im Aktionsplan für eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der EU werden fünf Aktionen zur Bekämpfung der missbräuchlichen Steuervermeidungsstrategien etabliert. Die zweite Aktion – Besteuerung am Ort der Wertschöpfung und Sicherstellung einer effektiven Besteuerung – behandelt genau die von der EU-Kommission erkannte Problematik der Ausnutzung von Verlagerungsmöglichkeiten generierter Erträge durch die internationalen Konzerne. Die geplante Reform basiert auf die Arbeiten der OECD hinsichtlich Steuergestaltungs- und Gewinnverlagerungspraktiken. Auf diese Weise wird versucht, die im Aktionspunkt 5 verankerten Mindeststandards auch auf EU-Ebene schrittweise umzusetzen. Die Grundidee dieser Aktion ist, dass jenen Unternehmen, die im Rahmen des Binnenmarkts deren Gewinne erzielen, die für diese Einkünfte anfallenden Steuern am Ort ihrer Geschäftstätigkeit ausbezahlt werden sollten.¹⁰² Die Einführung einer Besteuerung am Ort der Wertschöpfung bezieht sich nicht nur auf Themenfelder wie Überarbeitung der aktuellen Verrechnungspreisgrundsätze in der EU oder die Anpassung der Zins- und Lizenzrichtlinie, sondern auch auf erkannte notwendige Änderung der IP-Boxregime.¹⁰³

¹⁰¹ Vgl. *Fehling / Schmid* (2015), S. 494.

¹⁰² *EK* (2015a) 302 final, S. 10.

¹⁰³ Vgl. *Krauß* (2016), S. 61.

Die Bindung von Steuervergünstigungen an den Ort der Wertschöpfung wurde von der EK als notwendige Maßnahme für die Bekämpfung der IP-Boxen, die explizit im Aktionsplan erwähnt wurden, betrachtet.¹⁰⁴ Auch sie ist der Meinung, dass einige der bestehenden IP-Boxmodelle nicht ihrem ursprünglichen Zweck erfüllen und dass dadurch möglicherweise auch falsche Anreize zur Steueroptimierung im EU-Raum entstehen. Um die Ausnutzung dieser Art von IP-Boxen einzuschränken, orientiert sich die EK an den von der OECD im Rahmen des Abschlussberichts zum Aktionspunkt 5 eingeführten Lösungsansatz – der Nexus-Ansatz.¹⁰⁵ Auf diese Weise sollte die wahre Natur der IP-Box gefördert werden, nämlich die Unterstützung der F&E-Tätigkeiten der Unternehmen und nicht der Verlagerung der generierten Lizezeinnahmen.

In Bezug auf die Umsetzung dieser Aktion sollte aber die EK den Mitgliedsstaaten noch von Anfang an gewährleisten, dass eine „effektive Besteuerung der Unternehmenserträge sichergestellt werden kann, „ohne das Erfordernis einer konkurrenzfähigen, wachstumsfreundlichen Unternehmensbesteuerung in Frage zu stellen“.¹⁰⁶ Des Weiteren wird die EK auch die erfolgreiche Umsetzung des neuen Konzepts der IP-Boxen verfolgen. Im Fall einer festgestellten Abweichung von den Umsetzungsanforderungen sind auch verbindliche Legislativmaßnahmen für den jeweiligen Mitgliedsstaat vorgesehen, um die ordnungs- und zeitgemäße Umsetzung der Substanzregelung bei der Gestaltung der Präferenzregime sicherzustellen.¹⁰⁷

Eine starke Orientierung der EK an die im BEPS-Projekt definierten Mindeststandards ist nicht nur bei den einzelnen veröffentlichten EU-Initiativen ersichtlich. Die Europäische Union hat mit 12.07.2016 eine Richtlinie verabschiedet, die auch zum Teil die im BEPS-Projekt beinhalteten Punkte zur Bekämpfung der international etablierten Steueroptimierungspraktiken berücksichtigt. Die sogenannte „Anti-Tax Avoidance Directive“ (ATAD) – oder noch bekannt als „Anti-BEPS-Richtlinie“¹⁰⁸ – verpflichtet die EU-Mitgliedsstaaten, spezifische Vorschriften hinsichtlich der Bekämpfung von Steuervermeidungs- und Gewinnverlagerungspraktiken ins eigene nationale Recht zu implementieren. Die BEPS-Empfehlungen, die durch diese Richtlinie für die Mitgliedsstaaten verpflichtend umzusetzen sind, beziehen sich hauptsächlich auf die

¹⁰⁴ EK (2015a), S. 12.

¹⁰⁵ EK (2015a), S. 10, 12.

¹⁰⁶ EK (2015a), S. 10.

¹⁰⁷ EK (2015a), S. 12.

¹⁰⁸ Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts.

Aktionspunkte 2 (hybride Gestaltungen), Aktionspunkt 3 (Hinzurechnungsbesteuerung) und Aktionspunkt 4 (Zinsabzugsbeschränkung). Der persönliche Anwendungsbereich der Anti-BEPS-Richtlinie umfasst die EU-Betriebsstätten und EU-Gesellschaften sowohl aller EU-Mitgliedsstaaten als auch der Drittländer. Die in der Richtlinie verankerten Regelungen gelten als Mindeststandards, d.h., die Mitgliedstaaten dürfen auch viel strengere nationale Vorschriften diesbezüglich definieren.

Die folgende Tabelle (Tab. 2) bietet eine Übersicht der wesentlichen Themenbereiche bzw. der BEPS-Empfehlungen und -Mindeststandards, die durch die ATAD-Richtlinie abgedeckt wurden. Anhand dieser Tabelle ist ersichtlich, dass zusätzliche – über die BEPS-Empfehlungen hinausgehende – Maßnahmen in der EU-Richtlinie definiert wurden. Es ist zu bemerken, dass aber andere relevante OECD-Themenbereiche wie z.B. Aktionspunkt 5 – die Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken – von der EK im Rahmen der Richtlinie kaum behandelt wurden.

Tabelle. 2: Abdeckung der BEPS-Empfehlungen durch die ATAD-Richtlinie

Ausgewählte Themenbereiche	In ATAD-Richtlinie definiert als	Im BEPS-Projekt definiert im	Verbindlichkeitsstatus (gem. BEPS-Projekts)
Zinsabzugsbeschränkungen	Mindeststandard	Aktionspunkt 4	Best Practice Approach
Hinzurechnungsbesteuerung	Mindeststandard	Aktionspunkt 3	Guidance
Hybride Gestaltungen	Mindeststandard	Aktionspunkt 2	Best Practice Approach
Wegzugsbesteuerung	Mindeststandard	(fehlt)	-
Allg. Missbrauchsregelung	Mindeststandard	(fehlt)	-
Treaty Abuse	Empfehlung	Aktionspunkt 6	Minimum Standard
Verrechnungspreisdokumentation (CbCR)	Mindeststandard	Aktionspunkt 13	Minimum Standard
Substanzerfordernis (Nexus-Approach)	(fehlt)	Aktionspunkt 5	Minimum Standard

Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an *KMPG* (2016).

Da nur ausgewählte BEPS-Empfehlungen bzw. Mindeststandards in der Anti-BEPS-Richtlinie übernommen wurden, wurde sie nach ihrer Veröffentlichung einer starken Kritik unterworfen. Die Vorgaben der Richtlinie werden aufgrund der immer noch bestehenden Lücken in der Gesetzgebung in Bezug auf Themenbereiche, die in den nicht abgedeckten BEPS-Aktionspunkten erfasst sind als „zahnlos“¹⁰⁹ bezeichnet. Insbesondere die fehlende(n) Maßnahme(n) gegen die Bekämpfung von IP-Boxen wird/werden als ein großer Nachteil der Anti-BEPS-Richtlinie betrachtet, weil auf diese Weise die Steuervermeidung bei den Lizenzzahlungen immer noch (zumindest bis Juni 2021¹¹⁰) als eine attraktive Praktik bleiben wird.¹¹¹ Die Nicht-Behandlung solcher relevanten Themenbereiche ist ein klares Zeichen, dass eine einheitliche und gleichzeitige Reaktion auf internationaler und EU-Ebene nicht in Sicht ist.

Trotz der fehlenden Vorgaben für IP-Boxen in der Anti-BEPS-Richtlinie hat die EK andere zusätzliche Maßnahmen wie z.B. die Durchführung eines Verhaltenskodex- bzw. Beihilfeprüfverfahren (siehe Kap. 3.2.2.) und eine Änderung der EU-Zins- und Lizenzrichtlinie (siehe 3.2.3.) geplant, welche die Steuervermeidungspraktiken bei den Lizenzzahlungen reduzieren könnten.

3.2.2. Verhaltenskodex- und Beihilfeprüfverfahren

Die Umsetzung vieler unterschiedlich gestalteter IP-Boxen im EU-Raum wirft wichtige Fragen in Bezug auf Konformität dieser Steuerpräferenzsysteme mit dem Beihilferecht der EU auf. Die Kontrolle über die Vergabe staatlicher Subventions- und Fördermaßnahmen innerhalb der EU befindet sich gemäß Art 108 Abs 3 Satz 3 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV)¹¹² in der Verantwortung von Europäischen Kommission. Im Rahmen dieser Beihilfenaufsicht wird die Vereinbarkeit der eingeführten staatlichen Beihilfen mit den im Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union geregelten Vorschriften überprüft. Die Beihilfen, die kumulativ¹¹³ die im Art 107 Abs 1 AEUV beinhalteten Tatbestandsmerkmale

¹⁰⁹ Mayr (2017), S. I.

¹¹⁰ Gemäß den Übergangsbestimmungen, die im Aktionspunkt 5 definiert sind, dürfen die „schädlichen“ IP-Boxen bis spätestens 30.06.2021 weiterverwendet werden (siehe Kap. 3.1.4.).

¹¹¹ Vgl. Mayr (2017), S. I.

¹¹² Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, BGBl. III Nr. 86/1999.

¹¹³ Die Voraussetzung einer kumulativen Erfüllung der im § erwähnten Tatbestandsmerkmale ergibt sich aus der ständigen Rechtsprechung des EUGH) und aus der Praxis der Kommission (ausführlich dazu vgl. *Ismer / Piotrowski* [2015], S. 259.)

(das Vorliegen einer Vorteilsgewährung, Finanzierung aus staatlichen Mitteln, Beeinträchtigung des Wettbewerbs sowie des Handels zwischen den Mitgliedstaaten; das Selektivitätskriterium) erfüllen, werden nicht automatisch als verboten betrachtet. Die Vereinbarkeit der identifizierten staatlichen Beihilfe wird gemäß Art 108 Abs 1 AEUV von der EK fortlaufend überprüft. Im Art 107 Abs 2 und 3 AEUV werden auch die Kriterien einer Beihilfe, die mit dem Binnenmarkt vereinbar ist bzw. als mit dem Binnenmarkt vereinbar angesehen werden könnte, aufgelistet und erläutert.

Die Überprüfung des letzten Tatbestandsmerkmals – die Selektivität – hat eine grundlegende Bedeutung für den Evaluierungsprozess der IP-Boxen.¹¹⁴ Die selektive Wirkung der Präferenzsysteme erlaubt „bestimmten Unternehmen oder Produktionszweigen“¹¹⁵ eine Steuervergünstigung der IP-Einkünfte in Anspruch zu nehmen. Diese Selektivität ergibt sich aufgrund der spezifischen und unterschiedlichen Gestaltungsmöglichkeiten bei den IP-Boxmodellen und deren persönlichen Anwendungsbereich. Auch die EK ist der Meinung, dass einige der bestehenden IP-Boxen im EU-Raum nicht mit dem EU-Beihilferecht vereinbar sind.¹¹⁶ In einer Pressemitteilung weist die EK auf die potentielle selektive Wirkung des luxemburgischen IP-Boxmodells hin, das aufgrund des weitdefinierten persönlichen Anwendungsbereichs auch von Unternehmen, die keine F&E-Tätigkeiten in Luxemburg ausgeübt haben, in Anspruch genommen werden könnte.¹¹⁷ Deshalb spielt die Selektivität als Beurteilungskriterium bei der Beurteilung der Vereinbarkeit der IP-Boxen mit dem EU-Beihilferecht eine entscheidende Rolle. Es wird grundsätzlich zwischen einer geografischen und einer materiellen Selektivität unterschieden.¹¹⁸ Eine systembedingte Selektivität (z.B. durch eine Progression bedingte unterschiedliche Begünstigungshöhe) wird nicht als Tatbestandsmerkmal einer EU-widrigen Beihilfe angesehen.

Die geografische Einschränkung bei der Nutzung einer IP-Box kann regional- oder auch lokal-orientiert sein. Es ist aber zu bemerken, dass das Vorliegen einer geografischen Einschränkung nicht automatisch die von der EK verbotene Selektivität, die im Art 107 Abs 1 AEUV geregelt

¹¹⁴ Vgl. *Pross / Radmanesh* (2015), S. 584; *Thiede* (2016), S. 285.

¹¹⁵ Den genauen Ausdruck – „bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige“ – wurde von der EK in ihrer Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe nach Artikel 107 Absatz 1 AEUV verwendet (siehe *EK* (2016), Rn. 117).

¹¹⁶ Vgl. *Thiede* (2016), S. 283; Vgl. *EK* (2014a).

¹¹⁷ Vgl. *EK* (2014b).

¹¹⁸ *EK* (2016), Rn. 120.

ist, widerspiegelt.¹¹⁹ Die materielle Selektivität hingegen bezieht sich auf die Einschränkungen bestimmter Personengruppen. Die selektive Wirkung einer IP-Box wird besonders auffällig, wenn von dem jeweiligen Präferenzmodell überwiegend mobile Unternehmen Gebrauch machen, die lediglich den Zweck verfolgen, Gewinne zu verlagern und nicht die F&E im betreffenden EU-Land zu fördern.

Es muss aber in dem Fall einer festgestellten materiellen Selektivität noch geprüft werden, ob die Präferenzregelung „de jure“ oder „de facto“ selektiv wirkt.¹²⁰ Bei der ersten Ausprägung der Selektivität handelt es sich um eine im nationalen Recht verankerte Selektivitätsregelung der eingeführten IP-Box, d.h., es wird gesetzlich festgelegt, welche Unternehmen und Wirtschaftszweige vom Präferenzsystem Gebrauch machen dürfen. Die de facto-Selektivität liegt dann vor, wenn keine rechtliche Einschränkung des persönlichen Anwendungsbereichs existiert, jedoch aufgrund anderer Ursachen (z.B. die spezifische Ausgestaltung der IP-Boxen) die Steuerbegünstigung ausschließlich von bestimmten Gruppen in Anspruch genommen wird.¹²¹ Es ist aus der Sicht der EK auch das Vorliegen einer de facto-Selektivität bei jedem einzelnen Fall zu prüfen, weil das Fehlen einer rechtlichen Einschränkung des persönlichen Anwendungsbereichs nicht automatisch die mögliche selektive Wirkung der Präferenzregelung ausschließt.

Die rechtskonforme Anwendung der IP-Boxen wird auch im Hintergrund vom EU-Verhaltenskodex (engl. „Code of Conduct“) diskutiert. Es ist zu bemerken, dass der EU-Verhaltenskodex grundsätzlich strengere Beurteilungskriterien anwendet, da bei diesem Prüfverfahren auch die nicht-selektiven Steuervergünstigungen als rechtswidrig betrachtet werden. Auf diese Weise könnte die Gestaltung eines Präferenzsystems gemäß des EU-Beihilferechts von der EK als Binnenmarkt-konform beurteilt werden, aber aufgrund der strengeren Vorschriften des Verhaltenskodexes gleichzeitig auch als „schädlich“ bezeichnet werden. Aktuell beschäftigt sich die Verhaltenskodex Gruppe (engl. „Code of Conduct Group“) intensiv mit der Überprüfung der Vereinbarkeit der in Frankreich und in einigen Regionen von Spanien eingeführten IP-Boxen mit dem EU-Verhaltenskodex.¹²²

¹¹⁹ EK (2016), Rn. 142, 143.

¹²⁰ Vgl. Thiede (2016), S. 286.

¹²¹ Vgl. Thiede (2016), S. 286; dazu ausführlicher EK (2016), Rn. 122, 123.

¹²² Vgl. Raab (2018), S. 128.

Die Beurteilungskriterien des EU-Verhaltenskodexes beruhen auf denselben Kriterien, die auch von FHTP (siehe Kapitel 3.1.3.) bei der Überprüfung der bestehenden IP-Boxmodelle angewendet wurden.¹²³ Es ist zu bemerken, dass die Verhaltenskodex Gruppe sich nicht nur in Bezug auf die Kriterien und die Vorgehensweise beim Überprüfungsverfahren primär an die OECD-Vorgaben orientiert, sondern auch bezüglich der getroffenen Maßnahmen gegenüber den schädlichen IP-Boxen. In diesem Sinne sollten die EU-Staaten alle bestehenden und neu geplanten Präferenzregime nach dem von OECD eingeführten Ansatz – „modified Nexus approach“ – gestalten. Allerdings stellt die Bestimmung zur Anwendung der Substanzregelung ein „soft law“ dar, d.h., die Vorschriften des Verhaltenskodexes haben keinen rechtsverbindlichen Charakter.¹²⁴ Trotzdem kann die auf internationaler und auf EU-Ebene abgestimmte Vorgehensweise dabei helfen, die Umsetzung der geplanten Maßnahmen weltweit zu beschleunigen.

3.2.3. Diskussionen zu Änderung der EU-Zins- und Lizenzrichtlinie

Im Rahmen der veröffentlichten EU-Initiative „Aktionsplan für eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der EU“ hat die EK auf die Notwendigkeit einer Änderung der EU-Zins- und Lizenzrichtlinie hingewiesen.¹²⁵ Der Grund für diesen Bedarf ist das bestehende Risiko einer Doppelbesteuerung bzw. einer doppelten Nichtbesteuerung von Zins- und Lizenzzahlungen, das aus den Vorgaben dieser Richtlinie resultiert.

Eine mögliche Änderung, die für eine Reduktion des oben beschriebenen Risikos beitragen könnte, ist die Anbindung der in Art 1 Abs 1 Zins- und Lizenzrichtlinie geregelten Quellensteuerbefreiung an die Höhe des angewendeten Präferenzsteuersatzes für Lizenzzahlungen.¹²⁶ Auf diese Weise wird im Fall einer Niedrig- oder Nichtbesteuerung eine Quellensteuer in dem jeweiligen Niedrigbesteuerungsland erhoben. Der Schwellenwert, der den zulässigen Bereich des Präferenzsteuersatzes definiert, könnte sich entweder an einen fix eingeführten Wert orientieren oder in Relation zu einer bestimmter Größe gebracht werden (z.B. 30 % vom Normalsteuersatz).¹²⁷ Die Anbindung der Quellensteuerbefreiung hat nicht als Ziel, die Steuerbegünstigungen für immaterielle Wirtschaftsgüter aufzulösen, sondern die

¹²³ Vgl. *Pross / Radmanesh* (2015), S. 584.

¹²⁴ Vgl. *Raab* (2018), S. 128.

¹²⁵ *EK* (2015a), S. 11.

¹²⁶ Vgl. *Fehling / Schmid* (2015), S. 496.

¹²⁷ Vgl. *Fehling / Schmid* (2015), S. 496.

Möglichkeiten zur Ausnützung der IP-Boxen seitens der internationalen Konzerne einzuschränken. Mit dieser Änderung der Zins- und Lizenzrichtlinie sollte die Gleichstellung aller EU-Länder (Niedrigbesteuerungsländer sowie Staaten, die keine Präferenzregelungen vorsehen) gewährleistet werden.

Diese Diskussionen zur Änderung der Zins- und Lizenzrichtlinie werden aber als äußerst schwierig bezeichnet, da es immer noch viele Befürworter dieses Steuerbegünstigungsinstrumentes gibt, die der Meinung sind, dass manche EU-Staaten nur dank der IP-Boxen die eigenen ungünstigen wirtschaftlichen Ausgangsbedingungen wie z.B. die geografische Lage und/oder der kleine Binnenmarkt mildern können, um neue ausländische Investoren anzulocken.¹²⁸ Deshalb ist eine komplette Abschaffung dieser Präferenzmodelle aufgrund des von EU verfolgten langfristigen Ziels – Europa als ein attraktiver Wirtschaftsort für F&E-Tätigkeiten zu etablieren – sehr unwahrscheinlich.¹²⁹

3.3. Österreich – Das Abzugsverbot nach § 12 Abs 1 KStG

Aufgrund des von der OECD definierten Übergangszeitraums von mehr als fünf Jahren für die eingeführten Mindeststandards und die fehlende Umsetzung von angemessenen Gegenmaßnahmen zur Bekämpfung von IP-Boxen seitens EU haben sich einzelne EU-Staaten wie Österreich und Deutschland dazu entschieden, eigene Maßnahmen auf nationaler Ebene einzuführen, um die immer noch bestehenden Spielräume bei der Besteuerung von Lizenzzahlungen zu eliminieren.

Die Problematik der internationalen Gewinnverlagerung ist besonders stark bei jenen Ländern ausgeprägt, die relativ höhere Steuersätze im Vergleich zu den gemessenen Durchschnittswerten auf EU-, OECD- und Europa-Ebene haben. Zu diesen Staaten zählt aktuell auch Österreich.¹³⁰ Aufgrund der sich ergebenden Benachteiligungen infolge der gravierenden Differenzen zwischen den Steuersätzen einzelner Länder entwickelt sich eine immer deutlichere Gegentendenz, nämlich die Einführung bzw. die Erweiterung von bereits bestehenden Abzugsbeschränkungen. Solche Abzugsbeschränkungen sind für Staaten wie Österreich, die keine Präferenzbesteuerung für immaterielle Wirtschaftsgüter vorsehen,

¹²⁸ Vgl. *Fehling / Kampermann* (2017), S. 644.

¹²⁹ Vgl. *Thiede* (2016), S. 290.

¹³⁰ Vgl. *KPMG* (2018); Anhand der veröffentlichten Tabelle ist ersichtlich, dass der österreichische Körperschaftssteuersatz (25 %) über die ermittelten Durchschnittswerte für Europa (19,48 %) und EU (21,29%) und leicht über den OECD-Durchschnittswert von 23,5 % liegt.

notwendig, um den potenziellen Verlust von Steuersubstrat an Nachbarländer, die IP-Boxmodelle eingeführt haben, möglichst zu minimieren.¹³¹ Diese nationalen Bestimmungen werden als ein geeignetes Abwehrinstrument gegen die schädlichen Auswirkungen der Präferenzmodelle betrachtet.

Auch auf nationale Ebene gab es nach der Veröffentlichung des BEPS-Projekts der OECD eine gesetzliche Reaktion hinsichtlich der Steuergestaltungsmöglichkeiten bei Zinsen- und Lizenzgebühren. Die Einführung des Abzugsverbots gem § 12 Abs 1 Z 10 wird in der Literatur als Alleingang seitens des österreichischen Gesetzgebers bezeichnet, weil zu dem Zeitpunkt der Veröffentlichung dieser Bestimmung „noch keine internationale Koordinierung im Rahmen des BEPS-Aktionsplans vorlag“.¹³² Die frühzeitige Einführung solcher Gegenmaßnahmen könnte in wirtschaftspolitischer Hinsicht zur Verletzung unterschiedlicher internationaler Vorschriften und/oder Benachteiligung des Landes gegenüber den anderen europäischen Staaten führen.

Laut den Gesetzmaterialeen verfolgt die Neuregelung den Zweck, die Steuervorteile im Konzern zu beschränken, „die sich gezielt durch die Ausnutzung der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung von Aufwendungen und damit korrespondierenden Einnahmen ergeben. Sie ist somit gleichermaßen auf innerstaatliche wie auf zwischenstaatliche Sachverhalte ausgerichtet und zielt – im Lichte aktueller internationaler Entwicklungen (BEPS-Aktionsplan der OECD, Empfehlungen der Code of Conduct-Gruppe der EU) – auch auf die Vermeidung konzerninterner Gewinnverlagerungen mittels Zins- und Lizenzzahlungen in Niedrigsteuerländer oder in besondere Steuerregime ab.“¹³³

3.3.1. Persönlicher Anwendungsbereich

Das Abzugsverbot laut § 12 Abs 1 Z 10 KStG bezieht sich unter bestimmten Voraussetzungen auf juristische Personen des privaten Rechts (z.B. Kapitalgesellschaften, Privatstiftungen) und auf vergleichbare ausländische Körperschaften, die als Empfänger der Zinsen oder Lizenzgebühren gelten. Somit bleibt die Abzugsfähigkeit für Zins- und Lizenzzahlungen, die von einer natürlichen Person empfangen wurden, unberührt.

¹³¹ Vgl. *Thiede* (2016), S. 290; *Becker* (2014), S. 705.

¹³² Vgl. *Bieber / Lehner* (2015), Rz 132.

¹³³ ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 13.

Infolge des im Gesetz verankerten Verweises auf § 1 Abs 2 Z 1 KStG sind auch alle in- und ausländischen Körperschaften des öffentlichen Rechts (KöR) von dieser Bestimmung ausgenommen.¹³⁴ In diesem Sinne bilden die Investmentfonds auch eine Ausnahme von der Regelung, weil sie genauso wie KöR nicht als Steuersubjekte nach den österreichischen Steuervorschriften gelten.¹³⁵ Nicht zuletzt greift das Abzugsverbot auch nicht, wenn die Gesellschaften die unionsrechtlichen Vorschriften für Risikokapitalbeihilfen erfüllen oder wenn sie im Private-Equity/Venture-Capital-Bereich tätig sind.¹³⁶

3.3.1.1. Empfangende und nutzungsberechtigte Körperschaft (§12 Abs 1 Z 10 lit a)

Eine große Rolle für die Feststellung des persönlichen Anwendungsbereichs dieser Regelung spielen die beiden Begriffsbestimmungen „Empfänger“ und „Nutzungsberechtigter“. Mit dem 2. AbgÄG 2014 wurde zum ersten Mal der Begriff „Empfänger“ eingeführt, der den Ausdruck „die empfangende Körperschaft“ im vorletzten Satz des Gesetzes ersetzt hat. Die präzisierte Wortfolge wurde aber in § 12 Abs 1 Z 10 nicht explizit definiert, sondern nur in den Gesetzmaterialien zum 2. AbgÄG 2014 näher erläutert. Laut dem Gesetzgeber gelten als „Empfänger“ nur Einkommen- oder Körperschaftsteuersubjekte, denen nach österreichischem Steuerrecht Einkünfte zugerechnet werden können.¹³⁷ Diese Begriffserläuterung ist redundant mit der in § 12 Abs 1 Z 10 lit a eingeführten persönlichen Tatbestandsvoraussetzung, dass nur eine „Körperschaft im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 oder an eine vergleichbare ausländische Körperschaft“ von der Nichtabzugsfähigkeit der Zins- und Lizenzzahlungen betroffen ist, aber dadurch wird jeder Zweifel bezüglich des persönlichen Anwendungsbereichs dieser Bestimmung eliminiert.¹³⁸

Auch in den Fällen, wenn die Zins- und Lizenzzahlungen nicht nur an eine Gesellschaft, sondern an mehrere Einheiten geleistet wurden, muss die persönliche Tatbestandsvoraussetzung bei jeder empfangenden Gesellschaft einzeln überprüft werden. Es könnte durch diese Einzelüberprüfung festgestellt werden, dass die Nichtabzugsfähigkeit nicht für alle Empfänger in Frage kommt und in diesem Fall wird das Abzugsverbot nur anteilig zur Anwendung kommen.¹³⁹ Ein Beispiel für die Bedeutung der Einzelprüfung ist die Anwendung

¹³⁴ ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 13; *Zöchling / Plott*, RdW 2014, 218.

¹³⁵ Vgl. *Kirchmayr* (2015), S. 36.

¹³⁶ ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 13.

¹³⁷ ErlRV 360 BlgNR 25. GP, 14.

¹³⁸ Vgl. *Zöchling* (2015), S. 45.

¹³⁹ ErlRV 360 BlgNR 25. GP, 14; ausführlich dazu *Bieber / Lehner* (2015), Rz 153.

der Bestimmung bei Personengesellschaften und anderen transparenten Rechtsgebilden, bei denen auf den dahinterstehenden, unterschiedlichen Gesellschafter und Anteilseigner abzustellen ist.¹⁴⁰ Die Einzelüberprüfung ist aber auch im Fall von Alternative Investmentfonds (AIF), die gemäß § 12 Abs 1 Z 10 KStG lit a von dem Abzugsverbot eigentlich nicht betroffen sind, sinnvoll, da sie nicht als Körperschaft iSd § 1 KStG gilt, aber für deren empfangenden Anteilsinhaber in Frage kommen können, wenn diese die anderen Voraussetzungen (wie etwa die Konzernzugehörigkeit) erfüllen.¹⁴¹

Im Regelfall ist die empfangende Gesellschaft gleichzeitig auch die nutzungsberechtigte Körperschaft. In der Praxis wird aber oft die Situation betrachtet, wo unterschiedliche Gesellschaften die Rollen des Empfängers und des Nutzungsberechtigten der Zins- und Lizenzgebühren besitzen. In diesem Fall ist laut der Bestimmung die Feststellung der Nutzungsberechtigten für die Anwendung der Lizenzschranke maßgeblich.

Im Gegensatz zu dem Empfängerbegriff enthalten die Gesetzmaterialien keine explizite Erläuterung der Definition „Nutzungsberechtigter“. Der Begriff orientiert sich an die in § 99a Abs 3 EstG erläuterte Definition: „Ein Unternehmen eines anderen Mitgliedstaates der Europäischen Union gilt nur dann als Nutzungsberechtigter, wenn es die Zahlungen zu eigenen Gunsten und nicht als Zwischenträger, etwa als Vertreter, Treuhänder oder Bevollmächtigter für eine andere Person, erhält, und wenn die Forderung, das Recht oder der Gebrauch von Informationen, die Grundlage für Zahlungen von Zinsen oder Lizenzgebühren sind, mit dem empfangenden Unternehmen in einem konkreten Zusammenhang stehen.“

Der in den Gesetzmaterialien verankerte Verweis auf § 99a Abs 3 EstG bezüglich der Begriffsdefinition für Nutzungsberechtigte ist schlüssig, weil der Gesetzgeber auch bei weiteren für das Abzugsverbot relevanten Begriffen auf § 99a Abs 3 EstG verwiesen hat.¹⁴² Die primäre Quelle dieser Begriffserklärungen ist die Zins- und Lizenzrichtlinie und § 99a EstG die nationale Umsetzung dieser Richtlinie. Sie orientiert sich aber selbst an eine weitere Quelle – das OECD-MA und die dazugehörige Kommentierung des Musterabkommens. Die Problematik, die sich hinter dieser Begriffsanlehnung versteckt, besteht darin, dass die in die nationalen Vorschriften erfassten Begriffe nicht die aktuellen Entwicklungen der OECD-

¹⁴⁰ Siehe KStR 2013, Rz 1266bd.

¹⁴¹ Vgl. *Marchgraber / Plansky* (2016), Rz 158; auch dazu Blum/Pinetz in *ecolex* 2015, S. 326.

¹⁴² z.B. die Definition für Zins- und Lizenzgebühren, vgl. ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 13; ausführlich dazu *Kirchmayr* (2015), S. 35.

Musterkommentierung widerspiegeln. Jegliche Anpassungen bei der ursprünglichen Quelle können nicht automatisch in die Richtlinie bzw. in das nationale Recht übernommen werden, denn „die unionsrechtliche Anlehnung an die OECD-Musterkommentierung ist [...] basiert auf der im Zeitpunkt der Richtlinienerfassung geltenden Kommentierung zum OECD-Musterkommentar“.¹⁴³

Die korrekte Ermittlung der Nutzungsberechtigten hat eine grundlegende Bedeutung für die Anwendung des Abzugsverbots, weil dadurch unterschiedliche Szenarien in der Praxis berücksichtigt werden können. In manchen Fällen kann die Einschränkung hinsichtlich der Abzugsfähigkeit der Zins- und Lizenzzahlungen entfallen, wenn z.B. der formelle Empfänger eine juristische Person ist, aber die dahinterstehende nutzungsberechtigte Gesellschaft durch eine natürliche Person oder eine Körperschaft des öffentlichen Rechts repräsentiert ist. In diesem Fall wird die Nichtabzugsfähigkeit gemäß § 12 Abs 1 Z 10 KStG nicht in Anwendung kommen. Darüber hinaus versucht der Gesetzgeber, durch die Bezugnahme auf den Nutzungsberechtigten mögliche Lücken, mit deren Hilfe die Körperschaften das Abzugsverbot neutralisieren könnten, zu schließen. Auf diese Weise kann das Abzugsverbot durch z.B. eine eventuelle Zwischenschaltung konzernfremder Empfänger, die keine juristischen Körperschaften sind (wie etwa von konzernfremden natürlichen oder juristischen Personen), nicht umgangen werden.¹⁴⁴

Der Gesetzgeber weist in den Gesetzmaterialien zum AbgÄG 2014 explizit darauf hin, dass durch die Bezugnahme auf den wirtschaftlichen Nutzungsberechtigten auch die sogenannte „Back-to-back-Finanzierung“ von der eingeführten Lizenzschranke erfasst ist.¹⁴⁵ Unter diesem Begriff wird eine Kreditüberlassung durch eine dritte Partei (konzernfremd oder -gehörig) verstanden, die „von konzerngehörigen Körperschaften oder von (mittelbaren) Gesellschaftern des Kreditnehmers Einlagen erhalten und diese Einlagen an den Kreditnehmer weiterleiten, jedoch aufgrund von Rückgriffsmöglichkeiten (zB Bürgschaft, dingliche Sicherheit) gegen die konzernzugehörige Körperschaft oder die Anteilsinhaber nicht das Kreditausfallrisiko zu tragen haben“.¹⁴⁶

¹⁴³ Vgl. *Kirchmayr* (2015), S. 37f.

¹⁴⁴ ErlRV 360 BlgNR 25. GP, 14

¹⁴⁵ ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 13

¹⁴⁶ KStR 2013, Rz 1266ar.

3.3.1.2. Konzernzugehörigkeit und beherrschender Einfluss (§ 12 Abs 1 Z 10 lit b)

Neben den oben erwähnten Voraussetzungen muss die empfangende Körperschaft gemäß § 12 Abs 1 Z 10 lit b KStG auch mittelbar oder unmittelbar konzernzugehörig sein oder mittelbar oder unmittelbar unter dem beherrschenden Einfluss desselben Gesellschafters stehen. Aufgrund der Präzisierung des Ausdrucks „unter dem beherrschenden Einfluss desselben Gesellschafters“ durch das Wort „desselben“ wird klargestellt, dass die geleisteten Zahlungen an einen konzernfremden Gesellschafter von der Körperschaft, die (mittelbar oder unmittelbar) unter seinem beherrschenden Einfluss steht, kein Abzugsverbot unterliegen. Diese Präzisierung hat aber in der Realität aufgrund der in § 12 Abs 1 Z 10 lit a KStG geregelten Voraussetzung, dass der Empfänger eine Körperschaft iSd § 1 Abs 2 Z 1 KStG sein muss, keine Bedeutung.¹⁴⁷

Im Vergleich zu dem Zins- und Lizenzbegriff und zu den anderen zwei relevanten Begriffen „Empfänger“ und „Nutzungsberechtigten“ orientiert sich die Definition der Konzernzugehörigkeit nicht an § 99a EStG. Dieses Tatbestandsmerkmal ist gleich auszulegen wie § 9 Abs 7 KStG aF und § 11 Abs 1 Z 4 KStG aF.¹⁴⁸

3.3.2. Sachlicher Anwendungsbereich

Der sachliche Anwendungsbereich des § 12 Abs 1 Z 10 bezieht sich auf Lizenzgebühren, die unter § 99a Abs 1 zweiter Satz EStG fallen. Somit wird bei der Anwendung der Lizenzschranke an die sekundärrechtlichen Vorgaben der Zins- und Lizenzrichtlinie orientiert, weil § 99a EStG die innerstaatliche Umsetzung dieser Richtlinie repräsentiert.¹⁴⁹ Die in der Richtlinie verankerte Begriffsläuterung orientiert sich selbst an die Definition, die in OECD-Musterabkommen zu finden ist. Auf diese Weise entsteht dieselbe Problematik wie bei den Definitionen bezüglich persönlichen Anwendungsbereichs, nämlich, dass die in den nationalen Vorschriften erfassten Begriffe nicht die aktuellen Entwicklungen der OECD-Musterkommentierung widerspiegeln.

Infolge der vorliegenden Anknüpfung der in § 12 Abs 1 Z 10 EStG geregelten Nichtabzugsfähigkeit, die den Schuldner der Lizenzzahlungen betrifft, an die Lizenzdefinition des § 99a Abs 1 EStG ist auch die Gläubigersicht für die Anwendung der Bestimmung von Bedeutung. Die sich ergebenden Unterschiede zwischen den in Betracht gezogenen

¹⁴⁷ Vgl. *Marchgraber / Plansky* (2016), Rz 159.

¹⁴⁸ *Bieber / Lehner* (2015), Rz 177.

¹⁴⁹ Vgl. *Marchgraber / Plansky* (2016), Rz 155.

Lizenz Einkünften (Gläubigersicht) und -aufwendungen (Schuldnersicht) werden als „Nebengebühren“ bezeichnet und sind laut der Auslegung des § 12 Abs 1 Z 10 abzugsfähig.¹⁵⁰

§ 12 Abs 1 Z 10 lit c regelt, unter welchen Umständen ein Abzugsverbot in Frage kommt. Als zentrale Anwendungsvoraussetzung wird die Niedrigbesteuerung der Zinsen oder Lizenzgebühren bei der empfangenden Körperschaft eingeführt. Gemäß der Bestimmung ist für die Anwendung der Lizenzschranke ausschlaggebend, ob die Lizenzzahlungen der folgenden Art von Besteuerung unterliegen:

- „aufgrund einer persönlichen oder sachlichen Befreiung keiner Besteuerung oder
- einem Steuersatz von weniger als 10% oder
- aufgrund einer auch dafür vorgesehenen Steuerermäßigung einer tatsächlichen Steuerbelastung von weniger als 10% oder
- aufgrund einer Steuerrückerstattung einer Steuerbelastung von weniger als 10%, wobei auch eine Steuerrückerstattung an die Anteilsinhaber zu berücksichtigen ist.“

Der Grund für das Vorliegen einer dieser Voraussetzungen ist für die Anwendung des Abzugsverbots unbeachtlich. Die oben aufgezählten Tatbestände sind ausführlich in den nachfolgenden Punkten (3.3.2.1. – 3.3.2.3.) erläutert.

3.3.2.1. Persönliche oder sachliche Befreiung (§ 12 Abs 1 Z 10 lit c TS 1)

Gemäß des 1. Teilstrichs ist die Lizenzschranke dann anzuwenden, wenn die Zins- oder Lizenzzahlungen bei der empfangenden Gesellschaft aufgrund einer persönlichen oder sachlichen Befreiung keiner Besteuerung unterliegen.

Eine persönliche Befreiung liegt in dem Fall vor, wenn der Empfänger als Person gänzlich keiner Besteuerung unterliegt.¹⁵¹ Diese Befreiung betrifft sowohl die in- als auch die ausländischen Körperschaften. Die Ersteren sind gemäß § 5 KStG oder aufgrund sondergesetzlichen Vorschriften (außerhalb des KStG) befreit. Die ausländischen Körperschaften können hingegen nach einem vergleichbaren ausländischen Steuerrecht oder verwaltungsrechtlichen Akten einer persönlichen Befreiung unterliegen.¹⁵²

¹⁵⁰ Vgl. *Kirchmayr* (2015), S. 35.

¹⁵¹ KStG 2013, Rz 1266az

¹⁵² Vgl. *Marchgraber / Plansky* (2016), Rz 163; *Schilcher* (2015), S. 54.

Der erste Teilstrich verlangt aber keine umfassende persönliche Befreiung. Für die Anwendung der Lizenzschranke wird auch genügen, wenn innerhalb der Körperschaft nur bestimmte (und nicht alle) Einkünfte, die unbedingt Zins- oder Lizenzzahlungen umfassen, steuerbefreit sind. Außerdem sind die temporären gänzlichen Befreiungen, die auch als „tax holidays“ bekannt sind, von dieser Anwendungsvoraussetzung erfasst.¹⁵³

Eine sachliche Befreiung ist hingegen dann zu betrachten, wenn der Empfänger zwar keiner persönlichen Steuerbefreiung unterliegt, aber bestimmte Einkünfte trotzdem von der Steuerpflicht ausgenommen sind.¹⁵⁴ Der erste Teilstrich dieser Bestimmung ist dann erfüllt, wenn unter den befreiten Einkünften auch die Zins- oder Lizenzzahlungen fallen. Der Grund für das Vorliegen einer sachlichen Befreiung (z.B. infolge einer innerstaatlichen Befreiungsbestimmung oder DBA-Bestimmung) ist für die Anwendung des Abzugsverbots nicht von Relevanz.¹⁵⁵ Vielmehr spielt die Art der Betrachtung der Besteuerungssituation bei der empfangenden Körperschaft für die ordnungsgemäße Ermittlung der notwendigen Voraussetzungen eine Rolle. Das Vorliegen einer Nichtbesteuerung der Zinsen und Lizenzgebühren infolge persönlicher oder sachlicher Steuerbefreiung hat mittels einer grenzüberschreitenden Gesamtbetrachtung zu erfolgen. Wenn eine solche Steuerbefreiung im Ansässigkeitsstaat der empfangenden Körperschaft vorliegt, „kommt das Abzugsverbot des TS 1 daher nur dann zur Anwendung, wenn die empfangende Körperschaft auch in keinem anderen steuerungsberechtigten Staat mit den Zinsen und Lizenzgebühren zur Gänze keiner Besteuerung unterliegt.“¹⁵⁶

Nicht zuletzt muss auch im Fall einer Gruppenbesteuerung, die auf dem ersten Blick von der Anwendungsvoraussetzung nicht erfasst ist, explizit geprüft werden, „ob unter Berücksichtigung der Steuerbelastung auf Ebene jenes Steuersubjektes, bei dem die Zins- oder Lizenzgebühren besteuert werden, eine Nicht- oder Niedrigbesteuerung der Zinsen oder Lizenzgebühren iSd § 12 Abs 1 Z 10 lit. c KStG 1988 auf Ebene der empfangenden Körperschaft vorliegt“.¹⁵⁷ Dadurch kann festgestellt werden, ob die Abzugsfähigkeit der Zins- oder Lizenzzahlungen bei der empfangenden Körperschaft weiter wirksam bleibt. In diesem

¹⁵³ *Schilcher*, S. 54.

¹⁵⁴ KStG 2013, Rz 1266ba.

¹⁵⁵ KStG 2013, Rz 1266ba; vgl. auch *Schilcher* (2015), S. 54 f.

¹⁵⁶ KStR 2013, Rz 1266bb.

¹⁵⁷ KStR 2013, Rz 1266bc.

Sinne ist auch eine Gesamtbetrachtung des Konzerns bei der Prüfung der vorliegenden Tatbestände notwendig.

3.3.2.2. Niedriger nomineller Steuersatz (§ 12 Abs 1 Z 10 lit c TS 2)

Gemäß § 12 Abs 1 Z 10 lit c TS 2 ist das Abzugsverbot auf die Zins- oder Lizenzzahlungen bei der empfangenden Körperschaft dann anzuwenden, wenn sie einer Besteuerung mit einem Steuersatz von weniger als 10 % unterliegen. Diese Anwendungsvoraussetzung wird als „Niedrigbesteuerung“ bezeichnet. Im Vergleich zu den nachfolgenden Teilstrichen 3 und 4, die sich eher auf die Ermittlung des effektiven Steuersatzes fokussieren, orientiert sich dieser Teilstrich an den „nominellen“ Steuersatz (an nominellen Normalsteuersatz oder einen spezifisch für Zins- oder Lizenzeinkünfte vorgesehenen reduzierten nominellen Steuersatz).¹⁵⁸ Laut der Gesetzmaterialien erfasst der Tatbestand nicht nur die Fälle von gänzlicher Besteuerung, sondern auch die Fälle, wo nur bestimmte Einkünfte innerhalb der Körperschaft mit einem nominellen Steuersatz von weniger als 10 % besteuert werden.¹⁵⁹ Maßgeblich für die Anwendung des Abzugsverbots auf Zinsen und Lizenzgebühren bei der empfangenden Körperschaft ist der Steuersatz, der ausschließlich auf diese Art von Einkünften fällt. Die Steuersätze, die andere Einkunftsarten betreffen, sind für die Ermittlung der vorliegenden Tatbestände bezüglich Abzugsverbotes irrelevant.¹⁶⁰

Es stellt sich aber die Frage, welchem Steuersatz eine im Ausland ansässige empfangende Körperschaft unterliegen würde. In den Gesetzmaterialien wird klar geregelt, dass es bei solchen Fällen „auf den nominellen Steuersatz, der auf eine der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbare ausländische Steuer (idR ausländische Körperschaftsteuer bzw. "Gewinnsteuer") zur Anwendung kommt“,¹⁶¹ abzustellen ist. Darüber hinaus werden auf der Ebene des ausländischen Empfängers noch weitere „vergleichbare Körperschaftsteuern nachgelagerter Gebietskörperschaften [...] zB die in der Schweiz auf Kantons- und Gemeindeebene erhobene Körperschaftssteuer“ unter bestimmten Voraussetzungen berücksichtigt werden.¹⁶²

¹⁵⁸ ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 13; vgl. auch *Schilcher* (2015), S. 60.

¹⁵⁹ ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 13; vgl. auch *Marchgraber / Plansky* (2016), Rz 171; KStR 2013, Rz 1266be.

¹⁶⁰ KStR 2013, Rz 1266be; vgl. auch *Schilcher* (2015), S. 60.

¹⁶¹ KStR 2013, Rz 1266bf.

¹⁶² KStR 2013, Rz 1266bf.

Das Abzugsverbot greift jedenfalls nicht, wenn die Zins- oder Lizenzzahlungen bei der empfangenden Körperschaft doppelt besteuert werden (auch wenn einer der nominellen Steuersätze weniger als 10 % beträgt). Allerdings könnte eine additive Berücksichtigung von nominellen Steuersätzen auf Lizenzgebühren aufgrund einer (teilweisen) Anrechnungsmöglichkeit der Steuer zwischen den Staaten zur Neutralisierung der Nichtabzugsfähigkeit der betreffenden Zahlungen führen.¹⁶³

3.3.2.3. Steuerermäßigung (§ 12 Abs 1 Z 10 lit c TS 3)

Abgesehen von dem nominellen Steuersatz liegt gemäß § 12 Abs 1 Z 10 lit c TS 3 eine Niedrigbesteuerung, bei der die Zinsen- und Lizenzzahlungen nicht abzugsfähig sind, auch dann vor, wenn diese Zahlungen „aufgrund einer auch dafür vorgesehenen Steuerermäßigung einer tatsächlichen Steuerbelastung von weniger als 10%“ unterliegen. In der ersten¹⁶⁴ Fassung des Gesetzes wurde das Vorliegen einer speziell für Zinsen oder Lizenzgebühren geschaffenen Steuerermäßigung aufgrund der genauen Wortfolge „dafür vorgesehenen Steuerermäßigung“ vorausgesetzt. Mit dem 2. AbgÄG wurde aber der Ausdruck um das Wort „auch“ erweitert, um klarzustellen, dass neben den oben erwähnten Steuererklärungen auch die anderen, die keinen speziellen Bezug zu den Zins- und Lizenzgebühren haben, von der Regelung erfasst sind.¹⁶⁵ In den Gesetzmaterialien werden einige Beispiele von Steuerermäßigungen (z.B. die „teilweise sachliche Steuerbefreiung“ oder die „fiktive Betriebsausgaben“) erwähnt, die diesen Tatbestand erfüllen. In KStR wird der Begriff „fiktive Betriebsausgaben“ durch ein paar Beispiele veranschaulicht. Aus der Sicht der Finanzverwaltung zählen zu dieser Art von Ausgaben der pauschale Abzug von fiktiven Refinanzierungskosten und die fiktive "interest/patent income deduction".¹⁶⁶

Der Tatbestand ist jedoch nicht erfüllt, wenn der effektive Steuersatz weniger als 10 % beträgt, nur weil „die empfangende Körperschaft etwa Verluste erzielt oder ihr aufgrund eines Gruppenbesteuerungsregimes Verluste zugerechnet werden“.¹⁶⁷

¹⁶³ KStR 2013, Rz 1266bh; vgl. auch *Schilcher* (2015), S. 60 f., wo unterschiedliche Beispiele bezüglich dieser Regelung dargestellt werden.

¹⁶⁴ § 12 Abs 1 Z 10 lit c TS 3 idF AbgÄG 2014.

¹⁶⁵ ErIRV 360 BlgNR 25. GP, 14.

¹⁶⁶ KStR 2013, Rz 1266bi.

¹⁶⁷ ErIRV 24 BLgNR 25. GP, 13; KStR 2013, Rz 1266bk.

Im Rahmen des Gesetzestextes wurde aber nicht klar definiert, welche Basis bei der Ermittlung der effektiven Steuerbelastung zu berücksichtigen ist. Somit stellt sich die Frage, ob der Brutto- oder Nettobetrag der vereinnahmten Zinsen und Lizenzgebühren bei dieser Ermittlung anzuwenden ist. Nach Ansicht der Finanzverwaltung kommt eine Nettobesteuerung der Einkünfte aus Zins- und Lizenzzahlungen in Betracht, die durch die in den Gesetzmaterialien eingeführten Beispiele unterstützt wird:¹⁶⁸

„Beispiel 1:

Die österreichische A-GmbH zahlt Lizenzgebühren an ihre Schwestergesellschaft, die im Staat X ansässig ist. Der nominelle Steuersatz im Staat X beträgt 30%. Für Lizenzgebühren sieht die ausländische Steuerrechtsordnung vor, dass 80% der Einnahmen als fiktive Betriebsausgabe abgezogen werden können. Aufgrund dieses speziellen Steuerregimes unterliegen die Lizenzgebühren bei der Schwestergesellschaft einem effektiven Steuersatz von 6%. Das Abzugsverbot kommt aufgrund von lit. c Teilstrich 3 zur Anwendung.

Beispiel 2:

Die österreichische A-GmbH zahlt Zinsen an ihre Muttergesellschaft, die im Staat Y ansässig ist. Der nominelle Steuersatz im Staat Y beträgt 35%. Die Zinseinnahmen sind aufgrund eines in der ausländischen Steuerrechtsordnung vorgesehenen besonderen Steuerregimes zu 55% von der Steuer befreit. Der effektive Steuersatz beträgt daher 15,75%. Das Abzugsverbot kommt nicht zur Anwendung.“¹⁶⁹

Die beiden Beispiele weisen auf eine vereinfachte Überleitung des nominellen Steuersatzes in den notwendigen effektiven Steuersatz bei der Ermittlung der tatsächlichen (effektiven) Steuerbelastung hin. Die Anwendung eines Bruttobetrags wird hingegen als nicht geeignet betrachtet, weil sogar der einfache Betriebsausgabenabzug, der zu einer Minderung der Steuerbelastung führen würde, als eine Steuerermäßigung angesehen werden könnte.¹⁷⁰

3.3.2.4. [Steuerrückerstattung \(§ 12 Abs 1 Z 10 lit c TS 4\)](#)

§ 12 Abs 1 Z 10 lit c wurde mit dem 2. AbgÄG 2014 um einen zusätzlichen (vierten) Teilstrich erweitert. Durch die Einführung des neuen Tatbestands stellt der Gesetzgeber klar, dass ein

¹⁶⁸ KStR 2013, Rz 1266bl.

¹⁶⁹ ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 14.

¹⁷⁰ *Marchgraber / Plansky* (2016), Rz 179.

Abzugsverbot auf die Zins- und Lizenzzahlungen auch in dem Fall anzuwenden ist, wenn bei der empfangenden Körperschaft zwar keine Nicht- oder Niedrigbesteuerung dieser Einkünfte in Frage kommt, aber trotzdem eine Steuerbelastung von weniger als 10 % aufgrund vorliegender Steuerrückerstattung entsteht. Der Tatbestand gilt bei einer Steuerrückerstattung sowohl an die empfangende Körperschaft als auch an ihre Gesellschafter als erfüllt. Der klar formulierte Bezug auf die Ebene der Anteilseigner wird deswegen in den Gesetzmaterialien erfasst, um mögliche Sonderfälle, die sich durch die unterschiedlichen Steuerregime¹⁷¹ ergeben, auch abdecken zu können.¹⁷²

Es ist zu bemerken, dass der Gesetzgeber sich bei dem letzten Teilstrich an die Höhe der Steuerbelastung orientiert, während er sich bei den Steuerermäßigungen (TS 3) auf die Höhe der „tatsächlichen“ Steuerbelastung bezieht.¹⁷³ Eine sinnvolle Erklärung für den unterschiedlich angewendeten Wortlaut ist in den Gesetzmaterialien nicht zu finden. Es ist aber eher unwahrscheinlich, dass der Gesetzgeber eine unterschiedliche Interpretation in Bezug auf das letzte Tatbestandmerkmal verfolgt hat, weil die letzten zwei Teilstriche in dem Gesetzestextes bzw. in den Gesetzmaterialien völlig gleichbehandelt werden.¹⁷⁴

Mit dem 2. AbgÄG 2014 wurde aber noch eine weitere wichtige Ergänzung durchgeführt. Der zweite und dritte Satz von § 12 Abs 1 Z 10 lit c KStG idF 2. AbgÄG 2014 regelt den zeitlichen Aspekt der Bestimmung. Die Abzugsbeschränkung für Zinsen und Lizenzen ist in jenem Wirtschaftsjahr anzuwenden, „in dem die Aufwendungen für Zinsen oder Lizenzgebühren angefallen sind, wenn die Möglichkeit einer (späteren) Steuerermäßigung oder -rückerstattung im Sinne dieser beiden Teilstriche abstrakt besteht.“¹⁷⁵ Auf diese Weise ist der Eintrittszeitpunkt der in TS 3 und TS 4 eingeführten Tatbestandsmerkmale irrelevant für die Beurteilung, ob eine Lizenzschränke bei der Körperschaft in Betracht kommt. Es gibt aber trotzdem die Möglichkeit, die angewendete Abzugsbeschränkung rückgängig zu machen, wenn innerhalb von neun Wirtschaftsjahren ab diesem Zeitpunkt keine Steuerrückerstattung bzw. -ermäßigung bei dem Unternehmen in Frage kommt. In diesem Fall wird auf § 295a BAO im Gesetzestext verwiesen.

¹⁷¹ In den Erläuterungen zum 2. AbgÄG 2014 gibt der Gesetzgeber Malta als Beispiel für solches Steuerregime.

¹⁷² ErlRV 360 BlgNR 25. GP, 14.

¹⁷³ Vgl. *Marchgraber / Plansky* (2016), Rz 190.

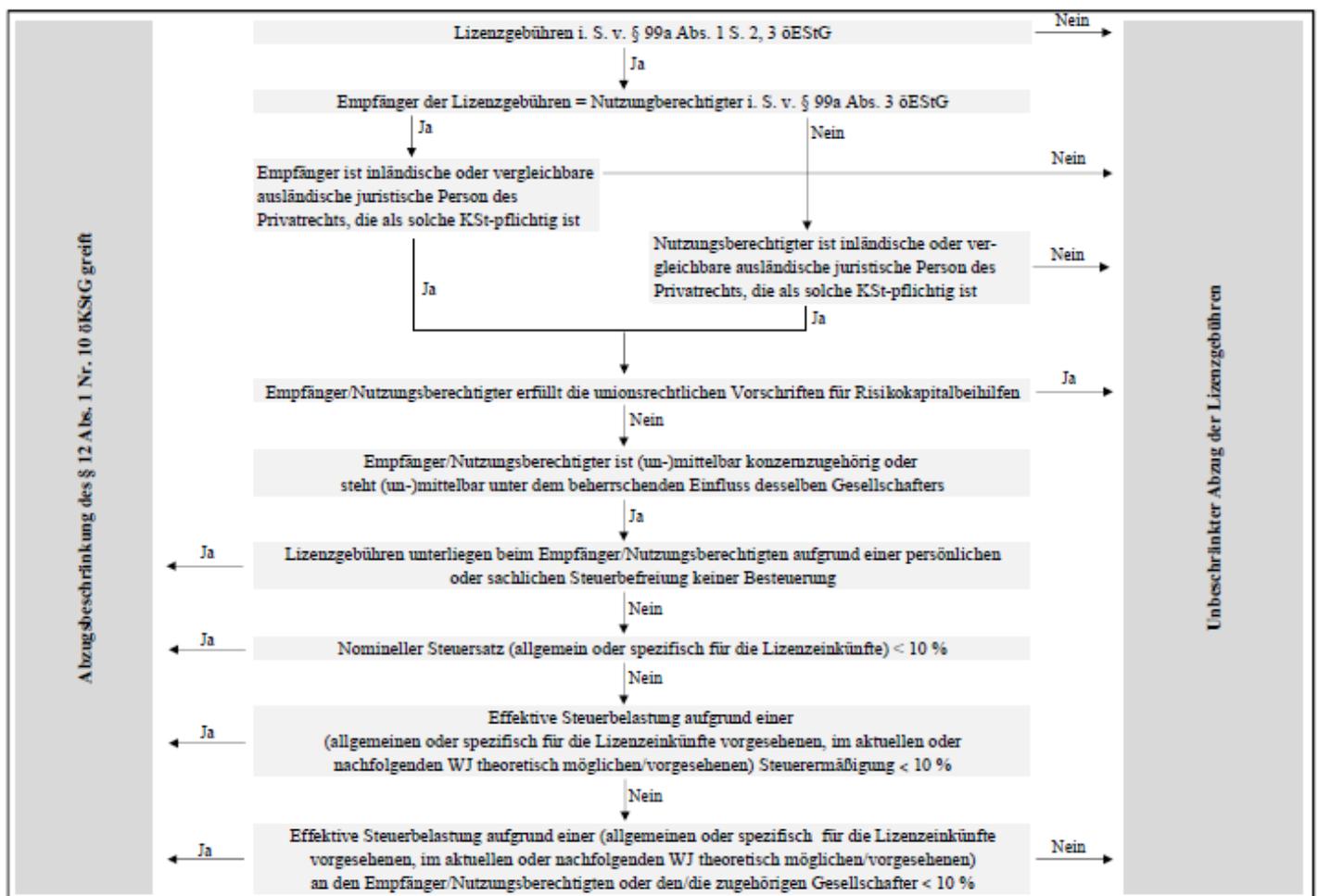
¹⁷⁴ Vgl. *Marchgraber / Plansky* (2016), Rz 190.

¹⁷⁵ ErlRV 360 BlgNR 25. GP, 14.

In der folgenden Abbildung (Abb. 3) werden die Beurteilungskriterien gemäß § 12 Abs 1 Nr 10 KStG dargestellt, mit deren Hilfe die Abzugsfähigkeit bzw. das Abzugsverbot der betreffenden Lizenzgebühren festgestellt werden könnte. Anhand der Abbildung ist ersichtlich, welche Kriterien kumulativ erfüllt werden sollten, um die Lizenzschranke wirksam zu machen.

Die in § 12 Abs 1 Z 10 geregelte Abzugsbeschränkung idF des AbgÄG 2014 ist für alle Aufwendungen gültig, die für Zinsen und Lizenzgebühren nach dem 28.02.2014 angefallen sind. Im Gegensatz dazu gibt es für die Änderungen, die mit dem 2. AbgÄG 2014 eingeführt wurden, keine explizit geregelten Übergangs- bzw. Inkrafttretensbestimmungen. Die vorgenommenen Änderungen in Bezug auf die Lizenzschranke waren schon einen Tag nach der Kundmachung in Kraft getreten.¹⁷⁶

Abbildung 3: Prüfungsschema § 12 Abs 1 Z 10 KStG



Quelle: Kaul (2018), S. 91.

¹⁷⁶ Vgl. Marchgraber / Plansky (2016), Rz 217, 219.

3.4. Kritische Würdigung der österreichischen Lizenzschranke

3.4.1. Kritik im Kontext des Unionsrechts

Die Lizenzschranke befindet sich aufgrund potentieller Verletzung des Primär- und Sekundärrechts der Europäischen Union im Spannungsfeld zum EU-Recht. Die fragwürdige Konformität des Abzugsverbots von Zinsen und Lizenzgebühren liegt im Fokus der Diskussionen in der Fachliteratur.¹⁷⁷ Die potenzielle Nichtvereinbarkeit mit dem Primärrecht der EU bezieht sich auf die in AEUV geregelten Grundfreiheiten, die das Ziel haben, einen freien Binnenmarkt für die EU-Länder zu gewährleisten. Um dieses Ziel zu erreichen, verpflichten sich alle EU-Mitgliedstaaten, diese Grundfreiheiten einzuhalten, indem keine Vorschriften im nationalen Recht durchgesetzt werden, welche die grenzüberschreitenden wirtschaftlichen Vorgänge gegenüber den rein nationalen Vorgängen auf irgendwelche Weise diskriminieren bzw. einschränken können.¹⁷⁸ Nach der Einführung der in § 12 Abs 1 Z 10 KStG verankerten Lizenzschranke hat sich die Frage gestellt, ob dadurch das Primärrecht der anderen Mitgliedstaaten verletzt wird und ob das in einer Schlechterstellung dieser Länder gegenüber Österreich resultieren könnte.

An erster Stelle ist es zu prüfen, ob die Niederlassungsfreiheit, die im Art 49 AEUV definiert ist, durch die neu eingeführte Abzugsbeschränkung verletzt wurde. Diese potenzielle Nichtvereinbarkeit der beiden Regelungen ergibt sich von den Anwendungsvoraussetzungen des Abzugsverbots, die von der in § 12 Abs 1 Z 10 KStG geregelten Bestimmung abzuleiten sind.

Ein weiteres Thema in Bezug auf Konformität der neuen Regelung mit dem Primärrecht der EU ist die potenzielle Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit, die im Art 63 AEUV geregelt ist. Im Vergleich zu den anderen Grundfreiheiten hat die Kapitalverkehrsfreiheit einen wesentlich größeren Anwendungsbereich, weil sie nicht nur einen Schutz vor Einschränkungen innerhalb des EU-Raums bietet, sondern auch vor solchen, die zwischen den EU- und Drittstaaten entstehen könnten.¹⁷⁹ In diesem Fall ist es zu prüfen, ob es mit der Einführung der österreichischen Lizenzschranke zu den oben erwähnten Einschränkungen gegenüber Ländern, die Präferenzsteuersätze für IP anbieten, kommt.

¹⁷⁷ Vgl. insb. *Jerabek / Neubauer* (2014), S. 369; *Wimpissinger* (2014), S. 220; *Kühbacher* (2017), S. 169.

¹⁷⁸ Vgl. *Schnitger* (2018), S. 147.

¹⁷⁹ Vgl. *Wimpissinger* (2014), S. 220.

Im Schrifttum wird auch die Diskussion geführt, ob möglicherweise auch eine dritte in AEUV geregelte Grundfreiheit mit der Einführung der Lizenzschanke verletzt wurde, nämlich die Dienstleistungsfreiheit. Diese Bestimmung betrifft gemäß Art 56 AUEV jegliche Beschränkungen „des freien Dienstleistungsverkehrs innerhalb der Union für Angehörige der Mitgliedstaaten, die in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen des Leistungsempfängers ansässig sind, sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen verboten.“

Trotz der im Schrifttum oft zu findenden Position, dass eine Nichtvereinbarkeit zwischen der Lizenzschanke und dieser EU-Grundfreiheit auch möglich wäre, werden auch sinnvolle Argumente für die Ablehnung dieser Überzeugung gebracht. Laut der Letzteren ist eine Verletzung der Dienstleistungsfreiheit nach der Einführung der Abzugsbeschränkung nicht zu betrachten, weil die von dem Abzugsverbot betroffenen Zinsen und Lizenzgebühren in Wirklichkeit nicht für Dienstleistungszwecke eingesetzt werden.¹⁸⁰ Auf diese Weise wird der in Art 56 AUEV erwähnte „freie Dienstleistungsverkehr“ nicht durch die österreichische Lizenzschanke in irgendwelchem Ausmaß eingeschränkt.

Bei der Überprüfung, welche Regelung des Primärrechts der EU verletzt ist, ergibt sich zwischen den beiden Grundfreiheiten – die Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit – ein sogenanntes Konkurrenzverhältnis.¹⁸¹ Es muss klar bei dieser Überprüfung festgestellt werden, unter welchen der beiden Anwendungsbereiche die umstrittenen Effekte der Lizenzschanke fällt. Deshalb sollten die einzelnen in § 12 Abs 1 Z 10 definierten Tatbestandsmerkmale im Rahmen des Beurteilungsprozesses genau unter der Lupe genommen werden, um genauer beurteilen zu können, ob und welche Grundfreiheit tatsächlich durch die Abzugsbeschränkung verletzt wurde.

Es existieren aber gewisse Rechtfertigungsgründe für die Einschränkung der Niederlassungs- und der Kapitalverkehrsfreiheit. Ein Beispiel für solche Rechtfertigungsgründe ist, wenn die betreffende Maßnahme „einem von Unionsrecht anerkannten zwingenden Grund des Allgemeininteresses entspringt und sich als geeignet und verhältnismäßig erweist“.¹⁸² Mögliche Rechtfertigungsgründe, die bereits durch EuGH bei anderen Fällen anerkannt wurden, beziehen

¹⁸⁰ Vgl. *Wimpissinger* (2014), S. 221.

¹⁸¹ Vgl. *Wimpissinger* (2014), S. 223.

¹⁸² Vgl. *Kühbacher* (2017), S. 169.

sich z.B. auf die Bewahrung bzw. Gewährleistung der Kohärenz des österreichischen Steuerrechts oder der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse und auch auf den Versuch, schwere Missbräuche zu verhindern. Ein Grund, der aber aus der Sicht des EuGH nicht akzeptabel ist bzw. von denen schon abgelehnt wurde, ist z.B. die „Bekämpfung von Steueroasen“, die eine Verletzung der EU-Grundfreiheiten nicht gerechtfertigen könnte.¹⁸³

In dem Fall der österreichischen Lizenzschranke könnte der Rechtfertigungsgrund einer Missbrauchsvermeidung eine gute Begründung für die potenzielle Einschränkung der Bestimmungen des Primärrechts der EU sein. Das klar verfolgte Ziel des österreichischen Gesetzgebers gegenüber den verbreiteten Steuerumgehungspraktiken, bei denen die IP-Boxen als Hauptinstrument verwendet werden, könnte eine sinnvolle Begründung für die Einführung des Abzugsverbots für Zinsen und Lizenzgebühren sein. Dieser Zweck der eingeführten Regelung wird auch in den betreffenden Gesetzmaterien genau erläutert.¹⁸⁴ Diese Überlegungen werden auch durch EuGH unterstützt, weil eine Einschränkung der Grundfreiheiten nach ständigen Rechtsprechungen dann gerechtfertigt ist, wenn diese „sich speziell auf rein künstliche Konstruktionen bezieht, die darauf ausgerichtet sind, der Anwendung der Rechtsvorschriften des betreffenden Mitgliedstaats zu entgehen“.¹⁸⁵ Bei allgemeiner Betrachtung der IP-Boxmodellen werden die oben eingeführten Kriterien für Rechtfertigung einer Beschränkung des EU-Rechts durch die einzelnen Eigenschaften und Merkmale dieses Steuerinstrumentes abgedeckt.

Es ist aber nicht eindeutig, ob der österreichische Gesetzgeber in einem späteren Zeitpunkt, wenn die potenzielle Verletzung einer der oben eingeführten EU-Grundfreiheiten schon nachgewiesen ist, erfolgreich das vorliegende Abzugsverbot vor dem EuGH rechtfertigen könnte. Um die negativen Szenarien zu vermeiden, sollte der Gesetzgeber notwendige Änderungen bei der Regelung vornehmen, um den Anwendungsbereich der Lizenzschranke besser zu definieren. Dadurch sollte die Abzugsbeschränkung gemäß § 12 Abs 1 Z 10 KStG nur auf die „missbräuchlichen Strukturen“ und nicht allgemein auf die von der ausländischen IP-Boxen angebotene niedrige Besteuerung abgezielt werden.¹⁸⁶

¹⁸³ Vgl. *Jerabek / Neubauer* (2014), S. 377.

¹⁸⁴ ErlRV 24 BlgNR, 25. GP, 13.

¹⁸⁵ EuGH 13. 3. 2007, Rs. C-524/04, Rn 72.

¹⁸⁶ Vgl. *Jerabek / Neubauer* (2014), S. 381.

3.4.2. Kritik im Kontext des Doppelbesteuerungsabkommens

Aufgrund der sich durch die IP-Boxen ergebenden Möglichkeit zur Verlagerung von generierten Gewinnen in EU-Ländern, die eine niedrigere Besteuerung der Lizenzzahlungen anbieten, liegen neben unionsrechtlichen auch DBA-rechtliche Bedenken gegenüber Vereinbarkeit der eingeführten österreichischen Lizenzschranke vor. Es ist an erster Stelle fraglich, ob die im nationalen Recht verankerte Abzugsbeschränkung von Lizenzgebühren mit den in Art 24 OECD-MA umfassten Diskriminierungsverboten der österreichischen DBA vereinbart sind.¹⁸⁷

Die mögliche Verletzung der Gleichbehandlungsklausel des Art 24 Abs 4 OECD-MA ergibt sich aus der im nationalen Recht eingeführten Lizenzschranke, die der Gleichbehandlung der Lizenzzahlungen an verbundene und unverbundene Unternehmen zuwiderläuft.¹⁸⁸ Die Gleichbehandlungsklausel regelt, dass „Zinsen, Lizenzgebühren und andere Entgelte, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Gewinne dieses Unternehmens unter den gleichen Bedingungen wie Zahlungen an eine im erstgenannten Staat ansässige Person zum Abzug zuzulassen [sind]“, sofern die folgenden Klauseln von der OECD-MA nicht in Betracht gezogen sind: 9 Abs 1, Artikel 11 Abs 6 oder Artikel 12 Abs 4 OECD-MA.

Das Doppelbesteuerungsabkommen hat als Ziel, den marktkonformen bzw. den tatsächlichen Marktverhältnissen entsprechenden Leistungsaustausch zwischen miteinander verbundenen Unternehmen zu gewährleisten. Um dieses Ziel zu erreichen, wird das Arm's-Lenght-Prinzip angewendet, das eine ausgewogene bzw. marktkonforme Aufteilung der Ertragssteuerbefugnis sicherstellen sollte. Durch die Anwendung dieses Prinzips werden die verflochtenen Leistungen zwischen verbundenen Unternehmen als ein Leistungsaustausch zwischen unabhängigen Markteinheiten dargestellt. Dieses Prinzip ist als Fremdvergleichsgrundsatz im deutschsprachigen Raum bekannt und wird im Art 9 OECD-MA eingeführt. Die auf dem Fremdvergleichsgrundsatz basierende Gewinnkorrektur hilft den EU-Staaten dabei, eine Privatautonomie der Marktteilnehmer zu erreichen bzw. die Einhaltung der EU-Grundfreiheiten, die im AEUV geregelt sind, zu gewährleisten.

¹⁸⁷ Vgl. *Marchgraber / Plansky* (2016), Rz 216.

¹⁸⁸ Vgl. *Ritzer et al.* (2017), S. 76 f.

Eine potenzielle Nichtvereinbarkeit des Doppelbesteuerungsabkommens mit der eingeführten Lizenzschranke könnte sich im Fall einer begründeten faktischen Diskriminierung der ausländischen Körperschaften, die einen Präferenzsteuersatz von weniger als 10 % für Lizenzgebühren anbieten, ergeben. Im Schrifttum wird die Ansicht vertreten, dass durch die neu geregelte Abzugsbeschränkung von Zinsen und Lizenzgebühren ein Versuch seitens des österreichischen Gesetzgebers unternommen wird, um das im OECD-MA eingeführte Arm's-Lenght-Prinzip einzuschränken. Nach den juristischen Auslegungsregeln aber geht dieses Prinzip, das einen marktconformen Abzugs von Zinsen und Lizenzgebühren auf Ebene der zu zahlenden Körperschaft fordert, aus dem im § 12 Abs 1 Z 10 KStG geregelten Abzugsverbot hervor, weil es als *lex specialis* gilt.¹⁸⁹ In diesem Sinne wird die Anwendung der Lizenzschranke bei allen Sachverhalten (ausgenommen die Fälle, die sich auf ausländische verbundene Unternehmen beziehen, mit denen kein DBA besteht) als nicht rechtskonform betrachtet. Deshalb wird das Abzugsverbot als ein mögliches „treaty override“ im Schrifttum bezeichnet.¹⁹⁰

Um mögliche Unklarheiten in Bezug auf die Vorrangsregel der betreffenden steuerlichen Vorschriften zu beseitigen, sollte der österreichische Gesetzgeber die Nichtanwendung der Lizenzschranke bei den Fällen, die gleichzeitig auch unter den Anwendungsbereich der OECD-MA fallen, klarstellen, weil die Hauptverpflichtung der Mitgliedstaaten bei der Schaffung von weitergehenden bzw. strengeren nationalen Vorschriften mit derselben Thematik wie die EU-weiten Schriften ist, den vorrangigen, konkreten Vorgaben des EuGH bei Konfliktsituationen einen Vorrang zu geben. Die Rechtsprechungen des EuGH haben denselben verbindlichen Charakter und führen zu einer unvermeidbaren Einschränkung des Spielraums der entsprechenden im nationalen Gesetz geregelten Abweichungen.¹⁹¹

3.4.3. Vereinbarkeit mit nationalen Vorschriften - § 10 Abs 4 KStG und § 22 BAO

Im Schrifttum wird auch die mögliche Nichtvereinbarkeit der eingeführten Lizenzschranke mit einigen nationalen Vorschriften diskutiert. Insbesondere das Zusammenspiel des Abzugsverbots mit § 10 Abs 4 KStG und mit § 22 BAO liegt im Fokus der Diskussionen. Die

¹⁸⁹ Vgl. *Beiser* (2014), S. 263.

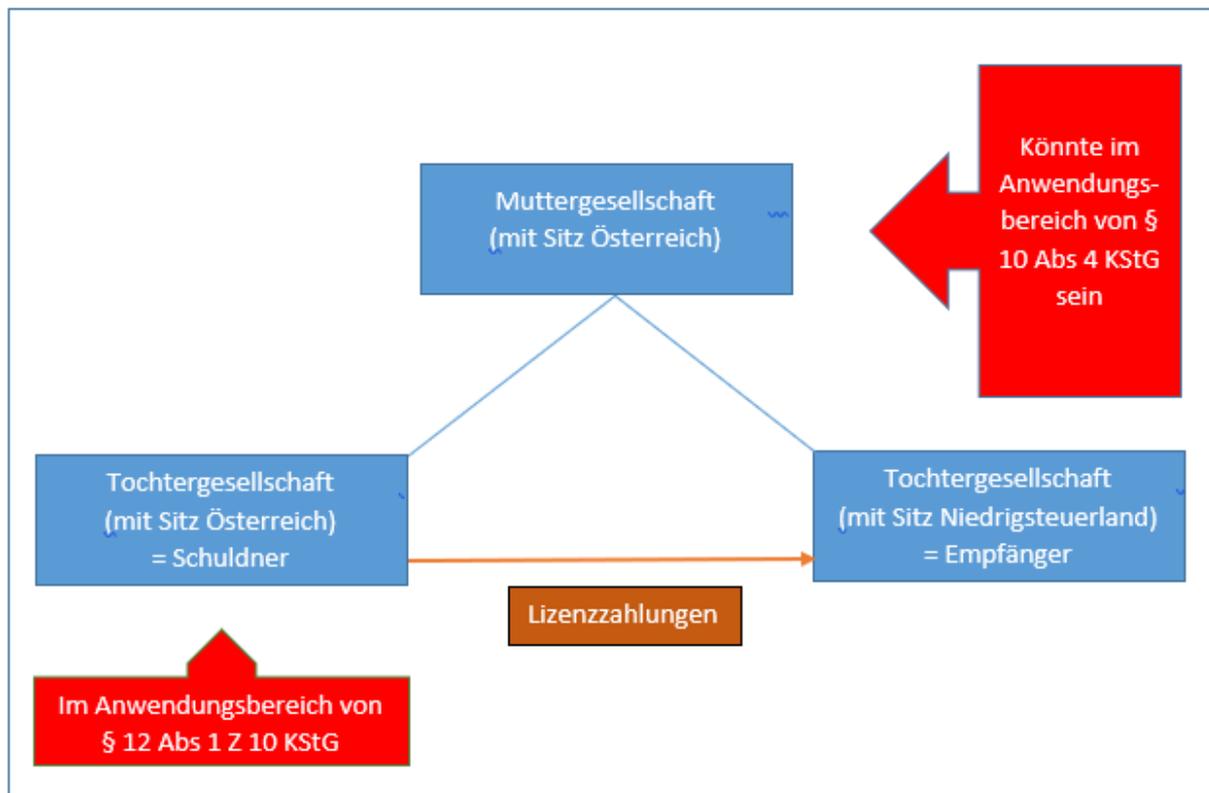
¹⁹⁰ Es ist fraglich, ob ein „treaty override“ vorliegt, da bei einer formellen Betrachtung des § 12 Abs 1 Z 10 nicht davon auszugehen ist (siehe *Peyerl* (2014), S. 225). Als „treaty override“ wird die folgende Definition von OECD-Steuerausschuss eingeführt: „[...] enactment of domestic legislation intended by the legislature to have effects in clear contradiction to international treaty obligations“ (siehe OECD (1989), S. 6).

¹⁹¹ Vgl. *Fehling* (2016), S. 2863 f.

erstgenannte Bestimmung bezieht sich auf die vom Gesetzgeber eingeführten Fälle, bei denen eine Befreiung der Beteiligungserträge von der Körperschaftssteuer für die Muttergesellschaft nicht vorgesehen ist. Die zweite Bestimmung – § 22 BAO – regelt die Abgabepflicht bei Missbrauchsfällen. Ein Missbrauch liegt gemäß dieser Regelung in dem Fall vor, wenn „eine rechtliche Gestaltung, die einen oder mehrere Schritte umfassen kann, oder eine Abfolge rechtlicher Gestaltungen im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung unangemessen ist.“ Es ist zu bemerken, dass § 10 Abs 4 KStG einen direkten Verweis auf § 22 BAO beinhaltet und auf diese Weise als eine Antimissbrauchsbestimmung bezeichnet werden kann, weil gemäß § 10 Abs 4 KStG eine Befreiung von der Körperschaftssteuer für die Beteiligungserträge dann ausgeschlossen ist, wenn „Gründe vorliegen, wegen derer der Bundesminister für Finanzen dies zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen (§ 22 der Bundesabgabenordnung) durch Verordnung anordnet“.

Es werden unterschiedliche Konstellationen betrachtet, bei welchen die Niedrigbesteuerung der empfangenden Körperschaft in einer Doppelbesteuerung für den internationalen Konzern resultieren könnte. In der folgenden Abbildung (Abb. 4) wird eine solche Konstellation, die das negative Zusammenspiel von § 12 Abs 1 Z 10 KStG mit §10 Abs 4 KStG widerspiegelt, dargestellt.

Abbildung. 4: Zusammenspiel von § 12 Abs 1 Z 10 KStG mit § 10 Abs 4 KStG



Quelle: Eigene Abbildung (beruht auf eingeführte Beispiele im Schrifttum, vgl. *Kirchmayr* [2018], S. 33)

In dem oben eingeführten Fallbeispiel ist ersichtlich, dass, wenn die empfangende ausländische Körperschaft in einem Niedrigsteuerland ansässig und gleichzeitig eine gemeinsame Tochtergesellschaft des gemeinsamen österreichischen Mutterunternehmens ist, die beiden Bestimmungen – die im § 12 Abs 1 Z 10 KStG verankerten Abzugsbeschränkung und die in § 10 Abs 4 KStG geregelte Nichtbefreiung von Körperschaftsteuer – anzuwenden sein könnten. Es sollte in diesem Fall noch untersucht werden, ob einer der in § 10 Abs 4 KStG erwähnten Gründe zur Nichtbefreiung von Körperschaftsteuer erfüllt ist. Wenn die Antimissbrauchsbestimmung auch neben der Lizenzschranke anzuwenden ist kommt es zu einer unbeabsichtigten Doppelbesteuerung im Rahmen des internationalen Konzerns, weil § 10 Abs 4 KStG auf Ebene der dividendenempfangenden Mutterunternehmens zum Tragen kommt, während die österreichische Tochtergesellschaft im Anwendungsbereich des Abzugsverbots für Lizenzgebühren fällt.¹⁹² Beide nationale Vorschriften implizieren die vom Gesetzgeber umgesetzten Maßnahmen gegen Missbrauchspraktiken, die aber nicht miteinander abgestimmt sind und unabhängig zum Tragen kommen. Deswegen könnte diese Unabhängigkeit bei der

¹⁹² Vgl. *Kirchmayr* (2015), S. 33.

Anwendung der beiden Regelungen für die Investoren in Österreich zu einer unerwünschten Doppelbesteuerung kommen.

Auch die andere Missbrauchsbestimmung, die in § 22 BAO geregelt ist, hat im Fall einer Niedrigbesteuerung der Lizenzgebühren in der oben eingeführten Konstellation eine ähnliche Auswirkung für den internationalen Konzern. Auch hier wird anstatt einer Steuerbefreiung eine besondere Steuerpflicht für die betreffende inländische oder ausländische Muttergesellschaft ausgelöst.¹⁹³ Der Unterschied hier zu dem oben erwähnten Zusammenspiel der Lizenzschranke mit § 10 Abs 4 KStG ist, dass die Bestimmung der Bundesabgabenordnung zu einer Änderung der Zurechnung von Einkünften bei der ausländischen Tochtergesellschaft, die eine Niedrigbesteuerung für Lizenzzahlungen anbietet, führt. Auf diese Weise sollte auch eine entsprechende Adaptierung der Zurechnung auch für Zwecke des in § 12 Abs 1 Z 10 verankerten Abzugsverbotes für Lizenzgebühren erfolgen.¹⁹⁴ Als Ergebnis dieser Adaptierung wird die Lizenzschranke für die Körperschaft, die als Schuldner der betreffenden Lizenzgebühren gilt, nicht mehr zum Tragen kommen.

Im Schrifttum wird eine mögliche Benachteiligung bei der Besteuerung der „leichteren“ im Vergleich der „schweren“ Missbrauchsfälle aufgrund des oben erkannten Unterschieds bei der Anwendung von § 10 Abs 4 KStG und § 22 BAO diskutiert. Im Fall eines „leichteren“ Missbrauchs kommt unausweichlich § 10 Abs 4 KStG zum Tragen, während bei den anderen Fällen, wo die Vorschrift der Bundesabgabenordnung in Betracht kommt, die Lizenzschranke nicht mehr aufgrund der gerechtfertigten Adaptierung der Zurechnung von Einkünften anzuwenden sein sollte.¹⁹⁵

Um diese Nichtvereinbarkeit der nationalen Vorschriften zu beheben bzw. die Möglichkeit einer unerwünschten Doppelbesteuerung für zukünftige Sachverhalte bei internationalen Unternehmen zu eliminieren, sollten die steuerrechtlichen Folgen im Fall einer gemeinsamen Anwendung der Vorschriften § 12 Abs 1 Z 10 KStG und § 10 Abs 4 KStG evaluiert und einander angepasst werden. In diesem Sinne sollten die beiden Regelungen nicht mehr isoliert voneinander betrachtet werden, um eine angemessene und abgestimmte Reaktion seitens des österreichischen Gesetzgebers zu gewährleisten.

¹⁹³ Vgl. *Kirchmayr* (2015), S. 34.

¹⁹⁴ Vgl. *Kirchmayr* (2015), S. 33 f.

¹⁹⁵ Vgl. *Kirchmayr* (2015), S. 34 f.

4. Conclusio

Die Problematik der weitverbreiteten legalen Steueroptimierungspraktiken wurde längst in der Öffentlichkeit anerkannt. Um die negativen Auswirkungen dieser Steuergestaltungsmodelle, insbesondere der IP-Boxen, zu bekämpfen, wird auf unterschiedlicher Ebene versucht, effektive Maßnahmen zu entwickeln. In den vergangenen Jahren haben sich die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) und die G20-Länder im Rahmen des sogenannten BEPS-Projektes (Base Erosion and Profit Sharing) intensiv mit den problematischen Themenbereichen wie Gewinnverlagerungs- und Steueroptimierungspraktiken beschäftigt. Die Europäische Union setzt sich auch parallel intensiv mit dem Thema zusammen und plant eigene Maßnahmen gegen die stark verbreiteten Präferenzsteuermodelle für immaterielle Wirtschaftsgüter. Im Hintergrund der internationalen und EU-weiten Überlegungen hinsichtlich effektiver Bekämpfung von bestehenden IP-Boxen haben einige Länder durch Umsetzung diverser Gegenmaßnahmen ins nationale Recht selbstständige Schritte in diese Richtung unternommen.

In Österreich wurde mit dem AbgÄG 2014 eine Neuregelung, welche die Abzugsfähigkeit der konzerninternen Zins- und Lizenzgebühren stark einschränkt, eingeführt. Nach dieser Vorschrift unterliegen solche Aufwendungen unter bestimmten Voraussetzungen einem Abzugsverbot. Der Zweck dieser Regelung ist, missbräuchliche Steuerpraktiken, die sich als Folge der fehlenden Harmonisierung bei den Steuersystemen unterschiedlicher (EU-)Länder entwickelt haben, zu unterbinden. In diesem Sinne stehen insbesondere die multinationalen Konzerne, die erfolgreich diese Lücken und die daraus resultierenden Vergünstigungen für Einkünfte aus der Verwertung von Patenten, Markenrechten und Software ausnutzen, im Fokus der Maßnahme.

Die bereits erfolgreich eingesetzten Gegenmaßnahmen haben aber eine starke Kritikwelle ausgelöst. Die Hauptkritikpunkte in der Fachliteratur beziehen sich auf den österreichischen Alleingang bei der Lösung des aktuellen Steueroptimierungsproblems und die möglichen Verstöße mit anderen Gesetzen und Diskriminierungsproblemen, die durch die Neuregelung entstehen können. Einerseits ergeben sich die Gründe für den nationalen Alleingang aus den langen Übergangsregelungen für die von der OECD verabschiedeten Mindeststandards zur Bekämpfung von IP-Boxen, weil die geplanten OECD-Bestimmungen erst ab Mitte 2021 für alle bestehenden IP-Boxregelungen greifen sollen. Andererseits ist die Einführung der

Lizenzschranke aufgrund der einfach fehlenden Reaktion der EU hinsichtlich der künstlichen Anziehung vom Steuersubstrat in die Niedrigbesteuerungsländer ein gerechtfertigter Schritt seitens des österreichischen Gesetzgebers. Deswegen wird durch die Umsetzung dieses Bekämpfungsinstruments versucht, die negativen Auswirkungen der IP-Boxmodelle schnellstmöglich zu neutralisieren, um die Wettbewerbsfähigkeit gegenüber den anderen Mitgliedsstaaten zu bewahren. Es ergibt sich aber ein Änderungsbedarf bei der in § 12 Abs 1 Z 10 geregelten Abzugsbeschränkung von Zinsen und Lizenzgebühren hinsichtlich ihres persönlichen bzw. sachlichen Anwendungsbereichs infolge der festgestellten potenziellen Nichtvereinbarkeit dieser Regelung mit unterschiedlichen nationalen und Unionsvorschriften.

Literaturverzeichnis

Becker, Katharina (2014): Der OECD-Bericht zu Maßnahme 5 des BEPS-Aktionsplans, in: IStR 2014, Heft 19, S- 704 – 708.

Beiser, Reinhold (2014): Ausgewogene Aufteilung der Ertragsteuerbefugnis und Abzug von Schuldzinsen und Lizenzgebühren, in SWI 2014, Heft 6, S. 261 – 263.

Bieber, Thomas / Lehner, Alexander (2015): KStG § 12, in *Sebastian Bergmann / Thomas Bieber* (Hrsg.), Körperschaftsteuergesetz, Wien 2015, Facultas Verlag.

Böhm, Tobias / Karkinsky, Tom / Knoll, Bodo / Riedel, Nadine (2015): Corporate Taxes and Strategic Patent Location within Multinational Firms, CESifo Area Conference on Public Economics, April 2015. Abrufbar unter: www.cesifogroup.de/dms/ifodoc/docs/Akad_Conf/CFP_CONF/CFP_CONF_2015/pse15-van-derPloeg/Papers/pse15-Riedel.pdf (letzter Aufruf: 02.09.2018).

Deloitte (2015): International Tax: Ireland Tax Alert. Abrufbar unter: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-alert-ireland-13-october-2015.pdf> (letzter Aufruf: 23.09.2018).

Deloitte (2017): Taxation and Investment in Austria 2017. Abrufbar unter: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cn/Documents/international-business-support/deloitte-cn-ibs-austria-tax-invest-en-2017.pdf> (letzter Aufruf: 21.07.2018).

Deutscher Bundestag (2014): Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage bezüglich Steuergestaltung über Lizenz- bzw. Patentboxen. Abrufbar unter: <http://dipbt.bundestag.de/doc/btd/18/012/1801238.pdf> (letzter Aufruf: 23.09.2018).

Europäische Kommission (2012): Empfehlung der Kommission vom 6. Dezember 2012 betreffend aggressive Steuerplanung, 2012/772/EU vom 06. Dezember 2012.

Europäische Kommission (2014a): Mitteilung der Kommission — Unionsrahmen für staatliche Beihilfen zur Förderung von Forschung, Entwicklung und Innovation, 2014/C 198 vom 27. Juni 2014.

Europäische Kommission (2014b): Pressemitteilung: „Staatliche Beihilfen: Kommission fordert Luxemburg zur Vorlage von Informationen über Steuerpraktiken auf“, IP/14/309 vom 24.3.2014.

Europäische Kommission (2015a): Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat - Eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union - Fünf Aktionsschwerpunkte, 2015/302 vom 17.6.2015.

Europäische Kommission (2015b): Beschluss der Kommission zur Einrichtung der Expertengruppe der Kommission „Plattform für die Themenbereiche verantwortungsvolles Handeln im Steuerwesen, aggressive Steuerplanung und Doppelbesteuerung“ und zur Ersetzung des Beschlusses, 2013/2236 vom 17.6.2015.

Europäische Kommission (2016): Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, C/2016/2946 vom 19.7.2016.

Europäischer Rat (2000): Mitteilung des Europäischen Rat vom 23. Und 24. März 2000, Lissabon. Abrufbar unter: http://www.europarl.europa.eu/summits/lis1_de.htm (letzter Aufruf: 02.09.2018).

Evers, Lisa (2015): Intellectual Property (IP) Box Regimes: Tax Planning, Effective Tax Burdens, and Tax Policy Options, Diss. Mannheim 2015. Abrufbar unter: <https://ub-madoc.bib.uni-mannheim.de/37562/> (letzter Abruf: 21.07.2018).

Evers, Lisa / Miller, Helen / Spengel, Christoph (2015): Intellectual Property Box Regimes: Effective Tax Rates and Tax Policy Considerations, in: ZEW – Center for European Economic Research Discussion Paper No. 13-070. Abrufbar unter: <ftp://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp13070.pdf> (letzter Aufruf: 21.07.2018).

Fehling, Daniel / Kampermann, Karoline (2017): Generalthema I: Assessing BEPS – origins, standards and responses, in: IStR 2017, Heft 16, S. 638 – 644.

Fehling, Daniel / Schmid, Mareike (2015): BEPS und die EU: Was ist die „europäische Dimension“ von BEPS? – Das Beispiel grenzüberschreitender Lizenzzahlungen, in: IStR 2015, Heft 14, S. 493–499.

Fehling, Daniel (2016): Was ist das Mindestschutzniveau in der „Anti-BEPS-Richtlinie“?, in: Der Betrieb 2016, Heft 49, S. 2862 – 2865.

Feith, Peter (2018): Wichtige Änderungen im slowakischen Steuerrecht 2018 und 2019, in: SWI 2018, Heft 3, S. 145 – 147.

Fuhrmann, Karin / Kerbl, Gerald (2015): Erweiterung des Abzugsverbotes für Zinsen und Lizenzgebühren, in *Herwig Teufelsdorfer (Hrsg.)*, Handbuch Immobilientransaktionen, 2 Aufl., Wien 2015, Linde Verlag.

Gerhartinger, Philipp / Schmidt, Michaela (2015): Patent- und Lizenzboxen: Zwischen Forschungsförderung und Steuervermeidung. Abrufbar unter: http://momentum-kongress.org/cms/uploads/PAPER_Gerhartinger-Philip-Schmidt-Michaela_Patent-und-Lizenzboxen.pdf (letzter Aufruf: 02.09.2018).

Griffith, Rachel / Miller, Helen / O'Connell, Martin (2014): Ownership of intellectual property and corporate taxation, in: *Journal of Public Economics* 2014, Heft 112(C), S. 12 – 23.

Haase, Florian / Nürnberg, Philip (2017): Steuerliche Aspekte der Erschaffung, Ansiedlung und Verlagerung von IP, in: *Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht* 2017, Heft 1, S. 1 – 7.

Hausmann, Rainer / Schneider, David (2013): Die UK-Patentbox: Ein Steuermodell zur Betrachtung im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III, in *Der Schweizer Treuhänder* 2013, Heft 11, S. 784 – 789.

Ismer, Roland / Piotrowski, Sophia (2015): Selektivität von Beihilfen: Dogmatische Grundfragen am Beispiel von IP-Boxen, in: *IStR* 2015, Heft 8, S. 257 – 267.

Jerabek, Richard / Neubauer, Nikolaus (2014): Unionsrechtskonformität des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG?, in: *SWI* 2014, Heft 8, S. 369 – 382.

Karkinsky, Tom / Riedel, Nadine (2009): Corporate taxation and the choice of patent location within multinational firms, in: *Journal of International Economics*, 2012, Heft 88, S. 176-185.

Kaul, Verena (2018): *Der Nexus-Ansatz: Auswirkungen auf IP-Boxen und Alternativansätze*, Wiesbaden 2018, Springer Gabler Verlag.

Kirchmayr, Sabine (2015): Abzugsverbot NEU für Zinsen und Lizenzen, in *Sabine Kirchmayr, Gunter Mayr, Klaus Hirschler (Hrsg.)*, Abzugsverbote im Konzern, Wien 2015, Linde Verlag.

KMPG (2016): Webcast: EU Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD) vom 26. Juli 2016. Abrufbar unter: https://de.slideshare.net/KPMG_Deutschland/kpmg-webcast-eu-anti-tax-avoidance-directive-atad (letzter Aufruf: 09.09.2018).

Kofler, Georg / Marschner, Ernst (2014): Änderungen im Außensteuerrecht, in: SWK 2014, Heft 9, S. 455 – 468.

KPMG (2018): Corporate tax rates table. Abrufbar unter: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html> (letzter Aufruf: 09.09.2018).

Krauß, Sebastian (2016): EU-BEPS-Aktionsplan für eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der EU, in: IStR 2016, Heft 2, S. 59 – 65.

Kreienbaum, Martin (2015): OECD/G-20-Staaten schließen BEPS-Aktionsplan erfolgreich ab, in: IStR 2015, Heft 20, S. 753 – 754.

Kühbacher, Thomas (2017): Dokumentinformation Abzugsverbote für Zinsen und Lizenzgebühren im Licht des Unionsrecht, in: ÖStZ 2017, Heft 7, S. 169.

Lobis, Eduard (2016): Italien: Einführung der Patentbox-Regelung, in IStR-LB 2016, Heft 1, S. 6 – 7.

Marchgraber, Christoph / Plansky, Patrick (2016): § 12 - Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben, in *Michael Lang / Alexander Rust / Josef Schuch / Claus Staringer (Hrsg.), KStG - Körperschaftsteuergesetz Kommentar. Aufl. 2, Wien 2016, Linde Verlag.*

Mayr, Gunter (2017): Anti-BEPS-RL: wirksames Mittel zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken?, in: Betriebs-Berater 2017, Heft 14, S. I.

Muszynska, Katarzyna (2004): Lizenzgebühren im nationalen und internationalen Steuerrecht. Der Begriff der Lizenz und die Abgrenzung zu den Tatbeständen der Veräußerung und Dienstleistung (Dissertation), Wien 2004.

OECD (1998): Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue vom 09. April 1998. Abrufbar unter: <https://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf> (letzter Aufruf: 02.09.2018).

OECD (2016): Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz. Aktionspunkt 5 - Abschlussbericht 2015. Abrufbar unter: <http://www.oecd.org/publications/wirksamere-bekampfung-schadlicher-steuerpraktiken-unter-beruecksichtigung-von-transparenz-und-substanz-aktionspunkt-5-abschluss-bericht-9789264258037-de.htm> (letzter Aufruf: 27.08.2018).

OECD (2017): Harmful Tax Practices – 2017 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Abrufbar unter: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-practices-2017-progress-report-on-preferential-regimes_9789264283954-en (letzter Aufruf: 27.08.2018).

Pross, Achim / Radmanesh, Sandy (2015): Seminar A: „Patentboxen“, in: *IStR* 2015, Heft 16, S. 579 – 584.

Raab, Stefan (2018): Patent-, Lizenz- und IP-Boxen – Übersicht und aktuelle Entwicklungen, in: *SWI* 2018, Heft 3, S. 125 – 131.

Ritzer, Claus / Stangl, Ingo / Karnath, Susann (2017): Zur geplanten „Lizenzschranke“, in *Der Konzern*, Heft 2, S. 68 – 78.

Schilcher, Michael (2015): Niedrig besteuerte Zinsen oder Lizenzgebühren im Konzern – wann liegt eine „Nicht- oder Niedrigbesteuerung“ vor?“, in *Sabine Kirchmayr, Gunter Mayr, Klaus Hirschler (Hrsg.), Abzugsverbote im Konzern*, Wien 2015, Linde Verlag.

Schlie, Ina / Spengel, Christoph / Malke, Christiane (2015): Generalthema 1: Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung (F&E), in: *IStR* 2015, Heft 16, S.570 – 574.

Schnitger, Arne (2018): Unionsrechtliche Würdigung der Lizenzschranke gem. § 4j EstG – Grundfreiheitliche Grenzen bei der Umsetzung des BEPS-Projekts, in: *Der Betrieb*, Heft 04, S. 147 – 151.

Staudegger, Elisabeth / Thiele, Clemens (2012): *Jahrbuch 2012: Geistiges Eigentum*, NWV Verlag.

Thiede, Jesko (2016): Besitzen Patentboxregime eine Zukunft? – Eine beihilferechtliche Untersuchung, in: *IStR* 2016, Heft 7, S. 283 – 291.

Titgemeyer, Marion (2017): Steuergestaltung bei multinationalen Konzernen: kritische Diskussion der deutschen Lizenzschranke, in: *DStZ* 2017, Heft 20, S. 744 – 750.

Vogel, Thorsten (2014): Niederländische Innovationsbox und britische Patent-Box als Instrumente steuerlicher Förderung und Entwicklung: Vorlage für Deutschland?, in: *IStR* 2014, Heft 15, S. 542 – 547.

Wassermeyer, Franz (2012): Art. 12 OECD-MA, in: *Helmut Debatin / Franz Wassermeyer (Hrsg.), Doppelbesteuerung, Kommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, Bd. I: Kommentierung des OECD-MA, Stand 2012*, C.H. Beck Verlag.

Wimpissinger, Christian (2014): Ist die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren nach § 12 KStG unionsrechtswidrig?, in: SWI 2014, Heft 5, S. 220 – 227.

Zöchling, Hans / Plott, Christoph (2014): AbgÄG 2014: Das neue Abzugsverbot für niedrigbesteuerzte Zinsen und Lizenzgebühren, in: RdW, S. 243 – 250.

Zöchling, Hans (2015): Niedrigbesteuerzte Zinsen und Lizenzen im Konzern: Wer ist der Nutzungsberechtigte?, in *Sabine Kirchmayr, Gunter Mayr, Klaus Hirschler (Hrsg.)*, Abzugsverbote im Konzern, Wien 2015, Linde Verlag.

Rechtsquellen:

Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, BGBl. III Nr. 86/1999.

KStR 2013, Rz 1266bd.

Erläuternde Bemerkungen:

ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 13.

ErlRV 360 BlgNR 25. GP, 14.

Richtlinien:

Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten.

Richtlinie 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts.

Entscheidungen

OGH 10.11.1992, 4 Ob 89/92, EvBl 1993/58 (277);

OGH 22.11.1994, 4 Ob 118/94;

OGH 20.09.2011, 4 Ob 12/11k

BHF 16.12.1992, BStBl II 1993,399

Abkürzungsverzeichnis

AbgÄG	Abgabeänderungsgesetz
Abs	Absatz
Abb.	Abbildung
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
aF	alte Fassung
Art.	Artikel
ATAD	Anti-Tax Avoidance Directive
Aufl.	Auflage
BAO	Bundesabgabenordnung
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BGBI	Bundesgesetzblatt
bzgl.	bezüglich
CFC	controlled foreign corporation
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
EK	Europäische Kommission
ErlRV	Erläuterungen zur Regierungsvorlage
EStG	Einkommenssteuergesetz
et al	und andere
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
F	folgend
ff	und der, die folgenden
FHTP	Forum on Harmful Tax Practices
F&E	Forschung und Entwicklung
Hrsg.	Herausgeber
idF	in der Fassung
IP	Intellectual Property

iSd	Im Sinne des
KöR	Körperschaft des öffentlichen Rechts
KStG	Körperschaftssteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinie
Lit	litera
MarkenSchG	Markenschutzrecht
MuSchG	Musterschutzrecht
Ob	Aktenzeichen des Obersten Gerichtshofes für Zivilsachen
OGH	Oberster Gerichtshof
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen
PatG	Patentgesetz
Rn.	Randnummer
Rz	Randziffer
S.	Seite
Tab.	Tabelle
TS	Teilstrich
Vgl.	vergleiche
z.B.	zum Beispiel

Tabellen- und Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Übersicht der möglichen F&E-Fördermaßnahmen.....	7
Abbildung 2: Berechnung der Höhe der steuerbegünstigten Einkünfte basierend auf Nexus-Ansatz...	24
Abbildung 3: Prüfungsschema § 12 Abs 1 Z 10 KStG.....	49
Abbildung 4: Zusammenspiel von § 12 Abs 1 Z 10 KStG mit § 10 Abs 4 KStG.....	56
Tabelle 1: Überblick der bestehenden IP-Boxen auf gesamtstaatlicher und regionaler Ebene.....	13
Tabelle 2: Abdeckung der BEPS-Empfehlungen durch die ATAD-Richtlinie.....	32

Eidesstattliche Erklärung

Ich versichere hiermit,

1. dass ich die vorliegende Masterarbeit selbstständig verfasst, andere als angegebenen Quellen und Hilfsmitteln nicht benutzt und mich auch sonst keiner unerlaubten Hilfe bedient habe,
2. dass ich diese Masterarbeit bisher weder im Inland noch im Ausland in irgendeiner Form als Prüfungsarbeit vorgelegt habe, sowie
3. dass die in Papierform vorliegende Variante mit der digitalen Variante ident ist.

Wien, 28.09.2018

Elena Tasheva