

§ 4j

Aufwendungen für Rechteüberlassungen

eingefügt durch RÜbStG v. 27.6.2017
(BGBl. I 2017, 2074, BStBl. I 2017, 1202)

(1) ¹Aufwendungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, insbesondere von Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, zum Beispiel Plänen, Mustern und Verfahren, sind ungeachtet eines bestehenden Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur nach Maßgabe des Absatzes 3 abziehbar, wenn die Einnahmen des Gläubigers einer von der Regelbesteuerung abweichenden, niedrigen Besteuerung nach Absatz 2 unterliegen (Präferenzregelung) und der Gläubiger eine dem Schuldner nahestehende Person im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes ist. ²Wenn auch der Gläubiger nach Satz 1 oder eine andere dem Schuldner nach Satz 1 nahestehende Person im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes wiederum Aufwendungen für Rechte hat, aus denen sich die Rechte nach Satz 1 unmittelbar oder mittelbar ableiten, sind die Aufwendungen nach Satz 1 ungeachtet eines bestehenden Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auch dann nur nach Maßgabe des Absatzes 3 abziehbar, wenn die weiteren Einnahmen des weiteren Gläubigers einer von der Regelbesteuerung abweichenden, niedrigen Besteuerung nach Absatz 2 unterliegen und der weitere Gläubiger eine dem Schuldner nach Satz 1 nahestehende Person im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes ist; dies gilt nicht, wenn die Abziehbarkeit der Aufwendungen beim Gläubiger oder der anderen dem Schuldner nahestehenden Person bereits nach dieser Vorschrift beschränkt ist. ³Als Schuldner und Gläubiger gelten auch Betriebsstätten, die ertragsteuerlich als Nutzungsberechtigter oder Nutzungsverpflichteter der Rechte für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten behandelt werden. ⁴Die Sätze 1 und 2 sind nicht anzuwenden, soweit sich die niedrige Besteuerung daraus ergibt, dass die Einnahmen des Gläubigers oder des weiteren Gläubigers einer Präferenzregelung unterliegen, die dem Nexus-Ansatz gemäß Kapitel 4 des Abschlussberichts 2015 zu Aktionspunkt 5, OECD (2016) „Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz“, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, entspricht. ⁵Die Sätze 1 und 2 sind insoweit nicht anzuwenden, als auf Grund der aus den Aufwendungen resultierenden Einnahmen ein Hinzurechnungsbetrag im Sinne des § 10 Absatz 1 Satz 1 des Außensteuergesetzes anzusetzen ist.

(2) ¹Eine niedrige Besteuerung im Sinne des Absatzes 1 liegt vor, wenn die von der Regelbesteuerung abweichende Besteuerung der Einnahmen des Gläubigers oder des weiteren Gläubigers zu einer Belastung durch Ertragsteuern von weniger als 25 Prozent führt; maßgeblich ist bei mehreren Gläubigern die niedrigste Belastung. ²Bei der Ermittlung, ob eine niedrige Besteuerung vorliegt, sind sämtliche Regelungen zu berücksichtigen, die sich auf die Besteuerung der Einnahmen aus der Rechteüberlassung aus-

wirken, insbesondere steuerliche Kürzungen, Befreiungen, Gutschriften oder Ermäßigungen. ³Werden die Einnahmen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten einer anderen Person ganz oder teilweise zugerechnet oder erfolgt die Besteuerung aus anderen Gründen ganz oder teilweise bei einer anderen Person als dem Gläubiger oder dem weiteren Gläubiger, ist auf die Summe der Belastungen abzustellen. 4§ 8 Absatz 3 Satz 2 und 3 des Außensteuergesetzes gilt entsprechend.

(3) ¹Aufwendungen nach Absatz 1 sind in den Fällen einer niedrigen Besteuerung nach Absatz 2 nur zum Teil abziehbar. ²Der nicht abziehbare Teil ist dabei wie folgt zu ermitteln:

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

Autoren: Dr. Tobias **Hagemann**, Steuerberater und
 Dr. Christian **Kahlenberg**, Steuerberater, beide Berlin
 Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Köln

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 4j . . . 1

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 4j . . .	1	IV. Geltungsbereich des § 4j . . .	6
II. Rechtsentwicklung des § 4j . . .	2	1. Sachlicher Geltungsbereich . . .	6
III. Bedeutung und Vereinbarkeit des § 4j mit höherrangigem Recht	3	2. Persönlicher Geltungsbereich . . .	7
1. Bedeutung	3	3. Zeitlicher Geltungsbereich . . .	8
2. Vereinbarkeit des § 4j mit höherrangigem Recht	4	V. Verhältnis des § 4j zu anderen Vorschriften	9
a) Verfassungsmäßigkeit des § 4j	4	1. Verhältnis zu Vorschriften des nationalen Rechts	9
b) Vereinbarkeit des § 4j mit Europarecht	5	2. Verhältnis zu DBA	14

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Aufwendungen für Rechteüberlassung 15

	Anm.		Anm.
I. Grundregel: Abzugsverbot von Aufwendungen für Rechteüberlassung (Abs. 1 Satz 1)	15	2. Ungeachtet eines bestehenden DBA	16
1. Arten der Rechteüberlassung iSd. Abs. 1 Satz 1	15	3. Abzug nach Maßgabe des Abs. 3	17
		4. Einnahmen des Gläubigers . . .	18

	Anm.		Anm.	
5. Präferenzielle Niedrig- besteuerung des Gläubigers	19		III. Betriebsstätte als Schuld- ner oder Gläubiger (Abs. 1 Satz 3)	30
6. Qualitative Konditionierung	20		1. Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte	30
7. Verhältnis zwischen Gläubi- ger und Schuldner	21		2. Betriebsstätte als Nutzungs- berechtigter/-verpflichteter	31
II. Abzugsverbot für Auf- wendungen mittelbarer Rechteüberlassung (Abs. 1 Satz 2)	25		3. Beziehungen zwischen Stammhaus und Betriebs- stätte	32
1. Aufwendungen des Gläubi- gers oder einer anderen Per- son (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 1)	25		IV. Exkulpation für Präfe- renzregime entsprechend des Nexus-Approach (Abs. 1 Satz 4)	35
2. (Un-)mittelbare Ableitung der Rechte iSd. Abs. 1 Satz 1	26		V. Abstandnahme vom Ab- zugsverbot aufgrund der Hinzurechnungsbesteue- rung (Abs. 1 Satz 5)	40
3. Weitere Einnahmen des weiteren Gläubigers	27			
4. Vorrangiges Abzugsverbot beim Gläubiger oder der nahestehenden Person	28			

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Niedrigbesteuerung 45**

	Anm.		Anm.	
I. Definition der Niedrig- besteuerung (Abs. 2 Satz 1)	45		III. Divergenzen hinsichtlich der Zurechnung oder Be- steuerung (Abs. 2 Satz 3)	55
1. Niedrigbestimmungskrite- rium	45		1. Abweichende Einnahmen- zurechnung	55
2. Einnahmen des Gläubigers oder weiterer Gläubiger	46		2. Abweichende Besteuerung	56
3. 25 %-Belastungsgrenze	47		IV. Maßgeblichkeit des § 8 Abs. 3 Sätze 2, 3 AStG (Abs. 2 Satz 4)	60
4. Niedrigbelastung bei meh- reren Gläubigern	48			
II. Ermittlung der Steuer- belastung (Abs. 2 Satz 2)	50			

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Proportionales Abzugsverbot als
Rechtsfolge 65**

	Anm.		Anm.	
I. Teilweises Abzugsverbot (Abs. 3 Satz 1)	65		II. Ermittlung der nicht abzugsfähigen Aufwen- dungen (Abs. 3 Satz 2)	66

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 4j

Schrifttum: ACKERMANN, Software: Beschränkte Steuerpflicht bei der grenzüberschreitenden Überlassung von Software, ISR 2016, 258; ADRIAN/TIGGES, Die geplante Lizenzschränke nach § 4j EStG-E, StuB 2017, 228; BENZ/BÖHMER, Der RegE eines § 4j EStG zur Beschränkung der Abziehbarkeit von Lizenzzahlungen (Lizenzschränke), DB 2017, 206; BEISER, Ausgewogene Aufteilung der Ertragsteuerbefugnis und Abzug von Schuldzinsen und Lizenzgebühren, SWI 2014, 262; BRANDT, „Lizenzschränke“ auf der Zielgeraden des Gesetzgebungsverfahrens, DB 2017, M5; BRANDT, Vereinbarkeit der sog. Lizenzschränke mit dem Grundsatz der Besteuerung nach Leistungsfähigkeit und mit den unionsrechtlichen Grundfreiheiten, DB 2017, 1483; DITZ/PINKERNELL/QUILITZSCH, BEPS-Reformvorschläge zu Lizenzgebühren und Verrechnungspreisen bei immateriellen Wirtschaftsgütern aus Sicht der Beratungspraxis, IStR 2014, 45; DITZ/QUILITZSCH, Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen – die Einführung einer Lizenzschränke in § 4j EStG, DStR 2017, 1561; EVERS/MILLER/SPENGLER, Intellectual property box regimes: effective tax rates and tax policy considerations, ITPF 2015, 502; FEHLING/SCHMID, BEPS und die EU: Was ist die „europäische Dimension“ von BEPS? – Das Beispiel grenzüberschreitender Lizenzzahlungen, IStR 2015, 493; FRASE, Grenzüberschreitende Lizenzverträge – ertragsteuerliche Optimierungsansätze, KÖSDI 2017, 20341; GEBERTH, Lizenzgebührenabzugsverbot – Einstieg in eine deutsche „Weltsteuerpolizei“, DB 2017, M5; GEURTS/STACCIOLI, § 4j EStG-E – das neue Abzugsverbot für Lizenzaufwendungen, IStR 2017, 514; GROTHERR, Abzugsverbot für Lizenzzahlungen an nahestehende Unternehmen bei Nutzung von steuerschädlichen IP-Boxen („Lizenzschränke“), Ubg 2017, 233; HAARMANN, Die neue Lizenzschränke nach § 4j EStG, BB 2017, I; HAGEMANN/KAHLENBERG, Grenzüberschreitende Lizenzschränke – (Teil-)Abzugsbegrenzung von Aufwendungen für Rechteüberlassungen durch § 4j EStG, ISR 2017, 413; HAGEMANN/KAHLENBERG, Die Lizenzschränke (§ 4j EStG) aus verfassungs- und unionsrechtlicher Sicht, FR 2017, 1125; HAGEMANN/KAHLENBERG, Zweifelsfragen zur Wirkung der grenzüberschreitenden Lizenzschränke – Verhältnis des § 4j EStG zur (ausländischen) Hinzurechnungsbesteuerung und anderen ausländischen Abwehrmaßnahmen, IStR 2017, 1001; HEIDECHE/HOLST, Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Lizenzaufwendungen – Zusammenfassung und Problemanzeigen zum Regierungsentwurf vom 25.1.2017, IWB 2017, 128; HEIL/PUPETER, Lizenzschränke – Gesetzesentwurf eines neuen § 4j EStG, BB 2017, 795; HEIL/PUPETER, Lizenzschränke – Update zum Inkrafttreten des § 4j EStG, BB 2017, 1947; HOLLE/WEISS, Einschränkung des Abzugs für Aufwendungen aus einer Rechteüberlassung – Erste Anmerkungen zum Regierungsentwurf eines § 4j EStG, FR 2017, 217; HÖRETH/STELZER, Entwurf einer Lizenzschränke – Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs, DStZ 2017, 270; HUMMEL/KNEBEL/BORN, Doppelbesteuerung und BEPS, IStR 2014, 832; JARASS, Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS): Nationale Maßnahmen sind möglich und hilfreich, IStR 2014, 741; JERABEK/NEUBAUER, Unionsrechtskonformität des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG?, SWI 2014, 369; JOCHIMSEN/ZINOWSKY/SCHRAUD, Die Lizenzschränke nach § 4j EStG – Ein Gesellenstück des deutschen Gesetzgebers, IStR 2017, 593; KAHLENBERG, Hybrid Entities: Problems Arising from the Attribution of Income Through Withholding Tax Relief – Can Specific Domestic Provisions Be a Suitable Solution Concept?, Intertax 2016, 146; KAHLENBERG/OPPEL, Anti-BEPS-Richtlinie: Erweiterung um Regelungen zur Neutralisierung von hybriden Gestaltungen mit Drittstaaten, IStR 2017, 205; KAHLENBERG/VOGEL, Unionsrechtsvereinbarkeit der durch Korrespondenzregeln ausgelösten Ungleichbehandlung? Eine Untersuchung des BEPS-Aktionspunkts 2, StuW 2016, 288; KEILHOFF/SEJDIJA, Das Lizenzmodell im Lichte der Verschärfungen bei der Gewerbesteuer, FR 2017, 653; KÜHBACHER, Die neue Lizenzschränke aus unionsrechtlicher Sicht, DStZ 2017, 829; LOOSE, Die neue gesetzliche Regelung zur sog. Lizenzschränke; LÜDICKE, Wogegen richtet sich die Lizenzschränke?, DB 2017, 1482; MAX/THIEDE, Der Gesetzesentwurf zur Einführung einer Abzugsbeschränkung für Lizenzaufwendungen – „Lizenzschränke“, StB 2017, 175; OECD, Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5-2015 Final Report, Paris 2015; OECD, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2-2015 Final Report, Paris 2015; OECD, Designing Effective Control-

led Foreign Company Rules, Action 3-2015 Final Report, Paris 2015; OECD, Neutralising the Effects of Branch Mismatch Arrangements, 2017; PINKERNELL, Öffentliche Anhörung zum Entwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen, Bonn 2017; PROSS/RADMANESH, Seminar A: „Patentboxen“, IStR 2015, 579; REIMER, Stellungnahme zu dem Entwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen, Heidelberg 2017; RICHTER/JOHN, Was bewirkt und erfordert die neu eingeführte Lizenzschranke nach § 4j EStG?, Wpg 2017, 1090; RITZER/STANGL/KARNATH, Zur geplanten „Lizenzschranke“, Der Konzern 2017, 68; SCHLIE/SPENGLER/MALKE, Generalthema 1: Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung (F&E), IStR 2015, 570; SCHNEIDER/JUNIOR, Die Lizenzschranke – Überblick über den Regierungsentwurf zu § 4j EStG, DSStR 2017, 417; SCHNITGER, Weitere Maßnahmen zur BEPS-Gesetzgebung in Deutschland, IStR 2017, 214; SCHNITGER/OSKAMP, Der Entwurf des BMF-Schreibens zur beschränkten Steuerpflicht und Abzugsteuer nach § 50a EStG bei grenzüberschreitender Überlassung von Software und Datenbanken, IStR 2017, 616; SCHÖNHAUS, Gesetzesentwurf zur Lizenzschranke: Begrenzung steuereffizienter IP-Strukturen, GRUR-Prax 2017, 93; STAATS, Zur „Begrenzung der Gewinnverkürzung durch Abzug von Zins- oder sonstigen finanziellen Aufwendungen“ – Der OECD-Bericht zu Maßnahme 4 des BEPS-Aktionsplans, IStR 2016, 135; STARINGER, Begrenzung des Betriebsausgabenabzugs bei Niedrigbesteuerung der Einnahmen – der neue österreichische Weg, JbFStR 2014/15, 568; THIEDE, Besitzen Patentboxregime eine Zukunft? – Eine beihilferechtliche Untersuchung, IStR 2016, 283; THIEDE, Das Beihilfereverfahren und die Rechte und Pflichten der Beteiligten, IStR 2017, 51; TRINKS, Neue „Lizenzschranke“ für konzerninterne Transaktionen in Österreich, IWB 2014, 211; VALTA, Patentboxen und IP-Boxen – eine verbotene Beihilfe?, StuW 2015, 257; VAN LÜCK, Gesetzentwurf zur Einführung einer Lizenzschranke durch § 4j EStG, IStR 2017, 388; VAN LÜCK/NIEMEYER, Die Lizenzschranke in § 4j EStG, IWB 2017, 440; WIMPSSINGER, Ist die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren nach § 12 KStG unionsrechtswidrig?, SWI 2014, 220.

I. Grundinformation zu § 4j

1

§ 4j wurde durch das Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen v. 27.6.2017 in das EStG aufgenommen. Die Vorschrift verfolgt den Regelungszweck, Steuerwettbewerb durch Etablierung von Vorzugsbesteuerungsregimen für Einkünfte aus Rechtsüberlassungen im Ausland einzudämmen. Hierfür kodifiziert die Vorschrift ein (partielles) Abzugsverbot für Aufwendungen aus der Rechteüberlassung beim inländischen Schuldner. Ihren gesetzlichen Ursprung hat die Norm in der sog. BEPS-Initiative, wengleich ein Lizenzabzugsverbot dort nicht vorgeschlagen wurde (s. Anm. 3). Erfasst werden von § 4j nur Aufwendungen für Rechteüberlassungen, die zwischen nahestehenden Personen i.S.v. § 1 Abs. 2 AStG im grenzüberschreitenden Kontext gezahlt werden (Abs. 1). Unterliegt der Gläubiger der korrespondierenden Lizenzentnahmen im Ausland einer Vorzugsbesteuerung, also einer von der Regelbesteuerung abweichenden, niedrigen Besteuerung (Abs. 2), so versagt § 4j beim inländischen Schuldner (teilweise) den Abzug der Aufwendungen (Abs. 3). Dies geschieht in Abhängigkeit von der ausländischen Steuerbelastung und betrifft sowohl den BA- als auch den WK-Abzug. Als Eingriff in das Leistungs-fähigkeitsprinzip (nur) in grenzüberschreitenden Sachverhalten begegnet § 4j verfassungs- und unionsrechtlichen Bedenken (s. Anm. 4f.).

II. Rechtsentwicklung des § 4j

2

RÜbStG v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074, BSStBl. I 2017, 1202): § 4j wurde durch das RÜbStG in das EStG aufgenommen. Die in Artikel 1 des Gesetzes,

für dessen Bezeichnung § 4j maßgeblichen Einfluss hat, enthaltene Vorschrift dient ausweislich der Gesetzesbegründung dazu, eine „faire“ Besteuerung von Rechteüberlassungen zu erreichen (BRDrucks. 59/17, 4; BTDrucks. 18/11233, 9).

III. Bedeutung und Vereinbarkeit des § 4j mit höherrangigem Recht

3 1. Bedeutung

§ 4j ist unter den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften im EStG angesiedelt, betrifft indes nur solche Stpfl. mit Lizenzzahlungen an nahestehende Personen i.S.v. § 1 Abs. 2 AStG und enthält damit zumindest Elemente einer Korrekturvorschrift. Das gesetzgeberische Motiv des § 4j erklärt sich vor dem Hintergrund des zunehmenden internationalen Steuerwettbewerbs, der sich vermehrt auch auf Lizenz-, Patent- oder IP-Box-Regime (s. zur Ausgestaltung THIEDE, IStR 2016, 283 mwN) konzentriert. Allein innerhalb des EU/EWR existieren insgesamt 14 verschiedene Präferenzregime (HEIL/PUPETER, BB 2017, 795; BTDrucks. 18/1238, 2), gegen die teilweise auch der Verdacht einer verbotenen Beihilfe erhoben wird (VALTA, StuW 2015, 257). So hat auch die OECD im Rahmen des BEPS-Projektes unter Aktionspunkt 5 (OECD, Countering Harmful Tax Practices More Effectively, 2015) dieses Problem erkannt und Kriterien – insb. den sog. *Modified-Nexus-Approach* (dazu PROSS/RADMANESH, IStR 2015, 579) – entwickelt, die für eine akzeptable stl. F&E-Förderung beachtlich sind. Während auf OECD-Ebene eine dahingehende Einigung erfolgt, bestehende Präferenzregime für Lizenzeinnahmen bis zum 30.6.2021 auf den *Nexus-Approach* umzustellen, enthält keiner der BEPS-Aktionspunkte Vorgaben für den Staat des Zahlungsschuldners (HEIL/PUPETER, BB 2017, 795). Die rechtspolitische Begründung des § 4j basiert auf genau diesen Erwägungen des unfairen Steuerwettbewerbs (BRDrucks. 59/17, 4; BTDrucks. 18/11233, 9). Gleichwohl stellt § 4j eine einseitige, unilaterale Abwehrmaßnahme dar, die nicht im Einklang mit den international vereinbarten Bestrebungen der OECD zur Bekämpfung von BEPS steht (so auch SCHNEIDER/JUNIOR, DStR 2017, 417 [419]; BENZ/BÖHMER, DB 2017, 206: „BEPS-Override“).

Stellungnahme: Als sachlich unzutreffend erweist sich die Anknüpfung einer Abwehrregelung an den Zahlungsschuldner, weil streng genommen nicht die Verlagerung von deutschem StSubstrat anvisiert und bekämpft wird. Im Rahmen der Entwicklung des einer Nutzungs- oder Rechteüberlassung zugrunde liegenden WG bzw. Rechts sind idR Aufwendungen steuermindernd geltend gemacht worden. Sofern dies im Staat des späteren Gläubigers erfolgt, sollte im Lichte einer fairen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse auch ebendiesem das StSubstrat aus der Verwertung im Rahmen einer Lizenzierung zustehen. Sofern die vorgelagerte Entwicklung in Deutschland erfolgte, wäre auf den ersten Blick ein Zugriff auf das im Rahmen der Verwertung entstehende StSubstrat mithilfe eines (Teil-)Abzugsverbots für Aufwendungen zwar sachlich zutr. Gleichwohl würde eine Übertragung des zugrunde liegenden WG bzw. Rechts ins Ausland mit dem Ziel einer von dort aus gesteuerten Verwertung aber den Regelungen der Steuerentstrickung unterliegen. Derartige Regelungen sind zukünftig im EU-Raum verpflichtend (Art. 5 der RL 2016/1164/EU). Durch Entstrickungsregelungen würde sich mithin der im Rahmen des Entwicklungsprozesses nieder-

schlagende Steuererminderungseffekt neutralisieren (s. auch GEBERTH, DB 2017, M6). Mit anderen Worten: Durch das (Teil-)Abzugsverbot greift Deutschland in das Besteuerungsrecht eines anderen Staats zu und sichert – entgegen dem Postulat in der Gesetzesbegründung (BRDrucks. 59/17, 5) – nicht vorrangig bestehendes (deutsches) Steueraufkommen (glA PINKERNELL, Stellungnahme zum Gesetzesentwurf, 2017, 5).

Der in § 4j gewählte Ansatz eines Teilabzugsverbots erklärt sich vor dem Hintergrund des als Abwehrmaßnahme aufgrund der Bestimmungen bestehender DBA (etwa Art. 12 OECD-MA) oder der Zins-Lizenz-Richtlinie (Richtlinie 2003/49/EG) nicht effektiv geeigneten Quellensteuerabzugs (zur Diskussion FEHLING/SCHMID, IStR 2015, 493 [494 ff.]). Abzuwarten bleiben diesbezüglich die Bestrebungen zur Anpassung der Zins-Lizenz-Richtlinie (KOM [2011] 714 endg.; COM [2015] 136 final), wonach ein Verzicht auf die vorgesehene Quellensteuerbefreiung bei einer „unzureichenden“ Besteuerung der Einnahmen auf Empfängerebene erlaubt werden soll, auch umgesetzt werden (DITZ/PINKERNELL/QUILITZSCH, IStR 2014, 45 [46]; FEHLING/SCHMID, IStR 2015, 493 [499]; HOLLE/WEISS, FR 2017, 217 [219]).

Der mit § 4j verfolgte Gesetzeszweck besteht dann auch in der Verhinderung schädlichen Steuerwettbewerbs. Es handelt sich nicht um eine spezialgesetzliche Missbrauchsvermeidungsvorschrift. Eine Einordnung als Missbrauchsvermeidungsvorschrift (dafür BRANDT, DB 19/2017, M5; BRANDT, DB 2017, 1483; MAX/THIEDE, StB 2017, 175 [181]) kommt nur in Betracht, wenn der Missbrauchsvermeidungszweck im Tatbestand hinreichend zum Ausdruck kommt, so dass gezielt – nicht aber nur auch – missbräuchliche Gestaltungen erfasst werden (HEY in DSjG 33 [2010], 139 [144]; s. auch BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BFH/NV 2017, 1006, Rn. 128). § 4j stellt in keiner Weise auf das konkrete Verhalten des Stpfl. ab, sondern richtet sich alleine gegen die abstrakte Präferenzregelung im Ausland (LÜDICKE, DB 2017, 1482). Folglich erfasst die Norm zwar nicht die künstliche Einschaltung einer Lizenz-Holding in einer Steueroase ohne IP-Präferenzregelung, dafür aber (durchaus auch) die substantielle Tätigkeit eines ausländ. Lizenzgebers, der von einem „schädlich“ ausgestalteten, weil nicht nexus-konformen, Präferenzregime profitiert. § 4j ist folglich keine (gezielte) Missbrauchsvermeidungsvorschrift. Typisiert werden durch § 4j allein – insoweit im Einklang mit der OECD – schädliche ausländ. Steuerregelungen. Nimmt der Stpfl. diese in Anspruch, verhält er sich aber gesetzeskonform und gerade nicht missbräuchlich. Dieses Verständnis wird letztlich durch die Gesetzesmaterialien bestätigt, die sich nicht gegen missbräuchliche bzw. unangemessene Gestaltungen richten (anders zur Zinsschranke BTDrucks. 16/4841, 35). Es kann auch nicht als Zweck des § 4j angesehen werden, eine Niedrigbesteuerung zu vermeiden bzw. eine Einmalbesteuerung herzustellen, weil nur Niedrigbesteuerungen aufgrund einer Vorzugsbesteuerung im Ausland erfasst werden, eine aus der Regelbesteuerung im Ausland resultierende Besteuerung unterhalb der Niedrigsteuergrenze dagegen unschädlich ist (Anm. 14). Da somit weder eine Einmalbesteuerung verfolgt wird noch missbräuchliche Verhaltensweisen bekämpft werden sollen, ist der Zweck des § 4j schlicht gegen ausländ. Präferenzregime gerichtet (ähnlich GROTHERR, Ubg 2017, 233 [243]).

§ 4j bewirkt ein (Teil-)Abzugsverbot der Lizenzaufwendungen im Inland, welches zwar in Abhängigkeit der Besteuerung im Ausland ausgestaltet ist, gleichwohl überschießende Belastungswirkungen nach sich ziehen kann (s. Anm. 66). Die im Inland durch das Abzugsverbot bewirkte Mehrbelastung ist nämlich nicht auf den im Inland erzielten Steuervorteil begrenzt. Steuerpflichtige werden

vor diesem Hintergrund ihre Lizenzstrukturen überprüfen und vielfach von der Inanspruchnahme ausländischer Vorzugsregime Abstand nehmen. Ausweislich der Gesetzesbegründung wird durch 4j ein durchschnittliches Mehraufkommen von ca. 30 Mio. € pro Jahr prognostiziert (BRDrucks. 59/17, 5; BTDrucks. 18/11233, 10; krit. DITZ/QUILITZSCH, DStR 2017, 1561 [1566]). Ab 2021 soll dieses Mehraufkommen unter der Prämisse auf null absinken (BRDrucks. 59/17, 5 f.), dass sämtliche Staaten dem Nexus-Ansatz folgen. Diese Annahme dürfte aber fragwürdig sein, weil die Norm nicht nur auf kooperative EU- und OECD-Staaten anwendbar ist, sondern sich auf sämtliche, also auch auf nicht kooperative Drittstaaten erstreckt (dazu auch PINKERNELL, Stellungnahme zum Gesetzesentwurf, 2017, 3 f.).

2. Vereinbarkeit des § 4j mit höherrangigem Recht

4 a) Verfassungsmäßigkeit des § 4j

Vereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG: § 4j verletzt den Grundsatz der Besteuerung nach der individuell wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, wie sie in stRspr. des BVerfG gefordert wird (zB BVerfG v. 23.11.1976 – 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108; BVerfG v. 10.12.1980 – 2 BvF 3/77, BVerfGE 55, 274; BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84 ua., BVerfGE 82, 60; BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua., BVerfGE 122, 210; BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268). Der Gesetzgeber ist angehalten, im Rahmen der Rechtssetzung an dem allgemeinen Gleichheitssatz zu orientieren (Art. 1 Abs. 3, Art. 20 Abs. 3 GG), indem eine gleichheitsgerechte Verteilung der EStLast vorzusehen ist. Bemessung für die Lastengleichheit im Steuerrecht ist das objektive und subjektive Nettoprinzip (BFH v. 14.10.2015 – I R 20/15, BFH/NV 2016, 475; ausführlich Hey, Einf. ESt, Anm 44 ff.).

Zuordnungsobjekt der stl. Leistungsfähigkeit sind in erster Linie natürliche Personen (Art. 3 Abs. 1 GG), gemäß Art. 19 Abs. 3 GG aber auch inländische juristische Personen des Privatrechts (HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 3 Rn. 111 mwN). In objektiver Hinsicht gebietet eine Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit einen Ausgleich der Einnahmen mit den zu ihrer Erzielung aufgewendeten Ausgaben. Dies kommt in § 2 Abs. 2 zum Ausdruck (BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111, Rn. 27 f.) und gilt über § 8 Abs. 1 KStG auch im Bereich der KSt (BFH v. 16.1.2014 – I R 21/12, BStBl. II 2014, 531). Da das normierte (Teil-)Abzugsverbot die Berücksichtigung von Erwerbсаufwendungen versagt, die in ein präferenzielles (Anm. 19) und nicht nexus-konformes Besteuerungsregime (Anm. 35) fließen, wird dadurch das objektive Nettoprinzip verletzt (glA DITZ/PINKERNELL/QUILITZSCH, IStR 2014, 45 [47]; BENZ/BÖHMER, DB 2017, 206 [211]; ADRIAN/TIGGES, StuB 2017, 228 [233]; DITZ/QUILITZSCH, DStR 2017, 1561 [1566]; HEIDECHE/HOLST, IWB 2017, 128 [134]; HEIL/PUPETER, BB 2017, 795 [800]; RITZER/STANGL/KARNATH, Der Konzern 2017, 68 [78]) und gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip (VAN LÜCK, IStR 2017, 388 [389 f.]; SCHNEIDER/JUNIOR, DStR 2017, 417 [424]; VAN LÜCK/NIEMEYER, IWB 2017, 440 [443]; aA aber MAX/THIEDE, StB 2017, 175 [181]; BRANDT, DB 19/2017, M5; BRANDT, DB 2017, 1483) verstoßen.

Weiterhin konkretisiert wird der Gleichheitssatz durch das Gebot der Folgerichtigkeit (weitergehend HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 3 Rn. 118 mwN). Auch hiergegen verstößt der Gesetzgeber im Kontext des § 4j, indem das für KapGes. immanente Trennungsprinzip durch das in § 4j ver-

ankerte intersubjektive Korrespondenzprinzip durchbrochen wird (VAN LÜCK, IStR 2017, 388 [390]; dahingehend auch HAARMANN, BB 22/2017, I). Eine folgerichtige Belastungsentscheidung wird deswegen verletzt, weil nicht jedwede Aufwendungen für die Rechteüberlassung (Anm. 35) vom Abzugsverbot betroffen sind. Folglich werden Steuerpflichtige mit gleicher Leistungsfähigkeit gerade nicht gleich hoch i.S. einer Belastungsgleichheit besteuert, weil sich jedenfalls im Kontext von Kapitalgesellschaften das Trennungsprinzip den Einbezug einer Steuerbelastung eines anderen für die Steuerentlastung der Gesellschaft verbietet (zu Korrespondenzprinzipien allg. HEY, Einf. ESt. Anm 48 mwN).

Keine Rechtfertigung: Der Eingriff in das Leistungsfähigkeitsprinzip kann auch nicht gerechtfertigt werden (zu anerkannten Rechtfertigungsgründen siehe HEY, Einf. ESt. Anm 60 ff.; G. KIRCHHOF, Einf. ESt. Anm. 311 ff.; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 3 Rn. 128 ff.). Dabei sind die Anforderungen an die Rechtfertigung umso höher, je weniger Differenzierungsmerkmale für den Einzelnen verfügbar sind (BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BFH/NV 2017, 1006, Rn. 105). § 4j kennt – anders als die Zinsschranke – keinerlei Vortragsmöglichkeit (PINKERNELL, Stellungnahme zum Gesetzesentwurf, 2017, 10; REIMER, Stellungnahme zu dem Entwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen, 2017, Rn. 4; WEISS, EStB 2017, 195 [198]; ähnlich RITZER/STANGL/KARNATH, Der Konzern 2017, 68 [78]), weshalb ein besonders schwerwiegender Eingriff in das Leistungsfähigkeitsprinzip vorliegt. Überdies kann der Lizenznehmer auf das maßgebende Besteuerungsregime des Gläubigers keinen Einfluss nehmen (LÜDICKE, DB 2017, 1482), weshalb der Norm auch der Charakter einer Kompensationsbesteuerung zukommt. Das wesentliche Merkmal des § 4j betrifft abstraktes ausländ. Recht und nicht Umstände in der Sphäre des Stpfl. (LÜDICKE, DB 2017, 1482; SCHNEIDER/JUNIOR, DStR 2017, 417 [424]). Der Zahlungsschuldner kann sich nicht den Gestaltungen des Gläubigers entziehen. Aus diesen Gründen sind die Anforderungen an eine potentielle Rechtfertigung entsprechend hoch.

Mit dem (Teil-)Abzugsverbot werden keine Lenkungs- oder Vereinfachungszwecke verfolgt (PINKERNELL, Stellungnahme zum Gesetzesentwurf, 2017, 9; MAX/THIEDE, StB 2017, 175 [181]). Auch ein Fiskalzweck ist zur Rechtfertigung nicht geeignet (DITZ/PINKERNELL/QUILITZSCH, IStR 2014, 45 [47]; allg. auch HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 3 Rn. 129). Zwar hat der BFH einen sog. qualifizierten Fiskalzweck als Rechtfertigungsgrund für möglich erachtet (BFH v. 26.2.2014 – I R 59/12, BStBl. II 2014, 1016), einen solchen jedoch im Bereich der Zinsschranke negiert, weil im Ausgangspunkt Gewinnverlagerungen im Konzern nicht zu sanktionieren seien, wenn die Grenze des Rechtsmissbrauchs nicht überschritten würde (BFH v. 14.10.2015 – I R 20/15, BFH/NV 2016, 475, Rn. 46). Dies ist auf den Bereich des § 4j übertragbar. Als letztmöglicher Rechtfertigungsgrund verbleibt folglich nur die Missbrauchsabwehr. In der Gesetzesbegründung wird die Bekämpfung schädlicher Gestaltungen zur Gewinnverlagerung ins Feld geführt (BRDrucks. 59/17, 4; BTDrucks. 18/11233, 9: Ziel sei eine „faire“ Besteuerung). Dies indiziert eine anvisierte Missbrauchsabwehr, die uE jedoch ausscheidet (s. bereits Anm. 3; aA MAX/THIEDE, StB 2017, 175 [181]). Notwendig dafür wäre eine zielgenaue Regelungskonzeption, woran es gerade fehlt (glA VAN LÜCK/NIEMEYER, IWB 2017, 440 [443 f.]; krit. auch ADRIAN/TIGGES, StuB 2017, 228 [233]; DITZ/QUILITZSCH, DStR 2017, 1561 [1566]). Denn von § 4j erfasst werden teilweise zwar auch, aber keineswegs weit überwiegend, missbräuchliche Gestaltungen, was gerade verdeutlicht wird, dass Lizenzzahlungen in sog. Steueroasen nicht unter § 4j fallen (ebenso krit. HEIL/

PUPETER, BB 2017, 795 [800]; DITZ/QUILITZSCH, DStR 2017, 1561 [1566]), gleichzeitig aber auch ökonomisch begründete Lizenzverhältnisse erfasst bleiben. Nach Umstellung präferenzieller Besteuerungsregime auf den Nexus-Approach ist der Anwendungsbereich von § 4j dahingehend erheblich beschnitten. Die Gewinnverlagerung in Steueroasen bleibt davon aber vollkommen unberührt. Allein dieser Befund macht kenntlich, dass die Missbrauchsabwehr vorliegend keinen sachlich überzeugenden Rechtfertigungsgrund darstellen kann (BENZ/BÖHMER, DB 2017, 206 [211]; HEIL/PUPETER, BB 2017, 795 [800]; LÜDTCHE, DB 2017, 1482 [1483]; aA BRANDT, DB 2017, M5; BRANDT, DB 2017, 1483).

Vereinbarkeit mit Rechtsstaatsprinzip (Bestimmtheitsgebot): Die in § 4j enthaltene Verweisung auf Kapitel 4 des OECD-Berichts zu Aktionspunkt 5 (OECD, Countering Harmful Tax Practices More Effectively, 2015), als Ergebnis zweier zwei Organisationen zwischenstaatlicher Zusammenarbeit (OECD und G 20), genügt den verfassungsrechtlichen Anforderungen hinsichtlich der Normenklarheit sowie des Bestimmtheitsgebots (glA HEIL/PUPETER, BB 2017, 1947 [1949]; aA HAARMANN, BB 22/2017, I; zweifelnd auch RICHTER/JOHN, WpG 2017, 1090 [1094]). Um seinen Willen auf alternative Weise durchzusetzen, hätte der Gesetzgeber die im OECD-Bericht enthaltene Definition einer Präferenzregelung in Gänze in die Verweisung des Abs. 1 Satz 4 aufnehmen können oder versuchen, diese mit eigenen Worten (verkürzt) wiederzugeben. Jedenfalls mit letzterer Variante wären erhebliche Auslegungsschwierigkeiten hinzugetreten (siehe zur Kritik gegenüber dem Regierungsentwurf zB SCHNEIDER/JUNIOR, DStR 2017, 417 [420]; RITZER/STANGL/KARNATH, Der Konzern 2017, 68 [70]). Aus Vereinfachungsgründen ist dies letztlich unterblieben, was auch in anderem Zusammenhang nicht als Einschränkung der Normenqualität gewürdigt wurde (HEIL/PUPETER, BB 2017, 1947 [1949] mit dem Verweis auf BVerfG, 21.9.2016 – 2 BvL 1/15, BVerfGE 143, 38).

Im Hinblick auf das Bestimmtheitskriterium kann allenfalls hinterfragt werden, ob dieser statische (glA HEIL/PUPETER, BB 2017, 1947 [1949] – nicht dynamische (so KRAFT in KANZLER/KRAFT/BÄUML, 2016, § 4j Rn. 11 ff.) – Verweis auf Kapitel 4 inhaltlich hinreichend bestimmt ist, da die dortigen Ausführungen wiederum deskriptiven Charakters sind (HEIL/PUPETER, BB 2017, 1947 [1949]). Sofern der Gesetzgeber (alternativ) aber die Inhalte schlichtweg in wörtlich identischer Form übernommen hätte, wären die damit verbundenen, potentiellen Auslegungsschwierigkeiten uE gleichermaßen zutage getreten. Vielmehr sollte man den umfassenden Beschreibungen eine Art Erläuterungsfunktion sowie die Eigenschaft einer Auslegungshilfe zugestehen, wie es der Rat der EU in der RL 2017/952/EU iÜ in Erwägungsgrund 28 für den OECD-Bericht zu Aktionspunkt 2 vorschreibt. Ebenfalls muss dort, wo der Bericht Auslegungsspielräume enthält, eine extensive Betrachtung hinsichtlich des „Entsprechens“ angelegt werden. Aus diesem Blickwinkel sind daher uE die Kriterien des Bestimmtheitsgebots sowie der Normenklarheit gewahrt.

5 b) Vereinbarkeit des § 4j mit Europarecht

Anwendbarkeit der Dienstleistungsfreiheit: Sachlich einschlägige Grundfreiheit ist für Lizenzvereinbarungen die Dienstleistungsfreiheit (so auch BFH v. 27.7.2011 – I R 32/10, BStBl. II 2014, 513; BFH v. 25.4.2012 – I R 76/10, BFH/NV 2012, 1444), die auch den (inländ.) Dienstleistungsempfänger schützt (KLUTH in CALLIESS/RUFFERT, EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 56 AEUV Rn. 30 f.). § 4j fällt daher vorrangig in den Schutzbereich dieser Grundverkehrsfreiheit (DITZ/PINKERNELL/QUILITZSCH, IStR 2014, 45 [47]; PINKERNELL, Stel-

lungnahme zum Gesetzesentwurf, 2017, 10; SCHNEIDER/JUNIOR, DStR 2017, 417 [425]; ADRIAN/TIGGES, StuB 2017, 228 [233]; BENZ/BÖHMER, DB 2017, 206 [210]). Soweit auf die Anwendung der Niederlassungsfreiheit (JERABEK/NEUBAUER, SWI 2014, 369 [372]; ADRIAN/TIGGES, StuB 2017, 228 [233]; BENZ/BÖHMER, DB 2017, 206 [210]; KÜHBACHER, DStZ 2017, 829 [830]) verwiesen wird, prüft zwar der EuGH diese Grundfreiheit regelmäßig bei Vorliegen verbundener Unternehmen (EuGH v. 13.11.2012 – C-35/11 – Test Claimants in the FII Group Litigation, ABl. EU 2013 Nr. C 9, ECLI:EU:C:2012:707, Rn. 91; EuGH v. 10.6.2015 – C-686/13 – X AB, ABl. EU 2015 Nr. C 270, 5, ECLI:EU:C:2015:375, Rn. 18). Eine Abgrenzung zwischen den beiden auf den Binnenmarkt beschränkten Grundfreiheiten erübrigt sich jedoch aufgrund des identischen räumlichen Schutzbereichs. Die Anwendung der – auch gegenüber Drittstaaten geltenden – Kapitalverkehrsfreiheit (WIMPISSENGER, SWI 2014, 220 [221], zur österreichischen Regelung) ist vorliegend nicht möglich, weil insoweit eine Verdrängung durch die Dienstleistungs- bzw. Niederlassungsfreiheit erfolgen dürfte (EuGH v. 3.10.2006 – C-452/04 – Fidium Finanz AG, Slg. 2006, I-9521, ECLI:EU:C:2006:631, Rn. 48).

Eingriff in die Grundfreiheit: Ein Eingriff in den Schutzbereich der Dienstleistungsfreiheit liegt vor (VAN LÜCK, IStR 2017, 388 [391]; DITZ/PINKERNELL/QUILITZSCH, IStR 2014, 45 [46]; KÜHBACHER, DStZ 2017, 829 [830]). § 4j erfasst zwar nicht formal, doch mangels einer inländ. Präferenzregelung faktisch nur grenzüberschreitende Lizenzzahlungen (GEURTS/STACCIOLI, IStR 2017, 514 [518]; ADRIAN/TIGGES, StuB 2017, 228 [232 f.]; DITZ/QUILITZSCH, DStR 2017, 1561 [1567]) und auch derart versteckte Diskriminierungen fallen in den Schutzbereich der EU-Grundfreiheiten (STARINGER, JbFStR 2014/15, 568 [575]; KÜHBACHER, DStZ 2017, 829 [830]; ähnlich auch JERABEK/NEUBAUER, SWI 2014, 369 [375]). Dies gilt jedenfalls bei Lizenzzahlungen an inländ. Lizenzgläubiger als Vergleichspaar (dafür WIMPISSENGER, SWI 2014, 220 [223 f.]; ebenso KRAFT in KANZLER/KRAFT/BÄUML, 2016, § 4j Rn. 16 ff.; zur bestehenden Vergleichbarkeit auch KÜHBACHER, DStZ 2017, 829 [830 f.]).

Zwar hat der EuGH im Rahmen der Vergleichspaarbildung – zumindest im Kontext von Korrespondenzregeln – auch eine personenübergreifende Betrachtung angelegt (EuGH v. 12.7.2005 – C-403/03, Slg. 2005, I-6421, ECLI:EU:C:2005:446; EuGH v. 24.2.2015 – C-559/13, ABl. EU 2015 Nr. C 138, 14, ECLI:EU:C:2015:109). Da § 4j kein pauschales Abzugsverbot betrifft, sondern auch die Gläubigerebene einbezieht, dürfte nach dieser Rechtsprechung nicht isoliert der Schuldner – wie etwa bei „klassischen“ Zinsabzugsbeschränkungen (zB EuGH v. 12.12.2002 – C-324/00, Slg. 2002, I-11779, ECLI:EU:C:2002:749; EuGH v. 13.3.2007 – C-524/04, Slg. 2007, I-2107, ECLI:EU:C:2007:161; EuGH v. 3.10.2013 – C-282/12, ABl. EU 2013 Nr. C 344, 30, ECLI:EU:C:2013:629) – betrachtet werden (s. bereits KAHLENBERG/VOGEL, StuW 2016, 288 [297 f.]). Bei derart konsolidierter Betrachtung von Schuldner- und Gläubigerebene könnte ein Eingriff deshalb negiert werden, weil im reinen Inlandsfall der Abzug wegen einer hinreichenden Besteuerung auf Gläubigerebene ermöglicht wird. Ferner kann der fehlende Eingriff darauf gestützt werden, dass für den Abzug mit korrespondierender Vorzugsbesteuerung beim Gläubiger kein „innerstaatliches Pendant“ existiert und mithin das innerstaatliche Vergleichspaar von vornherein ausscheidet (KAHLENBERG/VOGEL, StuW 2016, 288 [298]), was im Lichte der jüngeren EuGH-Rspr. in den Rechtssachen Timac Agro (EuGH v. 17.12.2015 – C-388/14, ABl. EU 2016 Nr. C 68, 14, ECLI:EU:C:2015:829) oder Nordea Bank (EuGH v. 17.7.2014 – C-48/13, ABl. EU 2014

Nr. C 315, 8, ECLI:EU:C:2014:2087) nicht abwegig erscheint. Allerdings überzeugt diese Beurteilung im Anwendungsbereich des § 4j nicht, weil dessen intersubjektive Korrespondenz überschießende Wirkungen verursachen kann (s. Anm. 66).

Keine Rechtfertigung durch Missbrauchsvermeidung: Eine tragfähige und verhältnismäßig ausgestaltete Rechtfertigung des Eingriffs gelingt nicht. Zwar wird vertreten, die fehlende substanzielle Geschäftstätigkeit sei ein sachlicher Rechtfertigungsgrund, um einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten zu verneinen (BRANDT, DB 19/2017, M5). Dies basiert offenbar auf der Annahme, in Abs. 1 Satz 4 sei eine Substanzausnahme – vergleichbar mit § 8 Abs. 2 AStG – zu sehen (so auch MAX/THIEDE, StB 2017, 175 [179]; VAN LÜCK/NIEMEYER, IWB 2017, 440 [446]; möglicherweise ähnlich PINKERNELL, Stellungnahme zum Gesetzesentwurf, 2017, 23, der einen „offensichtlichen Querbezug“ zu den Grundfreiheiten sieht), welche der EuGH im Rahmen des Rechtfertigungsgrundes der missbräuchlichen Steuerumgehung auf Verhältnismäßigkeitsebene fordert (EuGH v. 12.9.2006 – C-196/04 – Cadbury Schweppes, Slg. 2006, I-7995, ECLI:EU:C:2006:544). Allerdings fehlt für den Rechtfertigungsgrund der Missbrauchsvermeidung der dafür erforderliche (vgl. EuGH v. 21.12.2016 – C-593/14 – Masco Denmark, ABl. EU 2017 Nr. C 53, 3, ECLI:EU:C:2016:984, Rn. 44) Missbrauchsvermeidungszweck der zu beurteilenden nationalen Norm (s. Anm. 3). Auch bei unterstellter Anerkennung dieses Rechtfertigungsgrundes wäre § 4j jedenfalls unverhältnismäßig ausgestaltet (so im Erg. auch VAN LÜCK/NIEMEYER, IWB 2017, 440 [446]; KÜHBACHER, DStZ 2017, 829 [834]): Das Unionsrecht lässt nur die zielgenaue Missbrauchsbekämpfung zu (s. nur ENGLISCH in SCHAUMBURG/ENGLISCH, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rn. 7.259), die bei § 4j gerade nicht vorliegt, weil die Ausnahme in Abs. 1 Satz 4 nicht auf das Verhalten des Stpfl. abstellt, sondern allein auf die Ausgestaltung der ausländ. Präferenzregelung (s. Anm. 3). So kann § 4j selbst dann greifen, wenn ein Nachweis der Substanz nach § 8 Abs. 2 AStG gelingt (GEURTS/STACCIOLI, IStR 2017, 514 [521]), weil der Lizenzgläubiger im Ausland wirtschaftlich tätig ist (krit. auch HOLLE/WEISS, FR 2017, 217 [220]; BENZ/BÖHMER, DB 2017, 206 [210]; LOOSE, RIW 2017, 655 [659]). Es ist auch nicht anzunehmen, dass der EuGH die Voraussetzungen des Nexus-Ansatzes als mit der grundfreiheitlich erforderlichen wirtschaftlichen Substanz übereinstimmend ansehen würde (zweifelnd auch SCHNITGER, IStR 2017, 214 [225]; VAN LÜCK/NIEMEYER, IWB 2017, 440 [446]; krit. PINKERNELL, Stellungnahme zum Gesetzesentwurf, 2017, 11: verschärfende Abweichung von EuGH-Rspr.), weil nach dem Nexus-Ansatz die konzerninterne Auftragsforschung (Anm. 35), die im Übrigen kein seltener Fall sein dürfte (HEIDECHE/HOLST, IWB 2017, 128 [135]), nicht begünstigungsfähig ist (OECD, Countering Harmful Tax Practices More Effectively, 2015, Rn. 44, 49 ff.), wenn gleich die Auslagerung des operativen Geschäfts vom BFH nicht als rein künstliche Gestaltung im Sinne der EuGH-Rspr. angesehen wurde (BFH v. 13.10.2010 – I R 61/09, BStBl. II 2011, 249). Schließlich ist nach Rspr. des EuGH – alternativ, nicht kumulativ – nicht von Missbrauch auszugehen, wenn zwar keine Substanz besteht, aber sonstige Motive für die Ausgestaltung der wirtschaftlichen Struktur vorliegen (s. dazu CLOER/HAGEMANN in B/B, § 50d Rn. 168 mwN [7/2017]). Eine solche Möglichkeit sieht § 4j jedoch nicht vor (ADRIAN/TIGGES, StuB 2017, 228 [233]; HAARMANN, BB 22/2017, I).

Keine Rechtfertigung durch Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse: Auch dieser vom EuGH vielfach herangezogene Rechtfertigungsgrund verfährt im Bereich des § 4j nicht. Zwar kann die Wahrung der Aufteilung

der Besteuerungsbefugnisse sowohl durch unübliche Preis als auch durch wirtschaftlich nicht substantiierte Geschäftsbeziehungen beeinträchtigt werden (EuGH v. 5.7.2012 – C-318/10, SIAT, ECLI:EU:C:2012:415, Rn. 46, 41). § 4j ist gegen die Verlagerung von StSubstrat im Konzern gerichtet (BRDrucks. 59/17, 4; BTDrucks. 18/11233, 9) und auch geeignet, einer solchen Verlagerung entgegenzuwirken (HAGEMANN/KAHLENBERG, FR 2017, 1125 [1129]). Eine Rechtfertigung scheidet jedoch an der Verhältnismäßigkeit: In seiner Rechtsprechung machte der EuGH deutlich, dass sich eine Korrektur immer nur auf einen nicht fremdüblichen, unangemessenen Betrag beziehen darf (EuGH v. 21.1.2010 – C-311/08, SGI, ECLI:EU:C:2010:26, Rn. 72; EuGH v. 5.7.2012 – C-318/10, SIAT, ECLI:EU:C:2012:415, Rn. 52). § 4j knüpft indes an der Höhe nach fremdübliche Lizenzaufwendungen und enthält darüber hinaus überschießende Tendenzen in Form eines oftmals über die Erlangung eines wirtschaftlichen Vorteils hinausgehenden Abzugsverbot (s. auch Anm. 66). Schließlich hat der EuGH es auch explizit abgelehnt, dass ein Staat durch das Vorliegen eines etwaigen Steuervorteils für Dienstleistende in Form ihrer geringen steuerlichen Belastung in dem Mitgliedstaat, in dem sie ansässig sind, nicht das Recht erlangt, die in seinem Gebiet Dienstleistungsempfänger steuerlich ungünstiger zu behandeln (EuGH v. 5.7.2012 – C-318/10, SIAT, ECLI:EU:C:2012:415, Rn. 39).

Keine Rechtfertigung durch steuerliche Kohärenz: Auch der vom EuGH anerkannte Rechtfertigungsgrund der Notwendigkeit der Wahrung der Kohärenz des StSystems (EuGH v. 28.1.1992 – C-204/90 – Bachmann, Slg. 1992, I-249, ECLI:EU:C:1992:35; EuGH v. 28.1.1992 – C-300/90 – Kommission/Belgien, Slg. 1992, I-305, ECLI:EU:C:1992:37; EuGH v. 17.9.2004 – C-319/02 – Manninen, Slg. 2004, I-7477, ECLI:EU:C:2004:484, Rn. 42 ff.) vermag den durch § 4j bewirkten Grundfreiheitseingriff nicht zu rechtfertigen. Im Rahmen des § 4j scheidet eine Rechtfertigung über die Kohärenz aus, weil einerseits ein unmittelbarer Zusammenhang fehlt, wenn es um verschiedene Stpfl. geht (EuGH v. 24.2.2015 – C-559/13 – Grünewald, Abl. EU 2015 Nr. C 138, 14, ECLI:EU:C:2015:109, Rn. 49) und § 4j gerade nicht einen Vorteil des Lizenzschuldners ausgleicht (vgl. zur fehlenden Personenidentität auch van LÜCK, IStR 2017, 388 [391 f.]; KÜHBACHER, DStZ 2017, 829 [836]; HAGEMANN/KAHLENBERG, FR 2017, 1125 [1130]). Die Wahrung der Kohärenz des Besteuerungssystems erforderte zudem eine betragsmäßig exakte Abstimmung von Vor- und Nachteil (vgl. ENGLISCH in SCHAUMBURG/ENGLISCH, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rn. 7.281 mwN). Eine solche bleibt im Anwendungsbereich des § 4j aus, was daraus ersichtlich wird, dass stets ein Abzugsverbot in Abhängigkeit der Abweichung von der Niedrigsteuergrenze erfolgt und hieraus teilweise überschießende Folgen eintreten (s. Anm. 66). Weder verfolgt die Berechnungsformel des § 4j Abs. 3 das Ziel der Einmalbesteuerung (GROTHERR, Ubg 2017, 233 [244]), noch handelt es sich bei der Niedrigsteuergrenze um ein systemimmanentes Belastungsniveau im Inland (KRAFT in KANZLER/KRAFT/BÄUML, 2016, § 4j Rn. 59: „willkürlich“). Eine Rechtfertigung über die Kohärenz ist demnach nicht möglich (van LÜCK, IStR 2017, 388 [391]; DITZ/QUILITZSCH, DStR 2017, 1561 [1567]; KÜHBACHER, DStZ 2017, 829 [836]; HAGEMANN/KAHLENBERG, FR 2017, 1125 [1130]; mit Diskussion zur österreichischen Regelung auch JERABEK/NEUBAUER, SWI 2014, 369 [378 f.]).

Kein Konflikt mit dem EU-Beihilferecht: Kein Konflikt besteht zwischen § 4j und Art. 107 AEUV, dem zufolge staatliche Beihilfen (jedweder Art) mit dem Binnenmarkt unvereinbar sind, soweit sie den Wettbewerb durch bestimm-

te Privilegien gegenüber Unternehmen oder Produktionszweigen verfälschen und dadurch den Handel beeinträchtigen (s. instruktiv Einf. EStG Anm. 510 ff.). Zwar ist der Begünstigungsrahmen entsprechend weit zu interpretieren, weil auch stl. Verschonungsregelungen durchaus Beihilfecharakter genießen können (EU-KOMMISSION, Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, 2016, Rn. 51: „Einnahmeverluste“), was ebenso das prominente Beispiel des § 8c Abs. 1a KStG belegt (EuG v. 4.2.2016 – T-620/11, ABl. EU 2016 Nr. C 129, ECLI:EU:T:2016:59, Rn. 160). Unter Berücksichtigung der zu § 8c Abs. 1a KStG ergangenen Rechtsprechung wurde im Schrifttum auch in der Exkulpation nach § 4j Abs. 1 Satz 4 eine mögliche Beihilfe gesehen, da sie eine Ausnahme vom Referenzsystem in Form der (Teil-)Abzugsverbots darstelle (MAX/THIEDE, StB 2017, 175 [180]). Diese These ist zwar verständlich, da das EuG nicht den Verlustabzug als Referenzsystem beurteilte, sondern gerade den engeren Rahmen in Form der Abzugsbeschränkung des § 8c KStG, von der Abs. 1a abwich. Überträgt man diese auf den Kontext des § 4j, so könnte Abs. 1 Satz 4 eine selektive Begünstigung vom Referenzsystem des (Teil-)Abzugsverbots darstellen (MAX/THIEDE, StB 2017, 175 [180]). Diese Auslegung ist u.E. indes abzulehnen, weil er vor dem Hintergrund der Grundfreiheiten eine Exkulpationsmöglichkeit geboten sein kann und eine Qualifizierung einer solchen Regelung die grundfreiheitlichen Anforderungen konterkarieren könnte. Einer systematischen Auslegung der Verträge folgend ist nicht von einer Beihilfe auszugehen.

Möglicher Verstoß gegen Zins-Lizenz-Richtlinie: Zu diskutieren ist darüber hinaus ein Verstoß gegen die Zins- und Lizenzrichtlinie (Richtlinie 2003/49/EG), nach deren Art. 1 Abs. 1 Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen von allen im Quellenstaat erhobenen Steuern befreit werden. Damit soll eine Einmalbesteuerung gewährleistet werden, um grenzüberschreitende Zahlungen nicht gegenüber Inlandsfällen zu benachteiligen (Erwägungsgrund 1 und 3 zur Richtlinie). Als Richtlinienziel wird deshalb aber auch die Vermeidung von Doppelbesteuerung angesehen (JERABEK/NEUBAUER, SWI 2014, 369 [371]; FEHLING/SCHMID, IStR 2015, 493 [494]; KOFLER in SCHAUMBURG/ENGLISCH, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rn. 15.1). Zwar sah der EuGH (EuGH v. 21.7.2011 – C-397/09 – Scheuten Solar, Slg. 2011, I-6455, ECLI:EU:C:2011:499) als Ziel der Richtlinie indes lediglich die Vermeidung einer rechtl. Doppelbesteuerung an, weshalb auch nur der Gläubiger geschützt werde. Auf Basis dieser Erkenntnis wird weitgehend eine Vereinbarkeit des § 4j mit der Richtlinie bejaht (s. allg. auch FEHLING/SCHMID, IStR 2015, 493 [498 f.]; HUMMEL/KNEBEL/BORN, IStR 2014, 832 [838]; zu § 4j vgl. BENZ/BÖHMER, DB 2017, 206 [210]; HEIL/PUPETER, BB 2017, 795 [800]; MAX/THIEDE, StB 2017, 175 [180]; VAN LÜCK, IStR 2017, 388 [390]; VAN LÜCK/NIEMEYER, IWB 2017, 440 [444]; SCHNEIDER/JUNIOR, DStR 2017, 417 [425]; REIMER, Stellungnahme zu dem Entwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen, 2017, Rn. 16; zur österreichischen Regelung JERABEK/NEUBAUER, SWI 2014, 369 [371 f.]; TRINKS, IWB 2014, 211 [216 f.]); § 4j knüpft tatbestandlich am Schuldner an. Allerdings erging dieses Judikat zur gewstl. Hinzurechnung. Hiervon hebt sich § 4j in zweierlei Hinsicht ab: Einerseits betrifft § 4j in persönlicher Hinsicht – ebenso wie die Richtlinie und anders als die gewstl. Hinzurechnung – gezielt Lizenzverhältnisse verbundener Unternehmen (PINKERNELL, Stellungnahme zum Gesetzesentwurf, 2017, 12). Andererseits hat hier die Besteuerung des Lizenzgebers – um den es in der Richtlinie geht – Einfluss auf das Abzugsverbot beim

Lizenznehmer (HAARMANN, BB 22/2017, I). Damit handelt es sich bei § 4j gerade nicht um eine mit § 8 Nr. 1 GewStG „vergleichbare Steuervorschrift“ (so aber JERABEK/NEUBAUER, SWI 2014, 369 [371]), weshalb auch der EuGH zu § 4j anders entscheiden könnte (ähnlich PINKERNELL, Stellungnahme zum Gesetzesentwurf, 2017, 12). Obschon ein Abzugsverbot rechtstechnisch keine Quellensteuer darstellt (so FEHLING/SCHMID, IStR 2015, 493 [498 f.]), entspricht es wirtschaftlich einer solchen (JERABEK/NEUBAUER, SWI 2014, 369 [371]; SCHNEIDER/JUNIOR, DStR 2017, 417 [425]; REIMER, Stellungnahme zu dem Entwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen, 2017, Rn. 16: „ökonomisch weitgehend äquivalent“). Da durch § 4j die Lizenzvergabe zwischen verbundenen Unternehmen benachteiligt wird (GEURTS/STACCIOLI, IStR 2017, 514 [516]), dürfte die Vorschrift dem Richtlinienziel (Vermeidung von Doppelbesteuerung) widersprechen. Dies einmal unterstellt, kann ein Richtlinienverstoß nicht ohne Weiteres negiert werden (glA HAARMANN, BB 22/2017, I; HAGEMANN/KAHLENBERG, FR 2017, 1125 [1126 f.]; zur österreichischen Lizenzabzugsbeschränkung WIMPISSINGER, SWI 2014, 220 [226]).

Punktuelle Überschneidungen mit der Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD): Auch mit der am 12.7.2016 publizierten ATAD (RL 2016/1164/EU) zur gemeinsamen Bekämpfung von BEPS durch die Mitgliedstaaten können sich punktuelle Verwerfungen ergeben. Zwar enthält die ATAD keine Bestimmungen zur Abzugsbegrenzung von Lizenzgebühren, was angesichts der in Art. 4 ATAD normierten Begrenzung von Zinsaufwendungen gegen einen unionsweiten Konsens zur Beschränkung von Lizenzaufwendungen spricht. Doch ist ein Verstoß gegen die ATAD insoweit nicht ersichtlich, da dieser Bereich nicht geregelt zu sein scheint. Indes können sich aber Überschneidungen mit Art. 9 ATAD ergeben, der verschiedene Korrespondenzregeln zur Neutralisierung hybrider Gestaltungen bereithält (dazu KAHLENBERG/OPPEL, IStR 2017, 205). Die verankerten Korrespondenzregeln sind von einem klaren Rangverhältnis gekennzeichnet, dessen Verletzung zur Doppelbesteuerung führen kann, was aufgrund der in Erwägungsgrund 5 enthaltenen Wertung als Richtlinienverstoß zu werten wäre. Da auch § 4j als Korrespondenzprinzip auf Schuldner Ebene angelegt ist, liegt insoweit ein vergleichbarer Regelungsmechanismus vor. Sofern also Art. 9 ATAD den Gesellschafterstaat in die Pflicht nimmt, ein *hybrid mismatch* zu beseitigen, würde § 4j als Maßnahme auf Schuldner Ebene mit den Richtlinienbestimmungen konfligieren.

IV. Geltungsbereich des § 4j

1. Sachlicher Geltungsbereich

6

Betriebsausgaben und Werbungskosten: Sachlich erfasst § 4j Aufwendungen (zum Begriff Anm. 9) aus der Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten. Aufgrund der systematischen Stellung des § 4j betrifft das Abzugsverbot zunächst einmal den BA-Abzug im Rahmen der Gewinnermittlung. Über § 9 Abs. 5 Satz 2 gilt das Abzugsverbot auch für die Berücksichtigung von WK (WEISS, EStB 2017, 195 [198]), wovon zB vermögensverwaltende PersGes. betroffen sind (BENZ/BÖHMER, DB 2017, 206, 210; GROTHERR, Ubg 2017, 233 [244]; HOLLE/WEISS, FR 2017, 217 [218]). § 4j betrifft im Wesentlichen den Fall der stl. Veranlagung, gilt aber über § 50a Abs. 3 auch im Rahmen

des (Netto-)StAbzugs (s. auch § 50a Anm. 106 f.: Abzugsbeschränkungen beachten).

In Ermangelung eines inländ. Präferenzregimes erfasst § 4j faktisch nur grenzüberschreitende Lizenzzahlungen (ADRIAN/TIGGES, StuB 2017, 228 [233]; BENZ/BÖHMER, DB 2017, 206 [207]; DITZ/QUILITZSCH, DStR 2017, 1561 [1567]; HÖRETH/STELZER, DStZ 2017, 270 [272]; GEURTS/STACCIOLI, IStR 2017, 514 [518]; GROTHERR, Ubg 2017, 233 [238]; PINKERNELL, Stellungnahme zum Gesetzesentwurf, 2017, 8; RITZER/STANGL/KARNATH, Der Konzern 2017, 68; SCHNEIDER/JUNIOR, DStR 2017, 417 [420]; einschränkend möglicherweise VAN LÜCK, IStR 2017, 388 [391]: „ganz überwiegend in grenzüberschreitenden Sachverhaltskonstellationen“). Folglich bekämpft § 4j nicht Gestaltungen zur rein inländ. GewStArbitrage (BENZ/BÖHMER, DB 2017, 206 [207]). Wegen Abs. 1 Satz 2 werden auch mittelbare Lizenzverhältnisse erfasst (GEURTS/STACCIOLI, IStR 2017, 514 [518]).

7 2. Persönlicher Geltungsbereich

§ 4j sieht keine Einschränkungen des persönlichen Anwendungsbereichs vor? und betrifft daher alle inländ. – unbeschränkt oder beschränkt – Stpfl. sowie PersGes. (BENZ/BÖHMER, DB 2017, 206; HEIL/PUPETER, BB 2017, 795). Erfasst wird dabei aber stets (nur) ein Lizenzschuldner, dem stl. (s. Anm. 18) Aufwendungen zuzurechnen sind. Über § 8 Abs. 1 KStG gilt § 4j auch für Körperschaften (REIMER, Stellungnahme zu dem Entwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen, 2017, Rn. 14). Vom persönlichen Anwendungsbereich der Norm sind indes nur solche Lizenzschuldner erfasst, die mit anderen Stpfl. iSv. § 1 Abs. 2 AStG verbunden sind und an jene Lizenzgebühren leisten. Vom Anwendungsbereich umfasst sind außerdem BS, die ertragstl. als Nutzungsverpflichteter behandelt werden (Abs. 1 Satz 3).

8 3. Zeitlicher Geltungsbereich

Die Regelung gilt für Lizenzzahlungen, die nach dem 31.12.2017 „entstehen“ (§ 52 Abs. 8a und 16). Auf den Zeitpunkt der Zahlung wird nicht explizit abgestellt. Da § 52 Abs. 8a und 16 nicht auf den Beginn eines Wj. abstellen (GROTHERR, Ubg 2017, 233 [244]; krit. HEIDECHE/HOLST, IWB 2017, 128 [136]), ist bei abweichendem Wj. innerhalb des Wj. 2017/18 hinsichtlich der Abziehbarkeit zu differenzieren (HEIL/PUPETER, BB 2017, 795 [800]). Hinsichtlich des „Entstehens“ ist ebenso zu unterscheiden: Bei bilanzierenden Stpfl. „entstehen“ Lizenzaufwendungen – unabhängig vom Zeitpunkt der Zahlung (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB) – im Zeitpunkt der wirtschaftlichen Verursachung (MERKT in BAUMBACH/HOPT, 37. Aufl. 2016, § 252 HGB Rn. 23). Werden bei einem bilanzierenden Stpfl. Aufwendungen im Voraus geleistet, so erfolgt die Berücksichtigung für Zwecke des § 4j im Zeitpunkt der Auflösung des nach § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 zu bildenden aktiven RAP (fragend PINKERNELL, Stellungnahme zum Gesetzesentwurf, 2017, 18). Bei nichtbilanzierenden Stpfl. richtet sich das „Entstehen“ nach dem Zu- und Abflussprinzip (§ 11). Insoweit sind tatsächlich erst nach dem 31.12.2017 gezahlte Lizenzaufwendungen zu berücksichtigen. Bis zum 31.12.2017 gezahlte Lizenzaufwendungen – vorbehaltlich § 11 Abs. 2 Sätze 2, 3 – sind auch dann nicht von § 4j erfasst, wenn sie für die Zeit nach dem Stichtag gezahlt werden (s. auch Anm. 9).

Da gemäß der OECD-Arbeiten zu Aktionspunkt 5 die Staaten bis zum 30.6. 2021 ihre Regelungen anpassen sollen, wurde § 4j primär für diesen Übergangszeitraum von 3,5 Jahren geschaffen (ADRIAN/TIGGES, StuB 2017, 228 [232]). Danach soll § 4j weitestgehend seine Bedeutung verlieren (HOLLE/WEISS, FR 2017, 217 [218]). Allerdings ist die Geltung des § 4j nicht zeitlich begrenzt. Da auch nach dem Jahre 2021 schädliche ausländ. Steuerregime fortbestehen bleiben dürften, wird § 4j insoweit weiterhin zu Steuermehreinnahmen führen (GROTHERR, Ubg 2017, 233 [234]). Soweit nach dem Übergangszeitraum noch Marken im Ausland begünstigt werden, bleibt § 4j ebenfalls anwendbar (DITZ/QUILTZSCH, DStR 2017, 1561 [1566]). Auch Drittstaaten, die nicht dem Druck innerhalb der EU unterliegen bzw. diesem nicht folgen, könnten an StVergünstigungen festhalten (PINKERNELL, Stellungnahme zum Gesetzesentwurf, 2017, 4).

V. Verhältnis des § 4j zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu Vorschriften des nationalen Rechts

9

Verhältnis zu § 4 Abs. 4, § 9 Abs. 1 Satz 1: Um überhaupt eine Abzugsbeschränkung aufzuerlegen, müssen dem Grunde nach abzichbare Aufwendungen vorliegen. Dies ist bei der Gewinnermittlung gegeben, wenn die Aufwendungen durch den Betrieb veranlasst sind. Auch WK werden veranlassungsorientiert abgegrenzt (s. § 9 Anm. 115). § 4j kann erst danach eingreifen, wenn ein Veranlassungszusammenhang zu einer der Einkünfteerzielung dienenden Tätigkeit begründet wurde.

Verhältnis zum Abzugsverbot für Sonderbetriebsausgaben (§ 4i): Tatbestandliche Überschneidungen sind im Bereich von als SonderBA qualifizierenden Lizenzaufwendungen denkbar. Sofern sich Aufwendungen für die Rechteüberlassung als SonderBA qualifizieren und zB aufgrund einer DBA-rechtl. vereinbarten StAnrechnung ebenfalls im Ausland stl. berücksichtigt werden, beschränkt auch § 4i den BA-Abzug. Welche Vorschrift dabei Anwendungsvorrang genießen soll, erscheint insbes. vor dem Hintergrund abweichender Tatbestandsmerkmale fraglich. Es ist wohl davon auszugehen, dass die Regelungen in Idealkonkurrenz zueinander stehen. Daraus folgt eine parallele Regelungsanwendung, soweit die Rechtsfolge einer der beiden Normen weitergeht.

Verhältnis zu inländischen Quellensteuern (§ 50a Abs. 1, § 50d Abs. 3): § 4j betrifft die Abzugsfähigkeit beim Lizenzschuldner und steht damit isoliert neben der Erhebung von Quellensteuern beim Lizenzgläubiger, mithin auch den Wirkungen von § 50a und § 50d Abs. 3. Berührungspunkte gibt es zwischen den Vorschriften allenfalls insoweit, als inländ. Quellensteuern sich auf die Niedrigbesteuerung des Gläubigers auswirken können (s. Anm. 45 und 66).

Verhältnis zur verdeckten Gewinnausschüttung/verdeckten Einlage (§ 8 Abs. 3 Sätze 2, 3 KStG): Bei gesellschaftsrechtl. (mit-)veranlassten Lizenzzahlungen von bzw. an Körperschaften kommt auch eine Korrektur auf Basis von § 8 Abs. 3 Satz 2 bzw. Satz 3 KStG in Betracht. Soweit der BFH (BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, BFH/NV 1997, 190; BFH v. 7.2.2007 – I R 27-29/05, BFH/NV 2007, 1230) zum Verhältnis nichtabziehbarer BA iSv. § 4 Abs. 5 und der vGA vertrat, der Rechtsanwender könne zwischen beiden Vorschriften wählen, solange die Rechtsfolgen beider Vorschriften sich entsprechen, kann dem – jedenfalls im Bereich des § 4j – nicht zugestimmt werden (so aber möglicherweise GROTHERR, Ubg 2017, 233 [245], der unter Zugrundelegung einer solchen „Ide-

alkonkurrenz“ zu dem – unangemessenen – Erg. kommt, es könne als vGA der unübliche Teil der Lizenzaufwendungen korrigiert werden, ohne dass im Anschluss noch § 4j greift). § 4j hat die Einschränkung von der Höhe nach angemessenen Lizenzaufwendungen vor Augen (LÜDICKE, DB 2017, 1482; wohl auch BENZ/BÖHMER, DB 2017, 206 [210]). Systematisch ist es daher erforderlich, zunächst gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG den fremdunüblichen Teil der Lizenzzahlung zu korrigieren, um anschließend gem. § 4j einen nichtabziehbaren Betrag zu prüfen (HEIL/PUPETER, BB 2017, 795 [798]; PINKERNELL, Stellungnahme zum Gesetzesentwurf, 2017, 26 f.; s. auch BMF v. 4.7.2008 – IV C 7 - S 2742 - a/07/10001, BStBl. I 2008, 817, Tz. 18, zur Zinsschranke; im Erg. ähnlich HOLLE/WEISS, FR 2017, 217 [223]). § 4j setzt dementsprechend eine fremdvergleichskonforme Lizenzgebühr voraus. Daher ist stets rechtssystematisch zwischen den Vorschriften zu unterscheiden (§ 8 KStG Anm. 24; tendenziell auch GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 KStG Rn. 184f.). Für den umgekehrten Fall der verdeckten Einlage verhält es sich ebenso.

Verhältnis zur gewerbesteuerlichen Hinzurechnung (§ 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG): Zwischen der (Teil-)Abzugsbeschränkung nach § 4j und der gewstl. Hinzurechnung von Lizenzaufwendungen besteht ein Ausschlussverhältnis. Als ertragstl. Abzugsverbot wirkt sich § 4j unmittelbar über § 7 GewStG auf die Höhe des Gewerbeertrags aus (BENZ/BÖHMER, DB 2017, 206 [210]; HOLLE/WEISS, FR 2017, 217 [222]; HÖRETH/STELZER, DStZ 2017, 270 [274]). Die gewstl. Hinzurechnung setzt voraus, dass die Aufwendungen „bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind“, was für die nach § 4j nicht abziehbaren Lizenzaufwendungen nicht zutrifft (HEIL/PUPETER, BB 2017, 795 [798]; HOLLE/WEISS, FR 2017, 217 [222]; HÖRETH/STELZER, DStZ 2017, 270 [275]; GROTHERR, Ubg 2017, 233 [245]; PINKERNELL, Stellungnahme zum Gesetzesentwurf, 2017, 26; RITZER/STANGL/KARNATH, Der Konzern 2017, 68 [77]; SCHNEIDER/JUNIOR, DStR 2017, 417 [423]).

Verhältnis zur Einkünftekorrektur bei Auslandsbeziehungen (§ 1 AStG): Kommt es infolge unangemessen hoher Lizenzzahlungen an verbundene Unternehmen im Ausland zu einer inländ. Einkünfterminderung, sieht auch § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG eine Korrektur des unüblichen Teils vor. Das im Grundsatz mit den Ausführungen zur vGA übereinstimmende Problem verschärft sich in diesem Fall insoweit, als einerseits § 1 Abs. 1 Satz 4 AStG eine vorrangige Anwendung anderer Korrekturen anordnet (zum Problem auch WASSERMAYER in FWB, § 1 AStG Rn. 442 [10/2017], mit dem Hinweis, dass § 1 AStG erst eingreift, wenn die Vorschrift eine weitergehende Korrektur anordnet), was auch für einen Vorrang des § 4j sprechen könnte (s. auch JOCHIMSEN/ZINOWSKY/SCHRAUD, IStR 2017, 593 [595]: „dürfte klar sein“; mit diesem Erg. für die Zinsschranke zB HEUERMANN in BLÜMICH, § 4h Rn. 19 [5/2016]). Andererseits handelt es sich bei § 1 AStG um eine „Einkünftekorrektur“, die an bereits „geminderten Einkünften“ anknüpft (WASSERMAYER, DB 2007, 535: im Rahmen der Einkünftermittlung ist fremdunüblicher Teil zugrunde zu legen). Sieht man § 4j dagegen als „Gewinnermittlungsvorschrift“ an (SCHNITGER, IStR 2017, 214 [221]: „Einkünftermittlungsvorschrift“; wohl auch GEURTS/STACCIOLI, IStR 2017, 514 [515]: systematisch unter den Gewinnermittlungsvorschriften verortet; WEISS, EStB 2017, 195 [201]: Sonderregelung bei der Gewinnermittlung), so müsste die Vorschrift schon rein logisch § 1 AStG vorgehen (WASSERMAYER in PILTZ/SCHAUMBURG, Internationale Einkünfteabgrenzung, 2003, 1 [3]: Vorrang einer Korrektornorm kann sich bereits daraus ergeben, dass diese logisch früher anzuwenden ist; ähnlich HOFACKER in HAASE, AStG/DBA, 2. Aufl. 2012, § 1 AStG

Rn. 43: Einkünfteermittlung geht Einkünftekorrektur logisch vor). Wenngleich im Grundsatz auch im Verhältnis zu § 1 AStG zunächst die Korrektur des unangemessenen Betrags zu erfolgen hat (zutr. PINKERNELL, Stellungnahme zum Gesetzesentwurf, 2017, 26), bleibt unklar, wie bzw. ob dies rechtstechnisch möglich ist.

Verhältnis zur Hinzurechnungsbesteuerung (§ 7 ff. AStG): Fließen die aus Lizenzeinnahmen resultierenden Einkünfte in einem im Inland anzusetzenden Hinzurechnungsbetrag iSv. § 10 Abs. 1 AStG ein, so greift das (Teil-)Abzugsverbot nach § 4j insoweit nicht ein (Abs. 1 Satz 5, ausführl. Anm. 40). Die Hinzurechnungsbesteuerung geht somit vor (zu zeitlichen Problemen s. Anm. 40) und schließt eine Anwendung der Lizenzschranke aus. Umgekehrt ist im Rahmen der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags gem. § 10 Abs. 3 Satz 4 AStG die Abzugsbeschränkung des § 4j nicht zu berücksichtigen. Folglich wird bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags der Abzug von Lizenzaufwendungen als BA nicht von § 4j beschränkt (BENZ/BÖHMER, DB 2017, 206 [210]; GROTHERR, Ubg 2017, 233 [241]).

Verhältnis zu § 42 AO enthält eine allgemeine Missbrauchsregelung, der spezialgesetzliche Missbrauchsregelungen oftmals vorgehen. Dies gilt auch, wenn deren Tatbestand nicht erfüllt ist (so zB BFH v. 29.1.2008 – I R 26/06, BStBl. II 2008, 978). Insoweit ist durch Auslegung zu ermitteln, ob eine einfachgesetzliche Regelung auch außerhalb ihres tatbestandlichen Anwendungsbereichs § 42 AO verdrängt (JEHKE, DStR 2012, 677 [678 f.]), wobei sich ergeben müsste, dass die einfachgesetzliche Regelung als echte und abschließende Spezialvorschrift zu begreifen ist (DRÜEN, Ubg 2008, 31 [34]). Da nach hier vertretener Auffassung § 4j keine Missbrauchsvermeidungsvorschrift darstellt (s. Anm. 3), wird § 42 AO von § 4j nicht berührt. Werden folglich Lizenzzahlungen an eine Briefkastengesellschaft in einer Steueroase (kein Präferenzregime) geleistet, greift nicht § 4j, sondern § 42 AO. Es kann auch nicht vertreten werden, die Zwischenschaltung einer Basisgesellschaft in einer Steueroase führe nicht zu einem „gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil“, weshalb kein Missbrauch iSv. § 42 Abs. 1 Satz 1 AO vorliege. § 4j trifft für den Fall von Lizenzzahlungen an einen nicht einem Präferenzregime unterliegenden Gläubiger schlichtweg keine Aussage.

Verhältnis zu § 160 AO: Der Abzug kann bei ausbleibender Auskunft über den Zahlungsempfänger nach § 160 AO oder § 16 Abs. 1 AStG versagt werden (WEISS, EStB 2017, 195 [197]). Allerdings sollen bereits in den Einzelsteuergesetzen enthaltene Abzugsbeschränkungen dem § 160 AO vorgehen (SEER in TIPKE/KRUSE, § 160 AO Rn. 11 [10/2017]). Diese Rangfolge leuchtet ein, weil die Vorschrift systematisch im Steuerverfahrensrecht (StFestsetzung) angesiedelt ist und mithin einen materiell-rechtl. gewährten BA-Abzug quasi voraussetzt. Mithin ist § 4j vorrangig zu prüfen.

Einstweilen frei.

10–13

2. Verhältnis zu DBA

14

Treaty Override: § 4j gilt ausweislich des Abs. 1 Sätze 1 und 2 „ungeachtet eines bestehenden Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung“ und stellt somit – formal – einen *Treaty Override* dar (ADRIAN/TIGGES, StuB 2017, 228 [232]; BENZ/BÖHMER, DB 2017, 206 [211]; DITZ/QUILITZSCH, DStR 2017, 1561 [1565]; GROTHERR, Ubg 2017, 233 [244]; HEIL/PUPETER, BB 2017, 795 [800]; HOLLE/WEISS, FR 2017, 217 [219]; PINKERNELL, Stellungnahme zum Gesetzes-

entwurf, 2017, 7; RITZER/STANGL/KARNATH, Der Konzern 2017, 68 [77]; SCHNEIDER/JUNIOR, DStR 2017, 417 [424]; SCHNITGER, IStR 2017, 214 [222]). Dies zieht – sofern sich hieraus materielle Auswirkungen ergeben (s. dazu nachfolgend) – einen Völkerrechtsbruch nach sich, der jedenfalls rechtl. zulässig, wenngleich nicht unbeachtlich ist (BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1). Selbst wenn man die Lizenzabzugsbeschränkung als im Sinne der OECD-Bestrebungen ansieht (abl. aber zB PINKERNELL, Stellungnahme zum Gesetzesentwurf, 2017, 6), bleibt Maßstab der völkerrechtl. Prüfung das einzelne bestehende DBA (zutr. TRINKS, IWB 2014, 211 [216]).

Soweit § 4j einen materiellen *Treaty Override* nach sich zieht, betrifft dies auch zukünftige DBA, die keine entsprechende Regelung enthalten (BFH v. 25.5.2016 – I R 64/13, BFH/NV 2016, 1512). Wenngleich es sich anbieten mag (REIMER, Stellungnahme zu dem Entwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen, 2017, Rn. 25), ist es hierfür rechtl. nicht erforderlich, einen entsprechenden Vorbehalt in zukünftige DBA aufzunehmen.

Kein Konflikt mit den Verteilungsnormen (Art. 7 und 12 OECD-MA): § 4j führt im Hinblick auf die Verteilungsartikel nicht zu einem *Treaty Override* (BENZ/BÖHMER, DB 2017, 206 [211]). Art. 12 OECD-MA erfasst von vornherein nur positive Lizenzentnahmen, ohne sich mit der Abziehbarkeit von Lizenzzahlungen zu befassen (BENZ/BÖHMER, DB 2017, 206 [211]; GEURTS/STACCIOLI, IStR 2017, 514 [515]; GROTHERR, Ubg 2017, 233 [244]). Zwar erfassen die Verteilungsnormen – zB Art. 7 OECD-MA (vgl. KROPPEN in GOSCH/KROPPEN/GROTHERR, DBA, Art. 7 OECD-MA Rn. 41 ff. [2015]) – mitunter auch negative Einkünfte, also zB Lizenzaufwendungen. Auch in einem solchen Fall steht das Abkommensrecht indes nicht der Modifizierung der nationalen Gewinnermittlung entgegen (HEY in LÜDICKE, Wo steht das deutsche Internationale Steuerrecht?, 2009, 137 [150 f.]; BFH v. 20.7.2016 – I R 50/15, BStBl. II 2017, 230 mwN).

Verhältnis zur Einkünftekorrektur (Art. 9 OECD-MA): § 4j überschreitet die durch Art. 9 Abs. 1 OECD-MA normierte Sperrwirkung. Gemäß Art. 9 Abs. 1 OECD-MA sollen zwar nur Gewinnkorrekturen zwischen verbundenen Unternehmen beschränkt werden; soweit dies jedoch geschieht, sind Gewinnkorrekturen nur auf nicht dem Fremdvergleich standhaltende Preise zulässig (vgl. RASCH in GOSCH/KROPPEN/GROTHERR, DBA, Art. 9 OECD-MA Rn. 1 [2015]). Soweit vertreten wird, diese vom BFH (s. nur BFH v. 17.12.2014 – I R 23/13, BStBl. II 2016, 261; dem zuletzt folgend FG Ba.-Württ. v. 12.1.2017 – 3 K 2647/15, EFG 2017, 635, nrkr., Az. BFH I R 5/17; FG Düss. v. 15.7.2017 – 6 K 896/17 K, G, EFG 2017, 1332, nrkr., Az. BFH I R 54/17) anerkannte Sperrwirkung von Art. 9 Abs. 1 OECD-MA sei von dem in § 4j normierten *Treaty Override* nicht betroffen (SCHNITGER, IStR 2017, 214 [221]; BRDrucks. 59/17, 8; BTDrucks. 18/11233, 13), überzeugt diese Auffassung nicht: § 4j verursacht eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung und läuft damit dem Ziel des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA zuwider (RITZER/STANGL/KARNATH, Der Konzern 2017, 68 [77 f.]), ohne dass die Möglichkeit einer Gegenkorrektur gem. Art. 9 Abs. 2 OECD-MA bestünde (DITZ/QUILITZSCH, DStR 2017, 1561 [1567]). Da § 4j nur zwischen nahestehenden Personen wirkt, ist vielfach der Schutzbereich des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA eröffnet (dahingehend auch zur österreichischen Regelung BEISER, SWI 2014, 261 [262 f.]). Die Schutzwirkung wird aufgrund der expliziten Anordnung – „ungeachtet“ – durch § 4j jedoch überschrieben, obgleich die Gesetzesbegründung hierauf keinen Bezug nimmt. Ohne diesen entspre-

chenden Vorbehalt würde eine Sperrwirkung von Art. 9 OECD-MA eintreten, weil eine solche Sperrwirkung allenfalls im Anwendungsbereich spezieller Missbrauchsvermeidungsvorschriften ausbleibt (s. FG Hamb. v. 9.2.2017 – 5 K 9/15, EFG 2017, 763, nrkr., Az. BFH I R 19/17, zu § 8b Abs. 3 Sätze 4 ff. KStG), § 4j allerdings keine Missbrauchsvermeidungsvorschrift darstellt (s. Anm. 3).

Nachrangige Bedeutung des Diskriminierungsverbots (Art. 24 Abs. 4 OECD-MA): Grundsätzlich kommt es durch § 4j auch zu einer Verdrängung des DBA-Diskriminierungsverbots. Gemäß Art. 24 Abs. 4 OECD-MA sind ua. Lizenzgebühren, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, unter den gleichen Bedingungen zum Abzug zuzulassen wie Zahlungen im rein nationalen Fall. Da § 4j faktisch ausschließlich grenzüberschreitende Zahlungen betrifft (Anm. 6), überrascht es nicht, wenn laut Gesetzesbegründung die Abkommensüberschreibung gegen das DBA-Diskriminierungsverbot gerichtet ist (BRDrucks. 59/17, 8; BTDrucks. 18/11233, 13). Das DBA-Diskriminierungsverbot soll folglich der Anwendung des § 4j nicht entgegenstehen können (GEURTS/STACCIOLI, IStR 2017, 514 [515]; GROTHERR, Ubg 2017, 233 [245]; HOLLE/WEISS, FR 2017, 217 [219]; SCHNEIDER/JUNIOR, DStR 2017, 417 [424]; SCHNITGER, IStR 2017, 214 [221]). Wenn dem entgegengehalten wird, Art. 24 Abs. 4 OECD-MA erfasse nur offene Diskriminierungen (RUST in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 24 OECD-MA Rn. 145; STARINGER, JbFStR 2014/15, 568 [576]), weshalb kein Konflikt des § 4j mit Art. 24 Abs. 4 OECD-MA entstehe – das *Treaty Override* sei überflüssig (VAN LÜCK, IStR 2017, 388 [392]; DITZ/QUILITZSCH, DStR 2017, 1561 [1567]), verkennt diese Ansicht die Rspr. des BFH (BFH v. 8.9.2010 – I R 6/09, BStBl. II 2013, 186; bestätigt durch BFH v. 16.1.2014 – I R 30/12, BStBl. II 2014, 721), der zufolge auch versteckte Diskriminierungen erfasst werden (BENZ/BÖHMER, DB 2017, 206 [211]; im Erg. auch REIMER, Stellungnahme zu dem Entwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen, 2017, Rn. 23). Diese – zu § 8a KStG aF ergangene – Rspr. dürfte auf eine Lizenzabzugsbeschränkung übertragbar sein (GOSCH, JbFStR 2014/15, 577, Podiumsdiskussion zur österreichischen Regelung). Folglich würde § 4j sehr wohl das DBA-Diskriminierungsverbot materiell überschreiben (HEIL/PUPETER, BB 2017, 795 [800]; RITZER/STANGL/KARNATH, Der Konzern 2017, 68 [77]). Es kann daher im Erg. REIMER (Stellungnahme zu dem Entwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen, 2017, Rn. 23) darin zugestimmt werden, der *Treaty Override* habe „hohe praktische Relevanz“. Allerdings gilt Art. 24 Abs. 4 OECD-MA nur „sofern nicht Art. 9 Abs. 1 OECD-MA [...] anzuwenden ist“. Vorrangig sperrt also Art. 9 Abs. 1 OECD-MA die (diskriminierende oder nichtdiskriminierende) Gewinnberichtigung, sofern diese nicht auf einem Abweichen vom Fremdvergleich beruht, weshalb Art. 24 Abs. 4 OECD-MA vorrangig bei Zahlungen an nichtverbundene Unternehmen Bedeutung zukommt (RUST in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 24 OECD-MA Rn. 139 f.). Da § 4j nur verbundene Unternehmen betrifft, wird Art. 9 Abs. 1 OECD-MA stets vorrangig sein.

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Aufwendungen für Rechteüberlassung****I. Grundregel: Abzugsverbot von Aufwendungen für Rechteüberlassung (Abs. 1 Satz 1)****15 1. Arten der Rechteüberlassung iSd. Abs. 1 Satz 1**

Aufwendungen: In sachlicher Hinsicht erstreckt sich die Vorschrift auf „Aufwendungen“. Eine Begriffsdefinition von Aufwendungen, der auch die Begriffe „Betriebsausgabe“ und „Werbungskosten“ zugrunde liegen, enthält das EStG nicht. Dieser entstammt vielmehr dem Handelsrecht. Jedenfalls muss eine Vermögensminderung beim Stpfl. eintreten. Sowohl im Schrifttum als auch in der Rspr. finden sich darauf aufbauend widersprüchliche Definitionen: So soll einerseits der Begriff „Aufwendungen“ mit „Ausgaben“ gleichzusetzen sein (s. § 9 Anm. 65 mwN auch zur Rspr.), andererseits sei „Aufwendungen“ ein Oberbegriff für „Ausgaben“ und „Aufwand“ (s. § 4 Anm. 751 mwN ebenfalls zur Rspr.). Nur letztere Auffassung überzeugt: Kraft Geltung der GoB im StRecht wird „Aufwand“, darüber hinaus aber auch kraft strechtl. Vorschriften (zB § 4 Abs. 4, § 9 Abs. 1 Satz 1) „Ausgaben“ als Teil der Aufwendungen zu verstehen sein (HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8 Rn. 229). Gleichwohl sollte der verwendete Begriff extensiv verstanden werden, weshalb neben einmaligen oder wiederkehrenden Zahlungen auch „Schutzgelder“ und ähnliche Leistungen subsumierbar sein sollten (so HEIL/PUPETER, BB 2017, 795). Zu eng dürfte jedenfalls ein Abstellen auf einen Wertabfluss im Sinne von „gezahlt“ bzw. „tatsächlichen“ Ausgaben sein (DITZ/QUILITZSCH, DStR 2017, 1561 [1563]). Die Zahlung ist lediglich im Bereich nichtbilanzierender Stpfl. für das Vorliegen von „Aufwendungen“ relevant.

Grundsatz der Periodenabgrenzung: Darüber hinaus sollte der Begriff bilanzorientiert interpretiert werden. Dies bedeutet, die nämlichen Beträge müssen sich erfolgswirksam ausgewirkt haben, wodurch zwangsläufig auch der Grundsatz der periodengerechten Erfolgsermittlung (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB iVm. § 5 Abs. 1 EStG) durchschlägt. In Konsequenz dürften in der betreffenden Periode keine Aufwendungen iSd. Abs. 1 vorliegen, wenn es zur Bildung eines aktiven RAP (§ 250 HGB iVm. § 5 Abs. 5 EStG) kommt. Im Rahmen der Einnahmenüberschussermittlung sind dabei die Besonderheiten des § 11 Abs. 2 Satz 3 zu beachten. Nur wenn Vorauszahlungen für mehr als fünf Jahre im Voraus geleistet werden, ist eine periodengerechte Verteilung angezeigt. Insoweit eröffnen sich insbes. vor dem Hintergrund der zeitlichen Anwendung von § 4j (Anm. 8) Gestaltungsspielräume.

Rechteüberlassung iSd. Abs. 1 Satz 1: § 4j erfasst nur solche Aufwendungen, die mit der „Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten“ in Zusammenhang stehen. Die Formulierung entspricht wortgleich der in § 50a Abs. 1 Nr. 3 (BENZ/BÖHMER, DB 2017, 206 [207]; DITZ/QUILITZSCH, DStR 2017, 1561 [1562]; GEURTS/STACCIOLI, IStR 2017, 514 [516]; HEIL/PUPETER, BB 2017, 795 [796]; SCHNEIDER/JUNIOR, DStR 2017, 417 [420]; s. auch REIMER, Stellungnahme zu dem Entwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen, 2017, Rn. 11, mit dem Hinweis, dass jedoch in § 50g Abs. 3 Nr. 4 Buchst. b und § 21 Abs. 1 Satz 1

Nr. 3 unterschiedliche Regelungen enthalten sind). Dieser Gleichlauf ist intendiert (BRDrucks. 59/17, 7; BTDrucks. 18/11233, 12f.). Neben den einschlägigen Kommentierungen ist somit § 73a Abs. 2 und 3 EStDV zu beachten (DITZ/QUILITZSCH, DStR 2017, 1561 [1562]; GROTHERR, Ubg 2017, 233 [237]; BRDrucks. 59/17, 7). Dies gilt auch für etwaige Verwaltungsverlautbarungen. Anders als in § 50a ist der Normenadressat gleichwohl der Vergütungsschuldner, was insoweit auch Parallelen zu § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG ersichtlich macht. Die wörtliche Anbindung an § 50a Abs. 1 Nr. 3 führt aber zwangsläufig zum Import der aus § 50a sowie § 73a EStDV bekannten Rechtsunsicherheit, was die definitorische Abgrenzung anbelangt (so HOLLE/WEISS, FR 2017, 217 [221]). Gleichwohl besteht der entscheidende Vorteil darin, dass bei potentieller Lösung der bisherigen Auslegungsproblematik diese auf beide Normenkomplexe abfärbt und mithin ein Gleichlauf zwischen Lizenzzahlungen im Kontext des Quellensteuerabzugs und jenen im Rahmen der (partiellen) Abzugsbeschränkung hergestellt wird.

Die Aufzählung ist nicht abschließend, sondern beispielhaft – „insbesondere“ (DITZ/QUILITZSCH, DStR 2017, 1561 [1562]; RITZER/STANGL/KARNATH, Der Konzern 2017, 68 [72]; HEIL/PUPETER, BB 2017, 795 [796]). Unter die partielle Abzugsbeschränkung fallen nicht nur absolute Rechte, sondern auch schuldrechtl. Gewähungen (s. eingehend PINKERNELL, Stellungnahme zum Gesetzesentwurf, 2017, 16 f.; HEIL/PUPETER, BB 2017, 795 [796]).

Kausalzusammenhang („für“): Es werden nur Aufwendungen „für“ die Überlassung der Rechte erfasst. Andere, ggf. damit zusammenhängende Aufwendungen betrifft § 4j nicht (RITZER/STANGL/KARNATH, Der Konzern 2017, 68 [72]). So werden zB Schadensersatzzahlungen im Zusammenhang mit Rechtsverletzungen nicht von § 4j erfasst (PINKERNELL, Stellungnahme zum Gesetzesentwurf, 2017, 18).

Mit der wörtlichen Verbindung „für“ ordnet der Gesetzgeber einen gewissen Kausalzusammenhang zwischen dem Entstehen von Aufwendungen und der Rechteüberlassung an. Mithin werden nur Aufwendungen für die zeitlich begrenzte Überlassung erfasst, nicht hingegen solche für die endgültige Übertragung (HEIL/PUPETER, BB 2017, 795 [796]; DITZ/QUILITZSCH, DStR 2017, 1561 [1562]; RITZER/STANGL/KARNATH, Der Konzern 2017, 68 [72]; PINKERNELL, Stellungnahme zum Gesetzesentwurf, 2017, 18). Dabei ist nach Rspr. des BFH spätestens dann von einer Übertragung auszugehen, wenn sich das betr. WG über die Vertragslaufzeit wirtschaftlich verbraucht (BFH v. 16.5.2001 – I R 64/99, BStBl. II 2003, 641). Mit anderen Worten: Sofern die zivilrechtl. befristete Rechteüberlassung die wirtschaftliche ND zeitlich übersteigt, ist von einer entgeltlichen Übertragung auszugehen, die beim Zahlungsschuldner einen Anschaffungsvorgang darstellt. Folglich stellen die kumulierten Lizenzzahlungen AK (§ 255 Abs. 1 HGB) dar, die über die wirtschaftliche ND entsprechend zu verteilen sind (§ 253 Abs. 1 und 3 HGB iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 1, § 7 Abs. 1 EStG). In diesem Fall ist die maßgebende Kausalität mit einer zeitlich befristeten Überlassung nicht gegeben, weshalb AfA-Beträge für ein aktiviertes WG nicht dem (Teil-)Abzugsverbot unterliegen (im Erg. auch PINKERNELL, Stellungnahme zum Gesetzesentwurf, 2017, 18; HEIL/PUPETER, BB 2017, 795 [796]; DITZ/QUILITZSCH, DStR 2017, 1561 [1562]). Ob das betreffende Rechtsgeschäft als Mietverhältnis oder hingegen als kaufähnlicher Vorgang zu qualifizieren ist (zu Gestaltungsansätzen vgl. PINKERNELL, Stellungnahme zum Gesetzesentwurf, 2017, 18 f.; FRASE, KÖSDI 2017, 20341 [20342 f.]), ist für Zwecke des § 4j mithin von zentraler Bedeutung.

16 **2. Ungeachtet eines bestehenden DBA**

Etwaige Schranken- oder Sperrwirkungen aus DBA können die Rechtsfolgen des § 4j nicht behindern, weil die Vorschrift „ungeachtet“ der DBA gilt und daher einen *Treaty Override* normiert (vgl. Anm. 14).

17 **3. Abzug nach Maßgabe des Abs. 3**

Als Rechtsfolge sieht die Vorschrift ein (partielles) Abzugsverbot in Abhängigkeit von der Ertragsteuerbelastung der Lizenzcinnahmen vor (Anm. 65 f.).

18 **4. Einnahmen des Gläubigers**

Einnahmen: „Einnahmen“ sind gem. § 8 Abs. 1 alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Stpfl. im Rahmen einer Überschusseinkunftsart zufließen. Wenngleich diese Definition nicht für den Bereich der Gewinneinkunftsarten gilt, ist der Begriff der „Betriebseinnahme“ weitgehend deckungsgleich zu verstehen (vgl. § 8 Anm. 8). Folglich kommt es nicht darauf an, ob die betreffenden Lizenzcinnahmen beim Gläubiger als betriebliche oder private Einkunftsart erfasst werden. Dies erscheint auch unproblematisch, da die Vorschrift faktisch nur grenzüberschreitende Zahlungen erfasst und sich die Anforderungen der „Einnahmen“ mithin auf ausl. Gläubiger erstrecken. Ob das Ausland eine dem deutschen Recht entsprechende Unterscheidung zwischen betrieblichen und privaten Einnahmen vornimmt, sollte für die Regelungsanwendung unbeachtlich sein. Es geht hier folglich um Güter in Geld oder Geldeswert, die dem Stpfl. zufließen/zugehen. Eine „Einnahme“ muss eine objektive Bereicherung des Empfängers zur Folge haben (BFH v. 22.7.1988 – III R 175/85, BStBl. II 1988, 995). Anders als noch im RefE ist gerade nicht auf die Einkünfte als Nettogröße des Gläubigers abzustellen (SCHNITGER, IStR 2017, 214 [223]). Dieser Umstand ist für die Prüfung einer Niedrigbesteuerung relevant (Anm. 45 ff.).

Korrespondenz: Weiterhin sind die Einnahmen des Gläubigers zu betrachten, die den Aufwendungen des Schuldners iSd. Abs. 1 Satz 1 gegenüberstehen, weshalb die Regelung auch als Korrespondenzprinzip zu begreifen ist (MAX/THIEDE, StB 2017, 175 [178]; JOCHIMSEN/ZINOWSKY/SCHRAUD, IStR 2017, 593 [594]; WEISS, EStB 2017, 195 [197]; GEURTS/STACCIOLI, IStR 2017, 514 [516]). Sofern jedoch die nämlichen Einnahmen systematisch und denklologisch mit den Aufwendungen iSd. Abs. 1 Satz 1 korrespondieren (s. auch BENZ/BÖHMER, DB 2017, 206, 207: „der Aufwand des Einen muss Einnahmen des Anderen begründen“), sollte hieraus zu folgern sein, dass sich die Vorschrift allein auf solche Immaterialgüter beschränkt, deren Überlassung Aufwendungen im Sinne des Abs. 1 Satz 1 produzieren können.

Begriff des Gläubigers: Der Begriff „Gläubiger“ bestimmt sich – ebenso wie der Begriff „Schuldner“ – nach deutschem StRecht, nicht aber nach (inl. oder ausl.) Zivilrecht (HEIL/PUPETER, BB 2017, 795 [796]; offen LOOSE, RIW 2017, 655 [658]). Zwar kann zivilrechtl. Gläubiger auch eine transparent besteuerte PersGes sein, sodass sich unterschiedliche Beurteilungen des „Gläubigers“ nach Zivilrecht und StRecht ergeben können (HEIL/PUPETER, BB 2017, 795 [796] mit dem Hinweis, dass dies auch für Treuhandverhältnisse gilt). Ferner soll sich das Gesetz auch an anderer Stelle zivilrechtl. Begriffe bedienen (PINKERNELL,

Stellungnahme zum Gesetzesentwurf, 2017, 15, zum Begriff „Schuldner“) und wird im Schrifttum mitunter auch im Rahmen des § 4j auf den zivilrechtl. Gläubiger abgestellt (so wohl GROTHERR, Ubg 2017, 233 [237], der bei transparenten PersGes. davon ausgeht, dass die Lizenzeinnahmen nicht beim unmittelbaren Gläubiger besteuert werden). Doch selbst wenn ein strechtl. Tatbestandsmerkmal dem Zivilrecht entlehnt wird, ist durch – teleologische (vgl. KOENIG in KOENIG, AO, 3. Aufl. 2014, § 4 Rn. 110) – Auslegung zu ermitteln, ob das StRecht den Wertungen des Zivilrechts folgt oder einen eigenständigen Tatbestand bildet (BVerfG v. 27.12.1991 – 2 BvR 72/90, BStBl. II 1992, 212). Letzteres ist hier zu bejahen. Ersichtlich wird dies insbes. bezüglich des Begriffs „Schuldner“: § 4j knüpft an im Grundsatz abziehbare Aufwendungen an und begründet für diese ein Abzugsverbot. Eine solche Rechtsfolge kann nur bei der Person eintreten, die als strechtl. Schuldner zu begreifen ist, weil ihr die Aufwendungen strechtl. zugerechnet werden. Beim Abstellen auf den (zivilrechtl.) Vergütungsschuldner, drohte diese Rechtsfolge teilweise leerzulaufen, wenn die strechtl. Zurechnung der Aufwendungen von der zivilrechtl. abweicht. Mithin setzt die Vorschrift eine Personenidentität zwischen Schuldner und demjenigen, der den stl. Aufwand trägt, voraus. Nichts anderes kann uE für den „Gläubiger“ gelten, was durch § 4j Abs. 2 Satz 3 bestätigt zu werden scheint, weil demnach der Fall einer Zurechnung der Einnahmen bei einer anderen Person als dem Gläubiger behandelt wird und solcherart Zurechnungskonflikte regelmäßig aus dem StRecht der Staaten herrühren (Anm. 55). Hierfür spricht weiterhin die in Satz 3 maßgebliche – dort allerdings explizit normierte – strechtl. Zurechnung in BS-Fällen (HEIL/PUPETER, BB 2017, 795 [796]), andererseits aber auch der Gleichlauf von „Gläubiger“ und Stpfl. in der – § 4j in gewisser Weise als Vorbild dienenden – Regelung des § 50a (s. dazu JELINEK in B/B, § 50a Rn. 41, 43 [8/2014]). Dem widerspricht es auch nicht, wenn an anderer Stelle im Gesetz (§ 50g) der Begriff des „Nutzungsberechtigten“ eingeführt wird, weil dies auf internationale Rechtssetzungsakte zurückgeht.

5. Präferenzielle Niedrigbesteuerung des Gläubigers

19

Präferenzregime: Gemäß Abs. 1 Satz 1 müssen die „Einnahmen des Gläubigers einer von der Regelbesteuerung abweichenden, niedrigen Besteuerung nach Absatz 2 unterliegen (Präferenzregelung)“. Während die Niedrigbesteuerung als quantitatives Merkmal in Abs. 2 definiert ist (Anm. 45 ff.), fehlt eine weitergehende Konkretisierung auf die Frage, wann das qualitative Merkmal – Abweichung von der Regelbesteuerung – gegeben ist. Aus dem Klammerzusatz („Präferenzregelung“) wird zumindest deutlich, dass ein schädliches Präferenzregime sowohl eine von der Regelbesteuerung abweichende Behandlung erfordert als auch, dass diese zu einer Niedrigbesteuerung iSd. Abs. 2 führen muss. Folglich speist sich ein Präferenzregime iSd. § 4j aus einem niedrigen Besteuerungsniveau und einer vorzugsmäßigen Besteuerung, die zugunsten des Stpfl. von der Regelbesteuerung abweicht (sog. Vorzugsbesteuerung). Dementsprechend ist der Begriff „Präferenzregime“ nicht synonym zur „Abweichung von der Regelbesteuerung“. Es bedarf – zusätzlich – der Niedrigbesteuerung. Beide Voraussetzungen müssen mithin kumulativ erfüllt sein, damit das maßgebende Präferenzregime anzunehmen ist (RITZER/STANGL/KARNATH, Der Konzern 2017, 68 [73]; SCHNEIDER/JUNIOR, DStR 2017, 417 [420]; DITZ/QUILITZSCH, DStR 2017, 1561 [1563]). Ein entsprechender Kausalzusammenhang ist jedoch nicht ersichtlich, wenngleich er für eine zielgenauere Regelungskonzeption durchaus überzeugend wäre

(RITZER/STANGL/KARNATH, *Der Konzern* 2017, 68 [73]); vielmehr sind beide Voraussetzungen – Vorzugsbesteuerung und Niedrigbesteuerung – isoliert voneinander zu überprüfen. Außerdem sollte die Prüfung für jedes „Lizenzpaket“ einzeln stattfinden (SCHNEIDER/JUNIOR, *DStR* 2017, 417 [419]).

Vorzugsbesteuerung als Privilegierungsrahmen: Das qualitative Merkmal (Abweichung von der Regelbesteuerung) stellt einen unbestimmten Rechtsbegriff dar, der vom Gesetzgeber nicht weiter definiert wurde. Es muss sich um eine Vorzugsbesteuerung handeln, also eine Abweichung von der Regelbesteuerung zugunsten des Stpfl. Eine Vorzugsbehandlung sollte uE darin bestehen, dass nur bestimmte Einnahmen im Ausland stl. privilegiert werden (glA RITZER/STANGL/KARNATH, *Der Konzern* 2017, 68 [71]; dahingehend wohl auch LOOSE, *RIW* 2017, 655 [656]; offen hingegen SCHNEIDER/JUNIOR, *DStR* 2017, 417 [420]). Dies meint, es bedarf einer sachlich begrenzten Begünstigung der korrespondierenden Einnahmen aus der Rechteüberlassung des Gläubigers. Die Besteuerung der Einnahmen beim Vergütungsgläubiger und das (partielle) Abzugsverbot für Aufwendungen aus der Rechteüberlassung sind denklologisch und systematisch miteinander verknüpft (dahingehend auch DITZ/QUILITZSCH, *DStR* 2017, 1561 [1563]). Da es sich um die mit den Aufwendungen iSd. Abs. 1 Satz 1 korrespondierenden Einnahmen handelt, lässt selbst der Regelungswortlaut die Begrenzung auf bestimmte Einkunftsquellen erkennen (BENZ/BÖHMER, *DB* 2017, 206 [207]); mithin die Anforderung der Niedrigbesteuerung speziell für Einnahmen aus der Rechteüberlassung (ADRIAN/TIGGES, *StuB* 2017, 228 [231]; DITZ/QUILITZSCH, *DStR* 2017, 1561 [1563]; GROTHERR, *Ubg* 2017, 233 [237]). Dieser Befund spricht dafür, eine Vorzugsbesteuerung nur dann anzunehmen, wenn sich die stl. Begünstigung nicht auf sämtliche Einkünfte des Vergütungsgläubigers erstreckt. Sofern eine Privilegierung nicht nur bestimmte, ausgewählte Einkunftsarten bzw. -quellen einschließt, wobei eine Abwägung im Einzelfall erfolgen muss, sollte uE keine von der Regelbesteuerung abweichende Behandlung der Lizenzeinnahmen vorliegen (DITZ/QUILITZSCH, *DStR* 2017, 1561 [1563]; GROTHERR, *Ubg* 2017, 233 [234 und 237]; krit. zum insoweit offenen Wortlaut MAX/THIEDE, *StB* 2017, 175 [178 f.]; SCHNEIDER/JUNIOR, *DStR* 2017, 417 [420]). Gestärkt wird diese Auffassung durch die Gesetzesbegründung, wonach das Regelungsziel in der Bekämpfung sog. IP-, Lizenz- oder Patent-Boxen begründet liegt und nur solche – dem *Nexus-Approach* folgende – Regime gewahrt bleiben (BRDrucks. 59/17, 8; BTDrucks. 18/11233, 12; glA MAX/THIEDE, *StB* 2017, 175 [178 f.]; ADRIAN/TIGGES, *StuB* 2017, 228 [231]; HOLLE/WEISS, *FR* 2017, 217 [221]; SCHNEIDER/JUNIOR, *DStR* 2017, 417 [420]). Mithin kann ein allg. gehaltenes, niedriges Besteuerungsniveau (BRDrucks. 59/17, 8; dem folgend GEURTS/STACCIOLI, *IStR* 2017, 514 [517]; HEIL/PUPETER, *BB* 2017, 795 [796]; DITZ/QUILITZSCH, *DStR* 2017, 1561 [1563]; HOLLE/WEISS, *FR* 2017, 217 [221]; LÜDICKE, *DB* 2017, 1482) oder die regionale Steuerförderung (RITZER/STANGL/KARNATH, *Der Konzern* 2017, 68 [71]) keine Vorzugsbehandlung im Sinne der Vorschrift begründen.

Die insofern schon im frühen Schrifttum geforderte Konkretisierung des Privilegierungsrahmens ist in der endgültigen Gesetzesfassung gleichwohl ausgeblieben (HOLLE/WEISS, *FR* 2017, 217 [221]: „gesonderte steuerliche Regelung für die Rechteüberlassung“). Soweit vertreten wird, eine sachliche Privilegierung liege nur vor, sofern diese dem Stpfl. optional zugestanden wird (dafür RITZER/STANGL/KARNATH, *Der Konzern* 2017, 68 [71]), kann dies vor dem Hintergrund des Telos der Vorschrift, nicht das Verhalten des Stpfl., sondern die ausländ. Regelung zu sanktionieren (s. Anm. 3), nicht überzeugen.

Niedrigbesteuerung: Neben einer präferenziellen Behandlung bedarf es einer niedrigen Besteuerung der Einnahmen. Dieses Tatbestandsmerkmal wird konkret in Abs. 2 definiert (s. Anm. 45 ff.).

Verhältnis von Vorzugs- und Niedrigbesteuerung: Ausweislich des Wortlauts des Abs. 2 Satz 1 ist eine von der Regelbesteuerung abweichende Besteuerung erforderlich, die zu einer Belastung durch Ertragsteuern von weniger als 25 % „führt“. Dies ist zunächst dahingehend zu verstehen, dass sich die Vorzugsbesteuerung auf die Höhe der (Gesamt-)StBelastung auswirken muss, was zB nicht der Fall ist, wenn die im Ausland erzielten Lizenzeinnahmen im Rahmen einer kapitalexportneutralen Besteuerung stl. (durch Hochschleusen auf das inländ. Niveau) nicht mehr von der Vorzugsregel im Ausland profitieren. Gleichwohl wird im Schrifttum vertreten, die Vorzugsbesteuerung müsse für die Niedrigbesteuerung „ursächlich“ sein (SCHNITGER, IStR 2017, 214 [224]; GROTHERR, Ubg 2017, 233 [243]; ähnlich RITZER/STANGL/KARNATH, Der Konzern 2017, 68 [72 f.]: „kausal verknüpft“; GEURTS/STACCIOLI, IStR 2017, 514 [517]; HEIL/PUPETER, BB 2017, 795 [796]: jeweils „aufgrund“). Dieser Auffassung folgend wäre § 4j dann nicht anwendbar, wenn bereits die Regelbesteuerung „niedrig“ ist (SCHNITGER, IStR 2017, 214 [224]; dagegen HÖRETH/STELZER, DStZ 2017, 270 [272]). Tatsächlich gibt der Wortlaut des § 4j für ein solches Verständnis nichts her. Durch die Formulierung wird lediglich ausgesagt, im Rahmen einer Vorzugsbesteuerung müsse sich eine Niedrigbesteuerung ergeben. Die Niedrigbesteuerung muss folglich „auf Basis“ der Vorzugsbesteuerung erreicht werden (SCHÖNHAUS, GRUR-Prax 2017, 93 [94]), ohne dass eine Kausalität erforderlich ist. Der Wortlaut ist insoweit nicht mit dem anderer Vorschriften (§ 1 Abs. 1 Satz 1 AStG: „dadurch“; § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG: „so [...] dass“; § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG: „nur deshalb“), die eine solche Kausalität voraussetzen, vergleichbar.

Privilegierungsform: In welcher Form die präferenzielle Behandlung letztlich erfolgt, ist nicht reglementiert. Mithin bleibt es unbeachtlich, ob sich die stl. Privilegierung in einem Bemessungsgrundlageneffekt (zB fiktiver BA) oder aber durch einen besonderen StSatz bzw. eine partielle StBefreiung ausdrückt (BTDrucks. 59/17, 11; zu den verschiedenen Anreizsystemen zB PROSS/RADMANESH, IStR 2015, 579 [580 ff.]). Insoweit gibt auch Abs. 2 Satz 2 Aufschluss über die relevanten Formen (Anm. 50). Direkte Subventionen – zB in Form von Forschungsprämien – sind wiederum nicht erfasst (HÖRETH/STELZER, DStZ 2017, 270 [272]; SCHNEIDER/JUNIOR, DStR 2017, 417 [419]).

Privilegierungsregelung: Ergibt sich eine präferentielle Besteuerung aus dem Abweichen von der „Regelbesteuerung“, so bleibt gleichwohl noch zu klären, welche Anforderungen an den Begriff der Regelung zu stellen sind. Unstreitig hiervon erfasst sind Rechtsnormen iSd. § 4 AO. Darüber hinaus könnte der Begriff „Regelung“ auch einzelfallbezogene Verwaltungsakte umfassen (PINKERNELL, Stellungnahme zum Gesetzesentwurf, 2017, 21). Bedeutung hätte Letzteres insbes. im Bereich sog. *Tax Rulings* im Ausland.

Nur grenzüberschreitende Zahlungen: Folgt man der oben aufgeführten Ansicht einer maßgebenden sachlichen Privilegierung von Lizenzeinnahmen, folgt aus dem Tatbestandskriterium des Präferenzregimes zwangsläufig, dass die Vorschrift faktisch nur auf grenzüberschreitende Lizenzzahlungen Anwendung finden kann (glA BENZ/BÖHMER, DB 2017, 206 [207]; HÖRETH/STELZER, DStZ 2017, 270 [272]; DITZ/QUILITZSCH, DStR 2017, 1561 [1567]). Dies liegt darin begründet, dass in Deutschland – wenn auch vielfach gefordert (zB SPENGLER, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (F&E) in Deutschland, 2009; SCHLIE/SPENGLER/MALKE, IStR 2015, 570 [572]) – bisher keine Vorschriften

zur Förderung von F&E-Tätigkeiten implementiert worden sind (mit Kritik zur Einf. des Gegenpols eines (Teil-)Abzugsverbots PINKERNELL/RÖDDER, IStR 2013, 619 [622]; DITZ/PINKERNELL/QUILITZSCH, IStR 2014, 45 [47]; HUMMEL/KNEBEL/BORN, IStR 2014, 832 [839]). Als Konsequenz existiert hierzulande keine maßgebende Vorzugsbesteuerung für Lizenzannahmen aus der Rechteüberlassung, was – wie ausgeführt – für die Annahme einer Präferenzregelung unabdingbar ist.

Keine Konsequenzen für sog. Gewerbesteueroasen: Sog. „Gewerbesteuer-oasen“ sind keine Präferenzregelung i.S.v. § 4j. Zwar wurde, weil der Gesetzeswortlaut keine unmittelbare Abgrenzung zwischen „Regelbesteuerung“ und „Präferenzregelung“ vornimmt (SCHNEIDER/JUNIOR, DStR 2017, 417 [420]), mitunter zu den Gesetzesentwürfen vertreten, das Abzugsverbot sei nicht nur auf Lizenzboxen beschränkt (HEIL/PUPETER, BB 2017, 795 [796]), stattdessen wurde auch die Erfassung von Sondertarifen für bestimmte Branchen oder Regionen für möglich gehalten (RITZER/STANGL/KARNATH, Der Konzern 2017, 68 [72]). Auch niedrige GewStHebesätze sollten demnach erfasst werden können (REIMER, Stellungnahme zu dem Entwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen, 2017, Rn. 21). Trotz des offenen Wortlauts ergibt sich schon aus systematischen Gründen nicht die Möglichkeit, die Nutzung sog. Gewerbesteueroasen für die Konzentration immaterieller WG als Abweichung von der Regelbesteuerung zu begreifen (glA SCHNITGER, IStR 2017, 214 [223]; im Erg. auch MAX/THIEDE, StB 2017, 175 [179]). Der gewstl. Hebesatz divergiert nur regional und findet auf sämtliche Erträge des Gläubigers Anwendung. Eine sachliche Differenzierung findet gerade nicht statt, weshalb einem schlichtweg niedrigen GewStHebesatz nicht die Eigenschaft einer Präferenzregelung iSd. Abs. 1 Satz 1 zugesprochen werden kann. Auch die jüngere Gesetzesinitiative für die Erarbeitung einer innerstaatlichen Lizenzschranke (BRDrucks. 635/16) stützt diese Sichtweise. Schließlich spricht auch das Telos des § 4j, ausländ. Präferenzregelungen zu sanktionieren, für dieses Ergebnis.

Beweislast: Auf den ersten Blick liegt es nahe, dem Stpfl. die Beweislast gegen die Vermutung einer präferenziellen Behandlung aufzubürden, da ebendieser den BA-Abzug begehrt (so HOLLE/WEISS, FR 2017, 217 [221], Fn. 39; BENZ/BÖHME, DB 2017, 206 [210]; ADRIAN/TIGGES, StuB 2017, 228 [230]; SCHNEIDER/JUNIOR, DStR 2017, 417 [420]; offen demgegenüber GEURTS/STACCIOLI, IStR 2017, 514 [521]; aA HEIL/PUPETER, BB 2017, 795 [799]; aufgrund der Ausnahme vom allgemeinen BA-Abzug wäre eine Beweislastumkehr angezeigt). Gleichwohl wurde die Anregung des BRat (BRDrucks. 59/1/17, 3) zur Ausweitung der Dokumentationspflichten nach § 90 Abs. 2, 3 AO nicht übernommen, was ebenfalls so gedeutet werden könnte, dass die FinVerw. entsprechend in die Pflicht genommen werden soll. Diese Vorstellung leuchtet zumindest vor dem Hintergrund ein, dass die Beurteilung des ausländ. StRechts als Präferenzregime keine Einzelfallentscheidung darstellen sollte, sondern vielmehr grundsätzlicher Natur ist (JOCHIMSEN/ZINOWSKY/SCHRAUD, IStR 2017, 593 [595]). Demzufolge wäre es auch aus praktischen Gründen wünschenswert und im Lichte der Rechtssicherheit zu begrüßen, wenn das BMF zumindest eine Liste von als schädlich empfundenen Präferenzregimen veröffentlichen würde (dahingehend ADRIAN/TIGGES, StuB 2017, 228 [231]). Ausweislich der Gesetzesmaterialien nimmt das FORUM ON HARMFUL TAX PRACTICES (FHTP) eine Analyse verschiedener Präferenzregime vor (BRDrucks. 59/17, 10; BTDrucks. 18/11233, 15), die als Grundlage für einen derartigen Katalog nützlich sein dürfte.

6. Qualitative Konditionierung

20

Das (Teil-)Abzugsverbot nach Abs. 3 soll gem. Abs. 1 Satz 1 eingreifen, „wenn die Einnahmen des Gläubigers“ einer Präferenzregelung unterliegen. Unterliegt der ausländ. Gläubiger aber teilweise auch der Regelbesteuerung, wäre die tatbestandliche Erfüllung des § 4j in Anlehnung an die BFH-Rspr. (BFH v. 19.12.2013 – I B 109/13, BFH/NV 2014, 623) zu § 50d Abs. 9 Satz 1 und die dortige Differenzierung zwischen „wenn“ und „soweit“ zu negieren. Allerdings bezieht sich Abs. 1 Satz 1 auf „Einnahmen“ und nicht auf „Einkünfte“, welche in § 2 Abs. 1 als Gesamtheit innerhalb einer Einkunftsart definiert werden sollen. Aus der qualitativ-konditionalen Anknüpfung sollten sich insoweit wenige Einschränkungen ergeben, weil das Abstellen auf „Einnahmen“ ohnehin eine quellenbezogene Betrachtung nahelegt.

7. Verhältnis zwischen Gläubiger und Schuldner

21

Abzugsverbot nur bei Nahestehen iSv. § 1 Abs. 2 AStG: Das (Teil-)Abzugsverbot wird schließlich an die Voraussetzung geknüpft, dass Gläubiger und Schuldner (zu den Begriffen Anm. 18) nahestehende Personen iSd. § 1 Abs. 2 AStG sind. Dies ist gem. § 1 Abs. 2 AStG erfüllt, wenn ein unmittelbares oder mittelbares Beteiligungsverhältnis von mindestens 25 % oder die Möglichkeit der unmittelbaren oder mittelbaren beherrschenden Einflussnahme zwischen beiden besteht (Nr. 1), eine Dritte Person an beiden eine entsprechende Beteiligung hält oder entsprechenden Einfluss ausüben kann (Nr. 2) oder aber Gläubiger oder Schuldner imstande sind, bei der Vereinbarung der Bedingungen einer Geschäftsbeziehung auf den jeweils anderen einen außerhalb dieser Geschäftsbeziehung begründeten Einfluss auszuüben oder einer der beiden ein eigenes Interesse an der Erzielung von der Einkünfte des anderen hat (Nr. 3). Lizenzzahlungen an fremde Dritte sind von § 4j folglich nicht erfasst (HÖRETH/STELZER, DStZ 2017, 270 [272]; GEURTS/STACCIOLI, IStR 2017, 514 [516]; GROTHERR, Ubg 2017, 233 [234]; ebenso BRDrucks. 59/17, 8; BTDrucks. 18/11233, 12). Als nahestehende Person kommt auch eine PersGes. in Betracht (s. dazu WASSERMEYER in FWB, § 1 AStG Rn. 508 [10/2017]; HOFACKER in HAASE, AStG/DBA, 2. Aufl. 2012, § 1 AStG Rn. 129; zu § 4j auch DITZ/QUILITZSCH, DStR 2017, 1561 [1563]; zweifelnd offenbar HEIL/PUPETER, BB 2017, 795 [796], mit dem Hinweis, dass § 1 Abs. 1 Satz 2 AStG nicht greife). Betriebsstätten können dagegen keine nahestehenden Personen sein (s. dazu Anm. 32).

Einstweilen frei.

22–24

II. Abzugsverbot für Aufwendungen mittelbarer Rechteüberlassung (Abs. 1 Satz 2)

1. Aufwendungen des Gläubigers oder einer anderen Person (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 1)

25

Ergänzungsfunktion von Abs. 1 Satz 2: Satz 2 betrifft den Fall, dass auch der Gläubiger oder eine andere dem Schuldner nahestehende Person Aufwendungen für Rechte hat, aus denen sich die Rechte nach Satz 1 ableiten. Voraussetzung ist – ebenso wie in Satz 1 – die präferentielle Besteuerung des weiteren Gläubigers

sowie dessen Verbundenheit mit dem Schuldner nach § 1 Abs. 2 AStG (RITZER/STANGL/KARNATH, *Der Konzern* 2017, 68 [76]). Satz 2 ergänzt somit Satz 1 und schließt dessen Rechtsfolgen grds. nicht aus. Etwas anderes gilt nur zur Vermeidung von Kaskadeneffekten, wenn § 4j bei mehreren Schuldners greifen würde (vgl. Anm. 28). Diese Erweiterung ist berechtigt, weil anderenfalls in sog. Zwischenschaltungs- oder Durchleitungsfällen § 4j leicht umgangen werden könnte und sich beim bloßen Weiterleiten die maßgebliche StBelastung auf die Lizenz-einnahmen auch weiterhin aus der Präferenzregelung ergibt (HEIL/PUPETER, *BB* 2017, 795 [799]), weil beim zwischengeschalteten StSubjekt Aufwand und Ertrag sich (weitgehend) nivellieren. Die Vorschrift des Satzes 2 beugt somit Umgehungsgestaltungen vor (BENZ/BÖHMER, *DB* 2017, 206 [209]; DITZ/QUILITZSCH, *DStR* 2017, 1561 [1564]; JOCHIMSEN/ZINOWSKY/SCHRAUD, *IStR* 2017, 593 [594]).

26 2. (Un-)mittelbare Ableitung der Rechte iSd. Abs. 1 Satz 1

Abgeleitete Rechte: Von Abs. 1 Satz 2 erfasst werden Rechte iSd. Satzes 1 (s. Anm. 15), aus denen sich wiederum weitergegebene Rechte unmittelbar oder mittelbar ableiten. Die Regelung soll insbes. sog. *Back-to-Back*-Lizenzierungen erfassen (SCHNITGER, *IStR* 2017, 214 [222]). Es ist daher nicht erforderlich, dass durch „Ableitung“ ein neues Recht entsteht. Vielmehr erfasst Satz 2 (auch) den Fall, in dem ein Recht schlicht weitergeleitet wird (PINKERNELL, *Stellungnahme zum Gesetzesentwurf*, 2017, 24). Unklar bleibt, was genau unter (mittelbar) abgeleiteten Rechten weitergehend zu verstehen ist. Hierfür soll ein „irgendwie gearteter rechtlicher Zusammenhang“ erforderlich sein, während eine bloße konzernrechtl. Beziehung nicht ausreichen soll (SCHNITGER, *IStR* 2017, 214 [222 f.]).

27 3. Weitere Einnahmen des weiteren Gläubigers

„Weiterer Gläubiger“ als nahestehende Person: Die Begriffe „Einnahmen“ und „Gläubiger“ entsprechen denen des Satzes 1 (vgl. Anm. 18). Abs. 1 Satz 2 spricht jedoch von „weiteren Einnahmen des weiteren Gläubigers“ und bringt damit zum Ausdruck, dass auf die hinter dem Gläubiger iSd. Abs. 1 Satz 1 stehende Person und deren Einnahmen aus der Lizenzvergabe abzustellen ist. Dementsprechend wird der Gläubiger iSd. Satzes 1 im Rahmen des Satzes 2 zum „weiteren Schuldner“, wengleich das Gesetz weiterhin von „Gläubiger“ spricht. Wichtig ist die Unterscheidung für die Feststellung des Nahestehens. Satz 2 fordert, dass der weitere Gläubiger eine dem Schuldner nach Satz 1 nahestehende Person ist. Damit ist es nicht erforderlich, dass sich Gläubiger iSd. Satzes 1 („weiterer Schuldner“) und weiterer Gläubiger nahestehen. Vielmehr ist lediglich ein Näheverhältnis zwischen dem Schuldner und dem weiteren Gläubiger vonnöten. Auch inländ. Gesellschaften können „weiterer Gläubiger“ sein (SCHNITGER, *IStR* 2017, 214 [222]; DITZ/QUILITZSCH, *DStR* 2017, 1561 [1564]), woraus zu vermeidende (s. Anm. 28) Kaskadeneffekte drohen.

Erfassung von sog. Lizenz-Ketten: Abs. 1 Satz 2 erfasst auch mehrgliedrige Ketten. Zwar spricht die Norm von Einnahmen „des“ weiteren Gläubigers. Ein Abstellen auf nur einfache Zwischenschaltungen ist jedoch abzulehnen. Andernfalls würde dadurch der Zweck des Satzes 2, Umgehungsgestaltungen durch Zwischenschaltungen zu vermeiden, konterkariert. Schließlich stellt Satz 2 auch auf „mittelbar“ abgeleitete Rechte ab, was ebenfalls für eine Anwendung der Regelung auch im Fall mehrfacher Unterlizenzierungen spricht (DITZ/QUILITZSCH,

DStR 2017, 1561 [1564]; GROTHERR, Ubg 2017, 233 [236]; RITZER/STANGL/KARNATH, Der Konzern 2017, 68 [76]; SCHNITGER, IStR 2017, 214 [222]).

Unterbrechungen der sog. Lizenz-Ketten: Die qualitativen Anforderungen an die zwischengeschalteten Gesellschaften ergeben sich unmittelbar aus dem Gesetz. Dort heißt es unmissverständlich, der (oder die) weitere(n) Gläubiger müssen eine dem Schuldner nahestehende Person sein. In mehrgliedrigen Lizenzierungen wird die „Kette“ damit unterbrochen, wenn ein zwischengeschaltetes Glied eine dem Schuldner nicht nahestehende Person ist (RITZER/STANGL/KARNATH, Der Konzern 2017, 68 [76]; PINKERNELL, Stellungnahme zum Gesetzesentwurf, 2017, 24; DITZ/QUILITZSCH, DStR 2017, 1561 [1564]). Daraus ergeben sich Gestaltungsmöglichkeiten, indem ein fremder Dritter eingeschaltet wird (PINKERNELL, Stellungnahme zum Gesetzesentwurf, 2017, 24). Nach einhelliger Auffassung im Schrifttum dient die Regelung in Abs. 1 Satz 2 der Vermeidung von Umgehungsgestaltungen (siehe nur BENZ/BÖHMER, DB 2017, 206 [209]; DITZ/QUILITZSCH, DStR 2017, 1561 [1564]; JOCHIMSEN/ZINOWSKY/SCHRAUD, IStR 2017, 593 [594]). Aus diesem Zweck ergibt sich die Notwendigkeit, § 4j sowohl bei Zwischenschaltung nicht „niedrig“ besteuert als auch bei Zwischenschaltung von „niedrig“ besteuerten, aber einer höheren StBelastung als der „weitere Gläubiger“ unterliegenden, Stpfl. anzuwenden. Denn durch Verrechnung von Ertrag und Aufwand beim Zwischengeschalteten kann eine StBelastung weitgehend vermieden werden, weshalb teleologisch nur das Verhältnis zum „weiteren“ – ultimativen – Gläubiger maßgeblich sein sollte. Allerdings trägt der Wortlaut dieses Verständnis uE nicht: Da Abs. 1 Satz 2 auf den „Gläubiger nach Satz 1“ abstellt, was zwingend ein einer Präferenzregelung unterliegender Gläubiger sein muss, reicht es nach dem Gesetzeswortlaut zur Umgehung des § 4j aus, wenn ein zwischengeschaltetes Glied nicht einer Präferenzregelung unterliegt. Die Wirkung des Abs. 1 Satz 2 beschränkt sich demnach auf Gestaltungen, bei denen ein zwar höher besteuert, aber immer noch einer Präferenzregelung (Abs. 2) unterliegender, „Gläubiger nach Satz 1“ zwischengeschaltet wird. Da Wortlaut und Telos hier für diametrale Auffassungen streiten, bleibt es der Rechtsprechung überlassen, Klarheit zu schaffen.

Abziehbarkeit nach Maßgabe des Abs. 3: Grundsätzlich ordnet Abs. 1 Satz 2 dieselbe Rechtsfolge wie Satz 1 an, nämlich die Abziehbarkeit nur nach Maßgabe des Abs. 3 und dies ebenfalls „ungeachtet“ eines DBA. Bei Durchleitungs- bzw. Zwischenschaltungsfällen kann sich jedoch ergeben, dass sowohl Gläubiger als auch weiterer Gläubiger oder ggf. mehrere weitere Gläubiger einer Präferenzregelung unterliegen. Für diesen Fall ist gem. Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 die „niedrigste Besteuerung“ maßgeblich (s. dazu Anm. 48).

4. Vorrangiges Abzugsverbot beim Gläubiger oder der nahestehenden Person 28

Ausnahme: Nach Abs. 1 Satz 2 Halbs. 1 gilt die Anwendung des (Teil-)Abzugsverbot bei Durchleitungs- bzw. Zwischenschaltungsfällen nicht, wenn die Abziehbarkeit aufgrund von § 4j bereits beim Gläubiger oder der anderen, dem Schuldner nahestehenden Person beschränkt ist. Hierdurch sollen Kaskadeneffekte vermieden werden (GEURTS/STACCIOLI, IStR 2017, 514 [519]; HOLLE/WEISS, FR 2017, 217 [223]; SCHNITGER, IStR 2017, 214 [222]). Aus der Regelungssystematik ergibt sich, dass der Abzug der Lizenzaufwendungen aus der an den – aus Sicht des Schuldners – letztmöglichen bzw. unmittelbaren Gläubiger

geleisteten Zahlung in der Kette zu verwehren ist (dies begrüßen HOLLE/WEISS, FR 2017, 217 [223]; systematisch überzeugend).

Beschränkung „nach dieser Vorschrift“: Ausländische Regelungen, die § 4j vergleichbar sind, fallen nicht unter die Ausnahme (HAGEMANN/KAHLENBERG, IStR 2017, 1005 [1005]). Als Problem kann sich Halbs. 2 erweisen, wenn er eine Abzugsbeschränkung „nach dieser Vorschrift“, also nach § 4j, voraussetzt. Zu vermeidende Kaskadeneffekte können nämlich auch dann entstehen, wenn die zwischengeschaltete Gesellschaft im Ausland einem Abzugsverbot unterliegt. So kann es sich zB bei einem österreichischen „Gläubiger“ verhalten, weil dort gleichfalls eine Abzugsbeschränkung für Lizenzaufwendungen kodifiziert ist (§ 12 öKStG). Die in einem solchen Fall möglicherweise resultierenden Kaskadeneffekte stehen einer Abzugsbeschränkung beim Schuldner nach § 4j nicht im Wege. Gleichzeitig kann die stl. Mehrbelastung auch nicht einer „Niedrigbesteuerung“ iSv. Abs. 2 entgegenwirken, weil dort jeweils nur die „Einnahmen“-Seite geprüft wird, auf der eine Abzugsbeschränkung jedoch nicht eingreift (Anm. 56). Lizenzabzugsbeschränkungen sollen zB auch in Italien, Spanien oder Portugal über schwarze Listen umgesetzt werden (STARINGER, JbFStR 2014/15, 568 [576]).

Nettobesteuerung im Rahmen von § 50a EStG: Eine Beschränkung „nach dieser Vorschrift“ kann ferner im Anwendungsbereich des § 50a gegeben sein. Nach § 50a Abs. 3 kann der StAbzug in EU/EWR-Fällen vom Nettobetrag vorgenommen werden. Bei Ermittlung dieses Nettobetrags sind allgemeine Abzugsbeschränkungen zu beachten (§ 50a Anm. 106 zu § 4 Abs. 5). Mit anderen Worten ist der Abzug in diesen Fällen beim beschränkt stpfl. Gläubiger „nach dieser Vorschrift“ beschränkt. § 4j kommt beim unbeschränkt stpfl. Schuldner nicht mehr zur Anwendung.

29 Einstweilen frei.

III. Betriebsstätte als Schuldner oder Gläubiger (Abs. 1 Satz 3)

30 1. Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte

Erweiterung auf Betriebsstätten: Nach Abs. 1 Satz 3 gelten als Gläubiger oder Schuldner auch BS (iSv. § 12 AO), die ertragstl. als Nutzungsberechtigter bzw. Nutzungsverpflichteter behandelt werden. Diese Regelung soll an die Zins-Lizenz-Richtlinie (Richtlinie 2003/49/EG) anknüpfen (DRTZ/QUILITZSCH, DStR 2017, 1561 [1563]), welche ebenfalls greift, wenn der Grenzübertritt nur durch Vorliegen einer (stl. unselbständigen) BS erfolgt. Da inländ. BS ausländ. Unternehmen ohnehin den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften unterliegen, ist die Regelung insoweit rein klarstellend (GEURTS/STACCIOLI, IStR 2017, 514 [517]). Die Erweiterung gilt nicht nur für Abs. 1 Satz 1, sondern auch für Durchleitungs- bzw. Zwischenschaltungsfälle (Abs. 1 Satz 2). Wenngleich der Wortlaut dies offenlässt (RITZER/STANGL/KARNATH, Der Konzern 2017, 68 [71]), spricht die systematische Stellung von Satz 3 für ein solches Verständnis. Obgleich auch PersGes. ihren Gesellschaftern (anteilige) BS vermitteln, ist Satz 3 nur auf originäre BS anwendbar. PersGes. unterliegen bereits Satz 1.

2. Betriebsstätte als Nutzungsberechtigter/-verpflichteter

31

Die BS muss ertragstl. als Nutzungsberechtigter bzw. Nutzungsverpflichteter anzusehen sein, um als Gläubiger bzw. Schuldner zu gelten. Mit anderen Worten bedarf es der stl. Zuordnung der Lizenzeinnahmen bzw. Lizenzaufwendungen bei der BS. Der Begriff des Nutzungsberechtigten ist einerseits noch nicht begrifflich ausgereift (STARINGER, JbFStR 2014/15, 568 [574]), andererseits dem Abkommensrecht entlehnt und dem deutschen StRecht im Ausgangspunkt fremd (GOSCH in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 50g Rn. 13). Der Begriff ist jedoch in § 50g Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Buchst. b definiert. Auf diese Vorgaben dürfte aus systematischen Gründen auch für Zwecke des § 4j zurückzugreifen sein (BENZ/BÖHMER, DB 2017, 206; JOCHIMSEN/ZINOWSKY/SCHRAUD, IStR 2017, 593 [594]). Demnach muss das Recht der BS tatsächlich zugehörig sein und die Zahlungen Einkünfte der BS darstellen. Der Begriff des Nutzungsverpflichteten ist in § 50g indes nicht definiert. Stattdessen soll eine BS als „Schuldner“ anzusehen sein, wenn die Zahlung bei der Ermittlung des Gewinns eine stl. abzugsfähige BA ist. Wenngleich der Wortlaut auch einen anderen Schluss zuließe, ist hiermit lediglich eine Zuordnung der Lizenzzahlung zur leistenden BS gemeint, nicht aber auch eine tatsächliche Abzugsfähigkeit (KOFLER in SCHAUMBURG/ENGLISCH, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rn. 15.13).

3. Beziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte

32

Keine Ausdehnung auf anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen (§ 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 AStG; § 16 BsGaV): Offen erscheint, ob von Abs. 1 Satz 3 auch die aus einer anzunehmenden Lizenzierung zwischen mehreren BS eines Stplf. gem. § 1 Abs. 5 AStG iVm. § 16 BsGaV entstehenden Aufwendungen vom (Teil-)Abzugsverbot erfasst werden (dafür HEIL/PUPETER, BB 2017, 795 [798]; wohl auch GROTHERR, Ubg 2017, 233 [235]). Dies wird im Schrifttum weitgehend verneint (BENZ/BÖHMER, DB 2017, 206 [207]; HÖRETH/STELZER, DStZ 2017, 270 [272]; GEURTS/STACCIOLI, IStR 2017, 514 [517]; MAX/THIEDE, StB 2017, 175 [177]; wohl auch SCHNEIDER/JUNIOR, DStR 2017, 417 [420]), weil es insoweit an nahestehenden Personen iSv. § 1 Abs. 2 AStG fehle (s. dazu auch HOFACKER in HAASE, AStG/DBA, 3. Aufl. 2017, § 1 AStG Anm. 129). Daran kann auch die ausdrückliche Erwähnung der BS in Abs. 1 Satz 3 nichts ändern (BENZ/BÖHMER, DB 2017, 206 [207]). Systematisch überzeugt dieses Erg., weil der sog. *Authorized OECD Approach* – anders als § 4j – nicht innerhalb der Gewinnermittlung verortet wurde, sondern in § 1 Abs. 5 AStG der „Einkünftekorrektur“ dient. Soweit diese „Einkünftekorrektur“ sich aus dem allg. Ertragsteuerrecht ergebende Abzugsmöglichkeiten erst einräumt, kann hier eine Erweiterung des Regelungsverständnisses im Rahmen der Gewinnermittlung nicht durchgreifen. Nichts anderes ergibt sich, wenn man mit der FinVerw. (BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182) Art. 7 Abs. 2 OECD-MA als Grundlage für den Abzug ansieht. Es liegen insoweit keine „Aufwendungen“ vor (s. allg. SCHNITGER, IStR 2012, 633 [634 f.]; zu § 4j auch DITZ/QUILITZSCH, DStR 2017, 1561 [1563]), denn die Einkünftekorrektur greift logisch erst nach der Gewinnermittlung (vgl. Anm. 9). Die Gegenauffassung, der zufolge gem. Abs. 1 Satz 3 als „Gläubiger“ oder „Schuldner“ fingierte BS auch als nahestehende Personen gelten können (HEIL/PUPETER, BB 2017, 795 [798 f.]), verkennt, dass eine solche Rechtsfolge selbst im Anwendungsbereich des § 1 AStG vermieden wird (so sind nach § 1 Abs. 5 Satz 1 AStG nur die Abs. 1, 3 und 4 (nicht

§ 4j Anm. 32–35 B. Abs. 1: Aufwendungen für Rechteüberlassung

aber Abs. 2) entsprechend anzuwenden). Zuzugeben ist jedoch, dass hierdurch das Teilabzugsverbot des § 4j umgangen werden kann (GROTHERR, Ubg 2017, 233 [235]).

33–34 Einstweilen frei.

35 IV. Exkulpation für Präferenzregime entsprechend des Nexus-Approach (Abs. 1 Satz 4)

Hintergrund: Ausgewiesenes Gesetzesziel ist die Eindämmung schädlicher Vorzugsregime, die als sog. Patent-, Lizenz- oder IP-Box-Systeme auf die stl. Begünstigung immaterieller WG abzielen (BRDrucks. 59/17, 4; BTDrucks. 18/11233, 9). Die gesetzgeberische Maßnahme soll daher im Kontext des BEPS-Aktionspunkts 5 gesehen werden, indem die Erg. der OECD nicht konterkariert, sondern ergänzend unterstützt werden sollen. Dies zumindest ist das Verständnis und die Vorstellung des Gesetzgebers (BRDrucks. 59/17, 4; BTDrucks. 18/11233, 9). Der unterstützende Charakter kommt dadurch zum Ausdruck, als zumindest solche Vorzugsregime akzeptiert und unangetastet bleiben, die dem auf OECD-Ebene erzielten Konsens entsprechen. Dieser drückt sich in einer stl. Begünstigung nach dem sog. *Modified Nexus Approach* aus. Da § 4j im Ausgangspunkt bei sämtlichen Präferenzregelungen im Ausland greift, denen eine Vorzugsbesteuerung immanent ist und diese zugleich zu einer niedrigen Besteuerung führen (im Erg. auch GEURTS/STACCIOLI, IStR 2017, 514 [518]; LOOSE, RIW 2017, 655 [659]), bedarf es Abs. 1 Satz 4 als Exkulpationsmöglichkeit.

Nexus-Approach: Die OECD hat sich aus drei verschiedenen Ansätzen für den sog. Nexus-Ansatz entschieden (s. PROSS/RADMANESH, IStR 2015, 579 [582 f.]). Der Nexus-Ansatz prüft, ob eine IP-Regelung die gewährten StVergünstigungen vom Umfang der F&E-Tätigkeiten abhängig macht bzw. soll sicherstellen, dass nur Stpfl., die solche Tätigkeiten tatsächlich durchführen, Vergünstigungen erhalten (OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively*, 2015, Rn. 28). Begünstigungswürdig ist demnach eine wesentliche Geschäftstätigkeit, wobei sich die Ermittlung eines Begünstigungsgrads ergibt (GROTHERR, Ubg 2017, 233 [234]; HOLLE/WEISS, FR 2017, 217 [220]). Nach dem Nexus-Ansatz können Regelungen einen begünstigten StSatz in Höhe des Anteils der qualifizierten Ausgaben an den Gesamtausgaben vorsehen (OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively*, 2015, Rn. 29). Der begünstigungsfähige Anteil bestimmt sich nach folgender Formel (OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively*, 2015, Rn. 30):

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

Qualifizierte Ausgaben müssen direkt mit dem betreffenden geistigen Eigentum (zum Begriff OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively*, 2015, Rn. 34 ff.) verbunden sein. Kein direkter Zusammenhang besteht zB bei Zinszahlungen, Baukosten oder AK (OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively*, 2015, Rn. 39). Im Übrigen legen die Staaten die Referenzgröße „qualifizierte Ausgaben“ fest (HÖRETH/STELZER, DStZ 2017, 270 [273]), wobei sicherzustellen ist, dass nur Ausgaben für F&E-Tätigkeiten erfasst werden (OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively*, 2015, Rn. 39). Die

Staaten können einen Aufschlag (sog. *Uplift*) von 30 % auf die qualifizierten Ausgaben zulassen, dessen Höhe jedoch auf die tatsächlich angefallenen nicht-qualifizierten Ausgaben begrenzt ist (OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively*, 2015, Rn. 40 f.). Die Gesamtausgaben entsprechen der Summe aller Ausgaben, die als qualifizierte Ausgaben eingestuft würden, wenn der Stpfl. sie selbst getätigt hätte. Mithin gehören zu den Gesamtausgaben neben qualifizierten Ausgaben noch AK und Ausgaben für Auftragsforschung durch nahestehende Dritte; Zinszahlungen und Baukosten gehören nicht dazu (OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively*, 2015, Rn. 42 f.). Schädlich vor dem Hintergrund des Nexus-Ansatzes sind somit die Auftragsforschung durch nahestehende Personen sowie der Einkauf von F&E. Auftragsforschung durch fremde Dritte ist somit unschädlich (PROSS/RADMANESH, *IStR* 2015, 579 [583]). Durch Ausschluss angeschafften *Intellectual Property* wird der *Asset Deal* gegenüber einem Share Deal diskriminiert (RITZER/STANGL/KARNATH, *Der Konzern* 2017, 68 [73]). Die Regelung greift nämlich nur bei Erwerb in Form des *Asset Deals* (VAN LÜCK/NIEMEYER, *IWB* 2017, 440 [442]).

Inhalt der Ausnahme: Nach Abs. 1 Satz 4 sind die Sätze 1 und 2 nicht anzuwenden, soweit sich die niedrige Besteuerung daraus ergibt, dass die Einnahmen des Gläubigers oder des weiteren Gläubigers einer Präferenzregelung unterliegen, die dem Nexus-Ansatz entspricht. Durch die Konjunktion „soweit“ kommt uE zunächst zum Ausdruck, dass eine Prüfung für jedes Immaterialgut einzeln vorzunehmen ist (ähnlich RITZER/STANGL/KARNATH, *Der Konzern* 2017, 68 [75]). Im Übrigen fällt auf, dass die Ausnahme sich nicht am Verhalten des Stpfl., sondern an der Ausgestaltung der ausländ. Regelung orientiert. Demnach reicht es nicht aus, wenn der ausländ. Lizenzgeber einer wesentlichen Geschäftstätigkeit nachgeht, solange sich die ausländ. Vorzugsbesteuerung nicht explizit am *Nexus-Approach* orientiert (MAX/THIEDE, *StB* 2017, 175 [179]; GEBERTH, *DB* 6/2017, M5; GEURTS/STACCIOLI, *IStR* 2017, 514 [518]; GROTHERR, *Ubg* 2017, 233 [238]; HOLLE/WEISS, *FR* 2017, 217 [220]; SCHNITGER, *IStR* 2017, 214 [224]). Wenngleich man hierin nicht sinnvolle Erg. erkennen mag (SCHNITGER, *IStR* 2017, 214 [224]), entspricht eine abstrakte Prüfung durchaus dem Regelungszweck, „unschädliche“ von „schädlichen“ Präferenzregelungen zu separieren (SCHNEIDER/JUNIOR, *DStR* 2017, 417 [422]).

Alles-oder-Nichts-Prinzip: Für die Frage der Regelungsausnahme kommt es allein darauf an, ob die betreffende ausländ. Regelung mit dem Nexus-Ansatz vereinbar ist oder nicht (sog. Alles-oder-nichts-Prinzip). Im Schrifttum wird teilweise hinterfragt, ob die Ausnahme des Abs. 1 Satz 4 es auch ermöglicht, in Bezug auf ein einzelnes Immaterialgut das Abzugsverbot auch insoweit nicht anzuwenden, als auch der Nexus-Ansatz eine Begünstigung vorgesehen hätte, obschon die ausländ. Regelung diesem nicht „entspricht“ (für eine solche Aufteilung HÖRETH/STELZER, *DStZ* 2017, 270 [272]; DITZ/QUILITZSCH, *DStR* 2017, 1561 [1565]). Hintergrund der Überlegungen ist die Möglichkeit, dass eine ausländ. Regelung sowohl nexus-konforme als auch nexus-nonkonforme Komponenten enthalten kann (RITZER/STANGL/KARNATH, *Der Konzern* 2017, 68 [75]). Vor dem Hintergrund des Regelungszwecks, schädlichen Steuerwettbewerb zu unterbinden, wäre ein solches Verständnis zu befürworten. Gleichwohl wird im Schrifttum vertreten, eine ausländ. Regelung könne nur entweder dem Nexus-Ansatz entsprechen oder eben nicht entsprechen (SCHEIDER/JUNIOR, *DStR* 2017, 417 [423]: „ganz oder gar nicht“; SCHNITGER, *IStR* 2017, 214 [224]). Letztere Auffassung wird durch den Wortlaut gestützt, der – einer zweistufigen Prüfung entsprechend – danach zu fragen scheint, ob eine ausländ. Regelung

dem Nexus-Ansatz entspricht und, falls dies bejaht wird, inwieweit sich eine Niedrigbesteuerung „daraus ergibt, dass“ die Lizenzinnahmen dieser Regelung unterliegen. Mit anderen Worten: Die Ausnahme wird gerade nicht davon abhängig gemacht, inwieweit die Regelung dem Nexus-Ansatz entspricht. Dass der Wortlaut des Satzes 4 indes wenig gelungen ist, wird aus der darin zum Ausdruck kommenden Kausalität („daraus ergibt, dass“) zwischen ausländ. Regelung und Niedrigbesteuerung ersichtlich, die Satz 1 gar nicht voraussetzt (s. Anm. 19). Gleichwohl ist uE ein abstraktes Abstellen auf die ausländ. Regelung maßgeblich (HEIL/PUPETER, BB 2017, 1497 [1948]). Ob eine ausländ. Regelung mit dem Nexus-Ansatz konform ist, dürfte demnach keine Einzelfallentscheidung, sondern vielmehr eine Grundsatzfrage sein (JOCHIMSEN/ZINOWSKY/SCHRAUD, IStR 2017, 593 [595]). Soweit der Nexus-Ansatz den Staaten Wahlrechte einräumt bzw. Ausgestaltungsspielräume belässt, bewegt sich eine ausländ. Regelung innerhalb des Nexus-Ansatzes, weshalb die Ausnahme des Satzes 4 greifen kann. Unbeachtlich ist vor dem Hintergrund dieser abstrakten Prüfung, dass sich das Nexus-Verhältnis von Jahr zu Jahr ändern kann (dazu SCHNITGER, IStR 2017, 214 [225]; GROTHERR, Ubg 2017, 233 [239]).

Keine Begünstigung marketingbezogener Instrumente: Marketingbezogene Instrumente – insbes. Marken – sind nach dem *Nexus-Approach* generell nicht begünstigungsfähig (OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively*, 2015, Rn. 38), weshalb eine Exkulpation insoweit ausgeschlossen ist (DITZ/QUILITZSCH, DStR 2017, 1561 [1565]; GROTHERR, Ubg 2017, 233 [240 f.]; zum RegE SCHNEIDER/JUNIOR, DStR 2017, 417 [420]; RITZER/STANGL/KARNATH, *Der Konzern* 2017, 68 [70]). Dies basiert vordergründig auf der Annahme, dass Marken nicht zentral, sondern vielmehr erst durch die Tätigkeit verschiedener Einheiten entstehen (HEIDECHE/HOLST, IWB 2017, 128 [135] lehnen dies mit dem Argument ab, Marken würden zentral geplant und gesteuert), was eine eindeutige Zuordnung qualifizierter Ausgaben unmöglich macht. Zusätzlich lässt sich gegen die Begünstigung von Marken aber auch der fehlende F&E-Bezug anführen (so PINKERNELL, Stellungnahme zum Gesetzesentwurf, 2017, 3). Schließlich sind Marketingtätigkeiten nur sehr schwer von anderen Aktivitäten des Unternehmens abzugrenzen (so PROSS/RADMANESH, IStR 2015, 579 [583]).

Gegenwärtige Rahmenbedingungen: Aufgrund der abstrakten Prüfung in Satz 4 dürfte auf kurze Sicht die Exkulpationsnorm nicht zu Entlastungen führen (GROTHERR, Ubg 2017, 233 [240]), weil die bisher 16 überprüften Besteuerungsregime als nicht (vollständig) mit dem Nexus-Ansatz kompatibel befunden wurden (s. RITZER/STANGL/KARNATH, *Der Konzern* 2017, 68 [70]). Insbesondere die typischen IP-Holdingstandorte (Malta, Schweiz, Zypern), die auch zugekauftes Immaterialvermögen begünstigen, sehen dahingehend eine Abweichung vom Nexus-Ansatz vor (dazu HEIDECHE/HOLST, IWB 2017, 128 [131]). Zulässig soll mittlerweile die irische Regelung sein (s. BENZ/BÖHMER, DB 2017, 206 [208]). Folglich besteht nahezu flächendeckend ein erheblicher Anpassungsbedarf, um einen Einklang mit dem Nexus-Ansatz herzustellen (GROTHERR, Ubg 2017, 233 [234]).

36–39 Einstweilen frei.

V. Abstandnahme vom Abzugsverbot aufgrund der Hinzurechnungsbesteuerung (Abs. 1 Satz 5)

40

Erfassung der Einnahmen im Hinzurechnungsbetrag: Nach Abs. 1 Satz 5 ist die Regelung subsidiär zu den Vorschriften der Hinzurechnungsbesteuerung (Anm. 9), um Doppelbelastungen zu vermeiden (BRDrucks. 59/17, 10 f.; BTDrucks. 18/11233, 15). Diese wird insb. im Rahmen der sog. *upstream*-Lizenzvergabe bei einer existenten Inländerbeherrschung iSd. § 7 Abs. 1 AStG deutlich: Sofern der ausländ. Gläubiger – oder der weitere Gläubiger iSd. Abs. 1 Satz 2 – keine eigene F&E-Tätigkeit ausführt, wäre die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung einschlägig und das (Teil-)Abzugsverbot würde insoweit nicht durchgreifen. Umgekehrt käme bei eigener F&E-Tätigkeit die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung zwar nicht zur Anwendung, wenn kein Steuerinländer i.S. des § 7 AStG als nahestehende Person (§ 1 Abs. 2 AStG) involviert war. Gleichwohl wäre ein (Teil-)Abzugsverbot wegen Abs. 1 Satz 4 (nur) ausgeschlossen, sofern das dortige Steuerregime auch dem *Nexus-Approach* folgt (Anm. 35). Die Ausnahmeregelung ähnelt daher den Anforderungen des Abs. 1 Satz 4 (so auch GEURTS/STACCIOLI, IStR 2017, 514 [521]).

Partielle Parallelanwendung: Der Hinzurechnungsbetrag wird auf Nettobasis ermittelt (§ 10 Abs. 4 AStG), sodass Lizenzeinnahmen mit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Aufwendungen verrechnet werden können. Das (Teil-)Abzugsverbot erstreckt sich nach dem Willen des Gesetzgebers demgegenüber ausschließlich auf Lizenzeinnahmen (BRDrucks. 59/17, 11); betrieblich veranlasste Aufwendungen bleiben demnach unberücksichtigt (ADRIAN/TIGGES, StuB 2017, 228 [232]; RITZER/STANGL/KARNATH, Der Konzern 2017, 68 [77]). Folge dessen ist die wirtschaftliche Doppelbelastung in Höhe der beim (Teil-)Abzugsverbot nicht berücksichtigungsfähigen Aufwendungen. Darüber hinaus ist greift die Hinzurechnungsbesteuerung erst nachgelagert; der Hinzurechnungsbetrag gilt erst mit Ablauf des maßgebenden Wj. als zugeflossen gilt (§ 10 Abs. 2 Satz 1 AStG; HOLLE/WEISS, FR 2017, 217 [222]; PINKERNELL, Stellungnahme zum Gesetzesentwurf, 2017, 27). Mithin ist im VZ der Zahlung zunächst § 4j präventiv anzuwenden. Anschließend kommt es darauf an, ob in nachfolgenden VZ die korrespondierenden Einnahmen im Hinzurechnungsbetrag erfasst sind. Kann dieser Nachweis beigebracht werden, ist das (Teil-)Abzugsverbot rückwirkend zu korrigieren (§ 175 Abs. 1 Nr. 2 AO, HAGEMANN/KAHLENBERG, ISR 2017, 413 [418]; Anm. 56).

Ausnahmen: Sind die korrespondierenden Lizenzeinnahmen im Hinzurechnungsbetrag gem. § 10 Abs. 1 Satz 1 AStG enthalten, schlägt das (Teil-)Abzugsverbot insoweit nicht durch. Hiervon sollte auch auszugehen sein, wenn durch Verlustverrechnung auf Ebene der Zwischengesellschaft der Ansatz eines Hinzurechnungsbetrags unterbleibt (a.A. SCHNITGER, IStR 2017, 214 [222]). Dies gilt auch für den Fall der Verlustverrechnung im Rahmen der übertragenden Zurechnung gemäß § 14 AStG (dazu auch SCHNITGER, IStR 2017, 214 [222]). Hierfür lassen sich zwei denkbare Argumentationen bemühen: Aufgrund der Verlustverrechnung würde einerseits ein vorheriger negativer Hinzurechnungsbetrag nämlich aufgezehrt bzw. verringert. Dies hat in den Folgeperioden zur Konsequenz, dass der Rahmen des anzusetzenden Hinzurechnungsbetrags entsprechend höher ausfällt und somit in der Folge mehr Aufwendungen vom angeordneten (Teil-)Abzugsverbot exkulpiert werden könnten. Folglich ergäbe sich allenfalls eine temporäre Differenz. Andererseits sollte der ausbleibende Ansatz aufgrund einer Verlustverrechnung gerade deshalb unbeachtlich sein, weil es

nach Sinn und Zweck der Vorschrift allein auf eine tatsächliche Besteuerung der aus den Aufwendungen resultierenden Einnahmen als Hinzurechnungsbetrag ankommen kann. Eine tatsächliche Besteuerung erkennt die FinVerw. ua. an, wenn die Ursache einer ausbleibenden StZahlung auf der Verlustverrechnung basiert (BMF v. 20.6.2013 – IV B 2 - S 1300/09/10006, BStBl. I 2013, 980). Da Abs. 1 Satz 5 letztlich auch eine potentielle Normenkonkurrenz zugunsten des AStG lösen möchte, sollte die Eigenschaft passiver Einkünfte mit der Folge der Einbeziehung in die Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags folglich auch unter systematischen Gesichtspunkten ausreichen (im Erg. auch GEURTS/STACCIOLI, IStR 2017, 514 [520]; anders wohl SCHNITGER, IStR 2017, 214 [222]). Demgegenüber kommt die Ausnahmeregel des Abs. 1 Satz 5 nicht zum Tragen, wenn die Hinzurechnungsbesteuerung deshalb unterbleibt, weil die nämlichen Lizenzentnahmen unter die De-minimis-Regelung des § 9 AStG fallen oder als Nebenerrträge aktiver Einkünfte anfallen (HAGEMANN/KAHLENBERG, IStR 2017, 1001 [1003 f.]).

Betriebsstättenstrukturen: § 20 Abs. 2 AStG wird von Abs. 1 Satz 5 nicht erfasst. Dies gilt schon unter rein grammatikalischen Aspekten (s. auch GROTHERR, Ubg 2017, 233 [241]; SCHNITGER, IStR 2017, 214 [221 f.]; ebenfalls GEURTS/STACCIOLI, IStR 2017, 514 [520]), obgleich es dadurch ebenfalls zu einer Doppelbelastung kommen kann, die vermeidungsbedürftig ist (zutr. SCHNITGER, IStR 2017, 214 [222]). Lösen dürfte sich das Problem aber regelmäßig, indem aufgrund der StAnrechnung im Inland keine Niedrigbesteuerung iSv. Abs. 2 mehr gegeben sein wird. Durch den Übergang zur Anrechnungsmethode wird die StBelastung auf das inländ. Niveau „hochgeschleust“. Dies gilt neuerdings auch für die GewSt (§ 7 Satz 8 GewStG; s. zum sog. Lizenzmodell auch KEILHOFF/SEJDIJA, FR 2017, 653). Ein solches Hochschleusen auf das deutsche Besteuerungsniveau verfolgt indes auch § 4j (HOLLE/WEISS, FR 2017, 217 [219 f.]; PINKERNELL, Stellungnahme zum Gesetzesentwurf, 2017, 20 mit dem Hinweis, dass dies nicht der Zielsetzung der Bekämpfung von Präferenzregimen entspricht). Dies eliminiert die Wirkung von Präferenzregelungen. Und selbst für den Fall, dass sich unter Berücksichtigung des § 20 Abs. 2 AStG eine endgültige StBelastung von weniger als 25 % einstellt, wird das Kriterium der Präferenzregelung nicht erfüllt sein. Sofern nämlich die im Ausland gewährleistete Vorzugsbesteuerung durch § 20 Abs. 2 AStG wirtschaftlich ausgeglichen wird, dürfte im Erg. auch keine „von der Regelbesteuerung abweichende“ (niedrige) Besteuerung mehr vorliegen; die sich ergebende Ertragsteuerbelastung sollte idR höher ausfallen. Dies gilt überdies für sämtliche Anrechnungs-BS entsprechend (HAGEMANN/KAHLENBERG, IStR 2017, 1001 [1004]).

Verhältnis zu ausländischen Hinzurechnungsbesteuerungsregimen: Ausländische Hinzurechnungsbesteuerungsregime werden von der Ausnahmeregelung nicht erfasst (HAGEMANN/KAHLENBERG, IStR 2017, 1001 [1004]). Dies liegt darin begründet, dass Satz 5 lediglich die Situation einer Normenkollision zwischen den Vorschriften des EStG und AStG auflöst, die sich im Verhältnis zu ausländ. Vorschriften nicht ergeben kann. Gleichwohl kann man diese Beschränkung unter sachlichen Gesichtspunkten als unzutreffend erachten, da bei Anwendung ausländischer Hinzurechnungsbesteuerungsregime jedenfalls das Motiv für das (Teil-)Abzugsverbot oftmals widerlegt wäre (dahingehend ADRIAN/TIGGES, StuB 2017, 228 [232]). Darüber hinaus hat § 4j gerade nicht zum Ziel, mithilfe einer (partiellen) Abzugsbeschränkung das Besteuerungssubstrat zu sichern bzw. zu repatriieren, das im Rahmen des Entwicklungsprozesses zuvor als HK die deutsche StBemessungsgrundlage gemindert hatte, und die da-

aus fließenden Erträge nunmehr aber der deutschen Besteuerungshoheit entzogen sind. Vielmehr ist es tatbestandlich unbeachtlich, ob das zugrunde liegende Intellectual Property in Deutschland oder im Ausland geschaffen wurde. Nur ein derart limitierendes Tatbestandsmerkmal würde systematisch dafür sprechen, eine Begrenzung nur für Zwecke der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung zu normieren. Außerdem erscheint es vor dem Hintergrund einer flächendeckenden Einf. von Hinzurechnungsbesteuerungsregimen im Rahmen der Richtlinie 2016/1164/EU – sofern nicht ohnehin bereits vorhanden – nicht unwahrscheinlich, dass die korrespondierenden Einnahmen bei mehrstufigen Strukturen vielfach einer Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen können, weil Lizenz-einnahmen zukünftig uneingeschränkt als passive Einkünfte gelten (Art. 7 Abs. 1 Buchst. a ATAD). Sofern also ein anderer Staat auf die Lizenz-einnahmen im Rahmen seines Hinzurechnungsbesteuerungsregimes zugreift, könnte das bemühte Motiv – eine „faire“ Besteuerung zu gewährleisten (BRDrucks. 59/17, 4; BTDrucks. 18/11233, 9) – ebenso sichergestellt werden. Mithin verträge sich die Einbeziehung ausländ. Hinzurechnungsbesteuerungsregime in den Exkulpationsrahmen auch mit der gesetzgeberischen Zielsetzung. Die entsprechenden Nachweispflichten oblägen dann aber dem Stpfl. Relativierend bleibt schließlich aber darauf hinzuweisen, dass eine Erfassung im Rahmen ausländ. Hinzurechnungsbesteuerungsregime zumindest auf das Kriterium der Niedrigbesteuerung ausstrahlt (SCHNITGER, IStR 2017, 214 [221]; GROTHERR, Ubg 2017, 233 [243]; Anm. 56) und eine Anwendung von § 4j tatbestandlich ausschließen kann, wenn sich die Präferenzregelung aufgrund dessen nicht mehr auswirkt. Auf zeitliche Verwerfungen sei hingewiesen.

Einstweilen frei.

41–44

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Niedrigbesteuerung

I. Definition der Niedrigbesteuerung (Abs. 2 Satz 1)

1. Niedrigbesteuernskriterium

45

Die für das Vorliegen einer Präferenzregelung notwendige quantitative Voraussetzung der Niedrigbesteuerung wird in Abs. 2 definiert. Demnach stellt eine niedrige Besteuerung eine „Belastung durch Ertragsteuern von weniger als 25 Prozent“ dar. Die Definition ist offensichtlich an § 8 Abs. 3 AStG angelehnt. Was „Ertragsteuern“ sind, richtet sich ebenfalls nach den Grundsätzen des § 8 Abs. 3 AStG (BENZ/BÖHMER, DB 2017, 206 [207]). Hierunter fallen neben der ESt oder KSt vergleichbaren Steuern auch die GewSt sowie sonstige Steuern, deren Bemessungsgrundlage der Ertrag ist (WASSERMEYER/SCHÖNFELD in FWB, § 8 AStG Rn. 728 [4/2017]). Ferner kommt es auch zur Berücksichtigung von deutschen oder ausländ. Quellensteuern, da die Vorschrift keine Anhaltspunkte dafür bietet, ob die nämlichen Steuern in- oder ausländ. Natur sein müssen (SCHNITGER, IStR 2017, 214 [223]; HEIL/PUPETER, BB 2017, 795 [797]).

46 **2. Einnahmen des Gläubigers oder weiterer Gläubiger**

Als Bezugsgröße zur Überprüfung einer Niedrigbesteuerung ist nach dem Gesetzeswortlaut allein auf die stl. Belastung der Einnahmen abzustellen, für die sich eine niedrige Besteuerung ergeben muss. Aufwendungen, die in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, bleiben demnach unberücksichtigt. Dies wird im Schrifttum unterschiedlich gewürdigt: So soll durch Abstellen auf die Einnahmen eine Niedrigbesteuerung wesentlich schneller (BENZ/BÖHMER, DB 2017, 206 [207]) und auch bei StSätzen von nominal über 25 % eintreten können (HÖRETH/STELZER, DStZ 2017, 270 [272]). Tatsächlich wäre ein Abstellen auf die „Einkünfte“ nur vernünftig, wenn man eine effektive StBelastung als Vergleichsmaßstab zugrunde legte (HEIL/PUPETER, BB 2017, 795 [797]; s. auch beiderseits ADRIAN/TIGGES, StuB 2017, 228 [231]; RITZER/STANGL/KARNATH, Der Konzern 2017, 68 [73]: Abstellen auf „Einnahmen“ ist nicht sachgerecht; im Umkehrschluss HOLLE/WEISS, FR 2017, 217 [221]: Abstellen auf Einnahmen und das abstrakte Besteuerungsniveau). Jedoch sind die Einnahmen offensichtlich nicht ins Verhältnis zur tatsächlich gezahlten Steuer, sondern zu einer abstrakt ermittelten StBelastung zu setzen (RITZER/STANGL/KARNATH, Der Konzern 2017, 68 [74]; Anm. 50). Insofern ergeben sich auch folgerichtige Erg. bei der Belastungsrechnung. In vielen Fällen ist die Diskussion – allerdings nur im Rahmen des Abs. 2 (vgl. zu Abs. 3 Anm. 65) – daher von nachrangiger Bedeutung (Anm. 50).

47 **3. 25 %-Belastungsgrenze**

Niedrigsteuergrenze von 25 %: Als maßgebende Belastungsgrenze formuliert das Gesetz eine Schwelle von 25 %. Auch diese Höhe der Niedrigsteuergrenze ist § 8 Abs. 3 AStG entlehnt (GROTHERR, Ubg 2017, 233 [241]).

► *Stellungnahme:* Die gegen § 8 Abs. 3 AStG vorgebrachte Kritik ist übertragbar. Nicht überzeugend gegen die 25%-Schwelle ist das Argument, auch eine kombinierte Belastung mit KSt und GewSt könne darunter liegen (SCHNITGER, IStR 2017, 214 [223]), weil § 4j nicht die Niedrigbesteuerung per se erfassen will, sondern nur die eine unzureichende Belastung aufgrund einer Präferenzregelung. Mithin relativiert das zusätzliche Kriterium der Vorzugsbesteuerung die Wirkung des Niedrigsteuerungskriteriums von 25 %. Schließlich ist jedweder Kritik an der 25 %-Belastungsgrenze das zutreffende Argument entgegenzuhalten, der Anwendungsbereich des § 4j würde bei einer entsprechenden Herabsetzung wohl kaum ausgeweitet werden, sind die betreffenden Präferenzregime doch regelmäßig durch eine weitaus geringere Ertragsteuerbelastung gekennzeichnet (so HOLLE/WEISS, FR 2017, 217 [221]; HEIL/PUPETER, BB 2017, 795 [797]; aA wohl MAX/THIEDE, StB 2017, 175 [181]). Für Zwecke des § 4j dürfte die Niedrigsteuergrenze im Erg. praktisch keine limitierende Wirkung haben (SCHNEIDER/JUNIOR, DStR 2017, 417 [421]).

Grundsatz Nominalsteuerbelastung: Im Rahmen von Abs. 2 Satz 1 ist – ebenso wie in § 8 Abs. 3 Satz 1 AStG (BFH v. 9.7.2003 – I R 82/01, BStBl. II 2004, 4; BFH v. 3.5.2006 – I R 124/04, BStBl. II 2011, 547) – nur darauf abzustellen, welche StBelastung das ausländ. Recht vorsieht, ohne dass eine effektive StBelastung zu ermitteln ist (HAGEMANN/KAHLENBERG, ISR 2017, 413 [416]). Wenngleich Abs. 2 Satz 1 („zu einer Belastung von Ertragsteuern ... führt“) sich einer anderen Terminologie bedient als das AStG („unterliegen“), setzt der Wortlaut nicht zwingend eine effektive Belastungsrechnung voraus (RITZER/STANGL/KARNATH, Der Konzern 2017, 68 [74]). Für einen Gleichlauf spricht je-

denfalls die – im weiteren Verlauf vorzunehmende (§ 8 Abs. 3 Sätze 2, 3 AStG, s. Anm. 60) – Berücksichtigung tatsächlicher Umstände, der es nicht bedurft hätte, wenn von vornherein eine effektive Belastung maßgeblich wäre.

Für die anschließende Ermittlung der StBelastung wird die Frage, ob (abstrakt) auf eine Nominalbelastung (dafür wohl SCHNITGER, IStR 2017, 214 [223]; DIRTZ/QUILITZSCH, DStR 2017, 1561 [1564]; HOLLE/WEISS, FR 2017, 217 [221]) abzustellen ist oder vielmehr (konkret) die Effektivbelastung (dahingehend GEURTS/STACCIOLI, IStR 2017, 514 [517]; MAX/THIEDE, StB 2017, 175 [177]; dahin tendierend auch HEIL/PUPETER, BB 2017, 795 [797]) heranzuziehen ist, offensichtlich unterschiedlich beantwortet (weitergehend Anm. 50).

Progressive Steuertarife: Insbesondere bei natürlichen Personen wird die Ertragsteuerbelastung oftmals nicht auf Basis eines linearen oder schedularen, sondern progressiven StTarifs ermittelt. Insofern drängt sich die Frage auf, auf welche Größe für die Feststellung einer Niedrigbesteuerung abzustellen ist. Aus pragmatischen Gründen wird uE insoweit zutr. ein Abstellen auf den Durchschnittssteuersatz befürwortet (SCHNITGER, IStR 2017, 214 [226]; GROTHERR, Ubg 2017, 233 [242]). Dies gleichwohl nur, sofern die betreffenden Einnahmen das Besteuerungsniveau anderer Einkunftsquellen mit beeinflusst haben. Sofern die nämlichen Einnahmen aus dem Regelsystem herausfallen und in einer gesonderten Tarifbelastung unterliegen, wäre auch nur diese maßgebend. In solchen Fällen ist eine Nominalbetrachtung kaum durchführbar und könnte außerdem zu unsachgerechten Ergebnissen führen, wenn man sich allein den deutschen EStTarif vor Augen führt. Sofern es jedoch auf den Durchschnittssteuersatz ankommen soll, sollten insoweit nur objektive Bemessungsgrundlageneffekte Berücksichtigung finden; die Minderung der Steuerlast auf subjektiver Ebene sollte mit Blick auf das Regelungsziel unbeachtlich sein. Ein Präferenzregime (Anm. 14) ergibt sich nämlich nicht daraus, dass der Stpl. Aufwendungen in seiner privaten Vermögenssphäre geltend machen kann.

4. Niedrigbelastung bei mehreren Gläubigern

48

Eine Besonderheit enthält Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2. Demnach ist bei mehreren Gläubigern die niedrigste Belastung maßgeblich (GEURTS/STACCIOLI, IStR 2017, 514 [517]). Diese Regelung betrifft Durchleitungs- und Zwischenschaltungsfälle iSv. Abs. 1 Satz 2 und soll für diese regeln, dass die Anwendung des § 4j nicht umgangen oder abgemildert werden kann, indem eine Zwischenschaltungsstruktur gewählt wird (s. zu Diskussion auch Anm. 27). Stattdessen ist stets die niedrigste Belastung zu ermitteln, um die Anwendung von § 4j zu prüfen, was im Rahmen von Abs. 3 zu einem stufenweisen Abzugsverbot führt (vgl. Anm. 66).

Einstweilen frei.

49

II. Ermittlung der Steuerbelastung (Abs. 2 Satz 2)

50

Ermittlung: Zur Feststellung der StBelastung sollen sämtliche Vergünstigungsregelungen, die auf die Besteuerung beim Gläubiger – oder beim weiteren Gläubiger iSd. Abs. 1 Satz 2 – Einfluss nehmen, beachtet werden. Dabei kann es sich „insbesondere“ – erneut beispielhaft – um stl. Kürzungen, Befreiungen, Gutschriften oder Ermäßigungen handeln. Das Kriterium der niedrigen Besteuerung ist demnach unabhängig davon zu überprüfen, welcher Privilegierungskonzepti-

on der ausländ. Staat folgt (im Erg. auch SCHNEIDER/JUNIOR, DStR 2017, 417 [420]; HAGEMANN/KAHLENBERG, ISR 2017, 413 [416]). Während sog. *output*-orientierte Systeme die Erträge aus der Verwertung von Rechten durch (partielle) StFreistellungen begünstigen, reduzieren die sog. *input*-orientierten Systeme die betreffende StBemessungsgrundlage im Rahmen des Entwicklungsprozesses durch fiktive BA (instruktiv mit Länderbeispielen THIEDE, IStR 2016, 283 [284 ff.] mwN). Folglich ist die Erfüllung des Niedrigbesteuerskriteriums unabhängig von der jeweiligen Privilegierungsform. Der Gesetzgeber antizipiert mithin die verschiedenen Instrumentarien, die dem ausländ. Gesetzgeber zur stl. Förderung von F&E offenstehen. Diese nehmen keinen Einfluss auf die Überprüfung der Niedrigbesteuerung. Gleichwohl wirken sich direkte Subventionen in Form von Zulagen, Zuschüssen oder direkten Gutschriften auf IP-Aufwendungen bzw. Forschungsprämien nicht aus (BRDrucks. 59/17, 8; BTDrucks. 18/11233, 12; ebenso HÖRETH/STELZER, DStZ 2017, 270 [272]; SCHNEIDER/JUNIOR, DStR 2017, 417 [419]), da sie die Besteuerung der Lizenzannahmen nicht tangieren. Durch diese Anforderung gibt die Vorschrift zugleich das anzulegende Prüfungsschema vor: Zunächst sind die entsprechenden Einnahmen, ungeachtet etwaiger StVergünstigungen, zu bestimmen, anschließend die dafür vorgesehene StBelastung.

Brutto- versus Nettobetrachtung: Nach der Gesetzesformulierung ist auf die Einnahmen des Gläubigers oder des weiteren Gläubigers iSd. Abs. 1 Satz 2 abzustellen (DITZ/QUILITZSCH, DStR 2017, 1561 [1564]; HÖRETH/STELZER, DStZ 2017, 270 [272]; GROTHERR, Ubg 2017, 233 [242]; HAGEMANN/KAHLENBERG, ISR 2017, 413 [416] mit dagegen gerichteter Kritik RITZER/STANGL/KARNATH, Der Konzern 2017, 68 [73]; anders wohl HEIL/PUPETER, BB 2017, 795 [797]: das Gesetz bestimme keine Bemessungsgrundlage). Diese korrespondieren betragsmäßig mit den Aufwendungen iSd. Abs. 1 Satz 1. Unbeachtlich bleibt demnach, ob die Einnahmen mithin als Brutto- oder Nettogröße der Besteuerung unterliegen. Dies ist auch sachlich überzeugend, da anderenfalls erneut eine Abhängigkeit zum ausländ. Besteuerungsregime induziert würde (krit. JOCHIMSEN/ZINOWSKY/SCHRAUD, IStR 2017, 593 [595]; RITZER/STANGL/KARNATH, Der Konzern 2017, 68 [73]). Während im RefE noch auf die Besteuerung der Einkünfte (als Nettogröße) abgestellt wurde, orientiert sich die Gesetzesbegründung nunmehr an der Besteuerung der Einnahmen für Zwecke der Niedrigbesteuerung (BRDrucks. 59/17, 11; BTDrucks. 18/11233, 15). Indem auch besondere Vergünstigungsregelungen im Ausland in die Beurteilung mit einfließen, wird die vorstehende Ansicht auch systematisch von Abs. 2 Satz 2 gestützt (glA DITZ/QUILITZSCH, DStR 2017, 1561 [1564]). Weder tatsächliche noch fiktive Aufwendungen wirken sich auf dieser Ebene aus. Mit anderen Worten wird als Bezugsgröße auf die den Aufwendungen iSd. Abs. 1 Satz 1 korrespondierenden gegenüberstehenden Einnahmen als Bruttogröße nach Korrektur der jeweiligen Vorzugsbehandlung abgestellt.

Mischbetrachtung: Für eine punktuelle Effektivbelastung spricht insbes. die systematische Parallele zu den Vorgaben des § 8 Abs. 3 Sätze 2f. AstG, wonach eine effektive Betrachtung angezeigt ist (MAX/THIEDE, StB 2017, 175 [179]). Gesetzeswortlaut und – diesen konkretisierend – die Beispiele in der Gesetzesbegründung sprechen uE für einen Mittelweg (BTDrucks. 18/11233, 15; HAGEMANN/KAHLENBERG, ISR 2017, 413 [416]): Danach kommt es grds. auf die Nominalbelastung an (s. BTDrucks. 18/11233, 15: Beispiel 1; so auch im Erg. JOCHIMSEN/ZINOWSKY/SCHRAUD, IStR 2017, 593 [595]; RITZER/STANGL/KARNATH, Der Konzern 2017, 68 [73]). Sofern hingegen Steuervergünstigungen iSd.

Abs. 2 Satz 2 gewährt wurden, soll ein Vergleich der Einnahmen als Bruttogröße, also nach Eliminierung von StVergütungen, mit der tatsächlichen StBelastung im Ausland erfolgen. Dies indiziert eine – gleichwohl nur punktuelle – Effektivbetrachtung. Die nachfolgend kommentierten – der Gesetzesbegründung entnommenen – Beispiele bestätigen diese Überlegungen.

Beispiel 1: Der in Staat A ansässige Gläubiger erzielt Lizenzeinnahmen von 100 und hat damit in Zusammenhang stehende, abziehbare BA von 20. Der von der Regelbesteuerung abweichende niedrigere StSatz im Staat A beträgt 10 %.

Lösung: Die Belastung durch Ertragsteuern gem. § 4j Abs. 2 EStG-E beträgt 10 %. Die Höhe der tatsächlich angefallenen BA hat aufgrund der einnahmebezogenen Betrachtung hierauf keinen Einfluss.

► *Eigene Anmerkung:* Sofern hingegen eine Effektivbetrachtung angezeigt wäre, betrüge der StSatz 8 %. Da die Gesetzesbegründung den vorherrschenden StSatz mit 10 % annimmt, spricht dies für eine Nominalbetrachtung (dahingehend auch RITZER/STANGL/KARNATH, *Der Konzern* 2017, 68 [74]; SCHNITGER, *ISr* 2017, 214 [223]).

Beispiel 2: Der in Staat B ansässige Gläubiger erzielt Lizenzeinnahmen von 100. Der auch auf die Lizenzeinnahmen anzuwendende Regelsteuersatz in Staat B beträgt 30 %, allerdings sind Lizenzeinnahmen zu 50 % steuerfrei.

Lösung: Die Belastung durch Ertragsteuern gem. § 4j Abs. 2 EStG-E beträgt 15 % (50 % von 30 %). Die Höhe der tatsächlich angefallenen BA ist – nach der Gesetzesbegründung – auch hier ohne Einfluss.

► *Eigene Anmerkung:* Wären aber im Zusammenhang stehende BA von 40 angefallen und hätten die Lizenzeinnahmen von 100 auf 60 gemindert, wären davon 30 steuerfrei. Die verbleibenden 30 würden dann einem 30 %-StSatz unterliegen, was zu einer Effektivbelastung von 9 % führen würde. Sofern man insoweit weiterhin eine Nominalbetrachtung anlegt, um lediglich die Präferenzregelung zu neutralisieren, verbliebe es hingegen bei einem StSatz von 15 % (50 % von 30 %). Die tatsächlichen BA bleiben gleichwohl unbeachtlich, weil sie im Rahmen der Nominalbesteuerung der Einnahmen keine Bedeutung erlangen und ihre Berücksichtigung auch nicht punktuell angeordnet wird.

Beispiel 3: Der in Staat C ansässige Gläubiger erzielt Lizenzeinnahmen von 100. Der auch auf die Lizenzeinnahmen anzuwendende Regelsteuersatz in Staat B beträgt 30 %, allerdings erlaubt der Staat C den Abzug fiktiver BA iHv. 60 % der Lizenzeinnahmen.

Lösung: Die Belastung durch Ertragsteuern gem. § 4j Abs. 2 EStG-E beträgt 12 % (40 % von 30 %). Die Höhe der tatsächlich angefallenen, im Staat C ebenfalls abziehbaren BA ist auch hier ohne Einfluss.

Folgerung: Mithin ist zu konstatieren, dass die Ermittlung der Niedrigbesteuerung einnahmenbezogen vorzunehmen ist. Zunächst sind die Bruttoeinnahmen nach Korrektur entsprechend gewährter Steuerprivilegien iSd. Satzes 2 zu bestimmen und anschließend mit der Ertragsteuerbelastung zu vergleichen. Sollte die Effektivbelastung durch tatsächliche, im wirtschaftlichen Zusammenhang stehende BA, gemindert sein, kommt es auf die Nominalbelastung – nach Eliminierung der gewährten Steuerprivilegien – der Bruttoeinnahmen an. Gleiches gilt, sofern die Effektivbelastung durch andere objektiv unschädliche Kriterien – wie etwa Verlustausgleich – gemindert wurde (RITZER/STANGL/KARNATH, *Der Konzern* 2017, 68 [74]; ebenso GROTHERR, *Ubg* 2017, 233 [242]).

III. Divergenzen hinsichtlich der Zurechnung oder Besteuerung (Abs. 2 Satz 3)

55 1. Abweichende Einnahmenezurechnung

Hintergrund: Nach Abs. 2 Satz 3 wird für die Frage der Niedrigbesteuerung auch die StBelastung einer anderen Person – oder von mehreren anderen Personen – berücksichtigt, wenn die betreffenden Lizenzeinnahmen zB von der deutschen Sichtweise abweichend zugerechnet werden. Vor Augen haben dürfte der Gesetzgeber dabei Konstellationen, in denen die Einnahmen dem Gläubiger – oder bei Zwischen- bzw. Durchleitungsfällen iSd. Abs. 1 Satz 2 dem weiteren Gläubiger – deshalb stl. nicht zugerechnet werden, weil die Person des Gläubigers zwischen deutscher und ausländ. Würdigung auseinanderfällt (zB bei stl. [einseitig] transparenten Gesellschaften; BRDrucks. 59/17, 11; BTDrucks. 18/11233, 16). Ebenfalls sollte der Tatbestand des Halbs. 1 erfüllt sein, wenn der Gläubiger stl. auseinanderfällt. Dies kann etwa aufgrund eines Gruppenbesteuerungs- (SCHNITGER, IStR 2017, 214 [224]; GROTHERR, Ubg 2017, 233 [242]) oder Hinzurechnungsbesteuerungsregimes (BENZ/BÖHMER, DB 2017, 206 [208]; HEIL/PUPETER, BB 2017, 795 [799]) gegeben sein, wobei es insoweit auf die Regelungschnik im Ausland ankommen dürfte. Nicht jedes Gruppenbesteuerungs- oder Hinzurechnungsbesteuerungsregime konstituiert eine Zurechnung von Einnahmen bei einer anderen Person. Nur wenn dies auch regelungsdogmatisch verankert ist, sollte der Tatbestand des Halbs. 1 erfüllt sein; anderenfalls dürfte aber in der Folge zumindest Halbs. 2 oftmals einschlägig sein und durchgreifen. Diese ausgedehnte Betrachtung des Niedrigbesteuerskriteriums ist insgesamt zu begrüßen, stellt sie doch eine wirtschaftliche Betrachtung sicher. Mithin ist eine Niedrigbesteuerung nicht schon deshalb gegeben, weil dem Gläubiger – nach deutscher Sichtweise – im Ausland keine Einnahmen zugerechnet werden und diesen daher in der Folge auch keine StBelastung trifft. Dieses Vorgehen ist aber keinesfalls neu, wirkt doch die Gläubigereigenschaft nach ausländ. Sichtweise auch in anderen Normen auf die stl. Beurteilung in Deutschland ein (so zB § 50d Abs. 1 Satz 11).

Qualifikationskonflikte: Eine abweichende Zurechnung von Einnahmen kann auf mannigfaltigen Gründen basieren. Hauptverantwortlich dafür sind zumeist Qualifikationskonflikte in objektiver und subjektiver Hinsicht, wobei vorliegend nur Letztere von Bedeutung sein dürften. Während der objektive Qualifikationskonflikt nach herkömmlicher Auffassung gerade dadurch geprägt ist, die Einkunftsart bzw. -quelle zwischen (mindestens) zwei Steuerjurisdiktionen abweichend zu qualifizieren, kennzeichnet den subjektiven Qualifikationskonflikt eine diametrale Einordnung der betreffenden Steuersubjekteigenschaft zwischen den involvierten Steuerjurisdiktionen: PersGes. versus KapGes. bzw. transparentes versus intransparentes Rechtsgebilde (dazu umfassend KAHLBERG, Intertax 2016, 146 [150 f.]; KAHLBERG, IStR 2017, 834 mwN). Sofern etwa ein ausländ. Rechtsträger (Stammhaus) ein Recht an eine vermögensverwaltende Untergesellschaft (A Co.) übertragen hat, die Rechte einem inländ. Lizenznehmer entgeltlich überlässt und sich aus deutscher Sicht als transparentes Gebilde erweist, aus ausländ. Sicht aber als intransparentes Gebilde, würde als Gläubiger zunächst nur das Stammhaus in Betracht kommen, da die A Co. keine BS iSd. Abs. 1 Satz 3 begründet (Vermögensverwaltung). Mithin wäre die Niedrigbesteuerung gegeben, weil das Stammhaus die korrespondierenden Lizenzeinnahmen gar

nicht versteuert. StSubjekt und Gläubiger in Personalunion aus ausländ. Sicht ist die A Co. aufgrund ihrer intransparenten Einstufung.

Wenngleich sich diese Fallkonstruktionen als komplex erweisen, sollte die Einbeziehung von sog. Steuersubjektqualifikationskonflikten aber keineswegs überraschen. Nachdem sich die OECD im Rahmen des BEPS-Aktionspunktes 2 (OECD, *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*, 2015) sowie die EU im Zuge der Richtlinien RL 2016/1164/EU bzw. 2017/952/EU umfassend mit den Effekten aus hybriden Gestaltungen auseinandergesetzt haben, sollte der Gesetzgeber für die Problematik hybrider Gestaltungen hinreichend sensibilisiert sein.

Zurechnungskonflikte: Darüber hinaus könnten aber auch Einkünfte verschiedenen StSubjekten zugerechnet werden, wenn zwischen den betreffenden Steuerjurisdiktionen beispielsweise unterschiedliche Zurechnungsmaßstäbe vorherrschen. Beispielhaft sei insoweit auf die ergänzenden Arbeiten der OECD zum BEPS-Aktionspunkt 2 verwiesen (OECD, *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*, 2015), der sich im Nachgang zum Abschlussbericht ausführlich und einzig mit hybriden Gestaltungen bei BS befasste (dazu OECD, *Neutralising the Effects of Branch Mismatch Arrangements*, 2017). Da Abs. 1 Satz 3 auch BS als Schuldner oder Gläubiger im Sinne der Vorschrift definiert, sollte Abs. 2 Satz 3 auch für Zurechnungskonflikte bei (hybriden) BS anwendbar sein.

2. Abweichende Besteuerung

56

Abweichende Besteuerung als Folge: Sofern die nämlichen Einnahmen bei einer anderen Person als nach autonom deutscher Würdigung zugerechnet werden (Anm. 55), ist eine Abweichung der Person des Stpfl. zwangsläufige Folge. Der Grund dafür ist unbeachtlich. Einer erforderlichen Personenidentität zwischen (Lizenzentnahmen-)Gläubiger und StSchuldner bedarf es insoweit explizit nicht.

Weitere Ursachen: Das Gesetz formuliert keine kausalen Anforderungen für die Besteuerung bei einer anderen Person. Vielmehr genügt es nach dem Gesetzeswortlaut, dass die Einnahmen auch bei einer anderen Person als dem Gläubiger besteuert werden. Folglich sind insoweit nicht nur Belastungen aufgrund abweichender Einnahmenezurechnung, Hinzurechnungsbesteuerungs- oder Gruppenbesteuerungsregimen (SCHNITGER, *IStR* 2017, 214 [223]; HÖRETH/STELZER, *DStZ* 2017, 270 [272]) beachtlich, sondern auch solche auf Basis von Verrechnungspreiskorrekturen sollen zu berücksichtigen sein (BENZ/BÖHMER, *DB* 2017, 206 [207]; GROTHERR, *Ubg* 2017, 233 [243]).

Besonderheiten beim Trennungsprinzip: Der Tatbestand des Abs. 2 Satz 3 Halbs. 2 fordert eine abweichende Besteuerung aufgrund eines Zurechnungskonflikts oder aus anderen Gründen. Diese anderen Gründe werden nicht näher spezifiziert. Mithin ist fraglich, ob von einer – zumindest teilweisen – Besteuerung der Einnahmen nicht auch dann ausgegangen werden muss, wenn der betreffende Gläubiger im Rahmen des Trennungsprinzips eine Gewinnausschüttung tätigt und der Anteilseigner mit diesen Einkünften erneut der Besteuerung unterliegt. Dies hätte zur Folge, dass stets auch die StBelastung auf Gewinnausschüttungen beim letzten Anteilseigner mit zu berücksichtigen wäre, was sowohl zeitliche als auch ermittlungstechnische Schwierigkeiten mit sich bringen würde, zugleich aber ggf. vor der Normenanwendung schützen könnte.

Gegen die Einbeziehung der StBelastung bei Gewinnverwendung (auf 2. Stufe) ist anzubringen, dass es sich bei der Besteuerung der Anteilseigner nicht mehr um eine unmittelbare und konkrete Besteuerung der Einnahmen aus der Rech-
teüberlassung handelt. Ebenfalls legt der Verweis auf § 8 Abs. 3 Sätze 2f. AStG offen, dass eine wirtschaftliche Betrachtung (nur) im Ausnahmefall – bei expliziter Anordnung – anzulegen ist. Gleichwohl wäre eine solche Ansicht vor dem Hintergrund einer rechtsformneutralen Normenkonzeption angezeigt, weil bei transparenten Gebilden nur auf die Besteuerung des Gesellschafters geblückt wird.

Ausländische Abzugsbeschränkungen: Nicht als abweichende Besteuerung der Lizezeinnahmen zu behandeln sind ausländ. Abzugsbeschränkungen bezüglich der korrespondierenden Aufwendungen. Gegen eine Berücksichtigung spricht zunächst der Wortlaut, der auf die Besteuerung der Einnahmen gerichtet ist. Auch die Systematik, nach der Abs. 2 die Ermittlung der Ertragsteuerbelastung auf „die Einnahmen“ betrifft, lässt die Wirkung von Abzugsbeschränkungen außer Acht. Allerdings muss man sehen, dass die Vorschrift nach ihrem Sinn und Zweck den Abzug von Aufwendungen beschränken möchten, die beim Gläubiger präferenziell besteuert werden. Sofern aber in Durchleitungs- oder Zwischenschaltungsfällen an anderer Stelle ebenfalls ein Abzugsverbot eingreift, kann sich eine niedrige Vorzugsbesteuerung in der wirtschaftlichen Gesamtbetrachtung nicht auswirken. Vor diesem Hintergrund wäre es unter ökonomischen Gesichtspunkten durchaus sinnvoll, die Wirkung von ausländ. Abzugsverböten, die einer ähnlichen Stoßrichtung wie § 4j folgen, in die Beurteilung einer Niedrigbesteuerung mit einzubeziehen (dazu HAGEMANN/KAHLENBERG, IStR 2017, 1001 [1005]).

Ein solches, § 4j ähnelndes Konzept findet sich zB in Österreich, macht aber die Abzugsfähigkeit von (Zinsen und) Lizenzzahlungen generell vom Besteuerungsniveau beim Gläubiger abhängig (dazu etwa WIMPISSINGER, SWI 2014, 220; JERABEK/NEUBAUER, SWI 2014, 369; BEISER, SWI 2014, 262; STARINGER, JbFStR 2014/15, 568). Im Unterschied zur deutschen Regelung ist der Anwendungsbereich folglich breiter; maßgebend für den Abzug ist allein ein Mindestbesteuerungsniveau von 10 %. Im Kontext des Abs. 2 Satz 3 wäre ein solches Abzugsverbot eines anderen Staats demnach nicht als Besteuerung bei einer anderen Person anzusehen (HAGEMANN/KAHLENBERG, IStR 2017, 1001 [1005]).

Ausländische Hinzurechnungsbesteuerung: Werden die den Aufwendungen korrespondierend gegenüberstehenden Lizezeinnahmen im Rahmen ausländ. Hinzurechnungsbesteuerungsregime erfasst, ist dies als StBelastung i.S.d. Abs. 2 Satz 3 Halbs. 2 zu berücksichtigen (im Erg. auch SCHNITGER, IStR 2017, 214 [223]; HAGEMANN/KAHLENBERG, IStR 2017, 1001 [1004f.]). Mithin wird die Exkulpationsmöglichkeit auf das Kriterium der Niedrigbesteuerung verlagert, denn im Falle der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung ist das (Teil-)Abzugsverbot nach § 4j gem. Abs. 1 Satz 5 subsidiär (Anm. 40). Durch die „Hochschleusung“ kann sich eine Vorzugsbesteuerung beim Gläubiger gar nicht auswirken; diese „führt“ demnach – systematisch vorgelagert – nicht mehr zu einer Niedrigbesteuerung. Daraus folgt im Umkehrschluss, dass eine Erfassung im Rahmen der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung auch nicht beim Kriterium der Niedrigbesteuerung berücksichtigt werden kann (GROTHERR, Ubg 2017, 233 [243]; anders offensichtlich LOOSE, RIW 2017, 655 [658] mit dem Verweis auf §§ 7–14 AStG). Etwas anderes gilt ausnahmsweise dann, wenn die Tatbestandsmerkmale der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung für die betreffenden Lizezeinnahmen zwar erfüllt sind, diese aber aufgrund der Ermittlung des Hin-

zurechnungsbetrags auf Nettobasis partiell nicht erfasst sind (Anm. 40). Für diesen Teil greift die Exkulpation des Abs. 1 Satz 5 nicht, aber möglicherweise ist über Abs. 2 Satz 3 Halbs. 2 das Niedrigsteuerkriterium nicht erfüllt (dann zutr. LOOSE, RIW 2017, 655 [658]).

Die Erfassung der korrespondierenden Einnahmen im Rahmen von ausländ. Hinzurechnungsbesteuerungsregimen ist auch deshalb beachtlich, weil solcherart Systeme aufgrund der Richtlinie 2016/1164/EU grds. bis zum 31.12.2018 flächendeckend innerhalb der EU zu implementieren sind. Ebenfalls dürften derartige Regime alsbald auch in solchen Drittstaaten anzutreffen sein, die den OECD-Empfehlungen im Rahmen des BEPS-Aktionspunktes 3 (OECD, Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3-2015 Final Report, 2015) folgen. Da sich Einnahmen aus der Rechteüberlassung als passive Einkünfte im Sinne des Passivkatalogs der Richtlinie 2016/1164/EU qualifizieren, ist deren Erfassung zumindest dann gegeben, wenn der betreffende Gläubiger keiner wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht. Davon darf auszugehen sein, wenn keine eigene F&E-Aktivität betrieben wird und daher im Einklang mit Abs. 1 Satz 4 auch keine Exkulpationsmöglichkeit gegeben ist. Ohne die Wirkung ausländ. Hinzurechnungsbesteuerungsregime zu berücksichtigen, würde das (Teil-)Abzugsverbot überschießend wirken (HAGEMANN/KAHLENBERG, IStR 2017, 1001 [1004 f.]). Dies gilt erst recht vor dem Hintergrund, dass für den Fall der Einbeziehung der nämlichen Einnahmen im Rahmen der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung ein gesonderter Ausnahmetatbestand geschaffen wurde (Anm. 40).

Schließlich ist in konzeptioneller Hinsicht aber entscheidend, wie das ausländ. System aufgebaut ist. Sofern dort ein Zurechnungssystem installiert wurde, wie es auch in der ATAD zum Ausdruck kommt, handelt es sich im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung unzweifelhaft um die unmittelbare und konkrete Besteuerung der Lizenzeinnahmen. Sofern hingegen eine Ausschüttungsfiktion vorgesehen ist – vergleichbar mit der deutschen Rechtslage –, würde ein neuer StTatbestand geschaffen, der zumindest nicht einwandfrei die unmittelbare und konkrete Besteuerung der Lizenzeinnahmen darstellt. Diese Frage lässt sich auch auf die Konzeption von Gruppenbesteuerungsregimen übertragen. Sinnvollerweise darf dem konkreten Hinzurechnungskonzept im Ausland aber keine weitergehende Bedeutung beigemessen werden, weil es sachlich und teleologisch nicht vertretbar wäre, die Rechtsfolgen von Zurechnungssystemen zu berücksichtigen, diejenigen von Ausschüttungssystemen wiederum nicht.

Abweichungen auf Ebene des weiteren Gläubigers: Die Vorschrift ist ebenfalls für Durchleitungs- oder Zwischenschaltungsfälle anwendbar, bei denen auf den weiteren Gläubiger abzustellen ist. Insofern ist aber die niedrigste StBelastung maßgebend (Anm. 48).

Rechtsfolge: Sofern eine Besteuerung der nämlichen Einnahmen (auch) bei einem anderen Gläubiger – oder einem weiteren Gläubiger – vorliegt, ordnet das Gesetz eine Addition der Ertragsteuern an, die auf den nämlichen Lizenzeinnahmen lasten. Obgleich der Wortlaut nur auf eine Belastung abstellt, was Raum für die Einbeziehung anderer Steuern zulassen könnte, sollte uE insoweit eine systematische Verknüpfung mit Abs. 2 Satz 1 für eine Begrenzung auf Ertragsteuern sprechen.

Zeitpunkt der Besteuerung: Wann die betreffende Besteuerung erfolgen muss, wird vom Gesetz nicht näher eingegrenzt. Aus diesem Grund erscheint auch eine phasenverschobene Betrachtung zulässig und geboten. Sofern mithin

Steuern bei einer anderen Person in einem anderen Zeitraum anfallen, sind diese gleichwohl in die Prüfung der Niedrigbesteuerung einzubeziehen. Dies hat zur Folge, dass das Abzugsverbot möglicherweise gem. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO rückwirkend aufzuheben ist, falls Steuern bei einer anderen Person erst in einem späteren VZ (zB im Rahmen einer Hinzurechnungsbesteuerung) erhoben werden und dadurch das Kriterium der Niedrigbesteuerung nicht mehr erfüllt wird (HAGEMANN/KAHLENBERG, ISR 2017, 413 [418]; anders HOLLE/WEISS, FR 2017, 217 [222], mit dem Bedenken der Doppelbesteuerung aufgrund auseinanderfallender VZ).

57–59 Einstweilen frei.

IV. Maßgeblichkeit des § 8 Abs. 3 Sätze 2, 3 AStG (Abs. 2 Satz 4)

- 60 **Maßgeblichkeit der endgültigen Definitivbelastung:** Der in Abs. 2 Satz 4 gefasste Verweis auf § 8 Abs. 3 Sätze 2 und 3 AStG macht kenntlich, dass die Bestimmung der effektiven Niedrigbesteuerung auf Basis einer Mehrebenenbetrachtung erfolgen soll (GEURTS/STACCIOLI, IStR 2017, 514 [517]), um auch Steuerentlastungsansprüche oder Rückerstattungsansprüche mit einzubeziehen, die etwa die Gesellschafterebene des Gläubigers betreffen (LOOSE, RIW 2017, 655 [657]). Durch den Verweis auf die im AStG verankerte Sonderregelung wird sichergestellt, dass das Niedrigsteuerungskriterium nicht durch bestimmte Sonderregime im Ausland unterwandert werden kann. Beispielhaft sei hier auf die sog. Malta- (BENECKE/SCHNITGER, IStR 2010, 432 [435 f.]; KÖHLER/LUCKEY/KOLLRUSS, Ubg 2010, 465; HÖRING, DStZ 2011, 15; JOCHIMSEN/BILDSTEIN, Ubg 2012, 26 [28 f.]) oder Cyprus-Modelle (dazu KOLLRUSS/LUKAS/RÜST, BB 2010, 2663 [2664 ff.]) verwiesen. Während beim Malta-Modell die betreffende (Zwischen-)Gesellschaft zwar einer hohen nominalen Ertragsteuerbelastung unterlag, konnte der Anteilseigner im Rahmen der anschließenden Gewinnausschüttungen eine (anteilige) Erstattung dieser Unternehmenssteuern geltend machen, weshalb sich im wirtschaftlichen Erg. wiederum eine Niedrigbesteuerung ergab (BTDrucks. 17/2249, 85). Gegen derartige Gestaltungen richtet sich mithin der Verweis auf die Sondervorschrift des AStG.

Indem die Vorschrift auch auf § 8 Abs. 3 Satz 3 AStG rekurriert, kommt es mithin auch nicht bloß auf irgendeine rechtl. geschuldete Steuerzahlung an. Vielmehr muss diese tatsächlich erhoben und abgeführt worden sein (BRDrucks. 59/17, 11; BTDrucks. 18/11233, 16). Ferner muss sich die tatsächlich abgeführte Steuer dann auch als endgültige Definitivbelastung erweisen, da ein nachgelagerter Erstattungsanspruch ebenfalls mit einzubeziehen wäre (s. umfassend WASSERMEYER/SCHÖNFELD in FWB, § 8 AStG Rn. 752 ff. [4/2017]).

Fehlende Vergleichbarkeit: Die Hinzurechnungsbesteuerung betrifft das vertikale Verhältnis zwischen Rechtsträgern, wobei der Anteilseigner bzw. Gesellschafter als Steuerinländer den Ausgangspunkt bildet. Vor diesem Hintergrund überzeugt es auch, für Zwecke der Ermittlung einer Niedrigbesteuerung einer (nachgeschalteten) Zwischengesellschaft andere Besteuerungsebenen einzubeziehen, die zwischen dem inländ. Anteilseigner und der nämlichen (nachgeschalteten) Zwischengesellschaft liegen, da er diese – jedenfalls mit anderen unbeschränkt Stpfl. – auch kontrolliert. Demgegenüber knüpft § 4j nicht zwingend an ein vertikal-nachgelagertes Beteiligungsverhältnis an. Vielmehr sind sämtliche Konstellationen (horizontal und vertikal sowie vor- und nachgelagert) mitumfasst, weshalb – anders als im Bereich der Hinzurechnungsbesteuerung – in

soweit der Verdacht einer bewussten Strukturierung unter Ausnutzung von Steuerentlastungseffekten auf Ebene (irgend-)eines Anteilseigners nicht zwingend begründet ist. Der breite Anwendungsbereich des § 4j hat zur Folge, dass der Zahlungsschuldner die sich ggf. erst nach mehreren Stufen sowie nach mehreren VZ potentiell ergebende Niedrigbesteuerung nicht überblicken kann, insbes. weil er diese regelmäßig nicht selbst kontrollieren wird (mit ähnlichen Bedenken GEURTS/STACCIOLI, IStR 2017, 514 [517]). In derartigen Konstellationen dürfte die Ermittlung relevanter Informationen nahezu unmöglich sein.

► *Stellungnahme:* Mithin stellt sich auch die Frage, ob der absolute Verweis auf § 8 Abs. 3 Sätze 2 und 3 AStG überhaupt angebracht ist. Vielmehr sollte dieser auf Fälle begrenzt werden, bei denen sich der Zahlungsschuldner als (wesentlicher) Anteilseigner des Gläubigers bzw. des weiteren Gläubigers erweist. Nur dann dürfte eine gezielte Optimierung der Gesamtsteuerbelastung unterstellbar sein. Schließlich bleibt anzumerken, dass eine Berücksichtigung von StErstattungen auf Gesellschafterebene insbes. dann zu unzutreffenden Erg. führt, wenn Jurisdiktionen eingebunden sind, die zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung bei Dividenden auf die indirekte StAnrechnung – wie sie auch die Mutter-Tochter-Richtlinie (RL 2011/96/EU) vorsieht – abstellen (LEHFELDT in STRUNK/KAMINSKI/KÖHLER, § 8 AStG Rn. 200 [10/2017] mit Beispielen).

Einordnung in den Gesamtkontext: Das Motiv für diese – den Gesellschafterkreis mitumfassende – Betrachtung leuchtet durchaus ein, wird hierdurch doch der präventive Versuch unternommen, eine Sonderregel gegen kreative Umgehungsgestaltungen zu installieren. Gleichwohl ist insoweit Kritik zu üben, als die Einbeziehung von StBelastungen des Gesellschafters im Rahmen der Niedrigbesteuerung zumindest fraglich ist (Anm. 50). Sollte der Gesetzgeber die Besteuerung der Anteilseigner nur für Erstattungs- und Entlastungsfälle berücksichtigen, das Pendant – die StBelastung der Anteilseigner – aber ansonsten unberücksichtigt lassen wollen, wäre uE eine systematische und folgerichtige Gesetzeskonzeption zweifelhaft. Dieses Vorgehen wäre asymmetrisch. Vielmehr sollte eine steuersubjektübergreifende Betrachtung auf die gesamte Prüfung des Niedrigbesteuernskriteriums angezeigt sein, um dadurch sowohl Be- als auch Entlastungsfälle nachzuvollziehen. Für diese Auffassung spricht auch das Argument, dass sich eine potentielle StErstattung regelmäßig nicht unmittelbar als Erstattung einer Ertragsteuer auf die nämlichen Lizenzeinnahmen erweisen dürfte, sondern an dem StTatbestand der Gewinnausschüttung anknüpft. Sofern dieses Argument gegen eine steuersubjektübergreifende Betrachtung bei der Frage der Niedrigbesteuerung iSd. Abs. 2 Satz 3 angeführt wird, muss man es auch gegen eine steuersubjektübergreifende Betrachtung im Rahmen von StEntlastungen gelten lassen. Wenn der Gesetzgeber durch Abs. 2 Satz 4 aber Gegenteiliges für Erstattungs- und Entlastungsfälle anordnet, spricht dies unter systematischen Gesichtspunkten für ein extensives Verständnis im Kontext der StBelastung iSd. Abs. 1 Satz 1. Mit anderen Worten: Für eine ausgewogene Normenkonzeption sollten vor- und nachgelagerte Besteuerungsebenen entweder sowohl bei der Frage der Ertragsteuerbelastung als auch hinsichtlich etwaiger Erstattungs- bzw. Entlastungsansprüche einzubeziehen sein oder insgesamt eben nicht.

Einstweilen frei.

61–64

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Proportionales Abzugsverbot als Rechtsfolge**

65

I. Teilweises Abzugsverbot (Abs. 3 Satz 1)

Rechtsfolge: Sofern sämtliche Tatbestandsmerkmale des § 4j erfüllt sind, ordnet Abs. 1 Satz 1 ein (Teil-)Abzugsverbot für die nämlichen Aufwendungen nach Maßgabe des Abs. 3 an; in Zwischenschaltungs- oder Durchleitungsfällen ergibt sich dieser Verweis aus Abs. 1 Satz 2. Mithin repräsentiert Abs. 3 die maßgebende Rechtsfolge, die sich in einem (anteiligen) Abzugsverbot für Aufwendungen iSd. Abs. 1 Satz 1 ausdrückt.

Niedrige Besteuerung: Abs. 3 Satz 1 weist explizit auf eine teilweise Abziehbarkeit der Aufwendungen hin, da Voraussetzung eine Niedrigbesteuerung nach Abs. 2 ist. Aus der in Abs. 3 Satz 2 gefassten Formel ergibt sich nämlich ein Prozentsatz, der den nicht abzugsfähigen Teil der Aufwendungen bestimmt (Anm. 66). Da der Referenzrahmen bei 25 % kodifiziert ist und nur unterhalb dieser Marke eine Niedrigbesteuerung iSd. Abs. 2 vorliegt, kann es folglich nur zu einem anteiligen – und keinem vollständigen – Abzug der Aufwendungen kommen. Sofern sich nämlich nach dieser Verhältnisformel eine vollständige Abziehbarkeit ergeben würde, müsste eine Ertragsteuerbelastung von mindestens 25 % vorliegen. In diesem Fall wäre das Niedrigbesteuerungskriterium aber nicht erfüllt, dh. der Tatbestand schon im Vorfeld nicht eröffnet.

Weiterhin rekuriert Abs. 3 Satz 1 ausschließlich auf eine Niedrigbesteuerung iSd. Abs. 2; auf das qualitative Merkmal der Vorzugsbesteuerung (Anm. 19) wird dagegen kein Bezug genommen. Dies erschließt sich vor dem Hintergrund, dass Niedrigbesteuerung und vorzugsmäßige Behandlung als Tatbestandsmerkmale kumulativ erfüllt sein müssen. Auf Rechtsfolgenseite werden diese quasi vorausgesetzt. Der Bezug auf das Niedrigbesteuerungskriterium indiziert uE, dass das Ermittlungsergebnis nach Abs. 2 für die Bestimmung des nicht abzugsfähigen Teils maßgebend ist (glA RITZER/STANGL/KARNATH, Der Konzern 2017, 68 [74]; DIRZ/QUILITZSCH, DStR 2017, 1561 [1565]; GROTHERR, Ubg 2017, 233 [242]), der sich wiederum nach der in Abs. 3 Satz 2 gefassten Verhältnisformel bestimmt (Anm. 66).

Außerbilanzielle Korrektur: Sofern die Rechtsfolge des Abs. 3 eingreift, zieht dies eine außerbilanzielle Korrektur in Höhe des nach Abs. 3 Satz 2 ermittelten nicht abzugsfähigen Anteils nach sich (s. auch BENZ/BÖHMER, DB 2017, 206 [209]; GROTHERR, Ubg 2017, 233 [244]). Voraussetzung dafür ist die Bilanzierung nach § 4 Abs. 1. Dann ist der betreffende Anteil gewinnerhöhend hinzuzurechnen. In Organisationsstrukturen, bei denen die OG Schuldner der nämlichen Aufwendungen ist, ist die außerbilanzielle Hinzurechnung des nicht abzugsfähigen Anteils auf dieser Ebene vorzunehmen (HEIL/PUPETER, BB 2017, 795 [798]). Außerhalb der Bilanzierungsregeln stellt der nach Abs. 3 Satz 2 ermittelte Anteil nicht abzugsfähige BA oder WK dar.

Jährliche Ermittlungspflicht: Das (Teil-)Abzugsverbot betrifft im Rahmen der Abschnittsbesteuerung die jährliche Gewinn- bzw. Einkünfteermittlung, weshalb eine Überprüfung der Tatbestandsmerkmale nebst Bestimmung der Rechtsfolgenauswirkung ebenfalls jährlich zu erfolgen hat. Mithin werden die Beträge zwischen mehreren VZ durchaus variieren. Dies erhöht den *Compliance*-Aufwand erheblich, weshalb die praktische Bewältigung auch zutr. hinterfragt wird (SCHNITGER, IStR 2017, 214 [225]).

II. Ermittlung der nicht abzugsfähigen Aufwendungen (Abs. 3 Satz 2) 66

Proportionales Abzugsverbot: Kommt das (Teil-)Abzugsverbot zum Tragen, bestimmt die in Abs. 3 Satz 2 gefasste Formel den nichtabzugsfähigen Teil der Aufwendungen iSd. Abs. 1 Satz 1. Dafür wird die prozentuale Belastung mit Ertragsteuern in ein Verhältnis zu 25 % gesetzt. Die 25 %-Marke entstammt dem Niedrigsteuerkriterium. Die Verhältnisformel gestaltet sich somit wie folgt:

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

Aus der vorstehenden Verhältnisrechnung wird ersichtlich, dass mit sinkender Ertragsteuerbelastung die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen iSd. Satzes 1 linear bis auf 0 reduziert wird (so schon SCHNITGER, IStR 2017, 214 [225]; DITZ/QUILITZSCH, DStR 2017, 1561 [1565]; GROTHERR, Ubg 2017, 233 [244]). Sofern die Ertragsteuerbelastung 5 % beträgt, beläuft sich der nicht abzugsfähige Anteil auf 80 % ((25 % - 5 % = 20 %) / 25 %); bei 20 % hingegen auf 20 % ((25 % - 20 % = 5 %) / 25 %). Die Abzugsbeschränkung ist folglich nicht als starre oder pauschale Grenze ausgestaltet, sondern ergibt sich in proportionaler Abhängigkeit zur Ertragsteuerbelastung des Gläubigers (STACCIOLI in FROTSCHER/GEURTS, § 4j Rn. [9/2017]) – oder des weiteren Gläubigers iSd. Abs. 1 Satz 2. Dies wird durch geringfügige Umstellung der Formel deutlich (HAGEMANN/KAHLENBERG, ISR 2017, 413 [418]):

$$1 \cdot / \cdot \frac{\text{Belastung durch Ertragsteuern in } \%}{25 \%}$$

Belastung durch Ertragsteuern: Die im Zähler genannte „Belastung mit Ertragsteuern in %“ wird im Gesetz nicht näher definiert. Da insoweit keine Begrenzung auf ausländ. Ertragsteuern erfolgt ist, wird man daraus auch die Einbeziehung inländ. Quellensteuern zu folgern haben (Anm. 45). Weiterhin dürften Systematik und Regelungszusammenhang dafür sprechen, auf die prozentuale Niedrigsteuerbelastung (Abs. 2) des Gläubigers oder des weiteren Gläubigers iSd. Abs. 1 Satz 2 – sowie weiterer Personen bei abweichender Einnahmzurechnung (Anm. 55) oder Besteuerung (Anm. 56) – zurückzugreifen (im Erg. auch DITZ/QUILITZSCH, DStR 2017, 1561 [1565]; RITZER/STANGL/KARNATH, Der Konzern 2017, 68 [74]; GROTHERR, Ubg 2017, 233 [242]), obgleich dies durch den Regelungswortlaut nicht unmittelbar zum Ausdruck kommt (krit. daher BENZ/BÖHMER, DB 2017, 206 [209]).

► *Stellungnahme:* Aus diesem Grund wäre eine Klarstellung zwar wünschenswert (mit entsprechender Forderung HÖRETH/STELZER, DStZ 2017, 270 [273]), aber nicht zwingend. Der Sinnzusammenhang lässt nämlich hinreichend erkennen, dass die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen iSd. Abs. 1 Satz 1 gerade mit dem Grad des Präferenzregimes korrelieren soll. Unter systematischen Gesichtspunkten spricht die in Abs. 3 Satz 1 gefasste Anknüpfung an das Niedrigbesteuerungskriterium dafür, dass der Gesetzgeber die für Zwecke des Niedrigbesteuerungskriteriums ermittelte StBelastung mit den Rechtsfolgen des Abs. 3 verknüpfen wollte. In diesem Fall gelten die dort vorherrschenden Prinzipien: Grundsätzlich ist auf die Nominalbelastung der korrespondierenden Einnahmen als Bruttogröße abzustellen (Anm. 50; dahingehend wohl auch HÖRETH/STELZER, DStZ 2017, 270 [273]). Da das Normentelos für eine Begrenzung des (Teil-)Abzugsverbots für Aufwendungen aufgrund einer Präferenzbehandlung der kor-

§ 4j Anm. 66 D. Abs. 3: Proportionales Abzugsverbot als Rechtsfolge

respondierenden Einnahmen spricht, ist folglich bei sich steuermindernd auswirkenden tatsächlichen BA dementsprechend die Nominalbelastung der betreffenden Einnahmen maßgebend (ausführlich begründet in Anm. 50; aA wohl SCHNEIDER/JUNIOR, DStR 2017, 417 [421]; s. auch ADRIAN/TIGGES, StuB 2017, 228 [232], die BA für Zwecke des Abs. 3 als nicht berücksichtigungsfähig sehen und daher für eine dringende Anpassung plädieren).

Progressive Steuertarife: S. Anm. 47.

25 % als Referenzrahmen: Nicht ganz willkürfrei wählt der Gesetzgeber als Referenzrahmen sowohl für Zwecke der Niedrigbesteuerung als auch als Einflussgröße für den abzugsfähigen Aufwendungsanteil 25 %. An dieser sich an § 8 Abs. 3 AStG orientierenden (so auch GROTHERR, Ubg 2017, 233 [241]) Größe wurde bereits umfassend Kritik geäußert, die hier nicht weiter vertieft werden soll (dazu SCHNEIDER/JUNIOR, DStR 2017, 417 [421]; RITZER/STANGL/KARNATH, Der Konzern 2017, 68 [73]). Erlaubt seien nur folgende Hinweise: Schon innerhalb der EU liegt das Regelbesteuerungsniveau selbst deutlich unter 25 % (für eine Übersicht EVERS/MILLER/SPENGL, ITPF 2015, 502 [506]). Darüber hinaus dürfte es uE zwar auch zutreffen, dass sich der Anwendungsbereich auch nach der geforderten Herabsetzung der Niedrigsteuerschwelle kaum merklich ausdehnen würde (so HOLLE/WEISS, FR 2017, 217 [221]; aA wohl MAX/THIEDE, StB 2017, 175 [181]; s. mit Beispielen zur Effektivbelastung von Patentboxregimen FEHLING/SCHMID, IStR 2015, 493 [494]). Kritisch an dieser Grenzmarke als Referenzrahmen für das (Teil-)Abzugsverbot ist indes, dass sie materiell-rechtl. überschießend wirkt (zutr. SCHNEIDER/JUNIOR, DStR 2017, 417 [421]; RITZER/STANGL/KARNATH, Der Konzern 2017, 68 [73]).

Kritik: Mit der in Abs. 3 konstituierten (Teil-)Abzugsbeschränkung verfolgt der Gesetzgeber eine Bekämpfung von Präferenzregimen im Ausland. Der einschlägige Referenzfall wird dementsprechend nicht durch eine rein inländ. Lizenzierungsstruktur repräsentiert, da anderenfalls das (Teil-)Abzugsverbot generell am Kriterium der Niedrigbesteuerung auszurichten gewesen wäre. Vielmehr versucht der Gesetzgeber, Sonderregime im Ausland zu bekämpfen, weshalb es nur zutr. und sachgerecht gewesen wäre, als Referenzgröße das ausländ. Regelsystem zu normieren. Da dies unterblieben ist, bewirkt der 25 %-Referenzrahmen eine überschießende Wirkung (ebenso krit. SCHNEIDER/JUNIOR, DStR 2017, 417 [421], mit Beispielsrechnungen, die der Gesetzgeber mitnichten als zielgerichtete Missbrauchsabwehr rechtfertigen kann; ungeachtet dessen, ob der Begriff des Missbrauchs insoweit überhaupt einschlägig wäre).

Zwischenschaltungs- und Durchleitungsfälle: Für den Fall einer mittelbaren Lizenzierung ist gem. Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 auf die niedrigste Ertragsteuerbelastung abzustellen. Diese Konkretisierung greift nur dann durch, wenn die Ertragsteuerbelastungen zwischen Gläubiger und weiterem Gläubiger divergieren (Anm. 48). Fraglich erscheint mithin, ob dieser Ansatz auch bei der Ermittlung der prozentualen Abzugsbeschränkung maßgebend ist. Dies hätte zur Folge, zunächst den nichtabziehbaren Teil auf Basis der StBelastung des Gläubigers zu ermitteln; anschließend wäre dieser Anteil entsprechend zu erhöhen, falls die StBelastung des weiteren Gläubigers niedriger ausfällt (so auch GROTHERR, Ubg 2017, 233 [241]). Im Erg. wäre stets die niedrigste Ertragsteuerbelastung für die Bestimmung des nichtabzugsfähigen Anteils maßgebend. Zwar wird dieses Vorgehen in Bezug auf den insoweit offenen Regelungswortlaut angezweifelt (SCHNITGER, IStR 2017, 214 [226]). Gleichwohl spricht uE die systematische Verknüpfung zwischen Abs. 2 und Abs. 3 dafür, folgerichtig die Maßgeblichkeit der niedrigsten Ertragsteuerbelastung auch rechtsfolgende nachzuvollziehen.