

Verena Drummer

Immaterielle Werte im internationalen Konzern im Kontext der wertschöpfungsorientierten Besteuerung

OECD-Verrechnungspreisleitlinien, Nexus-Ansatz
und deutsches internationales Steuerrecht



**UNIVERSITÄT
BAYREUTH**



**FRIEDRICH-ALEXANDER
UNIVERSITÄT
ERLANGEN-NÜRNBERG**

Immaterielle Werte im internationalen Konzern im Kontext der wertschöpfungsorientierten Besteuerung

OECD-Verrechnungspreisleitlinien, Nexus-Ansatz und
deutsches internationales Steuerrecht

Inauguraldissertation
zur Erlangung des akademischen Grades
eines Doctor rerum politicarum

durch die
Fakultät Sozial- und Wirtschaftswissenschaften
der
Otto-Friedrich-Universität Bamberg

vorgelegt von
M. Sc. Verena Larissa Saskia Drummer

Erstgutachter: Univ.-Prof. Dr. Thomas Egner
Zweitgutachter: Univ.-Prof. Dr. Robert Ullmann
Drittgutachterin: Univ.-Prof. Dr. Brigitte Eierle

Tag der Disputation: 9. Juli 2021

Unternehmen und Steuern

Herausgeber: Prof. Dr. Jochen Sigloch, Universität Bayreuth
Prof. Dr. Klaus Henselmann, Universität Erlangen-Nürnberg
Prof. Dr. Thomas Egner, Universität Bamberg

Band 93

Verena Drummer

Immaterielle Werte im internationalen Konzern im Kontext der wertschöpfungsorientierten Besteuerung

OECD-Verrechnungspreisleitlinien, Nexus-Ansatz
und deutsches internationales Steuerrecht

Shaker Verlag
Düren 2021

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

Zugl.: Bamberg, Univ., Diss., 2021

Copyright Shaker Verlag 2021

Alle Rechte, auch das des auszugsweisen Nachdruckes, der auszugsweisen oder vollständigen Wiedergabe, der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen und der Übersetzung, vorbehalten.

Printed in Germany.

ISBN 978-3-8440-8181-7

ISSN 1436-7246

Shaker Verlag GmbH • Am Langen Graben 15a • 52353 Düren

Telefon: 02421 / 99 0 11 - 0 • Telefax: 02421 / 99 0 11 - 9

Internet: www.shaker.de • E-Mail: info@shaker.de

Geleitwort

Durch die Globalisierung und die zunehmende Bedeutung immaterieller Werte sind die Verteilungsregelungen im internationalen Steuerrecht, die sich wesentlich auf das Vorliegen von rechtlichen und tatsächlichen Strukturen stützen, in die Kritik geraten. Unter dem Stichwort einer wertschöpfungsorientierten Besteuerung werden grundlegend neue Verteilungsregelungen sowie Korrekturvorschriften zu den bestehenden Anknüpfungspunkten diskutiert und wurden partiell auch schon umgesetzt. Neben der Frage der Zuordnung von Einkünften steht auch die Sicherstellung einer Mindestbesteuerung von Einkünften durch die Versagung der ungerechtfertigten Inanspruchnahme steuerlicher Präferenzregime zur Diskussion, was einen „unfairen“ Steuerwettbewerb vermeiden soll.

Vor diesem Hintergrund greift Frau Drummer die Thematik der Besteuerung immaterieller Werte im (Kapitalgesellschafts-)Konzern auf und untersucht systematisch das Zusammenspiel bzw. besser die Disharmonie der vorgeschlagenen Regelungen im Rahmen des internationalen Steuerrechts. Im Mittelpunkt stehen zwei Ansatzpunkte: der Nexus-Ansatzes zur Sicherstellung einer Mindestbesteuerung und zur Vermeidung schädlichen Steuerwettbewerbs (umgesetzt in § 4j EStG gegen sog. IP-Boxen) und das DEMPE-Konzept für eine wertschöpfungsorientierte Verteilung der Besteuerungsrechte (inzwischen umgesetzt durch § 1 Abs. 3c AStG). Problematisch dabei erscheint, dass das Zusammenwirken der beiden Konzepte kaum sinnvoll möglich ist, wenn die jeweiligen Voraussetzungen nicht aufeinander abgestimmt sind. Es stellt sich sogar die Frage, welche Funktion der Nexus-Ansatz erfüllen soll, wenn nach dem DEMPE-Konzept bereits eine wertschöpfungsorientierte – also der Zielsetzung entsprechende – Verteilung des Besteuerungssubstrats erfolgt ist. Es entsteht der Eindruck, als wäre das Vertrauen der OECD bzw. des (deutschen) Gesetzgebers in die Funktionsfähigkeit der eigenen Konzeptionen nicht gerade groß.

Mit dieser Dissertation legt Frau Drummer eine umfassende Analyse zur Steuerwirkungslehre am Beispiel des internationalen Steuerrechts vor. Sie beschränkt sich dabei nicht auf eine normative Betrachtung, sondern erfasst die – nicht abgestimmten – Steuerwirkungen des Nexus-Ansatzes sowie des DEMPE-Konzepts im Rahmen einer ökonomischen Analyse des Rechts auch quantitativ anhand von Beispielen.

Frau Drummer gelingt es überzeugend aufzuzeigen, dass der Gesetzgeber – in diesem Fall insbesondere auch die OECD – aufgerufen ist, darüber nachzudenken, wie die Kollision der beiden betrachteten Konzeptionen mit ihren (vermutlich) ungewollten und wirtschaftlich unsinnigen Folgen verhindert bzw. eingedämmt werden können. Die Lektüre der Dissertation von Frau Drummer bietet somit sowohl dem Praktiker (zur Risikovorsorge) als auch den am Gesetzgebungsverfahren beteiligten Personen (zur Fehlerbeseitigung) erheblichen Nutzen.

Bamberg, 19.07.2021 Prof. Dr. Thomas Egner

Vorwort

Die vorliegende Arbeit ist während meiner Tätigkeit als wissenschaftliche Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Betriebliche Steuerlehre an der Otto-Friedrich-Universität Bamberg entstanden.

Mein besonderer Dank gilt Herrn Prof. Dr. Thomas Egner für die Betreuung und Unterstützung bei der Entwicklung und Umsetzung meiner Forschungsarbeit. Auch Hr. Prof. Dr. Robert Ullmann und Fr. Prof. Dr. Brigitte Eierle danke ich herzlich für die Übernahme des Zweit- und Drittgutachtens.

Mein Dank gilt auch meinen (ehemaligen) Kolleginnen und Kollegen Hr. Dr. Johannes Stöbel, Hr. Dr. Matthias Gries, Fr. M. Sc. Ina Krakau, Hr. M. Sc. Maximilian Vetter, Hr. M. Sc. Julian Schneiderei, Hr. M. Sc. Thomas Lorenz sowie Fr. M. Sc. Sonja Stockburger für die beständige Unterstützung, die zahlreichen Gespräche und die gewährten Freiräume insbesondere innerhalb der letzten Monate der Fertigstellung. Ausdrücklich möchte ich mich bei Hr. Dr. Patrick Geißler bedanken, der mir sowohl zu seiner Zeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter wie auch darüber hinaus für alle Zweifel ein offenes Ohr geschenkt hat und an den Erfahrungen aus der Entstehungszeit seiner Dissertation hat teilhaben lassen.

Darüber hinaus bedanke ich mich auch bei allen Freunden und Freundinnen, die Fortschritte freudig miterlebt, Phasen der scheinbaren Aussichtslosigkeit mitunter aber auch ertragen haben. Meine Dankbarkeit gilt selbstredend auch meinen Eltern Sylvia und Uwe Drummer, die mich auf meinem bisherigen Lebensweg stets begleitet und in meinen Zielen bestärkt haben. Ganz besonders danke ich meinem Bruder Julian Drummer. Danke für die stete Ermutigung, für das aufeinander verlassen können und all die wertvollen und unvergesslichen vergangenen und noch kommenden gemeinsamen Momente und Abenteuer. Dir ist diese Arbeit gewidmet.

M. Sc. Verena Drummer

Inhaltsübersicht

Inhaltsübersicht	I
Inhaltsverzeichnis	V
Abkürzungsverzeichnis	XI
Symbolverzeichnis	XXV
Abbildungsverzeichnis	XXVII
Tabellenverzeichnis	XXIX
Teil I: Einführung und Grundlagen	1
A. Einführung in die Untersuchung	1
1. Einleitung	1
2. Gegenstand der Untersuchung	3
3. Eingrenzung des Untersuchungsgegenstands	5
4. Stand der Forschung	6
5. Gang der Untersuchung.....	9
B. Grundlagen	10
1. Begriffsbestimmungen	10
2. Organisatorische und verrechnungstechnische Ausgestaltung der Forschung und Entwicklung.....	28
3. Konzept der IP-Verwertungsgesellschaft zur Implementierung von Prinzipalstrukturen	31
Teil II: Organisatorische und verrechnungstechnische Ausgestaltung der Forschung und Entwicklung im Konzern	35
A. Eigenforschung und nachgelagerte Beteiligung anderer Konzerngesellschaften an den FuE-Ergebnissen	35
1. Eigenforschung.....	35
2. Nutzungsüberlassung	37
3. Veräußerung	64
B. Auftragsforschung	67
1. Vorbemerkungen	67
2. OECD-Verrechnungspreisleitlinien: Besondere Überlegungen bezüglich konzerninterner Dienstleistungen	67
3. Deutsche Auffassung.....	70
4. Aktivierung vs. Sofortabzug der FuE-Aufwendungen.....	72
5. Missbrauchsvermeidung.....	75

C.	Gemeinschaftsforschung	78
1.	Konzernumlage	78
2.	Kostenumlage.....	82
D.	Zuordnung und Aufteilung der Ergebnisse aus der Verwertung immaterieller Werte	94
1.	OECD-Verrechnungspreisleitlinien: Besondere Überlegungen bezüglich immaterieller Werte.....	94
2.	Deutsche Auffassung: Ergebnisaufteilung nach Maßgabe ausgeübter Funktionen, eingesetzter Wirtschaftsgüter und getragener Risiken sowie wertschöpfungsorientierter Gesichtspunkte	105
3.	Auswirkungen des DEMPE-Konzepts auf die Ergebniszusordnung in Abhängigkeit von Leistungserstellung und -verrechnung	109
Teil III: IP-Boxen und Nexus-Ansatz		115
A.	IP-Boxen im Kontext staatlicher FuE-Förderung	115
1.	Einordnung und Ausgestaltung steuerlicher FuE-Fördermaßnahmen	115
2.	Position Deutschlands	122
B.	OECD-Maßnahmen zur Vermeidung von BEPS: Der Nexus-Ansatz	128
1.	Abschlussbericht zu Aktionspunkt 5: Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz.....	128
2.	Nexus-Ansatz: Funktionsweise und Anwendung	129
Teil IV: Spannungsverhältnis zwischen Verrechnungspreisleitlinien für immaterielle Werte und Nexus-Ansatz		177
A.	Einordnung in den BEPS-Aktionsplan der OECD	177
B.	Wirken und Zusammentreffen beider Konstrukte	178
C.	Vergleichende Gegenüberstellung	180
1.	Regelungsbereich und -zweck.....	180
2.	Immaterielle Werte und geistige Eigentumswerte	201
3.	Verwertungserträge und Gesamteinkünfte.....	203
4.	Auslegung substantieller Tätigkeiten	204
D.	Ergebnis Kapitel IV	225
Teil V: Implementierung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien im Zuge eines ATAD-Umsetzungsgesetzes		227
A.	Vorbemerkungen	227
B.	Geplante Änderungen im Bereich der internationalen Einkünfteabgrenzung	229
1.	Funktions- und Risiko- sowie Vergleichbarkeitsanalyse	229
2.	Verrechnungspreise bei immateriellen Werten	235

3.	Preisanpassungsklausel	246
4.	Weitere Änderungen im Bereich der Verrechnungspreise.....	253
C.	Ergebnis Kapitel V	268
Teil VI: Fazit		271
A.	Zusammenfassung der Untersuchungsergebnisse.....	271
B.	Schlussbetrachtung und Ausblick.....	278
Verzeichnis der Gesetze, Gesetzesmaterialien, Richtlinien, Verordnungen und Verwaltungsanweisungen.....		xxxii
I.	Gesetze und primäres Unionsrecht.....	xxxii
1.	Deutschland.....	xxxii
2.	Ausland.....	xxxiii
3.	Primärrecht	xxxiv
II.	Gesetzesmaterialien	xxxv
1.	Bundesrats-Drucksachen	xxxv
2.	Bundestags-Drucksachen	xxxv
3.	Plenarprotokolle	xxxvi
4.	Gesetzesmaterialien zu ausländischen Vorschriften	xxxvii
III.	Richtlinien	xxxviii
IV.	Verordnungen	xxxix
1.	Europäische Union	xxxix
2.	Deutschland.....	xxxix
3.	Ausland.....	xl
V.	Verwaltungsanweisungen	xli
1.	Bundesregierung.....	xli
2.	Bundesministerium der Finanzen.....	xli
3.	Länderfinanzministerien und Oberfinanzdirektionen	xliv
4.	Ausländische Verwaltungsanweisungen.....	xliv
Rechtsprechungsverzeichnis		xlvi
I.	Europäischer Gerichtshof.....	xlvi
II.	Bundesverfassungsgericht	xlvi
III.	Bundesgerichtshof	xlvi
IV.	Bundesfinanzhof	xlvi
V.	Finanzgerichte.....	xlviii

Literaturverzeichnis	xlix
I. Monographien.....	xlix
II. Beiträge in Sammelwerken.....	lii
III. Beiträge in Fachzeitschriften.....	lvii
IV. Kommentare und Handbücher	lxxxv
Weitere Quellen.....	xc
I. EU.....	xc
II. OECD.....	xcii
III. Stellungnahmen	xcviii
IV. Sonstiges	c

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsübersicht	I
Inhaltsverzeichnis	V
Abkürzungsverzeichnis	XI
Symbolverzeichnis	XXV
Abbildungsverzeichnis	XXVII
Tabellenverzeichnis	XXIX
Teil I: Einführung und Grundlagen	1
A. Einführung in die Untersuchung	1
1. Einleitung	1
2. Gegenstand der Untersuchung	3
3. Eingrenzung des Untersuchungsgegenstands	5
4. Stand der Forschung	6
5. Gang der Untersuchung.....	9
B. Grundlagen	10
1. Begriffsbestimmungen	10
1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände, Wirtschaftsgüter und Werte	10
1.2 Forschung und Entwicklung	19
1.3 Internationale Ergebnisaufteilung und Verrechnungspreise.....	25
2. Organisatorische und verrechnungstechnische Ausgestaltung der Forschung und Entwicklung.....	28
3. Konzept der IP-Verwertungsgesellschaft zur Implementierung von Prinzipalstrukturen	31
Teil II: Organisatorische und verrechnungstechnische Ausgestaltung der Forschung und Entwicklung im Konzern	35
A. Eigenforschung und nachgelagerte Beteiligung anderer Konzerngesellschaften an den FuE-Ergebnissen	35
1. Eigenforschung	35
1.1 Vorbemerkungen	35
1.2 Aktivierung vs. Sofortabzug der FuE-Aufwendungen	35
1.3 Zuordnung von Eigentums- und Nutzungsrechten sowie Verwertungsergebnissen	36
2. Nutzungsüberlassung	37
2.1 Vorbemerkungen	37
2.2 Abgrenzung zum Eigentumsübergang.....	38
2.3 Abgrenzung zur Dienstleistungserbringung	40
2.4 Lizenzverrechnung dem Grunde nach	41
2.5 Lizenzverrechnung der Höhe nach	46
2.6 Steuerbilanzielle Konsequenzen	50
2.7 Missbrauchsvermeidung	52

2.7.1	Lizenzabzugsbeschränkung	52
2.7.2	Hinzurechnungsbesteuerung	55
2.7.3	Funktionsverlagerung.....	60
2.7.4	Versagung der Quellensteuerentlastung.....	62
3.	Veräußerung	64
3.1	Vorbemerkungen	64
3.2	Bestimmung von Veräußerungsgegenstand und -preis	65
3.3	Missbrauchsvermeidung	66
B.	Auftragsforschung.....	67
1.	Vorbemerkungen	67
2.	OECD-Verrechnungspreisleitlinien: Besondere Überlegungen bezüglich konzerninterner Dienstleistungen.....	67
2.1	Zielsetzung und Methodik	67
2.2	Dienstleistungsverrechnung dem Grunde nach	68
2.3	Dienstleistungsverrechnung der Höhe nach	69
3.	Deutsche Auffassung.....	70
3.1	Dienstleistungsverrechnung dem Grunde nach	70
3.2	Dienstleistungsverrechnung der Höhe nach	72
4.	Aktivierung vs. Sofortabzug der FuE-Aufwendungen.....	72
5.	Missbrauchsvermeidung.....	75
C.	Gemeinschaftsforschung.....	78
1.	Konzernumlage	78
1.1	Vorbemerkungen	78
1.2	OECD-Verrechnungspreisleitlinien: Besondere Überlegungen bezüglich konzerninterner Dienstleistungen	79
1.3	Deutsche Auffassung	81
2.	Kostenumlage.....	82
2.1	Vorbemerkungen	82
2.2	OECD-Verrechnungspreisleitlinien: Kostenumlagevereinbarungen	83
2.2.1	Zielsetzung und Methodik.....	83
2.2.2	Begriff des Cost Contribution Arrangements	84
2.2.3	Teilnehmer	85
2.2.4	Beitragsbewertung und -zuordnung	86
2.2.5	Zuordnung und Aufteilung von Eigentums- und Nutzungsrechten.....	90
2.3	Deutsche Auffassung	91
2.3.1	Überarbeitung der Verwaltungsgrundsätze zum 5. Juli 2018	91
2.3.2	Anpassungsbedarf durch die Übernahme der OECD-Grundsätze	92
D.	Zuordnung und Aufteilung der Ergebnisse aus der Verwertung immaterieller Werte.94	
1.	OECD-Verrechnungspreisleitlinien: Besondere Überlegungen bezüglich immaterieller Werte.....	94
1.1	Ergebniszuordnung nach Wertschöpfungsgesichtspunkten	94
1.2	Nach Maßgabe des DEMPE-Konzepts ausgeübte Funktionen, genutzte Vermögenswerte und übernommene Risiken.....	96
1.3	Schwer zu bewertende immaterielle Werte	101
2.	Deutsche Auffassung: Ergebnisaufteilung nach Maßgabe ausgeübter Funktionen, eingesetzter Wirtschaftsgüter und getragener Risiken sowie wertschöpfungsorientierter Gesichtspunkte	105

3.	Auswirkungen des DEMPE-Konzepts auf die Ergebniszuordnung in Abhängigkeit von Leistungserstellung und -verrechnung	109
3.1	Eigenforschung	109
3.2	Auftragsforschung	111
3.3	Kostenumlage	112
Teil III: IP-Boxen und Nexus-Ansatz.....		115
A.	IP-Boxen im Kontext staatlicher FuE-Förderung.....	115
1.	Einordnung und Ausgestaltung steuerlicher FuE-Fördermaßnahmen	115
1.1	Vorbemerkungen	115
1.2	Input-orientierte FuE-Förderung	115
1.3	Output-orientierte FuE-Förderung.....	119
2.	Position Deutschlands	122
B.	OECD-Maßnahmen zur Vermeidung von BEPS: Der Nexus-Ansatz.....	128
1.	Abschlussbericht zu Aktionspunkt 5: Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz.....	128
2.	Nexus-Ansatz: Funktionsweise und Anwendung	129
2.1	Anwendungsbereich und Berechnung	129
2.1.1	Nexus-Verhältnis.....	129
2.1.2	Persönlicher Anwendungsbereich.....	130
2.1.3	Sachlicher Anwendungsbereich	131
2.1.3.1	Qualifiziertes IP	131
2.1.3.2	Qualifizierte Ausgaben	132
2.1.3.3	Gesamtausgaben	135
2.1.3.4	Gesamteinkünfte	143
2.2	Rückverfolgung von Ausgaben und Einkünften	144
2.3	Ausgestaltung als widerlegbare Vermutung.....	147
2.4	Überprüfung und Anpassung bestehender IP-Regelungen.....	148
2.5	Anwendung in Bezug auf nicht- und nur formalbesteuernde Staaten	148
2.6	Verhältnis zu Input-orientierten FuE-Förderungen	153
2.7	Verhältnis zu weiteren Missbrauchsbekämpfungsvorschriften.....	158
2.7.1	Lizenzabzugsbeschränkungen.....	158
2.7.2	Hinzurechnungsbesteuerung	159
2.7.3	Versagung der Quellensteuerentlastung.....	161
2.8	Anwendung am Beispiel der schweizerischen Patentbox	163
2.8.1	Vorbemerkungen	163
2.8.2	Qualifizierte Steuerpflichtige	164
2.8.3	Qualifizierte geistige Eigentumswerte	164
2.8.4	Nexus-Quotient	165
2.8.5	Begünstigungsmechanismus und -umfang.....	166
2.8.6	Gesamteinkünfte	166
2.8.7	Nachversteuerung vergangener FuE-Aufwendungen	175
Teil IV: Spannungsverhältnis zwischen Verrechnungspreisleitlinien für immaterielle Werte und Nexus-Ansatz		177
A.	Einordnung in den BEPS-Aktionsplan der OECD	177
B.	Wirken und Zusammentreffen beider Konstrukte	178

C.	Vergleichende Gegenüberstellung	180
1.	Regelungsbereich und -zweck.....	180
1.1	Gesonderte Verrechnungspreisregelungen für immaterielle Werte	180
1.1.1	Ausweitung des Fremdvergleichsgrundsatzes	180
1.1.2	Funktionsausübung und Risikokontrolle als wesentliche Kriterien der Zuordnung von Ertragspotentialen.....	185
1.1.3	Globale formelhafte Gewinnaufteilung	189
1.1.4	Nachträgliche Preisadjustierungen.....	193
1.2	Nexus-Ansatz als Missbrauchsvermeidungskonstrukt	198
2.	Immaterielle Werte und geistige Eigentumsrechte	201
3.	Verwertungserträge und Gesamteinkünfte.....	203
4.	Auslegung substantieller Tätigkeiten	204
4.1	Vorbemerkungen	204
4.2	Residualergebnisberechtigung nach Maßgabe des DEMPE-Konzepts	206
4.3	Begünstigungsberechtigung nach Maßgabe von BEPS Aktionspunkt 5	209
4.3.1	Wesentliche Geschäftstätigkeit i. S. des Nexus-Ansatzes	209
4.3.2	Alternative Ansätze	211
4.3.3	Wesentliche Geschäftstätigkeit in Bezug auf Nullsteuerstaaten.....	216
4.4	Konsequenzen aus den inkongruenten Substanzauslegungen und Lösungsansätze.....	217
4.4.1	Vorbemerkungen.....	217
4.4.2	Vollständige Nichtanwendung des Nexus-Ansatzes.....	219
4.4.3	Entbehrlichkeit des Nexus-Quotienten	220
4.4.4	Beibehaltung des Nexus-Ansatzes	223
D.	Ergebnis Kapitel IV.....	225
Teil V:	Implementierung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien im Zuge eines ATAD-Umsetzungsgesetzes	227
A.	Vorbemerkungen	227
B.	Geplante Änderungen im Bereich der internationalen Einkünfteabgrenzung	229
1.	Funktions- und Risiko- sowie Vergleichbarkeitsanalyse.....	229
2.	Verrechnungspreise bei immateriellen Werten	235
2.1	Vorbemerkungen	235
2.2	Immaterielle Werte	236
2.3	Berechtigung zum Ertrag aus der Verwertung	242
2.4	Zwischenergebnis	245
3.	Preisadjustierungsklausel	246
4.	Weitere Änderungen im Bereich der Verrechnungspreise.....	253
4.1	Nahestehende Personen	253
4.2	Zeitfragen.....	254
4.3	Verrechnungspreismethoden	256
4.4	Einengung von Bandbreiten	258
4.5	Funktionsverlagerung	261
4.6	Finanzierungsbeziehungen	263
4.7	Vorabverständigungsverfahren.....	266
4.8	Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten.....	267
C.	Ergebnis Kapitel V	268

Teil VI: Fazit	271
A. Zusammenfassung der Untersuchungsergebnisse.....	271
B. Schlussbetrachtung und Ausblick.....	278
Verzeichnis der Gesetze, Gesetzesmaterialien, Richtlinien, Verordnungen und Verwaltungsanweisungen.....	xxxii
I. Gesetze und primäres Unionsrecht.....	xxxii
1. Deutschland.....	xxxii
2. Ausland.....	xxxiii
3. Primärrecht	xxxiv
II. Gesetzesmaterialien.....	xxxv
1. Bundesrats-Drucksachen	xxxv
2. Bundestags-Drucksachen	xxxv
3. Plenarprotokolle	xxxvi
4. Gesetzesmaterialien zu ausländischen Vorschriften	xxxvii
III. Richtlinien	xxxviii
IV. Verordnungen.....	xxxix
1. Europäische Union	xxxix
2. Deutschland.....	xxxix
3. Ausland.....	xl
V. Verwaltungsanweisungen	xli
1. Bundesregierung.....	xli
2. Bundesministerium der Finanzen.....	xli
3. Länderfinanzministerien und Oberfinanzdirektionen	xliv
4. Ausländische Verwaltungsanweisungen.....	xliv
Rechtsprechungsverzeichnis	xlvi
I. Europäischer Gerichtshof.....	xlvi
II. Bundesverfassungsgericht	xlvi
III. Bundesgerichtshof	xlvi
IV. Bundesfinanzhof.....	xlvi
V. Finanzgerichte.....	xlvi
Literaturverzeichnis	xlvi
I. Monographien.....	xlvi

II.	Beträge in Sammelwerken	lii
III.	Beiträge in Fachzeitschriften.....	lvii
IV.	Kommentare und Handbücher	lxxxv
	Weitere Quellen.....	xc
I.	EU.....	xc
II.	OECD.....	xcii
III.	Stellungnahmen	xcviii
IV.	Sonstiges	c

Abkürzungsverzeichnis

A

a. A.	anderer Ansicht
AB	Ausschussbericht
AbgÄG	Abgabenänderungsgesetz
ABl.	Amtsblatt
Abs.	Absatz
AEASTG	Anwendungserlass zum Außensteuergesetz
Änd.	Änderung
ÄndBeschl.	Änderungsbeschluss
aF	alte Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AfD	Alternative für Deutschland
AHV	Alters- und Hinterlassenenversicherung
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AGVO	Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung
AiF	Arbeitsgemeinschaft industrieller Forschungsvereinigungen
Akt.	Aktualisierung
AktG	Aktiengesetz
Alt.	Alternative
anh.	anhängig
AO	Abgabenordnung
AOA	Authorised OECD Approach
AO-E	Abgabenordnung-Entwurf
APA	Advance Pricing Agreement

Art.	Artikel
AS	Amtliche Sammlung des Bundesrechts
ASA	Archiv für Schweizerisches Abgaberecht
AStG	Außensteuergesetz
AStG-E	Außensteuergesetz-Entwurf
ATAD	Anti Tax Avoidance Directive
ATADUmsG	ATAD-Umsetzungsgesetz
Aufl.	Auflage
AWV	Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e. V.
Az.	Aktenzeichen
B	
BAnz AT	Amtlicher Teil des Bundesanzeigers
BB	Betriebs-Berater
BBl.	Bundesblatt
BDI	Bundesverband der Deutschen Industrie e. V.
Beck Bil-Komm.	Beck'scher Bilanz-Kommentar
BeckOK	Beck'sche Online-Kommentare
BeckRS	Beck-Rechtssache
Begr.	Begründer
Bek.	Bekanntgabe
BemGr	Bemessungsgrundlage
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
ber.	bereinigt
betr.	betreffend
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch

BGBL.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BIT	Bulletin for International Taxation
BMBF	Bundesministerium für Bildung und Forschung
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BMF-Schr.	Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen
BMJV	Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz
BR	Bundesrat
BSFZ	Bescheinigungsstelle Forschungszulage
BsGa	Betriebsstättengewinnaufteilung
BsGaV	Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung
bspw.	beispielsweise
BStBK	Bundessteuerberaterkammer
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BvR	Verfahren über Verfassungsbeschwerden
bzgl.	bezüglich
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern
bzw.	beziehungsweise

C

CbCR	Country-by-Country-Reporting
CCA	Cost Contribution Arrangement
CDU	Christlich-Demokratische Union Deutschlands
CFC	Controlled Foreign Company

CNS	Consultation procedure
COM	European Commission
CSU	Christlich-Soziale Union in Bayern e. V.
CTA	Corporation Tax Act

D

DB	Der Betrieb
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DEMPE	Development, Enhancement, Maintenance, Protection, Exploitation
DE-VerhGL	Deutsche DBA-Verhandlungsgrundlage
DG	Directorate General
DGB	Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer
DK	Der Konzern
DL-InfoV	Dienstleistungs-Informationspflichten-Verordnung
DLR	Deutsches Zentrum für Luft- und Raumfahrt
DOC	Document
Dr.	Doktor
Drs.	Drucksache
DRS	Deutsche Rechnungslegungsstandards
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
dt.	deutsch

E

ECOFIN	Economic and Financial Affairs Council
EC Tax Rev.	European Community Tax Review

Ed.	Edition
Edit.	Editor
EDV	elektronische Datenverarbeitung
EF	Expert Focus
EFD	Eidgenössisches Finanzdepartement
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EGAO-E	Einführungsgesetz zur Abgabenordnung-Entwurf
EL	Ergänzungslieferung
EN	englische Fassung
ESt	Einkommensteuer
EStÄR	Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStH	Einkommensteuer-Hinweise
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
ET	European Taxation
et al.	et alii
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
e. V.	eingetragener Verein
EWIV	Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
EY	Ernst & Young

F

F&E	Forschung und Entwicklung
f.	folgend
ff.	fortfolgend
FFG	Österreichische Forschungsförderungsgesellschaft mbH
FA	Finance Act
FAUB	Fachausschuss für Unternehmensbewertung und Betriebswirtschaft (des IDW)
FDP	Freie Demokratische Partei
FG	Finanzgericht
FHTP	Forum on Harmful Tax Practices
FISC	affaires fiscales
Fn.	Fußnote
FN-IDW	IDW Fachnachrichten
ForschungsprämienV	Forschungsprämienverordnung
FR	Finanz-Rundschau
FuE	Forschung und Entwicklung
FVerl	Funktionsverlagerung
FVerlV	Funktionsverlagerungsverordnung
FZulBV	Forschungszulagen-Bescheinigungsverordnung
FZulG	Forschungszulagengesetz
FZulG-E	Forschungszulagengesetz-Entwurf

G

G	General services
G20	Gruppe der Zwanzig
GAufzV	Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung

GE	Geldeinheiten
gem.	gemäß
GesamthrsG.	Gesamtherausgeber
GeschGehG	Gesetz zum Schutz von Geschäftsgeheimnissen
ggf.	gegebenenfalls
GKKB	Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage
gl. A.	gleicher Ansicht
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GMBI	Gemeinsames Ministerialblatt
GP	Gesetzgebungsperiode
GrS	Großer Senat (des Bundesfinanzhofs)
GRUR-Prax	Gewerblicher Rechtsschutz und Urheberrecht, Praxis im Immaterialgüter- und Wettbewerbsrecht

H

H	Hinweis
habil.	habilitatus
Hb.	Handbuch
HFA	Hauptfachausschuss (des IDW)
HGB	Handelsgesetzbuch
h. M.	herrschende Meinung
HMG	Bundesgesetz über Arzneimittel und Medizinprodukte
HrsG.	Herausgeber
Hs.	Halbsatz
HTVI	Hard-to-Value Intangibles

I

IAS	International Accounting Standards
idF	in der Fassung
i. d. R.	in der Regel
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
IFA	International Fiscal Association
IFF Forum für StR	IFF Forum für Steuerrecht
IFRS	International Financial Reporting Standards
IFSt	Institut Finanzen und Steuern
i. H.	in Höhe
i. H. v.	in Höhe von
inkl.	inklusive
Int. Tax Public Finance	International Tax and Public Finance
IP	Intellectual Property
i. S. v.	im Sinne von
ISR	Internationale Steuer-Rundschau
IStR	Internationales Steuerrecht
IT	information technology
ITPJ	International Transfer Pricing Journal
i. V. m.	in Verbindung mit
IWB	Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht
i. w. S.	im weiteren Sinne

J

JStG	Jahressteuergesetz
JTPF	Joint Transfer Pricing Forum (EU)

K

Kap.	Kapitel
KMU	kleine und mittlere Unternehmen
KOM	Europäische Kommission
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien

L

lit.	litera
lt.	laut

M

MA	Musterabkommen
MarkenG	Markengesetz
mbH	mit beschränkter Haftung
m. E.	meines Erachtens
Minn. L. Rev.	Minnesota Law Review
MK	Musterkommentar
MPI	Max-Planck-Institut
MüKoBGB	Münchener Kommentar zum BGB
MüKoBilanzR	Münchener Kommentar zum Bilanzrecht
MünchHdb GesR	Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen

N

nF	neue Fassung
No	Number
Nr.	Nummer

NR	Nationalrat
NTJ	National Tax Journal
NV	nicht veröffentlicht
NWB	Steuer- und Wirtschaftsrecht
O	
o. a.	oben angeführt
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
öESTG	österreichisches Einkommensteuergesetz
OFD	Oberfinanzdirektion
o. g.	oben genannt
OJ	Official Journal (EU)
öKStG	österreichisches Körperschaftsteuergesetz
öKStR	österreichische Körperschaftsteuerrichtlinien
OR	Obligationenrecht
P	
p.	page
PAngV	Preisangabenverordnung
PatentboxV	Patentbox-Verordnung
PatG	Patentgesetz
Prof.	Professor
Q	
QJE	Quarterly Journal of Economics
R	
R&D	Research & Development
RACI	Responsible, Accountable, Consulted, Informed

RegE	Regierungsentwurf
RefE	Referentenentwurf
RdSchr.	Rundschreiben
Rev.	Revision
RGBL	Reichsgesetzblatt
RL	Richtlinie
RL-E	Richtlinien-Entwurf
Rn.	Randnummer
Rs.	Rechtssache
Rspr.	Rechtsprechung

S

S.	Satz
S.	Seite
S	Steuerlast
s	Steuersatz
SAAR	specific anti avoidance rules
Schr.	Schreiben
sog.	sogenannt
SPD	Sozialdemokratische Partei Deutschlands
SR	Steuer Revue
ST	Schweizer Treuhänder
STAF	Steuerreform und AHV-Finanzierung
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung
StF	Stammfassung
StG	Steuergesetz
StB	Der Steuerberater

Stbg	Die Steuerberatung
SteuK	Steuerrecht kurzgefasst
StHG	Steuerharmonisierungsgesetz
StHG-VE	Steuerharmonisierungsgesetz-Vorentwurf
Stn.	Stellungnahme
StuB	Unternehmensteuern und Bilanzen
StuW	Steuer und Wirtschaft
sublit.	sublitera
SV	Steuervorlage
SWD	Arbeitsdokumente und und gemeinsame Arbeitsdokumente der Dienststellen (EU)
SWI	Steuer & Wirtschaft International
T	
Taxud	Taxation and Customs Union
TNI	Tax Notes International
TO	Tax Observer
TPI	Transfer Pricing International
TS	Teilstrich
Tz.	Teilziffer
U	
u. a.	unter anderem
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung
UK	United Kingdom
UKlaG	Unterlassungsklagengesetz
Unterabs.	Unterabsatz
UntStRefG	Unternehmensteuerreformgesetz

UrhG	Urheberrechtsgesetz
US	United States
USR	Unternehmenssteuerreform
US-Reg.	US-Regulations
u. U.	unter Umständen
UWG	Gesetz gegen unlauteren Wettbewerb
V	
v.	vom
v. a.	vor allem
VDA	Verband der Automobilindustrie
VDI	Verein Deutscher Ingenieure
Verf.	Verfügung
VerwG.Verf.	Verwaltungsgrundsätze-Verfahren
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
Vgl.	Vergleiche
VO	Verordnung
Vol.	Volume
VP	Verrechnungspreise
Vpb	Vennootschapsbelasting
vs.	versus
VWG	Verwaltungsgrundsätze
VZ	Veranlagungszeitraum
W	
WD	Wirtschaftsdienst
WG	Wirtschaftsgut
WP	Wirtschaftsprüfer

WPg	Die Wirtschaftsprüfung
WU	Wirtschaftsuniversität Wien

Z

z. B.	zum Beispiel
Zfbf	Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
Ziff.	Ziffer
zit.	zitiert
z. T.	zum Teil

Symbolverzeichnis

\rightarrow	daraus folgt
Δ	Delta
\approx	gerundet
$=$	Gleichheitszeichen
\leq	kleiner-gleich-Zeichen
$-, ./.$	Minuszeichen
\times	Multiplikationszeichen
\S	Paragraph
$\S\S$	Paragrafen
$+$	Pluszeichen
$\%$	Prozent
Σ	Summe
$\&$	und

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Ermittlung der steuerbegünstigten Einkünfte	130
Abbildung 2: Zusammensetzung des Nexus-Quotienten – unternehmensbasierter Ansatz	137
Abbildung 3: Zusammensetzung des Nexus-Quotienten – territorialer Ansatz	138
Abbildung 4: Territorialer vs. unternehmensbezogener Ansatz – Ausgangsfall	139
Abbildung 5: Territorialer vs. unternehmensbezogener Ansatz – Entwicklung des erworbenen IP im Inland	140
Abbildung 6: Territorialer vs. unternehmensbezogener Ansatz – Reduktion der Gesamtausgaben	141
Abbildung 7: Territorialer vs. unternehmensbezogener Ansatz mit up-lift (1/2)	141
Abbildung 8: Territorialer vs. unternehmensbezogener Ansatz mit up-lift (2/2)	142
Abbildung 9: Produkt- vs. IP-bezogener Ansatz – Ergebnisse	146
Abbildung 10: Kombination In- und Output-orientierter Förderungen – überhöhter Aufwandsabzug (2/2)	155
Abbildung 11: Kombination In- und Output-orientierter FuE-Förderungen – Vorteil IP-Box	156
Abbildung 12: Kombination In- und Output-orientierter FuE-Förderungen – Verrechnung Tax Credit	157
Abbildung 13: Ermittlung des ermäßigt besteuerten Boxengewinns	168
Abbildung 14: Ermäßigt besteuertes Ergebnis – positives Boxenergebnis	170
Abbildung 15: Ermäßigt besteuertes Ergebnis – rechnerischer Verlust (1/2)	171
Abbildung 16: Ermäßigt besteuertes Ergebnis – rechnerischer Verlust (2/2)	172
Abbildung 17: Ermäßigt besteuertes Ergebnis – echter Verlust	173
Abbildung 18: Kombination aus Patentbox und FuE-Sonderabzug	174
Abbildung 19: Aufeinandertreffen von DEMPE-Konzept und Nexus-Ansatz	179
Abbildung 20: Prüfungsreihenfolge § 1 Abs. 3, 3a AStG-E	269

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1:	Aktivierungsvoraussetzungen in Handels- und Steuerrecht.....	11
Tabelle 2:	Begriff der Forschung und Entwicklung.....	25
Tabelle 3:	Organisatorische und verrechnungstechnische Ausgestaltung der FuE.....	29
Tabelle 4:	Aktivierung gem. § 5 Abs. 2 EStG in Auftragsforschungsverhältnissen.....	75
Tabelle 5:	Ausgestaltungsparameter Input-orientierter FuE-Fördermaßnahmen.....	116
Tabelle 6:	Ausgestaltungsparameter Output-orientierter FuE-Fördermaßnahmen (IP-Boxen).....	120
Tabelle 7:	Produkt- vs. IP-bezogener Ansatz – Ausgangswerte	145
Tabelle 8:	Substanzerfordernis in Bezug auf IP-Einkünfte in nullbesteuernenden Staaten	150
Tabelle 9:	Kombination In- und Output-orientierter Förderungen – überhöhter Aufwandsabzug (1/2)	154
Tabelle 10:	Gegenüberstellung Vorentwurf einer Lizenzbox vs. Patentbox gem. Art. 24b StHG	215
Tabelle 11:	Konfliktfelder zwischen DEMPE-Konzept und Nexus-Ansatz	226
Tabelle 12:	HTVI-Ansatz vs. § 1b AStG-E	252