

Niklas Woitok

# Das objektive Nettoprinzip im internationalen Steuerwettbewerb

Die Fortentwicklung des Steuerverfassungsrechts und der Grundfreiheiten am Beispiel des § 4j EStG



**Nomos**

**Recht der Steuern und der öffentlichen Finanzordnung /  
Tax Law and Public Finance**

herausgegeben von

VRiBFH a.D. RA u StB Prof. Dr. Dietmar Gosch, Christian-

Albrechts-Universität zu Kiel / Bundesfinanzhof, München

Prof. Dr. Ulrich Hufeld, Helmut-Schmidt-Universität,

Universität der Bundeswehr Hamburg

Prof. Dr. Gregor Kirchhof, LL.M., Universität Augsburg

Prof. Dr. Alexander Rust, LL.M., Wirtschaftsuniversität Wien

Prof. Dr. Ralf P. Schenke,

Julius-Maximilians-Universität Würzburg

(geschäftsführend für die Reihe)

Prof. Dr. Henning Tappe, Universität Trier

Prof. Dr. Birgit Weitemeyer, Bucerius Law School, Hamburg

(geschäftsführend für die Reihe)

Begründet von: Prof. Dr. Arndt Schmehl (1970–2015)

Band 24

Niklas Woitok

# Das objektive Nettoprinzip im internationalen Steuerwettbewerb

Die Fortentwicklung des Steuerverfassungsrechts und der Grundfreiheiten am Beispiel des § 4j EStG



**Nomos**



Onlineversion  
Nomos eLibrary

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

Zugl.: Würzburg, Univ., Diss., 2021

ISBN 978-3-8487-8505-6 (Print)

ISBN 978-3-7489-3299-4 (ePDF)

## **D20**

1. Auflage 2022

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2022. Gesamtverantwortung für Druck und Herstellung bei der Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

*Meinen Eltern*



## Vorwort

Die vorliegende Arbeit entstand während meiner Zeit am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Deutsches, Europäisches und Internationales Steuerrecht der Julius-Maximilians-Universität Würzburg. Sie wurde im März 2021 abgeschlossen und im Wintersemester 2021/22 von der Graduate School of Law, Economics, and Society der Universität Würzburg als Dissertationsschrift angenommen. Neuere Entwicklungen sind in der Druckfassung vereinzelt berücksichtigt.

Mein Dank gilt in erster Linie meinem Doktorvater Professor Dr. *Ralf P. Schenke*, ohne den diese Arbeit nie entstanden wäre. Er hat mein Interesse an diesem Thema überhaupt erst geweckt und die Arbeit durch steten Zuspruch, wertvolle Impulse und fortwährende Unterstützung entscheidend gefördert. Während meiner Tätigkeit an seinem Lehrstuhl durfte ich fachlich wie menschlich viel von ihm lernen. Unsere zahlreichen Gespräche werden mir in bester Erinnerung bleiben.

Ebenso gebührt mein Dank Frau Professorin Dr. *Stefanie Schmahl*, LL.M. Sie hat ohne zu zögern die Zweitbetreuung der Arbeit übernommen und ihre Entstehung mit großem Interesse begleitet. Ihre Anregungen und Ideen waren mir eine wichtige Hilfe.

Herrn Professor Dr. *Hans-Joachim Lauth* danke ich für die spontane Bereitschaft – kurz vor Weihnachten – den Vorsitz des Promotionskomitees zu übernehmen. Ebenso danke ich den Herausgebern dieser Schriftenreihe für die Aufnahme meiner Arbeit.

Meinen früheren Lehrstuhl-Kolleginnen *Anna Bödiger-Christ*, Dr. *Jessica Flint*, LL.M. (Edinburgh), Dr. *Maria Lairich*, *Julia Lutz*, *Angelika Mohr*, Dr. *Cathrin Silberzahn*, LL.M. Eur., *Teresa Teschlade* und *Hannah von Wickede* gilt mein Dank für zahllose anregende Gespräche und eine großartige gemeinsame Zeit, die ich nicht missen möchte. Ein besseres Lehrstuhl-Team hätte ich mir nicht wünschen können.

Ein großer Dank gebührt zudem Herrn Dr. med. univ. *Stephan Szüts*, der mit schier unendlicher Geduld das Korrektorat übernommen hat.

Der Studienstiftung des deutschen Volkes danke ich für die großzügige Förderung während meiner Promotionszeit. Diese hat mir erhebliche zeitliche Freiräume eröffnet.

*Vorwort*

Für die Gewährung eines Druckkostenzuschusses danke ich dem Bundesministerium des Inneren und für Heimat sowie der Johanna und Fritz Buch Gedächtnis-Stiftung.

Der größte Dank gebührt jedoch meinen Eltern. Sie haben meinen Weg zu jeder Zeit bedingungslos unterstützt, begleitet und gefördert. Ihnen sei diese Arbeit gewidmet.

Ravensburg, im Mai 2022

*Niklas Voitok*



## Inhaltsübersicht

Abbildungsverzeichnis	29
Abkürzungsverzeichnis	31
Verzeichnis abgekürzt zitierter Vorschriften	33
Kapitel 1 – Einleitung	37
A. § 4j EStG als Teilausschnitt des BEPS-Diskurses	37
B. Bisheriges Meinungsbild im Schrifttum zu § 4j EStG	41
C. Rechtfertigung der Untersuchung	45
D. Gang der Untersuchung	49
Kapitel 2 – Die Lizenzschranke im Überblick	53
A. Zum Begriff der Lizenzschranke	53
B. Entstehungsgeschichte	55
C. Systematische Stellung und Normstruktur	61
D. Tatbestandsvoraussetzungen	63
E. Rechtsfolge	131
F. Exkurs: Österreichische Zins- und Lizenzschranke nach § 12 Abs. 1 Z 10 öKStG	139
G. Exkurs: Die Zinsschranke nach § 4h EStG	146
Kapitel 3 – Vereinbarkeit des § 4j EStG mit dem Grundgesetz	150
A. Bedeutung des Verfassungsrechts im Steuerrecht	150
B. Formelle Verfassungsmäßigkeit	158
C. Beschränkung des Abzugs von Erwerbsaufwendungen	168
D. Weitere materielle Aspekte	575
E. Ergebnis	585

*Inhaltsübersicht*

Kapitel 4 – Vereinbarkeit des § 4j EStG mit dem Unionsrecht	588
A. Anwendungsvorrang des Unionsrechts	588
B. Sekundärrecht	591
C. Grundfreiheiten	601
D. Ergebnis	834
Kapitel 5 – Ausblick: § 4j EStG als Modell umfassender Abzugsverbote und Ideenspeicher steuerlichen Grundrechtsschutzes in der EU	837
A. GloBE und die Undertaxed Payments Rule	837
B. Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb	841
C. § 4j EStG als verfassungs- und unionsprimärrechtliche Blaupause einer UTPR und „Steueroasen-Schranke“	845
D. § 4j EStG als Ideenspeicher steuerlichen Grundrechtsschutzes in der EU	852
Kapitel 6 – Zusammenfassung	856
Literaturverzeichnis	877

## Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis	29
Abkürzungsverzeichnis	31
Verzeichnis abgekürzt zitierter Vorschriften	33
Kapitel 1 – Einleitung	37
A. § 4j EStG als Teilausschnitt des BEPS-Diskurses	37
B. Bisheriges Meinungsbild im Schrifttum zu § 4j EStG	41
I. Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz	42
II. Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht	43
C. Rechtfertigung der Untersuchung	45
D. Gang der Untersuchung	49
Kapitel 2 – Die Lizenzschranke im Überblick	53
A. Zum Begriff der Lizenzschranke	53
B. Entstehungsgeschichte	55
C. Systematische Stellung und Normstruktur	61
D. Tatbestandsvoraussetzungen	63
I. Persönlicher und zeitlicher Anwendungsbereich	64
1. Persönlicher Anwendungsbereich	64
2. Zeitlicher Anwendungsbereich	65
a) Beginn	65
b) Ende	66
II. Aufwendungen für Rechteüberlassungen	67
1. Begriff der Aufwendungen	67
2. Begriff der Rechteüberlassungen	68
III. Präferenzregelung	70
1. Personaler Bezugspunkt	70
2. Begriff der Regelbesteuerung	73

*Inhaltsverzeichnis*

3. Von der Regelbesteuerung abweichende Begünstigung (Vorzugsbesteuerung)	75
a) Beschränkung des § 4j EStG auf einkommenorientierte Begünstigungen	76
b) Beschränkung des § 4j EStG auf den Typus der Lizenzboxen	79
c) Keine Beschränkung auf abstrakt-generelle Lizenzboxen	85
4. Niedrigbesteuerung	87
a) Maßgeblichkeit der Besteuerung der Einnahmen	88
b) Keine Kausalität der Vorzugsbesteuerung	92
c) Höhe der Niedrigbesteuerschwelle	93
IV. Qualifizierte Nähebeziehung zwischen Gläubiger und Schuldner	94
V. Ausnahme: nexuskonforme Präferenzregelung	96
1. Nexusansatz der OECD	96
a) Noch keine Festlegung im Zwischenbericht 2014	96
b) Modifikation des Nexusansatzes im Abschlussbericht	99
c) Beschränkung der begünstigungsfähigen Einnahmen	100
2. Direkter Verweis auf Abschlussbericht zu Aktionspunkt 5	101
3. Maßgeblichkeit der abstrakten Rechtslage	103
4. Keine Berücksichtigung des Übergangszeitraums	106
5. Keine Bindung an Feststellungen des FHTP	107
6. BMF-Schreiben als „Arbeitshilfe“	109
7. Alles-oder-Nichts-Prinzip	111
VI. Ausnahme: Vorrang der Hinzurechnungsbesteuerung	114
1. Inkurs: Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7–14 AStG	115
2. Belastungskumulation durch § 4j EStG und §§ 7–14 AStG	117
3. Vermeidung der Belastungskumulation durch § 4j Abs. 1 S. 5 EStG	118
4. Exkurs: Verhältnis des § 4j EStG zur gewerbesteuerlichen Hinzurechnung	121
VII. Erweiterung des Anwendungsbereichs auf Zwischenschaltungsfälle	123
VIII. Erweiterung des Anwendungsbereichs auf Betriebsstätten	128
E. Rechtsfolge	131
I. Beschränkung der Abziehbarkeit	132
II. Unbeachtlichkeit entgegenstehender DBA	135

F. Exkurs: Österreichische Zins- und Lizenzschränke nach § 12 Abs. 1 Z 10 öKStG	139
G. Exkurs: Die Zinsschranke nach § 4h EStG	146
Kapitel 3 – Vereinbarkeit des § 4j EStG mit dem Grundgesetz	150
A. Bedeutung des Verfassungsrechts im Steuerrecht	150
B. Formelle Verfassungsmäßigkeit	158
I. Gesetzgebungskompetenz des Bundes	158
1. Fiskalzweck des § 4j EStG	160
2. Keine Notwendigkeit einer Doppelkompetenz	166
II. „Omnibus-Verfahren“	167
C. Beschränkung des Abzugs von Erwerbsaufwendungen	168
I. Verfassungsrechtliche Vorgaben für den Abzug von Erwerbsaufwendungen	169
1. Keine ausdrückliche verfassungsrechtliche Regelung	169
2. Allgemeiner Gleichheitssatz, Art. 3 Abs. 1 GG	169
a) Tertium comparationis als Anwendungsvoraussetzung des Gleichheitssatzes	170
b) Finanzielle Leistungsfähigkeit als tertium comparationis im Ertragsteuerrecht	172
c) Berücksichtigung von Erwerbsaufwendungen zur Quantifizierung der finanziellen Leistungsfähigkeit	177
d) Wettbewerbsbeeinträchtigung als tertium comparationis	182
e) Folgerichtige Umsetzung der einmal getroffenen Belastungsentscheidung (Folgerichtigkeitsgebot)	186
(1) Inkurs: Die einfachgesetzliche Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips im geltenden Ertragsteuerrecht	188
(2) Folgerichtigkeitsgebot als Ausfluss des allgemeinen Gleichheitssatzes	193
(3) Rezeption der Folgerichtigkeitsrechtsprechung	198
(4) Zwischenergebnis	200
f) Zwischenergebnis	201
3. Eigentumsgarantie, Art. 14 Abs. 1 GG	201
a) Positionen der beiden Senate des Bundesverfassungsgerichts zur Schutzbereichseröffnung	202

*Inhaltsverzeichnis*

b) Folgerungen für den Abzug von Erwerbsaufwendungen	206
4. Berufsfreiheit, Art. 12 Abs. 1 GG	211
a) Besteuerung als Eingriff in den Schutzbereich	211
b) Folgerungen für den Abzug von Erwerbsaufwendungen	214
5. Sonstige Freiheitsrechte	216
6. Finanzverfassung	219
7. Zwischenergebnis	225
II. Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips durch § 4j EStG	225
III. Bisheriger Stand der Rechtfertigung von Abzugsverboten und -beschränkungen	226
1. Bedeutung der verfassungsrechtlichen Verortung	227
2. Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur gleichheitsrechtlichen Rechtfertigung	231
a) Fiskalzweck	231
b) Außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele	233
(1) Inhalt	234
(a) außerfiskalisch	234
(b) Förderungs- und Lenkungsziele	236
(c) Zwischenergebnis	239
(2) Exkurs: Wirkungsweise und rechtspolitische Bewertung steuerlicher Förderung und Lenkung	239
(a) Systematik staatlicher Verhaltenssteuerung	239
(b) Der homo oeconomicus als konzeptionelle Grundlage	240
(c) Einordnung und Wirkung außerfiskalischer Förderungs- und Lenkungsziele	243
(d) Rechtspolitische Bewertung steuerlicher Verhaltenslenkung aus ökonomischer Sicht	246
(e) Rechtspolitische Bewertung belastender steuerlicher Verhaltenslenkung aus juristischer Sicht	251
(3) Erkennbare gesetzgeberische Entscheidung	256
(a) Grundsatz: objektive Rechtfertigungslage ausreichend	257
(b) Ausnahme: außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele	257
(c) Ratio des Erkennbarkeitspostulats	259

(d)	Anforderungen an die Erkennbarkeit der gesetzgeberischen Entscheidung	264
(e)	Zwischenergebnis	266
(4)	Materielle verfassungsrechtliche Grenzen	267
(a)	(Bloße) Verfassungsmäßigkeit des verfolgten außerfiskalischen Förderungs- und Lenkungszwecks	267
(b)	Vom Willkürverbot zum stufenlosen Prüfungsmaßstab	270
(c)	Anforderungen für lenkungspolitisch motivierte Abzugsverbote und -beschränkungen	273
(d)	Ausgestaltung der Rechtfertigungsprüfung	277
(f)	Zwischenergebnis	283
(5)	Zusammenfassung	284
c)	Typisierungsbefugnis	285
(1)	Wesen und Zweck	285
(a)	Entlastung des Rechtsanwenders	287
(b)	Vereinheitlichung der Rechtsanwendung	289
(c)	Verhinderung von Steuerumgehung und -hinterziehung	290
(aa)	Begriffsbestimmung	291
(aaa)	Steuerumgehung	291
(bbb)	Steuervermeidung	295
(ccc)	Steuerhinterziehung	295
(bb)	Verfassungsrechtliche Gebotenheit der Verhinderung von Steuerhinterziehung	297
(cc)	Verhinderung von Steuerhinterziehung als taugliches Typisierungsmotiv	298
(dd)	Verfassungsrechtliche Gebotenheit der Verhinderung von Steuerumgehung	301
(ee)	Verhinderung von Steuerumgehung als taugliches Typisierungsmotiv	304
(d)	Zwischenergebnis	307
(2)	Keine erkennbare gesetzgeberische Entscheidung erforderlich	307
(3)	Verfassungsrechtliche Grenzen	308
d)	Vereinfachungsbefugnis	312
e)	Grundlegender Systemwechsel	314

*Inhaltsverzeichnis*

3. Rechtfertigung vor den Freiheitsgrundrechten	316
a) Art. 12 Abs. 1 GG	316
b) Weitere Freiheitsgrundrechte	319
c) Regelmäßig keine eigenständige Rechtfertigungsprüfung erforderlich	319
4. Kumulation von Rechtfertigungsgründen	320
a) Sich-Beschränkende Rechtfertigungsgründe	320
b) Sich-Ergänzende Rechtfertigungsgründe	323
c) Sich-Verstärkende Rechtfertigungsgründe	325
d) Zwischenergebnis	329
5. Begrenzung der Kumulation von Abzugsverboten	330
a) Keine Begrenzung durch Finanzverfassung und Folgerichtigkeitsgebot	330
b) „Erdrosselung“ durch Kumulation der Belastungen	332
c) Der additive Grundrechtseingriff	332
d) Folgerungen für die Kumulation von Abzugsverboten	335
6. Ergebnis	338
IV. Bewertung des § 4j EStG vor dem Hintergrund des bisherigen Standes der Rechtsprechung und Literatur	339
1. Typisierte Verhinderung von Steuerumgehung	339
a) Steuerumgehung im Kontext von Lizenzgebühren	340
b) Typisierender Charakter des § 4j EStG	344
c) Zielgenauigkeit des § 4j EStG	345
(1) Bestehende Vorschriften zur Verhinderung von Steuerumgehung durch überhöhte Lizenzgebühren	345
(a) Korrekturvorschriften	346
(aa) Fehlender Veranlassungszusammenhang, §§ 4 Abs. 4, 9 Abs. 1 S. 1 EStG	346
(bb) verdeckte Gewinnausschüttung, § 8 Abs. 3 S. 2 KStG	348
(cc) Verrechnungspreiskorrektur, § 1 Abs. 1 AStG	349
(dd) Verhältnis der Korrektornormen zueinander und zu § 4j EStG	350
(ee) Exkurs: Feststellung der fremdüblichen Lizenzgebührenhöhe	352
(aaa) Preisvergleichsmethode	353



(bbb) Wiederverkaufspreismethode	357
(ccc) Kostenaufschlagsmethode	358
(ddd) Geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode	359
(eee) Geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode	361
(fff) Hypothetischer Fremdvergleich	363
(b) Quellenbesteuerung von Lizenzgebühren	365
(c) Gewerbesteuerliche Hinzurechnung	369
(d) Hinzurechnungsbesteuerung	370
(2) Bestehende Vorschriften zur Verhinderung von Steuerumgehung durch angemessene Lizenzgebühren	372
(3) Zwischenergebnis	373
(4) Bewertung des § 4j EStG	374
(a) Beschränkung auf Lizenzbeziehungen mit Umgehungspotenzial	374
(b) Beschränkung auf nexuswidrige Lizenzboxen nicht willkürlich	375
(c) Fehlende Zielgenauigkeit der Rechtsfolgen	379
d) Verhältnis zwischen den Vorteilen der Typisierung und der mit ihr verbundenen Ungleichheit	381
e) Zwischenergebnis	384
2. Außerfiskalische Förderungs- und Lenkungs Zwecke	384
3. Ergebnis	385
V. Fortentwicklung und Erweiterung der tradierten Rechtfertigungsgründe	386
1. Qualifizierter Fiskalzweck	386
a) Begriffsverständnis des Bundesfinanzhofs	387
b) Erweitertes Begriffsverständnis in Literatur, Rechtsprechung und Verwaltung	388
c) Stellungnahme	390
(1) Berücksichtigung des Steuerwettbewerbs der Staaten	390
(a) Begriffsbestimmung: Steuerwettbewerb als Teil des Standortwettbewerbs	390
(b) Partiiell eigenständiger Steuersubstratwettbewerb	394
(c) Zinsschranke als Maßnahme im Steuersubstratwettbewerb	396

*Inhaltsverzeichnis*

(2) Über die Verhinderung von Steuerumgehung hinausreichender Zweck	397
(3) Position Deutschlands im Steuersubstratwettbewerb als „besonderer sachlicher Grund“	399
(a) Der Wettbewerbs-Topos in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	399
(aa) Besteuerung von Kapitalerträgen – Urt. vom 27.6.1991, 2 BvR 1493/89	400
(bb) Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte – Beschl. vom 21.6.2006, 2 BvL 2/99	402
(cc) Ökologische Steuerreform („Ökosteuer“) – Urt. vom 20.4.2004, 1 BvR 1748/99, 905/00	404
(dd) Luftverkehrssteuer – Urt. vom 5.11.2014, 1 BvF 3/11	405
(ee) Internationales Seeschiffsregister – Beschl. vom 10.1.1995, 1 BvF 1/90, 1 BvR 342, 348/90	407
(ff) Zwischenergebnis	410
(b) Sicherung des Steuerstandorts Deutschland als legitimer Gemeinwohlbelang	411
(4) Verstärkung durch die Unterscheidung fairer versus schädlicher Steuerwettbewerb	416
(a) „Bändigung des Leviathans“ und Allokationseffizienz als (mögliche) positive Folgen des Steuerwettbewerbs	417
(b) Einvernehmliche Ablehnung des schädlichen Steuerwettbewerbs	425
(5) Zwischenergebnis	429
d) Erkennbare gesetzgeberische Entscheidung	429
e) Zwischenergebnis	430
2. Drittlenkungszwecke	430
a) Begriffsbestimmung	431
b) Verdienstprinzip versus Sonderopfer	432

c) Drittlenkungszwecke als Rechtfertigung für Grundrechtseingriffe außerhalb des Ertragsteuerrechts	436
(1) Zollrecht	437
(a) Grundsätzliche Möglichkeit zur Beeinflussung anderer Staaten durch Zollerhebung	438
(b) Welthandelsrechtliche Grenzen der Beeinflussung anderer Staaten durch Zollerhebung	440
(aa) Anti-Dumping-Zölle	442
(bb) Ausgleichszölle	444
(cc) Aussetzung von Zugeständnissen infolge von Schutzmaßnahmen	446
(dd) NPR-PPM-orientierte Zusatzzölle	447
(ee) Aussetzung von Zugeständnissen im Rahmen der Streitbeilegung	451
(c) Bedeutung für die vorliegende Fragestellung	454
(2) (Nichttarifäre) Wirtschaftssanktionen	458
(a) Begriffsbestimmung	459
(b) Grundsätzliche Möglichkeit zur Beeinflussung anderer Staaten durch Wirtschaftssanktionen	459
(c) Rechtlicher Rahmen	461
(d) Bedeutung für die vorliegende Fragestellung	465
(3) Generalprävention als Strafzweck	468
(a) Mögliche Strafzwecke	468
(b) Anerkennung generalpräventiver Zwecke durch das Bundesverfassungsgericht	471
(c) Kein Verstoß gegen die Garantie der Menschenwürde	472
(d) Bedeutung für die vorliegende Fragestellung	474
(4) Internationales Seeschiffsregister	474
(5) Gegenseitigkeits-Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	476
(a) Das völkerrechtliche Prinzip der Gegenseitigkeit	477
(b) Kindergeldzahlung für Kinder ohne Wohnsitz im Inland – Beschl. vom 7.5.1968, 1 BvR 133/67	478

*Inhaltsverzeichnis*

(c)	Haftentschädigung für ausländische Staatsangehörige – Beschl. vom 23.3.1971, 2 BvR 59/71	479
(d)	Rentenzahlung ins Ausland – Beschl. vom 20.3.1979, 1 BvR 111/74 und 283/78	481
(e)	Devisenbewirtschaftung – Beschl. vom 3.11.1982, 1 BvR 210/79	483
(f)	Leistungsschutzrechte für ausländische Interpreten – Beschl. vom 23.1.1990, 1 BvR 306/86	486
(g)	Bayerisches Landeserziehungsgeld – Beschl. vom 7.2.2012, 1 BvL 14/07	488
(h)	Bedeutung für die vorliegende Fragestellung	489
(6)	Zwischenergebnis	491
d)	Der Sonderopfergedanke im Steuerrecht	492
(1)	Außerfiskalische Förderungs- und Lenkungs Zwecke	492
(2)	Unvereinbarkeitserklärung	496
(3)	Typisierungs- und Vereinfachungsbefugnis des Gesetzgebers	499
(4)	Zwischenergebnis	500
e)	Drittlenkungszweck als „besonderer sachlicher Grund“	501
f)	Verfassungsrechtliche Anforderungen	502
(1)	Erkennbare gesetzgeberische Entscheidung	502
(2)	Verhältnismäßigkeitsprüfung	503
(a)	Nichteinmischungsprinzip als Grenze legitimer Drittlenkungszwecke gegenüber anderen Staaten	504
(b)	Besondere Anforderungen an die Geeignetheit	508
(c)	Grundsätzliche Subsidiarität	509
(d)	Hohe Anforderungen an Angemessenheit	511
g)	Zwischenergebnis	513
3.	Synthese: qualifizierter fiskalischer Drittlenkungszweck	513
VI.	Neubewertung des § 4j EStG	515
1.	Lizenzboxen als Instrument schädlichen Steuerwettbewerbs	515
a)	Steuerliche F&E-Förderung mittels Lizenzboxen	515

b) Isolierter Steuersubstratwettbewerb mittels Lizenzboxen	521
c) Nexusansatz als Unterscheidungskriterium	522
d) Zwischenergebnis	524
2. Erkennbare gesetzgeberische Entscheidung	524
a) Wortlaut	525
(1) Bedeutung der Gesetzesüberschrift für die Auslegung	525
(2) Auslegung des Begriffs „schädliche Steuerpraktiken“	527
(a) Festlegung des Wortsinns durch eine Legaldefinition	528
(b) Ermittlung des Wortsinns	533
(aa) Bedeutung des Begriffs „schädliche Steuerpraktiken“ in deutschen Rechtsnormen	533
(bb) Bedeutung des Begriffs „schädliche Steuerpraktiken“ in den Gesetzesmaterialien	534
(aaa) Methodische Vorüberlegungen: Bedeutung der Gesetzesmaterialien	535
(bbb) Verwendung und Bedeutung in schriftlichen Gesetzesmaterialien	541
(ccc) Verwendung und Bedeutung im Rahmen von Plenardebatten	542
(cc) Verwendung des Begriffs in OECD- Dokumenten	544
(dd) Allgemeiner Sprachgebrauch	546
(ee) Zwischenergebnis	548
b) Entstehungsgeschichte	549
(1) Entwurfsbegründung und Stellungnahme des Bundesrates	549
(2) Beratungsverlauf im Plenum und im Finanzausschuss	552
c) Systematik	554
d) Zwischenergebnis	555

*Inhaltsverzeichnis*

3. Verhältnismäßigkeit	556
a) Legitimer Zweck trotz möglichem „BEPS override“	557
(1) Übergangszeitraum als integraler Bestandteil des Aktionspunktes 5?	557
(2) Verfassungsrechtliche Bedeutung eines etwaigen „BEPS override“	558
b) Geeignetheit	562
c) Erforderlichkeit	564
d) Angemessenheit	565
4. Zwischenergebnis	574
D. Weitere materielle Aspekte	575
I. Treaty override	575
II. Verweis auf Abschlussbericht zu Aktionspunkt 5	576
1. Kein Verstoß gegen Demokratieprinzip	577
2. Rechtsstaatliches Publizitätsgebot	577
3. Hinreichende Bestimmtheit des Nexusansatzes	582
E. Ergebnis	585
Kapitel 4 – Vereinbarkeit des § 4j EStG mit dem Unionsrecht	588
A. Anwendungsvorrang des Unionsrechts	588
B. Sekundärrecht	591
I. Vereinbarkeit des § 4j EStG mit der Zins- und Lizenzgebühren-RL	593
1. Vorgaben der Zins- und Lizenzgebühren-RL im Überblick	594
2. Mögliche Bedeutung für § 4j EStG	595
3. Beschränkung der Zins- und Lizenzgebühren-RL auf Nutzungsberechtigten	596
4. Kein Verstoß des § 4j EStG gegen Zins- und Lizenzgebühren-RL	598
II. Vereinbarkeit des § 4j EStG mit der Anti-Tax-Avoidance-RL	600
C. Grundfreiheiten	601
I. Bedeutung der Grundfreiheiten im Bereich direkter Steuern	602

II. Vereinbarkeit des § 4j EStG mit den Grundfreiheiten vor dem Hintergrund des bisherigen Standes der Rechtsprechung des EuGH	608
1. Niederlassungsfreiheit als Maßstab für § 4j EStG	608
a) Bedeutung der Abgrenzung	609
b) Die Abgrenzungskriterien im Überblick	612
(1) Körperlichkeit, Selbstständigkeit und Kontinuität als maßgebliche Kriterien	613
(2) Die Abgrenzung von Dienstleistungs- und Kapitalverkehrsfreiheit anhand des Schwerpunktes der Regelung	616
(3) Die Abgrenzung von Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit bei Direktinvestitionen anhand des Anwendungsbereichs der Norm	618
(4) Die Abgrenzung von Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit anhand des Anwendungsbereichs der Norm	621
c) Anwendung auf § 4j EStG	624
(1) Rechteüberlassung keine Erscheinungsform des Kapitalverkehrs	624
(2) Rechteüberlassung als Dienstleistung	628
(3) Vorrangigkeit der Niederlassungsfreiheit	629
d) Grenzüberschreitender Bezug	631
2. Beeinträchtigung der Niederlassungsfreiheit durch § 4j EStG	632
a) Kein umfassendes (freiheitsrechtliches) Beschränkungsverbot im Bereich direkter Steuern	633
b) Niederlassungsfreiheit als steuerliches Diskriminierungsverbot	638
(1) Begriff der Diskriminierung	638
(a) Erforderlichkeit einer Vergleichbarkeitsprüfung	639
(b) Problematische Vorhersehbarkeit der Ergebnisse der Vergleichbarkeitsprüfung	641
(c) Neuausrichtung der Vergleichbarkeitsprüfung	644
(2) Formen der Diskriminierung	646
(3) Keine De-Minimis-Grenze	648
c) § 4j EStG als versteckte Diskriminierung	649

*Inhaltsverzeichnis*

3. Rechtfertigung	652
a) Geschriebene und ungeschriebene Rechtfertigungsgründe und ihre „Schranken- Schranken“	653
(1) Inkurs: Dogmatische Begründung ungeschriebener Rechtfertigungsgründe	657
(2) Anwendungsbereich ungeschriebener Rechtfertigungsgründe	660
(3) Verhältnismäßigkeitsgrundsatz als „Schranken- Schranke“	666
(a) Dogmatische Begründung	667
(b) Struktur und Inhalt des unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes	668
b) Keine Rechtfertigung durch fiskalische Gründe	673
c) Verwaltungsvereinfachung	675
(1) Keine Rechtfertigung durch verwaltungstechnische Schwierigkeiten	676
(2) Effizienz der Steuerbeitreibung	678
(3) Regelungen, die einfach zu handhaben und zu kontrollieren sind	681
(4) Zusammenfassende Bewertung	684
d) Verhinderung von Steuerumgehung („Steuerflucht“) und Steuerhinterziehung	685
(1) Begriffsabgrenzung	685
(2) Unionsrechtlicher Steuerumgehungs begriff	689
(a) Rein künstliche Gestaltung bar jeder wirtschaftlichen Realität	689
(aa) Fehlende wirtschaftliche Substanz	690
(bb) Fremdunüblichkeit	692
(cc) Dem Ziel oder Zweck der anwendbaren Steuervorschriften zuwiderlaufend	694
(b) subjektives Element: Streben nach einem Steuervorteil	696
(3) Strenge Anforderungen an Erforderlichkeit	699
(a) Verhinderung der Steuerumgehung als spezifisches Regelungsziel	699
(b) Grundsätzliche Unzulässigkeit materieller Typisierungen	701
(c) Zielgenauigkeit auf Rechtsfolgenebene	704



e)	Kohärenz des mitgliedstaatlichen Steuersystems	705
	(1) Grundüberlegung, dogmatische Einordnung und Bedeutung	706
	(2) Grundsatz: Keine Rechtfertigung durch anderweitige Vorteile	709
	(3) Ausnahme: Unmittelbarer Zusammenhang zwischen Begünstigung und Benachteiligung	710
	(a) Personelle Kongruenz	711
	(b) Sachliche Kongruenz	715
	(c) Begünstigung durch andere Staaten	717
	(d) Belastungen durch andere Staaten	720
	(e) Vorrang des zwischenstaatlichen Ausgleichs	723
f)	Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis	727
	(1) Grundüberlegung und Eigenständigkeit	728
	(2) Wichtige Fallgruppen	731
	(a) Symmetrische Nichtberücksichtigung von Gewinnen und Verlusten	731
	(aa) Ausgangspunkt: Keine Wahlfreiheit hinsichtlich des Ortes der Verlustnutzung	732
	(bb) Ausnahme: Finale Verluste	733
	(cc) Stärkung des Symmetriearguments	734
	(dd) Zunehmende Verlagerung auf Ebene der Vergleichbarkeit	736
	(b) Besteuerung nicht realisierter Wertzuwächse	739
	(c) Nichtanerkennung fremdunüblicher Gestaltungen	745
g)	Anwendung dieser Maßstäbe auf § 4j EStG	748
	(1) Verhinderung von Steuerumgehung	749
	(2) Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis	751
	(3) Kohärenz des mitgliedstaatlichen Steuersystems	753
4.	Ergebnis	757
III.	Fortentwicklung der tradierten Rechtfertigungsdogmatik: Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken als zwingender Grund des Allgemeininteresses	757
1.	Ungeschriebene Rechtfertigungsgründe: pfadabhängig, aber entwicklungs offen	758

*Inhaltsverzeichnis*

2. Unionsrechtliche Legitimation der „zwingenden Gründe des Allgemeininteresses“	764
3. Begriffsbestimmung: schädliche Steuerpraktiken	767
4. Schädliche Steuerpraktiken als Beeinträchtigung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis	768
5. Unvereinbarkeit schädlicher Steuerpraktiken mit dem Telos der Grundfreiheiten	771
a) Allokationseffizienz als Telos der Grundfreiheiten	772
b) Die (steuer-)wettbewerbliche Ausrichtung des Binnenmarktes	779
c) Schädliche Steuerpraktiken als Hindernis der Allokationseffizienz	781
d) Bedeutung für die Bestimmung zwingender Gründe des Allgemeininteresses	782
6. Schädliche Steuerpraktiken als mögliche Beeinträchtigung der Wettbewerbsgleichheit	783
7. Die Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken als unionales und globales Ziel	785
8. Spezifische Anforderungen des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes	788
a) Geeignetheit unilateraler Abwehrmaßnahmen	789
b) Erforderlichkeit unilateraler Abwehrmaßnahmen	792
(1) Zwischenstaatliche Konsultation und Kooperation	793
(2) Harmonisierungsmaßnahmen innerhalb der Europäischen Union	794
(3) Beihilfenkontrolle	795
(a) Das Steuerrecht und der Steuerwettbewerb als Gegenstand der Beihilfenkontrolle	796
(b) Der Beihilfecharakter steuerlicher Regelungen im Überblick	798
(aa) Begünstigung eines Unternehmens	798
(bb) Finanzierung aus staatlichen Mitteln und Zurechenbarkeit	801
(cc) (Drohende) Wettbewerbsverfälschung und Beeinträchtigung des Handels zwischen Mitgliedstaaten	803
(dd) Selektivität	805
(aaa) Regionale Selektivität	806
(bbb) Materielle Selektivität	807

(ccc) Dreistufige Selektivitätsprüfung bei gesetzlich vorgesehenen Steuervorteilen	807
(ddd) Kritik der dreistufigen Selektivitätsprüfung	811
(c) Folgen eines (möglichen) Beihilfecharakters schädlicher Steuerpraktiken	814
(d) Auswirkungen auf die Erforderlichkeitsprüfung: Komplementär- statt Subsidiaritätsverhältnis zwischen unilateralen Abwehrmaßnahmen und Beihilfenkontrolle	817
c) Angemessenheit und grundrechtliche Grenzen	821
9. Ergebnis	824
IV. Neubewertung des § 4j EStG	826
1. Nexuswidrige Lizenzboxen als schädliche Steuerpraktiken	826
2. Geeignetheit	828
3. Erforderlichkeit	829
a) Internationale Kooperation und unionale Harmonisierung	829
b) Bekämpfung nexuswidriger Lizenzboxen mittels Beihilfenrecht	829
c) Keine Begrenzung auf Regelbelastung im Ansässigkeitsstaat des Lizenzgebers	830
4. Angemessenheit	831
5. Zwischenergebnis	833
D. Ergebnis	834
Kapitel 5 – Ausblick: § 4j EStG als Modell umfassender Abzugsverbote und Ideenspeicher steuerlichen Grundrechtsschutzes in der EU	837
A. GloBE und die Undertaxed Payments Rule	837
I. GloBE als Paradigmenwechsel der OECD	837
II. Undertaxed Payments Rule als Auflösung	840
B. Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb	841

*Inhaltsverzeichnis*

C. § 4j EStG als verfassungs- und unionsprimärrechtliche Blaupause einer UTPR und „Steueroasen-Schranke“	845
I. Prüfungsmaßstab	845
II. Gemeinsamkeit: Drittlenkender Charakter	848
III. Ähnliche Fragestellungen auf Rechtfertigungsebene	850
D. § 4j EStG als Ideenspeicher steuerlichen Grundrechtsschutzes in der EU	852
Kapitel 6 – Zusammenfassung	856
Literaturverzeichnis	877

## Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Zweistufige Lizenzbeziehung unter Nutzung einer Lizenzbox	62
Abbildung 2: Nexusformel	98
Abbildung 3: Zwischenschaltung eines regulär besteuerten nahestehenden Gläubigers	123
Abbildung 4: Berechnungsformel des nicht abziehbaren Teils nach § 4j Abs. 3 EStG	132
Abbildung 5: Höhe des Erwerbsaufwendungsabzugsverbotes nach § 4j EStG	133
Abbildung 6: Mehrbelastung infolge des § 4j EStG bei Körperschaftsteuersubjekten	135



## Abkürzungsverzeichnis

Die verwendeten Abkürzungen sind nachgewiesen in *Kirchner/Böttcher*, Abkürzungsverzeichnis der Rechtssprache, 9. Aufl., Berlin 2018. Darüber hinaus werden folgende Abkürzungen verwendet:

AOA	Authorized OECD Approach
aRAP	aktiver Rechnungsabgrenzungsposten
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BMF	Bundesministerium der Finanzen
CFC	Controlled Foreign Corporation
EBITDA	Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization
F&E	Forschung und Entwicklung
FHTP	Forum on Harmful Tax Practices
G20	Gruppe der Zwanzig / Group of Twenty
GloBE	Global Anti-Base Erosion
IIR	Income Inclusion Rule
öBGBl.	Bundesgesetzblatt für die Republik Österreich
UTPR	Undertaxed Payments Rule
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung

