

---

Karl Broemel

# Steuerplanung bei internationaler Forschung und Entwicklung

Standortwahl für grenzüberschreitende Auftragsforschung in einem quantitativen Simulationsmodell

Mit einem Geleitwort von Prof. Dr. Siegfried Grotherr

 Springer Gabler

## **Inhaltsverzeichnis**

Inhaltsübersicht .....	IX
Inhaltsverzeichnis .....	XI
Abbildungsverzeichnis.....	XXI
Tabellenverzeichnis .....	XXIII
Abkürzungsverzeichnis.....	XXV
Symbolverzeichnis .....	XXXI

<b>1. Kapitel: Problemstellung und Gang der Untersuchung.....</b>	<b>1</b>
<b>A. Untersuchungsanlässe.....</b>	<b>1</b>
<b>B. Abgrenzung der Problemstellung.....</b>	<b>3</b>
I. Untersuchungsziele.....	3
II. Eingrenzung des Untersuchungsgegenstands und des Anwendungsbereichs für das Simulationsmodell .....	5
III. Einordnung der Untersuchung in die betriebswirtschaftliche Forschung .....	6
1. Forschungsschwerpunkte der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre .....	6
2. Forschungsstand bei der Investitionsplanung mit quantitativen Modellen .....	7
<b>C. Gang der Untersuchung .....</b>	<b>9</b>
<b>2. Kapitel: Die internationale F&amp;E als Anknüpfungspunkt der Steuerplanung .</b>	<b>11</b>
<b>A. Die Begriffsabgrenzung der F&amp;E.....</b>	<b>11</b>
<b>B. Die funktionale Ausgestaltung der F&amp;E.....</b>	<b>13</b>
<b>C. Das aus der F&amp;E resultierende immaterielle Wirtschaftsgut .....</b>	<b>15</b>
<b>D. Die organisatorische Ausgestaltung der F&amp;E .....</b>	<b>17</b>
I. Eigenforschung.....	17
II. Auftragsforschung.....	19
III. Gemeinschaftsforschung .....	21
1. Ausgestaltungsformen.....	21
2. Konzernumlagevertrag.....	21
3. Kostenumlagevertrag .....	22
IV. Internationale Akzeptanz der organisatorischen Ausgestaltung .....	23
1. Eigen- & Auftragsforschung.....	23
2. Die Kostenumlage.....	24
3. Die Konzernumlage .....	26

<b>E. Das Zielsystem der internationalen F&amp;E .....</b>	<b>28</b>
I. Hierarchische Zielableitung .....	28
II. Außersteuerliche Zielsetzungen .....	30
1. Nachfrageorientierte Motivationen .....	30
2. Angebotsorientierte Motivationen .....	31
III. Steuerliche Zielsetzungen.....	33
1. Das steuerliche Oberziel .....	33
2. Der nominale Unternehmenssteuersatz.....	35
3. Die steuerliche Forschungsförderung .....	36
4. Die Verlustverrechnung.....	37
5. Der Zeitpunkt der Ertrags- und Aufwandsberücksichtigung.....	38
6. Die Gefahr einer Doppelbesteuerung.....	39
7. Die Quellenbesteuerung und ihre Eliminierung bzw. Anrechnung der Quellensteuer .....	40
8. Die Repatriierungsbesteuerung.....	41
9. Die uni- oder bilateralen Missbrauchsvermeidungsregelungen.....	42
10. Die Gewichtung der positiven und negativen steuerlichen Einflussfaktoren .....	42
<b>F. Die Auftragsforschung als Anknüpfungspunkt der internationalen   Steuerplanung.....</b>	<b>43</b>
I. Der Konflikt zwischen außersteuerlichen und steuerlichen Zielsetzungen	43
II. In der Untersuchung angenommener Gestaltungsansatz .....	44
III. Umsetzbarkeit und grundlegende Vorteile des Gestaltungsansatzes .....	46
1. Einflussfaktoren auf die Vorteilhaftigkeit .....	46
2. Die Zuordnung der Verwertungsrechte an dem entwickelten immateriellen Wirtschaftsgut.....	49
a) Bedeutung der Zuordnung.....	49
b) Das rechtliche Eigentum.....	50
c) Das wirtschaftliche Eigentum.....	51
d) Die funktionale Betrachtungsweise als Erweiterung des wirtschaftlichen Eigentums .....	52
i. Entwicklungen in der näheren Vergangenheit .....	52
ii. Die Zuordnung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte auf Basis des OECD-Betriebsstättenberichts .....	53

iii. Die Zuordnung zwischen verbundenen Unternehmen auf Basis des Berichts zum Umgang mit Unternehmensumstrukturierungen.....	54
iv. Die Zuordnung zwischen verbundenen Unternehmen auf Basis des überarbeiteten Berichts zum Umgang mit immateriellen Wirtschaftsgütern .....	57
v. Die funktionale Zurechnung und das Handeln fremder Dritter... 61	
e) Implikationen für die Zuordnung .....	64
3. Die Einflussnahme allgemeiner Missbrauchsvermeidungsklauseln.....	66
a) Konzeption allgemeiner Missbrauchsklauseln .....	66
b) Außersteuerliche Beweggründe für den Einsatz einer IP-Gesellschaft.....	71
4. Die steuerlichen Transferkosten der Umstellung.....	73
a) Die Besteuerung stiller Reserven beim Übergang von Vermögenswerten.....	73
b) Die Besteuerung von Funktionsverlagerungen .....	75
c) Der steuerliche Restrukturierungsaufwand bei einer Auflösung der Struktur .....	76
<b>3. Kapitel: Ein quantitatives Simulationsmodell für die Standortwahl.....</b>	<b>79</b>
<b>A. Grundüberlegungen zum Modell .....</b>	<b>79</b>
I. Beschreibung und Funktion von Modellen .....	79
II. Arten von Modellen.....	80
1. Totalmodelle .....	80
2. Partialmodelle .....	81
3. Partialmodell als Grundstein des Steuerplanungsmodells.....	83
III. Anforderungen an das Modell.....	83
1. Zusammenspiel aus Zielen und Anforderungen .....	83
2. Vollständigkeit.....	84
a) Berücksichtigung der relevanten Steuerarten .....	84
b) Berücksichtigung der relevanten steuerlichen Regelungen.....	85
c) Periodizität .....	86
d) Betrachtung aller relevanten Handlungsoptionen .....	86
3. Vergleichbarkeit.....	87
a) Genauigkeit.....	87

b) Operationalität .....	89
c) Validität .....	91
d) Sensitivität .....	92
e) Verzerrungsfreiheit .....	93
<b>B. Modellaufbau und -annahmen.....</b>	<b>94</b>
I. Der grundlegende Modellaufbau und die dem Modell zu Grunde liegenden Annahmen .....	94
1. Der Modellaufbau .....	94
2. Die dem Modell zu Grunde liegenden Annahmen .....	96
II. Die Erfassung des Steuerbarwerts.....	102
<b>4. Kapitel: Problemorientierte Analyse der Besteuerungswirkungen als     Basis der Modellberechnungen .....</b>	<b>105</b>
<b>A. Auswahl der betrachteten Staaten und Ablauf der Analyse.....</b>	<b>105</b>
<b>B. Die ertragsteuerliche Bemessungsgrundlage und der Steuersatz .....</b>	<b>108</b>
I. Ebenenübergreifende Determinanten der Steuerbelastung .....	108
II. Unternehmenssteuerbelastung, Berücksichtigung von Betriebsausgaben und Umgang mit Veräußerungsgewinnen.....	109
III. Zusammenstellung der verwendeten Unternehmenssteuersätze .....	115
<b>C. Die Besteuerungswirkungen auf Ebene der forschenden Gesellschaft.....</b>	<b>117</b>
I. Organisatorische Einbindung in den Gestaltungsansatz .....	117
II. Besteuerungskonsequenzen während der Erstellung des immateriellen Wirtschaftsguts .....	118
III. Besteuerungskonsequenzen während der Verwertung des immateriellen Wirtschaftsguts.....	119
<b>D. Die Besteuerungswirkungen auf Ebene der IP-Nutzer .....</b>	<b>121</b>
I. Organisatorische Einbindung in den Gestaltungsansatz .....	121
II. Besteuerungskonsequenzen während der Erstellung des immateriellen Wirtschaftsguts .....	122
III. Besteuerungskonsequenzen während der Verwertung des immateriellen Wirtschaftsguts.....	123
1. Die Bestandteile der Bemessungsgrundlage.....	123
2. Die Akzeptanz der Lizenzgebühren.....	124

a) Missbrauchsunabhängige Beschränkungen des Betriebsausgabenabzugs .....	124
b) Akzeptanz dem Grunde nach.....	126
c) Akzeptanz der Höhe nach.....	130
<b>E. Die Besteuerungswirkungen auf Ebene der IP-Gesellschaft .....</b>	<b>133</b>
I. Organisatorische Einbindung in den Gestaltungsansatz .....	133
II. Besteuerungskonsequenzen während der Erstellung des immateriellen Wirtschaftsguts .....	138
1. Unterschiede bei der Berücksichtigung der F&E-Aufwendungen .....	138
2. Die Verlustberücksichtigung .....	142
a) Formen der Verlustverrechnung.....	142
b) Staaten mit zeitlich und höhenmäßig unbeschränktem Verlustvortrag.....	144
c) Staaten mit zeitlichen Beschränkungen, aber höhenmäßig unbeschränktem Verlustvortrag.....	145
d) Staaten mit zum Teil zeitlichen Beschränkungen und einer höhenmäßigen Beschränkung beim Verlustvor- oder -rücktrag .....	147
3. Besonderheiten bei der Berücksichtigung von F&E-Aufwendungen auf Grund einer steuerlichen Forschungsförderung.....	149
a) Zur Vereinbarkeit der steuerlichen Forschungsförderung mit dem Binnenmarkt der EU .....	149
i. Anforderungen an die Vereinbarkeit.....	149
ii. Die Wahrung der Grundfreiheiten der EU.....	150
iii. Das Beihilfeverbot .....	152
iv. Der Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung .....	154
b) Anknüpfungspunkte der steuerlichen Forschungsförderung.....	158
c) Staaten ohne steuerliche Forschungsförderung während der Erstellungsphase .....	161
d) Belgien.....	161
e) China.....	163
f) Frankreich.....	164
g) Großbritannien.....	165
h) Irland.....	166
i) Malta.....	167

j) Niederlande .....	167
k) USA .....	168
l) Zusammenfassung .....	169
III. Besteuerungskonsequenzen während der Verwertung des immateriellen Wirtschaftsguts .....	172
1. Lizenzgebühr als Anknüpfungspunkt der Besteuerung .....	172
2. Die Besteuerung der IP-Gesellschaft im Ansässigkeitsstaat der IP- Nutzer .....	173
a) Besteuerung im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht .....	173
b) Einfluss von bilateralen Abkommen auf die Steuerbelastung .....	176
c) Einfluss der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie auf die Steuerbelastung .....	177
d) Uni- und bilaterale Missbrauchsabwehr .....	178
i. Quellen der Missbrauchsabwehr .....	178
ii. Der Nutzungsberechtigte .....	179
iii. Limitation-on-Benefits-Klauseln .....	183
iv. Aktivitätsklauseln, Switch-Over-Klauseln, Subject-to-Tax-Klauseln .....	195
v. Der Missbrauchsbegriff der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie .....	197
vi. Unilaterale Missbrauchsabwehr .....	200
vii. Steuerplanerische Implikationen .....	208
e) Implikationen für die Modellbetrachtungen .....	210
3. Die Berücksichtigung im Ausland geleisteter Steuerzahlungen im Ansässigkeitsstaat der IP-Gesellschaft .....	213
a) Verfahrensformen der bilateralen Anrechnung .....	213
b) Anrechnung fiktiver Quellensteuern gemäß den DBA .....	216
c) Berücksichtigung von Anrechnungsüberhängen .....	217
d) Unilaterale Maßnahmen .....	219
e) Zusammenfassung .....	221
4. Die Besteuerung der IP-Gesellschaft in ihrem Ansässigkeitsstaat .....	226
a) Charakteristika der Besteuerung .....	226
b) Die steuerliche Behandlung von Lizenzgebühren ohne steuerliche Forschungsförderung .....	226

c) Die steuerliche Behandlung von Lizenzgebühren bei steuerlicher Forschungsförderung .....	228
<b>F. Die Besteuerungswirkungen auf Ebene der Muttergesellschaft.....</b>	<b>233</b>
I. Organisatorische Einbindung in den Gestaltungsansatz .....	233
II. Besteuerungskonsequenzen während der Erstellung des immateriellen Wirtschaftsguts .....	237
III. Besteuerungskonsequenzen während der Verwertung des immateriellen Wirtschaftsguts .....	237
1. Missbrauchsabwehr und Besteuerung.....	237
2. Steuerliche Anerkennung des Gestaltungsansatzes .....	238
a) Hintergrund der Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung.....	238
b) Staaten ohne Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung.....	240
c) China.....	241
d) Deutschland .....	243
i. Funktionsweise der Regelung .....	243
ii. Prüfung des Aktivitätskatalogs .....	246
iii. Prüfung der Ausnahmeregelung für EU-/EWR- Zwischengesellschaften .....	249
iv. Implikationen für den Gestaltungsansatz.....	251
e) Großbritannien.....	252
i. Funktionsweise der Regelung .....	252
ii. Prüfung der einkünfteübergreifenden Ausnahmetatbestände ....	253
iii. Prüfung der Anknüpfungspunkte der gateway provisions.....	255
iv. Prüfung der relevanten einkünftespezifischen Ausnahmetatbestände.....	258
v. Implikationen für den Gestaltungsansatz.....	263
f) USA .....	264
i. Funktionsweise der Regelungen .....	264
ii. Prüfung des Einkünftekatalogs des Subpart F .....	265
iii. Prüfung bestehender Ausnahmetatbestände.....	266
iv. Implikationen für den Gestaltungsansatz.....	269
3. Die Besteuerung von Beteiligungserträgen im Ansässigkeitsstaat der ausschüttenden Gesellschaft .....	270



a) Besteuerung nach nationalen Maßstäben im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht .....	270
b) Einfluss bilateraler Abkommen auf die Steuerbelastung .....	272
c) Einfluss der Mutter-Tochter-Richtlinie auf die Steuerbelastung.....	273
d) Uni- und bilaterale Missbrauchsabwehr .....	275
e) Implikationen für die Modellbetrachtungen .....	277
4. Die Besteuerung von Beteiligungserträgen im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft .....	279
a) Staaten, die Beteiligungserträge von der Besteuerung ausnehmen ..	279
b) Staaten, die Beteiligungserträge der Besteuerung unterwerfen.....	283
<b>5. Kapitel: Modellberechnungen als Informationsgrundlage für die Steuerplanung .....</b>	<b>293</b>
<b>A. Zielsetzungen der Modellberechnungen .....</b>	<b>293</b>
<b>B. Vorteilhaftigkeit und Standortelastizität einer IP-Gesellschaft .....</b>	<b>294</b>
I. Berechnungsgegenstand und Vorgehensweise.....	294
II. Basisszenario .....	294
III. Ergebnisse und Interpretation.....	296
<b>C. Sensitivitätsanalysen in Bezug auf die betrachtete Investition .....</b>	<b>299</b>
I. Berechnungsgegenstand und Vorgehensweise.....	299
II. Profitabilität der Investition.....	300
1. Ausgestaltung im Basisszenario und Änderungen im Sachverhalt .....	300
2. Ergebnisse und Interpretation .....	301
3. Implikationen für die Steuerplanung .....	306
III. Anrechnungs-/Freistellungsverfahren .....	307
1. Ausgestaltung im Basisszenario und Änderungen im Sachverhalt .....	307
2. Ergebnisse und Interpretation .....	308
3. Implikationen für die Steuerplanung .....	315
IV. Höhe der Verrechnungspreise .....	317
1. Ausgestaltung im Basisszenario und Änderungen im Sachverhalt .....	317
2. Ergebnisse und Interpretation .....	317
3. Implikationen für die Steuerplanung .....	322
<b>D. Sensitivitätsanalysen in Bezug auf den Modellrahmen .....</b>	<b>323</b>
I. Berechnungsgegenstand und Vorgehensweise.....	323

---

II. Wegfall nationaler Regelungen zur steuerlichen Forschungsförderung ...	325
1. Ausgestaltung im Basisszenario und Änderungen im Sachverhalt .....	325
2. Ergebnisse und Interpretation .....	325
3. Implikationen für die Steuerplanung .....	327
III. Anhebung und Vereinheitlichung der Quellenbesteuerung .....	331
1. Ausgestaltung im Basisszenario und Änderungen im Sachverhalt .....	331
2. Ergebnisse und Interpretation .....	331
3. Implikationen für die Steuerplanung .....	335
<b>6. Kapitel: Zusammenfassung der wesentlichen Untersuchungsergebnisse und Fazit.....</b>	<b>339</b>
Anhang – Auszüge aus den Modellberechnungen und -ergebnissen .....	345
Literaturverzeichnis .....	379
Rechtsprechungsverzeichnis .....	427
Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen .....	429
Rechtsquellenverzeichnis, bilaterale und multinationale Abkommen.....	431
Verzeichnis der sonstigen Quellen .....	435