ARBEITERKAMMER SALZBURG, ARBEITERKAMMER OBERÖSTERREICH

Patent- und Lizenzboxen

Zwischen Forschungsförderung und Steuervermeidung

Philipp Gerhartinger, Michaela Schmidt

22.09.2015

Einreichung für momentum15 KRITIK, Track 8: Verteilungsfragen im Kapitalismus

„Patent- und Lizenzboxen: Zwischen Forschungsförderung und Steuervermeidung“

Immaterielle Güter und geistige Eigentumsrechte galten bis vor wenigen Jahren als juristische, technische Themen, die nur wenigen ExpertInnen vorbehalten waren. Erst im letzten Jahrzehnt haben politische Auseinandersetzungen um den Zugang zu Software oder Musik, die Auseinandersetzungen um die steuerliche Behandlung der Erträge von geistigen Eigentumsrechten sowie eine zunehmende Diskussion über die Rolle des Urheberrechts in der Ökonomie und ihre Auswirkung auf Verteilungsfragen, die Debatte um geistige Eigentumsrechte verschärft und verbreitert.

In Bezug auf die Steuervermeidungspraktiken internationaler Konzerne spielen immaterielle Güter eine besondere Rolle. Da deren steuerliche Bewertung oft schwierig ist und immaterielle Güter hoch mobil sind, nutzen Konzerne sie, um Einnahmen in Niedrigsteuerländer zu verlagern. Mit sogenannten Patent- und Lizenzboxen, also steuerrechtlichen Maßnahmen, die Einnahmen aus immateriellen Gütern privilegieren, haben zahlreiche europäische Länder darauf reagiert und neue Ausnahmen in der Unternehmensbesteuerung geschaffen. In Zeiten, in denen Praktiken der Steuervermeidung und -hinterziehung vermehrt öffentlich an den Pranger gestellt werden, wird es auf der einen Seite für Staaten und Steuerjurisdiktionen immer schwieriger, steuerliche Nischen und Schlupflöcher anzubieten und diese auf der internationalen Bühne zu rechtfertigen. Andererseits wird es auch für große Konzerne und transnationale Unternehmen schwieriger, bestehende Lücken gnadenlos auszunutzen und sich dabei in Sicherheit vor der öffentlichen Aufmerksamkeit zu wiegen. Es muss befürchtet werden, dass (geheime) Daten über steuerliche Vermeidungspraktiken an die Öffentlichkeit gelangen und dann zu großen Aufdeckungs-Stories, wie jenen des internationalen Konsortiums für investigativen Journalismus, führen. So wird illegales oder zumindest illegitimes Vorgehen offengelegt und zieht massive öffentliche Kritik nach sich. Auch rechtliche Schritte sind nicht mehr ausgeschlossen. So hat etwa die EU-Kommission bereits Verfahren z.B. gegen Amazon eingeleitet, in denen (wenn auch nicht aus per se steuerpolitischer Sicht) wettbewerbs- bzw. beihilfenrechtlich gegen steuerliche Verschiebungspraktiken in diesem Fall des Versandhandelsriesen in Zusammenhang mit s.g. luxemburgischen ‚*advance tax rulings*‘ (verbindlichen steuerlichen Vorbescheiden) ermittelt wird.

Patent- und Lizenzboxen (engl. ‚*Intellectual Property Box*‘ kurz ‚IP-Box‘) scheinen in diesem Kontext und vor dem Hintergrund des gestiegenen öffentlichen Bewusstseins für die handelnden AkteurInnen eine neue Möglichkeit zu bieten, das alte System umfassender Steuervermeidungspraktiken unter einem neuen Namen und Vorzeichen weiterzuführen und sich dabei

der öffentlichen Kritik wieder vermehrt zu entziehen. Getarnt als Förderung von Forschung und Entwicklung stellen Patent- und Lizenzboxen für viele Staaten ein politisch tragbareres Pendant zu bisherigen Strategien dar. Immerhin dreizehn europäische Länder bieten derzeit Patent- und Lizenzboxen an. Während KritikerInnen bemängeln, dass Patent- und Lizenzboxen nur neue Steuerschlupflöcher eröffnen und die vermehrte Nutzung in verschiedenen europäischen Mitgliedsländern den Steuerwettbewerb zwischen den Ländern weiter anheizen und auch zivilgesellschaftliche Organisationen bereits lautstark gegen derartige Schlupflöcher im Steuersystem protestieren, argumentieren BefürworterInnen, dass Patent- oder Lizenzboxen forschende Unternehmen belohnen und Patentboxen daher ein geeignetes Instrument zur Förderung von Wissenschaft und Forschung darstellen.

Aus Sicht der Forschungs- und Innovationspolitik sind immaterielle Güter tatsächlich der heilige Gral. Die Zahl der Patentanmeldung, die Einführung von Produkt- oder Prozessinnovationen etc. gelten in diversen Rankings als Indikatoren für eine forschungs- und innovationsintensive und damit – implizit angenommen – auch zukünftig erfolgreiche Volkswirtschaft. Die Förderung von Forschung und Entwicklung (F&E) durch die europäischen Regierungen ist daher eine Kernforderung der Lissabon Strategie der Europäischen Union, ist es doch wesentliches Ziel der Europäischen Union, sich selbst „*zum wettbewerbsfähigsten und dynamischsten wissensbasierten Wirtschaftsraum in der Welt*“ zu machen (Europäischer Rat 2000). Die steuerliche Förderung von F&E Ausgaben ist in zahlreichen Ländern bereits gelebte Praxis und wird von der Europäischen Kommission auch explizit empfohlen. Patent- und Lizenzboxen stellen allerdings auch aus Sicht der Forschungsförderung eine Neuerung dar, weil sie die durch F&E induzierte Einnahmen steuerlich begünstigen und nicht, wie bisher üblich, die F&E Ausgaben.

Im ersten Teil der Arbeit soll dargestellt werden, was unter Patent- und Lizenzboxen verstanden wird. Exemplarisch werden unterschiedliche Regelungen für die Besteuerung geistigen Eigentums vorgestellt, die in verschiedenen europäischen Mitgliedsländern existieren. Im zweiten Teil der Arbeit geben wir einen Literaturüberblick über die wichtigsten Veröffentlichungen zu diesem noch jungen Phänomen. Der dritte Teil untersucht Patent- und Lizenzboxen im Kontext von Steuervermeidungspraktiken in Luxemburg. Basis dafür sind Daten aus den unter „Luxemburg Leaks“ bekannt gewordenen steuerlichen Vorbescheiden der Luxemburger Steuerbehörde. Der letzte Teil der Arbeit befasst sich mit möglichen Regulierungsansätzen auf internationaler und europäischer Ebene.

(1) Definition und Abgrenzung von Patent- und Lizenzboxen

Unter *Patent- und Lizenzboxen* werden - begrifflich verkürzt - Steuerprivilegien für Erträge aus immateriellen (unkörperlichen) Gütern verstanden. In der englischsprachigen Literatur werden diese Steuerregime unter dem Begriff *Intellectual Property (IP) Box,* subsumiert, was umgangssprachlich als „geistiges Eigentum" übersetzt wird. In verschiedenen Ländern fallen unterschiedliche immaterielle Güter unter das besondere Steuerregime: Patente, Marken(-rechte), Designs, Urheberrechte an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, bestimmte Software und Datenbanken etc. (für eine detaillierte Übersicht siehe Kapitel 3). Die Bezeichnung „Patentbox" beschreibt durch die ausschließliche Zuspitzung auf Patente das Phänomen daher nur unzureichend. Wir benutzen den Begriff Patent- und Lizenzbox synonym zum englischen Begriff IP-Box.

Der Begriff *Patent* bezeichnet ein gewerbliches Schutzrecht, das für den Schutz technischer Erfindungen gewährt wird und den InhaberInnen das Recht verleiht, diese Erfindung für eine bestimmte Zeit gewerbsmäßig zu nutzen (Gabler Wirtschaftslexikon). Patentfähig sind Verfahren, Erzeugnispatente, Anwendungspatente und Verwendungspatente (vgl. Maute/Senn/König 2013: 416f). Andere steuerlich relevante gewerbliche Schutzrechte sind Marken und Designs. Eine *Marke* dient der Individualisierung und bezeichnet ein Zeichen, das eine Unterscheidung von Waren oder Dienstleistungen eines Unternehmens von solchen anderer Unternehmen ermöglicht. Unter *Design* wird die äußerlich wahrnehmbare Gestaltung eines Erzeugnisses verstanden (vgl. Maute/Senn/König 2013: 417). Neben den gewerblichen Schutzrechten umfasst das *Urheberrecht* für literarische, künstlerische oder wissenschaftliche Werke aber auch für Software und Datenbanken den zweiten relevanten Bereich des geistigen Eigentums.

Der Begriff *Lizenz* bezeichnet die von InhaberInnen eines gewerblichen Schutzrechts oder urheberrechtlichen Verwertungsrechts einem Dritten eingeräumte Befugnis, die Verwertungsrechte unter definierten Bedingungen auszuüben (Gabler Wirtschaftslexikon). Im Fall der Lizenzbox steht es allgemein und verkürzend für Erträge aus immateriellen Gütern. Die genaue Definition erfolgt im nationalen Steuergesetz.

Ebendiese Lizenzeinkünfte werden in bestimmten Ländern besonders niedrig besteuert, entweder im Rahmen der Bemessungsgrundlage oder des Steuertarifs (vgl. Deutscher Bundestag 2014: 1). Begründet wird die niedrigere Besteuerung mit dem Wunsch nach Förderung der Forschungs- und Entwicklungstätigkeit der Unternehmen.

Steuerliche Forschungsförderung

Grundsätzlich gibt es zwei Möglichkeiten Forschung und Entwicklung (F&E) steuerlich zu begünstigen (vgl. Spengel 2014: 5), wie in Abbildung 1 dargestellt: (1) auf Basis der *Ausgaben für F&E*, wie beispielsweise in Österreich durch die so genannten Forschungsfreibeträge oder Forschungsprämien. Dabei wird entweder die Steuerbemessungsgrundlage durch einen erhöhten Abzug von F&E Aufwendungen (Sonderabschreibungen, Investitionsfreibeträge etc.) oder direkt die Steuerschuld (Steuergutschrift, Steuerbefreiung, Zulagen etc.) verringert. Zusammenfassend wird der monetäre Input für Forschung- und Entwicklung („F&E Input“) steuerlich begünstigt; (2) auf Basis der durch F&E induzierten Einnahmen, wie beispielsweise Einnahmen aus geistigen Eigentumsrechten („F&E Output“). Dabei wird in der Regel ein ermäßigter Steuersatz auf Einnahmen aus geistigen Eigentumsrechten angewandt.

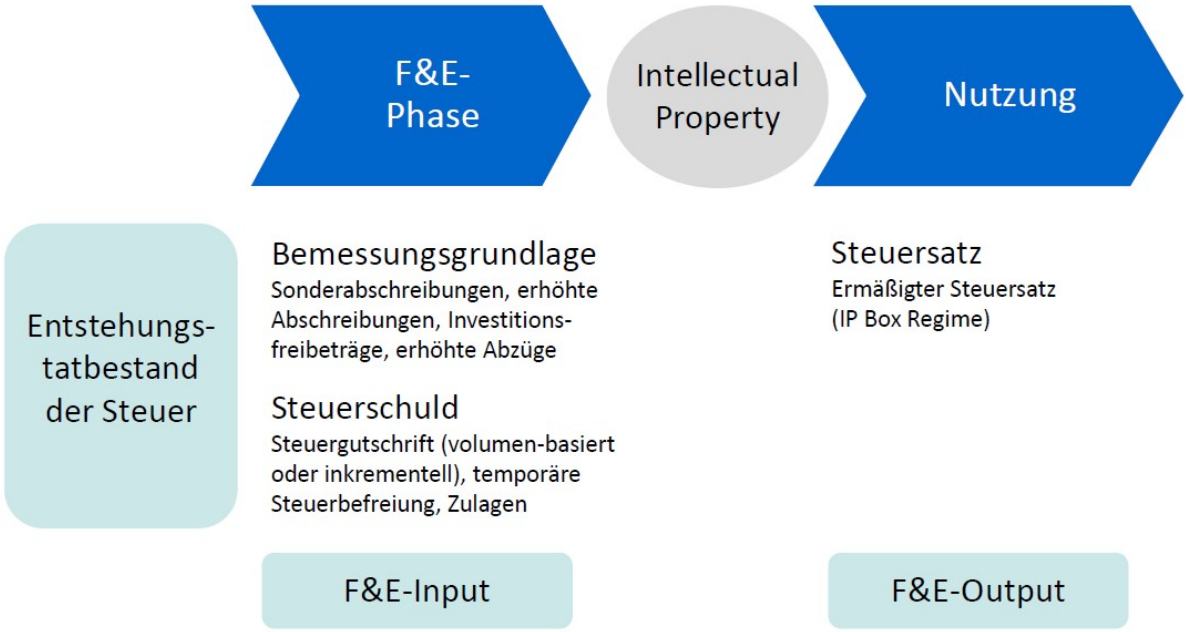

Abbildung 1: Anknüpfungspunkte für eine steuerliche F&E Förderung (Spengel 2014: 5)

Aus Sicht jener Länder, die Unternehmen eine steuerfinanzierte, F&E fördernde Infrastruktur zur Verfügung stellen (öffentliche Forschungseinrichtungen, Universitäten, gut ausgebildete ArbeitnehmerInnen, steuerliche Forschungsförderung etc.) ist es natürlich besonders problematisch, wenn die Einnahmen aus erfolgreichen F&E Projekten dann in andere Länder transferiert werden und dort steuerlich wirksam werden.

(2) Forschung zu Patent- und Lizenzboxen

Die wissenschaftliche Literatur, die die Ausgestaltung und Wirkung von Patent- und Lizenzboxen erforscht, ist auf Grund der Neuartigkeit des Themas überschaubar. Wesentliche Beiträge stammen einerseits von Evers, Miller und Spengel (vgl 2014), Spengel (vgl. 2014), Evers (vgl. 2015) sowie von Karkinsky und Riedel (vgl. 2009) und Böhm, Karkinsky und Riedel (vgl. 2012). Evers, Miller und Spengel (vgl. 2014) erarbeiten eine Klassifizierung der unterschiedlichen europäischen IP-Boxen sowie eine Methode zur Berechnung der effektiven Steuerbelastung unter IP-Box Regimen (siehe Tabelle 1), um ein Ranking der effektiven Durchschnittssteuerbelastung zu ermöglichen. Spengel (vgl. 2014) ergänzt die Klassifizierung um innovations- und steuerpolitische Implikationen. Nach Ansicht von Evers, Miller und Spengel (vgl. 2014: 19) gibt es drei verschiedene Gründe, warum ein Staat ein IP-Box Regime einführen könnte: (1) als Anreizsystem für mehr Innovationsaktivitäten der Unternehmen, (2) um bestimmte (bewegliche) Investitionen anzuziehen oder um (3) höhere Steuereinnahmen zu generieren.

Spengel (vgl. 2014: 2) untersucht die Ausgestaltung von Forschungsförderung in Europa. Er argumentiert, dass die innovationspolitische Begründung für F&E Förderung sogenannte Spill-Over-Effekte sind, das heißt, die gesamtwirtschaftliche Rendite von F&E Investitionen liegt über der Rendite für private Investoren. Durch dieses (neoklassisch argumentierte) Marktversagen wird zu wenig in F&E investiert, staatliche Anreizsysteme – wie insbesondere die steuerliche Forschungsförderung – sind daher notwendig. Evers, Miller und Spengel (vgl. 2014: 20) halten jedoch auch fest, dass diese Argumentation nicht auf eine Output-orientierte F&E Förderung durch IP-Boxen zutrifft, weil diese nur Einkünfte von ohnehin erfolgreichen F&E Projekte steuerlich begünstigen. Ihres Erachtens dient die Output-Förderung in erster Linie der Anziehung von Patenten und daraus resultierenden Einkünften. Patent- und Lizenzboxen sind ihres Erachtens daher ein Instrument des Steuerwettbewerbs.

An dieser Stelle sei allerdings erwähnt, dass auch die steuerliche Forschungsförderung von anderen ForscherInnen kritischer gesehen wird. So argumentieren Schibany, Gassler und Streicher (vgl. 2007: 16), dass die steuerliche Forschungsförderung zwar ein hohes Maß an Flexibilität, Gestaltungsmöglichkeiten und Anpassungsfähigkeit aufweist, die Verteilungswirkung zu Gunsten weniger, hoch profitabler Großunternehmen und hohe Mitnahmeeffekte allerdings gegen das Instrument sprechen.

Auch Karkinsky und Riedel (vgl. 2009) sowie Böhm, Karkinsky und Riedel (vgl. 2012) sehen IP-Boxen als Instrument des Steuerwettbewerbs. Sie beschäftigen sich mit den Effekten von Unternehmenssteuern auf F&E Investitionen und immaterielle Güter. Es gibt bisher noch kaum empirische Forschung über die Verbindung der drei Aspekte. Karkinsky und Riedel (vgl. 2009) argumentieren, dass Unternehmenspatente wesentliche Treiber für Unternehmensgewinne darstellen. Gleichzeitig sind Lizenzzahlungen, die innerhalb transnationaler Konzerne weiterverrechnet werden, höchst intransparent und bieten erhebliches Potential für erfolgreiche Steuervermeidungsstrategien durch die Konzerne. Beide Gründe führen dazu, dass eine negative Korrelation zwischen der (effektiven) Unternehmenssteuer und der Anzahl der Patente, die von der entsprechenden Niederlassung gehalten werden, nachgewiesen werden kann. Die empirischen Ergebnisse von Karkinsky und Riedel (vgl. 2009) bestätigen, dass transnationale Konzerne die Unternehmenspatente strategisch in Niedrigsteuerstandorte verschieben. Böhm, Karkinsksy und Riedel (2012) untersuchen Daten des Europäischen Patentamts. SteuerexpertInnen aus der Praxis argumentieren, dass es für Unternehmen am attraktivsten ist, die unternehmerische Forschungseinheit und jene Tochtereinheit, die die immateriellen Güter hält, geographisch zu trennen. So gelingt es, einerseits die für die Forschungseinheit notwendigen hoch qualifizierten ArbeitnehmerInnen und eine gute öffentliche Infrastruktur nutzen zu können, ohne andererseits die Einnahmen aus der erfolgreichen Forschung adäquat versteuern zu müssen. Tatsächlich zeigen die Daten des Europäischen Patentamts, dass ein hoher Anteil von Patenten die in Niedrigsteuerländern gehalten werden, auf eine Forschungsleistung in einem anderen Land zurückgeht. In Malta sind es beispielsweise 80 Prozent, in Liechtenstein 78 Prozent, in Zypern gar 92 Prozent. Aber auch in der Schweiz sind 33 Prozent „fremde“ Patente (vgl. Böhm/Karkinsky/Riedel 2012: 29) vorhanden.

Die Forschung zu Patent- und Lizenzboxen ist allerdings nur ein Teil einer breiteren und schon länger andauernden Diskussion zur steuerinduzierten Gewinnverlagerung von Konzernen[1] im Allgemeinen und zur Rolle von immateriellen Gütern bei der Steuergestaltung transnationaler Unternehmen im Besonderen. Grubert (vgl. 2003) zeigt, dass ungefähr die Hälfte jener Gewinne von US-Industrieunternehmen, die von Hoch- in Niedrigsteuerländer verlagert werden, auf immaterielle Güter zurückgeht. Dischinger und Riedel (vgl. 2011) zeigen empirisch, dass diese ihre immateriellen Güter in Tochterfirmen in Niedrigsteuerländer verlagern. Griffith, Miller und O’Conell (vgl. 2014) weisen nach, dass es einen Zusammenhang zwischen der Anzahl der Patente und der Unternehmensbesteuerung gibt. Eine detaillierte Übersicht findet sich bei Evers, Miller und Spengel (vgl. 2014).

[1] Ein Überblick findet sich bei Devereux und Maffini (vgl. 2007) und Genschel und Schwarz (vgl. 2011).

Erwähnt sei an dieser Stelle noch, dass aus ökonomischer Sicht die Notwendigkeit gesicherter Eigentumsrechte nicht so unumstritten ist, wie es manchmal scheint. Gerade in jüngerer Zeit kratzen (wieder) vermehrt kritische Stimmen an jenem Dogma der ökonomischen Theorie das besagt, dass nur geistige Eigentumsrechte hinreichende Anreize für kreative und forschungsintensive Produktion ermöglichen. Ein positiver Einfluss von Patenten auf Innovationen ist jedenfalls umstritten (vgl. Müller 2010: 85ff). Die zentrale Konfliktlinie in Bezug auf immaterielle Güter und geistige Eigentumsrechte dreht sich um die Frage, ob der Zugang zu geistigem Eigentum frei bzw. kostengünstig gestaltet werden soll, oder ob Innovationen einen durch Monopolrechte reglementierten (also verknappten) Zugang benötigen (vgl. Raza/Stepan/Muckenhuber 2010: 3). Denn „eine der Voraussetzungen erfolgreicher Kapitalverwertung sind gesicherte Eigentumsrechte“ (Nuss 2006: 13). Die zentrale Frage ist also, welches Regime der Regulierung geistigen Eigentums kurz- und langfristig den höchsten gesellschaftlichen Nutzen abwirft (vgl. Raza/Stepan/Muckenhuber 2010: 3). Einige ÖkonomInnen sehen geistige Eigentumsrechte als staatliche Eingriffe, die die Marktmacht von Anbietern stärken, andere ÖkonomInnen beschäftigen sich mit alternativen Regulierungen derselben[2].

Die Diskussion um eigentumsrechtliche Fragen ist historisch so alt wie der Kapitalismus selbst (vgl. Schmidt 2010), dennoch stellt sich natürlich gerade im Kontext der vorliegenden Arbeit die Frage, ob die Einnahmen aus einem ohnehin schon umstrittenen, staatlich gesicherten Monopolrecht auch noch steuerlich begünstigt werden sollten. Eine Beantwortung der Frage bedarf weiterer Forschungen. Technologischer Fortschritt ist laut Mazzucato (2014) jedenfalls stark von staatlichen Investitionen in die Forschungsinfrastruktur abhängig – insbesondere von Investitionen in die Grundlagenforschung. Vor diesem Hintergrund ist es besonders problematisch, wenn ein in F&E investierender Staat dann keine Steuereinnahmen aus erfolgreichen F&E Projekten generieren kann, weil die geistigen Eigentumsrechte in anderen Ländern gehalten werden.

(3) Die Welt der Patent- und Lizenzboxen: Historie, Techniken, Dimensionen

Bereits 1973 führte Irland die erste IP-Box in der Unternehmensbesteuerung ein. Dadurch wurden Lizenzeinkommen von irischen Patenten völlig steuerbefreit. Erst ab 2000 begannen

[2] Siehe Handke (vgl. 2010) für einen umfassenden Überblick über die wesentlichen Diskussionsstränge in Bezug auf das Urheberrecht

andere europäische Länder nachzuziehen, während Irland seine IP-Box 2010 im Zusammenhang mit der Finanzmarktkrise aufhob (vgl. Deutscher Bundestag 2014: 2).

Die zweite Patentbox wurde im Jahr 2000 in Frankreich eingeführt, Ungarn folgte 2003. Ab 2007 haben zehn europäische Länder[3] dann IP-Boxen eingeführt (vgl. Evers, Miller und Spengel 2014: 2), die sich in der Ausgestaltung allerdings sehr stark voneinander unterscheiden. Italien folgte erst im Jahr 2015 (vgl. Evers 2015: 16) und ist damit in den nachfolgenden Analysen noch nicht enthalten. Auch in Deutschland, Irland und in den USA wurde bzw. wird die Einführung einer IP-Box diskutiert (vgl. Evers 2015: 50f), wie auch in Österreich im Rahmen des Steuerreformprozesses. Firmen können von IP-Boxen profitieren, indem sie entweder die gesamte F&E Unternehmenseinheit oder zumindest das F&E Headquarter in das jeweilige Land verlagern.

Unterschiede zwischen den Steuerregimen zeigen sich im Hinblick auf den Umfang der qualifizierten Lizenzeinkünfte, die Einbeziehung von bestimmten Betriebsausgaben und von historischen F&E Aufwendungen (vgl. Deutscher Bundestag 2014: 2). Zur Klassifizierung der unterschiedlichen Ausgestaltung von Patent- und Lizenzboxen in den verschiedenen europäischen Ländern verweist Christoph Spengel (vgl. 2014: 9-12) auf vier Elemente: (1) den ermäßigten Steuersatz, (2) die jeweils begünstigten immateriellen Güter, (3) die begünstigten Einkunftsarten und (4) die Bemessungsgrundlage.

Die *ermäßigten Steuersätze* variieren beträchtlich: Während in Frankreich der effektive Steuersatz auf Lizenzeinkünfte immerhin 15 Prozent beträgt (16,76% einschließlich Zuschläge zur Körperschaftssteuer), müssen in Malta gar keine Steuern auf Lizenzeinkünfte bezahlt werden und in Zypern, Liechtenstein und den Niederlanden weniger als fünf Prozent.

Bei der Frage, welche *immateriellen Wirtschaftsgüter* steuerlich bevorzugt behandelt werden, zeigen sich ebenso wesentliche Unterschiede zwischen den Ländern. Während die IP-Box in fünf Ländern im Wesentlichen auf Patente begrenzt ist, ermöglichen die anderen Länder auch Steuerbegünstigungen für Markenrechte, Urheberrechte etc. Evers, Miller und Spengel (vgl. 2014) unterscheiden neun verschiedene immaterielle Wirtschaftsgüter (u.a. Patente, Marken, Design, Software), Evers (2015) sogar dreizehn verschiedene. Während in Belgien, Frankreich, und England neben Patenten nur ein weiteres Wirtschaftsgut steuerlich bevorzugt wird, sind es in Ungarn, Zypern, Luxemburg, Liechtenstein und der Schweiz mehr als sieben ver-

[3] In der Schweiz wurde eine IP-Box auf kantonaler Ebene im Kanton Nidwalden eingeführt.

schiedene Güter. Relevant ist außerdem, ob nur selbsterstellte immaterielle Wirtschaftsgüter steuerlich begünstigt werden (fünf Länder) oder auch erworbene Güter (sieben Länder).

In Bezug auf die *begünstigten Einkunftsarten* unterscheidet Spengel (vgl. 2014: 11) zwischen Lizenzgebühren, Veräußerungsgewinnen und Einkünften aus Eigennutzung. Während beinahe alle betroffenen Länder die Lizenzgewinne und Veräußerungsgewinne begünstigen, ist das für Einkünfte aus Eigennutzung nur in fünf Ländern der Fall. Bei der *Bemessungsgrundlage* wird unterschieden, ob ein Brutto- (IP-Ausgaben abzugsfähig von allen Einnahmen) oder Netto-Ansatz (IP-Ausgaben abzugsfähig von IP-Einnahmen) verwendet wird. Nur Belgien, Portugal und Ungarn ermöglichen den Brutto-Ansatz. Relevant ist außerdem, ob bereits abgeschriebene, historische F&E Ausgaben angesetzt werden können („recapture“). Dies ist in Frankreich, Belgien, Ungarn, Spanien und der Schweiz der Fall (Evers 2015: 72).

Die Berechnung des *effektiven Steuersatzes* durch Evers, Miller und Spengel (vgl. 2014) dient als analytisches Werkzeug, um Anreizwirkungen von Steuern zu ermitteln. Im Gegensatz zum Regelsteuersatz werden hier auch Steuerfreibeträge und -vergünstigungen mitberücksichtigt (vgl. Evers 2015: 95). Die Berechnung erfolgt auf Basis der neoklassischen Investitionstheorie, die perfekte Kapitalmärkte ebenso voraussetzt, wie die Annahme, dass die Investition erfolgreich ist. Der effektive Steuersatz zeigt somit die Wirkung der Steuer auf ein profitables Investitionsprojekt. Für die Berechnung des effektiven Steuersatzes bei IP-Projekten wurde von einer eigenkapitalfinanzierten F&E Investition ausgegangen, die in einem erfolgreichem, selbsterstellten Patent mündet.

Die folgende Tabelle gibt einen Überblick über die verschiedenen Dimensionen der Patent- und Lizenzboxen in Europa:

Tabelle 1: Klassifizierung europäischer Patent- und Lizenzboxen 2014 (vgl. Evers/Miller/Spengel 2014; Evers 2015: 55)

Staat	Jahr	Steuersatz	Begünstigte Einkunftsarten	Verschiede IPs	Effektiver Steuersatz
	Jahr der Einführung	*Einschließl. Zuschläge zur KöSt	L…Lizenzgebühren V…Veräußerungsgewinne E…Eigennutzung	Anzahl begünstigter Einkunftsarten[4] S…selbst erstellte immaterielle Güter E…auch erworbene immaterielle Güter	Für Eigenkapitalfinanzierte Investition in selbsterstelltes Patent [5]
Belgien	2007	6,8%*	L, E	3(1), S	-26,95%
Frankreich	2000	16,76%*	L, V	2, S	-6,41%
Spanien	2008	12,0%	L, V	5(1), E	-2,95%
Ungarn	2003	9,5%	L, V	9(2), E	-2,54%
Malta	2010	0%	L, V	5, E	0,00%
Liechtenstein	2011	2,5%	L, V, E	7, E	1,39%
Zypern	2012	2,5%	L, V	9, E	2,34%
Schweiz (Nidwalden)	2011	8,8%	L, V	10, E	2,74%
Niederlande	2007	5,0%	L, V, E	4(3), S	3,75%
Portugal	2014	15,0%*	L, V	3(2), S	5,17%
Luxemburg	2008	5,84%*	L, V, E	8, E	5,47%
Großbritannien	2013	10,0%	L, V, E	2, S	7,50%

Die effektiven Steuersätze reduzieren die Steuerbelastung profitabler Investitionen erheblich. Einzelne Regime führen zu negativen Effektivsteuersätzen (vgl. Evers/Miller/Spengel 2014).

(4) Patent- und Lizenzboxen im Kontext von Steuervermeidung in Luxemburg

In diesem Kapitel soll die Relevanz von Patent- und Lizenzboxen in Luxemburg betrachtet werden. Basierend auf den Steuervorbescheiden zwischen verschiedenen Unternehmen und der luxemburgischen Steuerbehörde, welche dem Konsortium für investigativen Journalismus (vgl. ICIJ 2014) zugespielt wurden (‚*Luxemburg-Leaks*') und online zur Verfügung stehen, werden verschiedene Analysen über Relevanz und Umfang angestellt. Bevor jedoch genauer darauf eingegangen wird, soll vorab eine Beschreibung der verschiedenen Möglichkeiten zur unternehmerischen Steuervermeidung in Luxemburg zur Verfügung gestellt werden, denn Patent- und Lizenzboxen sind nicht die einzigen steuerlichen Vorteile, die das luxemburgische Steuersystem ausländischen InvestorInnen zu bieten hat.

[4] Die Details zu den begünstigten immateriellen Wirtschaftsgütern finden sich im Anhang. Die Zahl in Klammer bedeutet, dass davon eine Anzahl immaterieller Güter nur unter bestimmten Bedingungen begünstigt ist (vgl. Evers 2015: 55).

[5] Weitere Annahmen sind: realer Zinssatz (5%), Inflationsrate (2%), Rendite vor Steuern (20%), Abschreibungsrate für selbsterstelltes Patent (15,35%).

Steuerliche Nischen in Luxemburg

Luxemburg bietet vor allem ein besonders günstiges Umfeld für Holdings, Investmentfonds und Vermögensverwaltungen. Hierzu zählen gute Möglichkeiten im luxemburgischen Firmenrecht für ausländische AnlegerInnen anonym zu bleiben: Ein liberales Niederlassungsrecht, die zaghafte Beteiligung Luxemburgs an Informationsaustauschprogrammen über steuerliche Belangen mit anderen Staaten und die Existenz spezieller Rechtsformen mit besonders günstigen steuerlichen Rahmenbedingungen (vgl. Falk 2009). Kein Wunder, dass einerseits Luxemburgs Fondsindustrie in Europa einen Marktanteil von 25 Prozent hält und Luxemburg damit nicht nur der größte europäische Fondstandort, sondern auch der zweitgrößte weltweit ist und andererseits Luxemburg auch im Bereich der Vermögensverwaltung den weltweit drittgrößten Marktanteil hält (vgl. Falk 2009). 15 Prozent des weltweit im Ausland angelegten Vermögens wird von Luxemburg aus verwaltet (vgl. OECD 2008).

Zwei Rechtsformen für Unternehmen aus dem luxemburgischen Gesellschaftsrecht sind Hauptgrundlage, wenn es um Möglichkeiten zur aggressiven Steuerplanung geht. Einerseits die private Vermögensverwaltungsgesellschaft SPF (‚*Société de gestion de Patrimoine Familial*‘) und andererseits die Finanzbeteiligungsgesellschaft SOPARFI (‚*Société de Participations Financières*‘). Beide bieten besonders günstige Steuervorteile. Die SPFs sind gänzlich von der Körperschaftssteuer (wie auch der kommunalen Unternehmenssteuer ‚*municipal business tax*‘ und der Vermögensteuer) befreit. Sie sind reichen Individuen oder Familien und deren VertreterInnen zum Zwecke der Vermögensverwaltung vorbehalten – bei gleichzeitigem Ausschluss anderer kommerzieller Tätigkeitsfelder. Die SOPARFI, die sich speziell als Holding eignet, in ihren Tätigkeitsfeldern nicht beschränkt ist und in verschiedenen Unternehmensformen in Erscheinung treten kann, bietet dagegen spezielle Vorteile für Investitionen in ausländische Unternehmen und den Weiterfluss von Gewinnen in andere Länder. Im Rahmen des sogenannten luxemburgischen ‚*participation exemption regimes*‘ (Schachtelprivileg) kommt derartigen SOPARFIs eine steuerlich besonders günstige Drehscheibenfunktion zu. Denn sowohl die Ausschüttung von Dividenden, Kapitalzuwächsen und Liquidationserlösen aus ausländischen Beteiligungen an eine luxemburgischen SOPARFI ist von der Körperschaftssteuer (sowie kommunalen Unternehmenssteuer und der Besitz von Beteiligungen von der Vermögensteuer) befreit, als auch Gewinnausschüttungen von Luxemburg in eine ausländische Muttergesellschaft unterliegen keiner Quellensteuer. Lediglich einige wenige Bedingungen wie u.a. eine mindestens 10%ige Beteiligung und eine Mindestbehaltedauer(absicht) von 12 Monaten müssen erfüllt sein. Angelehnt ist das luxemburgische Schachtelprivileg an

die Mutter-Tochter Richtlinie der Europäischen Union, eine der ersten Richtlinien der EU, die sich mit direkten Steuern befasst (vgl. Farny et al. 2015). Jedoch gehen die luxemburgischen Regelungen weit über den Richtlinientext hinaus und sind weitaus großzügiger (vgl. Schaffner 2007), insbesondere was die Befreiung von Gewinnausschüttungen von der Quellensteuer betrifft.

Darüber hinaus bietet Luxemburg auch ein besonders großzügiges ‚*Intellectual Property Regime*', wie es von zahlreichen internationalen Steuerberatungsunternehmen angepriesen wird. Im Rahmen der luxemburgischen IP-Box sind 80 % der Gewinne aus der Verwertung von geistigem Eigentum von der Besteuerung gänzlich ausgenommen. Eine Regelung die 2007 geschaffen wurde und erstmals auf geistiges Eigentum angewandt wurde, welches ab 2008 erschaffen oder erworben wurde. Auch Wertzuwächse aus derartigem Vermögen werden nur zu 20 % versteuert und auch Vermögenssteuer fällt in Luxemburg für geistiges Eigentum keine an. Als ‚*Intellectual Property*' gelten in Luxemburg insbesondere Patente, Handelsmarken, Produktions- und Vertriebsrechte, Modelle, Designs, Copyrights in Verbindung mit Software und Internetdomainnamen. Damit ist das luxemburgische IP-Regime eines der weitläufigsten IP-Regime weltweit.

Ein weiterer wesentlicher Vorteil des luxemburgischen Steuersystems liegt im Umgang mit Zinseinkommen. Luxemburgische Unternehmen müssen Zinseinkommen nicht versteuern. Profite als Zinszahlungen nach Luxemburg fließen zu lassen bringt deshalb einen erheblichen Vorteil mit sich. Insbesondere hybride Instrumente bzw. hybride Darlehen kommen hierfür häufig zur Anwendung. Teilweise werden die Zinsen, etwa bei so genannten ‚*profit participating loans*' sogar an den jährlichen Gewinn des „Schuldners" gebunden. Es handelt sich dabei also vielfach um eine rein definitorische Umdeutung zum Zwecke der Steuervermeidung; geduldet von den luxemburgischen Steuerbehörden und zum Leidwesen jener Staaten, die um ihre Steuereinnahmen gebracht werden.

Wie häufig auf diese zentralen steuerlichen Geschenke im luxemburgischen Steuersystem von Unternehmen in den ‚*geleakten*' Vorbescheiden zurückgegriffen wurde und insbesondere welche Relevanz IP-Boxen spielen, soll nun genauer betrachtet werden. Eine Quantifizierung macht Sinn, weil bislang wenig Zahlen vorhanden sind und so die effektive Bedeutung von IP-Boxen schwierig einzuschätzen ist (vgl. Fuest et al. 2013).

Empirische Befunde

Die veröffentlichten Rulings (vgl. ICIJ 2014), welche alle aus den Jahren 2002 bis 2010 stammen, wurden im Rahmen der Analyse zu einem Datensatz zusammengetragen, in dem einerseits die „Strukturmerkmale", Name des jeweiligen Unternehmens bzw. Konzerns, Jahr aus dem das Ruling stammt und Branchenzugehörigkeit aufgenommen wurden. Außerdem wurden alle Rulings systematisch durchgesehen und kategorisiert. Es ergaben sich hierbei 5 Kategorien. Einerseits die Kategorie „*Participation Exemption Regime*" („PER") für all jene Vorbescheide, aus denen ersichtlich war, dass vom luxemburgischen ‚*Participation Exemption Regime*' Gebrauch gemacht wurde. Wobei hierbei irrelevant war, ob es sich um die Ausnahme von der Quellensteuer oder die Ausnahme von der Körperschaftssteuer gegangen ist. Der zweiten Kategorie („*Loan*") wurden alle Rulings zugeteilt, die mit irgendeiner Form von interner Firmen- bzw. Konzernfinanzierung zu tun hatten. Besonders häufig ging es dabei um hybride Finanzierungsinstrumente, wie ‚*Profit Participating Loans*', ‚*Preferred Equity Certificates'*, ‚*Interest Bearing Loans'*, ‚*Convertible Preferred Equity Certificates*' oder ‚*Interest Free Loans*'. Der dritten Kategorie („*IP-Regime*") wurden all jene Rulings zugeteilt, in denen es um den Gebrauch des luxemburgischen IP-Regimes ging und der vierten Kategorie („*Intangible Assets*") wurden all jene Rulings zugeteilt, in denen es um die Begründung bzw. Klassifikation von immateriellem Vermögen ging. Zwar war in dieser separaten Kategorie ein unmittelbarer Zusammenhang mit dem IP-Regime nicht ersichtlich, jedoch ist anzunehmen, dass die zugrundeliegenden Praktiken zumindest in Folge in Zusammenhang damit gestanden haben. Einer fünften und letzten Kategorie wurden alle Rulings zugeteilt, die keiner der anderen vier Kategorien zugeteilt werden konnten. Eine Mehrfachzuteilung zu den Kategorien war nicht ausgeschlossen (außer bei der Residualkategorie). In die Analysen aufgenommen wurden nur die englischsprachigen Rulings, die französischsprachigen Rulings (33 Stück) wurden nicht weiter analysiert.

Neben dem eben beschrieben Datensatz wurde noch ein zweiter Datensatz erstellt, in dem nicht die Rulings, sondern die Unternehmen die Analyseebene darstellten. Viele der Unternehmen haben mehr als ein Ruling mit Luxemburg abgeschlossen. Es wurden die einzelnen Rulings den Unternehmen zugeteilt und der jeweilige Fall mit der Anzahl der zugehörigen Rulings versehen. Die Kategorisierung erfolgte bei den Unternehmen danach, ob irgendeines der zugehörigen Rulings in die jeweilige Kategorie fällt. Im Unternehmenssample wurden demnach die Kategorien aus allen zugehörigen Rulings zusammengetragen.

Der erste Datensatz besteht aus 517 Fällen, der zweite Datensatz besteht aus 310 Fällen. Die Unternehmen wurden von ICIJ (vgl. 2014) neun verschiedenen Branchen zugeordnet, was im Datensatz übernommen wurde. Viele Unternehmen wurden dabei mehr als einer Branche zugeordnet. Die mit Abstand häufigste Branche (siehe Tabelle 2) ist die Branche „Finance". 67,1 Prozent aller Unternehmen wurden (unter anderem) dieser Branche zugeordnet. Der Manufacturing-Branche (Manu) wurden 13,5 Prozent der Unternehmen zugeordnet, der Tech-Branche 9,4 Prozent, der Energy-Branche 8,4 Prozent, der Retail-Branche 7,1 Prozent, der Health-Branche 5,8 Prozent, der Food-Branche 5,5 Prozent und der Media-Branche 4,8 Prozent. Das Schlusslicht bildet die Travel-Branche mit einem Anteil von 2,9 Prozent.

Tabelle 2: Unternehmen nach Branchen

	Finance	Manu	Tech	Energy	Retail	Health	Food	Media	Travel
Anzahl	208	42	29	26	22	18	17	15	9
% aller Unternehmen	67,1 %	13,5 %	9,4 %	8,4 %	7,1 %	5,8 %	5,5 %	4,8 %	2,9 %

Tabelle 3 bezieht sich auf den ersten Datensatz in dem je ein Ruling einen Fall darstellt. Es zeigt sich, dass die häufigste Kategorie jene der konzerninternen Finanzierungsstrukturen ist (‚*Loan*'). Bei 216 bzw. 42,0 Prozent aller veröffentlichten Rulings ist u.a. von verschiedenen Finanzierungsinstrumenten die Rede. Betrachtet man lediglich die Rulings welche ab dem Jahr 2008 ausgestellt wurden, um eine Vergleichbarkeit mit den Rulings zu den IP-Regimen herzustellen, welche erst seit dem Inkrafttreten nach dem Jahr 2007 vorkommen können, verringert sich der Prozentsatz leicht auf 41,9 Prozent. Die zweithäufigste Kategorie ist jene des außerordentlich liberalen luxemburgischen ‚*Participation Exemption Regimes*' (PER). 175 bzw. 33,8 Prozent aller Rulings handeln davon, 33,6 % sind es ab 2008. In unmittelbarem Zusammenhang mit dem luxemburgischen IP-Regime stehen 27 bzw. 5,2 Prozent aller Rulings. Ab dem Inkrafttreten des luxemburgischen IP-Regimes 2008 sind es 5,6 Prozent. Weitere 29 bzw. 5,6 Prozent der Rulings haben immaterielle Vermögensgegenstände zum Inhalt, ab 2008 sind es 6,0 Prozent. Insgesamt stehen damit im weitesten Sinn ab 2008 11,6 Prozent der Rulings mit immateriellem Vermögen und diesbezüglichen Steuervergünstigungen in Luxemburg in Verbindung. Der Residualkategorie „Sonstiges" wurden 107 bzw. 20,7 Prozent der Rulings zugeordnet.

Tabelle 3: Rulings nach Kategorien

	PER	Loan	IP-Regime	Intangible Assets	Sonstiges
gesamter Zeitraum	175	217	27	29	107
	33,8 %	42,0 %	5,2 %	5,6 %	20,7 %
Rulings ab 2008	162	202	27	29	101
	33,6 %	41,9 %	5,6 %	6,0 %	21,0 %

Betrachtet nach Unternehmen (2. Datensatz, Tabelle 4) zeigt sich, dass die beiden häufigsten Kategorien nun in etwa gleich oft vorkommen. Bei 150 bzw. 48,4 Prozent aller Unternehmen spielen Finanzierungsinstrumente zumindest in einem der Rulings eine Rolle. 137 bzw. 44,2 Prozent sind es, wenn man die Kategorie „*Participation Exemption Regime*‘ betrachtet. Rulings, die IP-Regime zum Thema haben, haben 22 bzw. 7,1 Prozent aller Unternehmen abgeschlossen. Bei ‚*Intangible Assets*‘ beläuft sich die Zahl auf 27 bzw. 8,7 Prozent. Damit haben insgesamt 15,8 Prozent der Unternehmen Rulings abgeschlossen, die im weitesten Sinn mit immateriellem Vermögen und diesbezüglichen Steuervergünstigungen in Luxemburg in Verbindung stehen. Der Residualkategorie „Sonstiges“ wurden 33 bzw. 10,6 Prozent der Unternehmen zugeordnet. Bei diesen Unternehmen handelte keines der Rulings von einer der vier Hauptkategorien.

Tabelle 4: Unternehmen nach Kategorien

	PER	Loan	IP-Regime	Intangible Assets	Sonstiges
gesamter Zeitraum	137	150	22	27	33
	44,2 %	48,4 %	7,1 %	8,7 %	10,6 %

Betrachtet man nun nur die beiden Kategorien „IP-Regime“ (IP) und „Intangible Assets“ (IA) nach Branchen, zeigt sich, dass es Unterschiede in der Häufigkeit des Gebrauchs gibt. Tabelle 5 verdeutlicht, dass die Tech-Branche die größten IP-Anteile aufweist (17,2 Prozent), gefolgt von der Manufacturing-Branche (14,3 Prozent) und der Media-Branche (13,3 Prozent). In den Branchen Finance, Energy und Travel spielt das IP-Regime hingegen mit einem Anteil von jeweils 3,8 Prozent die geringste Rolle. Exakt diese drei Branchen sind es jedoch, in denen ‚*Intangible Assets*‘ eine besonders große Rolle spielen, mit jeweils deutlich mehr als 10 Prozent (Finance: 11,5 Prozent, Energy: 15,4 Prozent und Travel: 11,5 Prozent). Das ist ein wei-

teres Indiz dafür, dass die IA-Rulings eine Art Vorstufe zu IP-Rulings darstellen. Die geringsten Anteile finden sich bei den IA-Rulings in den Branchen Health, Food und Media mit jeweils 0 Prozent. In der zusammengefassten Betrachtung (IP + IA) weist wieder die Tech-Branche den größten Anteil auf (24,1 Prozent), gefolgt von der Energy-Branche (19,2 Prozent) und der Manufacturing-Branche (16,7 Prozent). Den geringsten Anteil hat die Food-Branche mit 5,9 Prozent, gefolgt von der Health-Branche (11,1 Prozent) und der Media-Branche (13,3 Prozent).

Tabelle 5: Unternehmen nach den Kategorien IP-Regime (IP) und Intangible Assets (IA)

	Finance	Manu	Tech	Energy	Retail	Health	Food	Media	Travel
Anzahl gesamt	208	42	29	26	22	18	17	15	9
Anzahl mit IP	8	6	5	1	2	2	1	2	1
Anzahl mit IA	24	1	2	4	1	0	0	0	0
% IP	3,8 %	14,3 %	17,2 %	3,8 %	9,1 %	11,1 %	5,9 %	13,3 %	3,8 %
% IA	11,5 %	2,4 %	6,9 %	15,4 %	4,5 %	0,0 %	0,0 %	0,0 %	11,5 %
% IP + IA	15,4 %	16,7 %	24,1 %	19,2 %	13,6 %	11,1 %	5,9 %	13,3 %	15,4 %

Eine mögliche Erklärung für die relativ geringe Anzahl an Rulings, bei denen das luxemburgische IP-Regime eine Rolle spielt, lässt sich in der liberalen Gestaltung des Regimes vermuten. Es kann nicht ausgeschlossen werden, dass in den Regelfällen zum Gebrauch des IP-Regimes gar kein Ruling notwendig ist, weil die Regelungen ohnehin sehr „großzügig“ gestaltet sind. Daneben ist aber ebenfalls zu konstatieren, dass Luxemburg insbesondere spezielle Nischen für Investmentfonds und Vermögensverwaltungen bietet. In diesen Bereichen haben die oben diskutierten Zahlen auch die überdurchschnittlichen Marktanteile Luxemburgs im Vergleich zum Rest der Welt dargelegt. Ebenso sieht es mit Holdingstrukturen und Konzernfinanzierungspraktiken aus. In diesen Bereichen scheint Luxemburg echte Nischen zu bieten. In Sachen Patent-Box hat Luxemburg demgegenüber zwar ein herausragend liberales Regime zu bieten. Jedoch steht Luxemburg dabei dennoch in direkter Konkurrenz mit einer Vielzahl anderer Staaten. Die bisherigen Ausführungen haben gezeigt, dass IP-Regime keine Ausnahme mehr sind, sondern gängige Praktik. Das heißt nicht, dass die absolute Zahl von Fällen, in denen vom luxemburgischen Patent-Box-Regime Gebrauch gemacht wird, nicht erheblich ist. Der relative Anteil scheint jedoch, im Vergleich zu jenen Regimen, die für Fonds und Vermögensverwaltungen von speziellem Interesse sind, einfach geringer auszufallen.

(5) Regulierungsansätze

Steuervermeidungspraktiken internationaler Konzerne waren in den letzten Jahren vermehrt im Blickpunkt der medialen Öffentlichkeit. Sowohl die als „Offshore-Leaks" bekanntgewordene Auswertung und Veröffentlichung bislang geheimer Dateien aus bekannten Steueroasen als auch die oben diskutierte und als „Luxemburg-Leaks" bezeichnete Veröffentlichung von Vorbescheiden der luxemburgischen Steuerbehörde durch JournalistInnen hat in den Medien weltweit für Aufsehen gesorgt. Nicht zuletzt deshalb rückt die Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuervermeidung auf den politischen Agenden in den Vordergrund. Von erheblicher Relevanz in Zusammenhang mit unternehmerischer Steuervermeidung sind auf internationaler Ebene insbesondere Aktionen der Europäischen Union (EU) und der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD).

Die OECD hat mit dem BEPS-Prozess (‚*base erosion and profit shifting*') in den vergangenen Jahren – trotz begründeter Kritik und offener Fragen – begonnen, den Kampf gegen unternehmerische Gewinnverschiebungs- und Steuervermeidungspraktiken aufzunehmen. IP-Boxen sind im Rahmen des Aktionsplans der OECD gegen BEPS im Aktionspunkt fünf (‚*action 5*') unter dem Titel „Wirksame Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz" ein zentrales Thema. Ein wesentlicher Teil dieses Aktionspunktes beschäftigt sich mit der Stärkung des Kriteriums der wesentlichen Geschäftstätigkeit (Substanzkriterium), welches für alle Sondersteuerregelungen (‚*preferential regimes*') erfüllt sein muss, damit diese nicht als „schädlich" eingestuft werden (vgl. Sanz-Gómez 2015). Damit soll die Gewinnbesteuerung wieder vermehrt an die reale Wertschöpfung gekoppelt werden. Hierbei baut die OECD auf der bisherigen Arbeit des OECD-Forums „Schädliche Steuerpraktiken" (‚*forum harmful tax practices*', FHTP) auf, dessen erster Report bereits im Jahr 1998 (vgl. OECD 1998) erschienen ist. Damals wurden verschiedene Kriterien definiert, welche Sondersteuerregelungen als „schädlich" einzustufen sind (vgl. BEPS Monitoring Group 2015). Unter ihnen finden sich Kriterien wie ein Mangel an Transparenz, das Vorhandensein ausschließlich steuerlich motivierter unternehmerischer Arrangements oder eben ein Mangel an ökonomischer Substanz. Das Substanzkriterium war jedoch im ursprünglichen Bericht nur ein sekundäres Kriterium (vgl. Sanz-Gómez 2015).

Parallel zum FHTP startete in der EU die sogenannte ‚*code of conduct for business taxation group*' ihre Arbeit, im Rahmen derer ebenfalls Sondersteuerregelungen anhand ähnlicher Kriterien beurteilt wurden. Als Reaktion auf diese beiden internationalen Initiativen haben jedoch Nationalstaaten zunehmend versucht Regelungen zu schaffen, die Unternehmen zwar steuer-

liche Vorteile verschafften, jedoch nicht als „schädlich“ im Sinne der Kriterien dieser beiden Initiativen galten (vgl. BEPS Monitoring Group 2015). Die IP-Box reiht sich in derartige Maßnahmen. Zu Beginn hat sich die EU Group geweigert, spezielle IP-Regime als Sondersteuerregelung anzusehen, die in Konflikt mit dem ‚*Code of Conduct*‘ steht. Erst kürzlich hat der Ministerrat sich darauf geeinigt das Kriterium der ökonomischen Substanz neu zu bewerten, nachdem die Europäische Kommission zu der Auffassung gelangt ist, dass die Patent Box von Großbritannien eine Verletzung des Codes darstellt, weil für die Anwendung der Patent Box keine realen ökonomischen Aktivitäten oder substanzielle ökonomische Präsenz in Großbritannien notwendig sind (vgl. BEPS Monitoring Group 2015). Diese Überarbeitung des Kriteriums solle laut Ministerrat in Abstimmung mit der einschlägigen Arbeit der OECD im Rahmen des BEPS-Prozesses geschehen.

Der Standard zum Umgang mit IP-Boxen orientiert sich also auch innerhalb der EU weitgehend an den Ausarbeitungen der OECD. Dort hat man im ursprünglichen ‚*deliverabel*‘ zum Aktionspunkt 5 vom September 2014 noch drei verschiedene Ansätze diskutiert, um IP-Box-Regime an substanzielle Aktivtäten im Land, in dem steuerliche Vorteile beantragt werden, zu binden. (1) Der Wertschöpfungsansatz (‚*value-created approach*‘) verpflichtet die Steuerpflichtigen eine bestimmte Anzahl wesentlicher Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten durchzuführen, um sich für die IP-Box zu qualifizieren (vgl. OECD 2014). Im Rahmen des FHTP wurde dieser Ansatz jedoch von keinem der 44 Länder unterstützt, obwohl er in Ländern wie Großbritannien, Belgien, den Niederlanden oder Spanien Verwendung fand bzw. findet (vgl. Sanz-Gómez 2015). (2) Im Rahmen des Verrechnungspreisansatzes (‚*transfer-pricing approach*‘) „*könnte eine Regelung Steuervorteile für die gesamten aus geistigem Eigentum resultierenden Einnahmen gewähren, wenn der Steuerpflichtige eine bestimmte Anzahl wichtiger Funktionen in dem Staat angesiedelt hat, der die Regelung eingerichtet hat, wenn der Steuerpflichtige der rechtliche Eigentümer der zu den Steuervorteilen führenden Vermögenswerte ist und die zu den Steuervorteilen führenden Vermögenswerte nutzt und wenn der Steuerpflichtige die wirtschaftlichen Risiken der zu den Steuervorteilen führenden Vermögenswerte trägt*“ (OECD 2014). Dieser Ansatz fand die Unterstützung von vier der OECD-Länder (Luxemburg, Großbritannien, Niederlande, Spanien) (vgl. Sanz-Gómez 2015). (3) Im sogenannten NEXUS Ansatz (‚*nexus approach*‘), welcher mit 40 Unterstützerstaaten die breiteste Zustimmung im FHTP fand, wird geprüft, ob eine IP-Regelung die Steuervorteile vom Umfang der Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten der begünstigten Steuerpflichtigen abhängig macht. Die Regelung verlangt einen Konnex zwischen den Ausgaben, dem immateriellen Vermögen und dem Einkommen. Die Vergünstigung von Einkommen, welches auf der

Verwertung von IP resultiert, stände in Proportion zu den Forschungs- und Entwicklungsausgaben, die der Steuerpflichtige und IP-Besitzer selbst durchgeführt hat. Dies wird erreicht, indem sogenannte „qualifizierte Ausgaben" so definiert werden, „*dass effektiv verhindert wird, dass bloße Kapitalleistungen oder Ausgaben für wesentliche Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten von anderen Beteiligten als dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer IP-Regelung einen Anspruch auf Steuervorteile für die daraus resultierenden Einnahmen begründen*" (OECD 2014). Der NEXUS-Ansatz ist damit der einzige der drei Ansätze, in welchem keine dichotome Zuordnung Grundlage des Kriteriums ist, sondern eine proportionale Berücksichtigung vorgesehen ist (vgl. Sanz-Gómez 2015).

Nach einer bilateralen Verhandlung zwischen Großbritannien und Deutschland, in der Deutschland eher als Kritiker und Großbritannien als massiver Befürworter liberaler IP-Regime aufgetreten ist, hat man sich im November 2014 in einer gemeinsamen Erklärung schließlich auf den sogenannten „modifizierten NEXUS Ansatz" als Kompromiss geeinigt, der auch von Seiten der OECD unmittelbar übernommen wurde. Damit wurde der ursprünglich von Seiten der OECD präferierte NEXUS Ansatz zugunsten des liberaleren modifizierten NEXUS Ansatzes aufgegeben, welcher den ursprünglichen Ansatz erheblich öffnet bzw. erweitert.

Der modifizierte NEXUS-Ansatz umfasst nun – in Einklang mit dem ursprünglichen NEXUS-Ansatz – die Regelung, dass ein steuerpflichtiges Unternehmen nur in jenem Ausmaß von einer IP-Box profitieren darf, indem es nachweisen kann, dass ihm selbst an diesem Standort (bzw. in dem jeweiligen Land) und für das jeweilige Patent Kosten für Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten angefallen sind, die zu den IP-Einnahmen geführt haben (qualifizierte Ausgaben). Darüber hinaus sieht der modifizierte NEXUS-Ansatz jedoch eine Erhöhung der qualifizierten Ausgaben um bis zu 30 Prozent für den Erwerb von IP-Rechten sowie IP-Kosten, die bei Schwestergesellschaften in anderen Ländern angefallen sind, vor. Das öffnet den ursprünglichen NEXUS-Ansatz doch erheblich.

Zudem sieht der neue Ansatz vor, dass Staaten, die IP-Regime haben, die diesen Standards bislang nicht entsprechen, beginnend mit 2015 Schritte setzen müssen, um diese abzuändern und nach dem 30. Juni 2016 keine neuen Begünstigten mehr für die alten Regime zulassen dürfen. Bisherige Nutznießer bislang nicht konformer IP-Regime dürfen ab 30. Juni 2021 nicht mehr im Rahmen der nicht-konformen Regime begünstigt werden.

Gleichzeitig will auch die EU neue Standards in Sachen IP-Boxen setzen und deren Nutzung einschränken. Inhaltlich lehnt sich die EU dabei eng an den modifizierten Nexus-Ansatz. Zuständig für die Verhandlungen, in denen auf den Vorverhandlungen von Deutschland und Großbritannien aufgebaut werden konnte, war wieder die ‚*Code of Conduct for Business Taxation Group*' und im Dezember 2014 wurde das Verhandlungsergebnis vom Rat der EU-Finanzminister (Ecofin) gutgeheißen (vgl. Höltschi 2014). Der Kompromiss sieht vor, die Gesetzgebungsverfahren zur Anpassung der nationalen Gesetze 2015 einzuleiten. Jedoch handelt es sich bei der neuen Regelung auch innerhalb der EU nicht um bindendes Recht. Es ist lediglich eine Selbstverpflichtung der Staaten.

Im Rahmen des „Aktionsplan für eine fairere und effizientere Unternehmensbesteuerung in der EU", der im Juni 2015 von der EU-Kommission vorgestellt wurde, wurde ebenfalls keine bindende Wirkung für die Neuregelung von IP-Boxen festgelegt (vgl. Gerhartinger/Lunzer 2015). Unter dem Aktionspunkt 2 „Eine effektive Besteuerung am Ort der Wertschöpfung" hält die EU Kommission (vgl. 2015a) lediglich fest, dass sie die Mitgliedstaaten bei der Umsetzung der neuen Strategie unterstützen, ihre Fortschritte verfolgen und nach einer 12monatigen Frist bei Nichtumsetzung oder einer inkorrekten Anwendung eine verbindliche Regelung vorschlagen werde.

Zwar würde der NEXUS-Ansatz in vielen Dingen zu einer Verbesserung im Vergleich zu bestehenden Systemen (etwa jenem in Luxemburg) führen. Tatsache ist jedoch, dass es zur Förderung von Forschung und Entwicklung bessere Methoden und zielsichere Maßnahmen gibt, was auch zahlreiche Studien belegen (vgl. Sanz-Gómez 2015). Will man die Verschiebung von Gewinnen und damit internationale Steuervermeidung von multinationalen Unternehmen tatsächlich unterbinden, sollte auf Patent- und Lizenzboxen gänzlich verzichtet werden. Sanz-Gómez hält fest: „*It might be more realistic to say that the actual motive for the introduction of IP boxes is tax competition. IP boxes are a manifestation of a race to the bottom in capital taxation, which is both a cause and a consequence of tax planning*" (Sanz-Gómez 2015). Eine ganzheitliche Umstellung der internationalen Gewinnbesteuerung hin zu einer Gesamtkonzernbesteuerung (‚*Unitary Taxation*') wäre der beste Weg, um unternehmerische Steuervermeidung zu unterbinden. Dies gilt speziell im Zusammenhang mit geistigem Eigentum, welches eben besonders leicht zwischen verschiedenen Konzernteilen verschoben werden kann. Auch deshalb konstatiert die BEPS-Monitoring Group, eine internationale Gruppe aus ExpertInnen in verschiedenen Aspekten der internationalen Besteuerung, dass „*the OECD approach will simply legitimize ‚innovation box' regimes and hence supply a le-*

gal mechanism for profit shifting, encouraging states to provide such benefits to companies" (BEPS Monitoring Group 2015). Ein weiterer Kritikpunkt der Monitoring Gruppe ist, dass das Kriterium der ökonomischen Substanz auch grundsätzlich unzureichend ist zur Generierung eines umfassenden Bildes schädlicher Steuerpraktiken. Viele Unternehmen agieren bereits so, dass sie basierend auf den gegebenen Kriterien gerade genug ökonomische Präsenz in einem steuerlich günstigen Land aufbauen, um das Kriterium der ökonomischen Substanz gerade noch zu erfüllen. Auch der Fokus auf Vorzugsregelungen (‚*preferential regimes*') erscheint ungenügend, da es vielfach zu einem Wechsel weg von ‚*preferential regimes*' hin zu grundsätzlichen Regelungen mit ähnlichen Steuervorteilen gekommen ist. Das Tax Justice Network hält jedoch fest, dass noch nicht alles verloren ist, denn noch hat die OECD den modifizierten NEXUS-Ansatz noch nicht endgültig beschlossen (vgl. Cobham 2015), es deutet jedoch alles darauf hin. Besonders wichtig erscheint zudem, dass im Rahmen des BEPS Prozesses auch Sanktionsmöglichkeiten für schädliche Steuerpraktiken ausverhandelt werden, da vieles sonst zahnloses Recht bleiben würde.

(6) Literatur

BEPS Monitoring Group (2015): *Submission. Response to Action 5: Harmful Tax Practices: Agreement on the Modified Nexus Approach.* Online: https://bepsmonitoringgroup.files.wordpress.com/2015/02/ap5-htps-modified-substance.pdf (September 2015).

Böhm, T./Karkinsky, T./Riedel, N. (2012): *The Impact of Corporate Taxes on R&D and Patent Holding.* SBS Conference Paper, S.1-42.

Cobham, A. (2015): *Will the patent box break BEPS?* Tax Justice Network, Online: http://www.taxjustice.net/2015/07/20/will-the-patent-box-break-beps/ (September 2015).

Deutscher Bundestag (2014): *Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage bezüglich Steuergestaltung über Lizenz- bzw. Patentboxen.* Online: http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/18/012/1801238.pdf (September 2015).

Devereux, M.P./Maffini, G. (2007): *The impact of taxation on the location of capital, firms and profit: A survey of empirical evidence.* University of Warwick.

Dischinger, M./Riedel, N. (2011): Corporate taxes and the location of intangible assets with multinational firms. *Journal of Public Economics,* 95(7), S. 691-707.

EU Kommission (2015): *Eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union – Fünf Aktionsschwerpunkte.* Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat. Brüssel: Europäische Kommission.

Europäischer Rat (2000): *Mitteilung des Europäischer Rat vom 23. Und 24. März 2000*, Lissabon. Online: http://www.europarl.europa.eu/summits/lis1_de.htm (September 2015).

Evers, L. (2015): *Intellectual Property (IP) Box Regimes: Tax Planning, Effective Tax Burdens, and Tax Policy Options.*Doktorarbeit. Mannheim: Universität Mannheim.

Evers, L./Miller, H./Spengel, C. (2014): Intellectual Property Box regimes: Effective tax rates and tax policy considerations. *International Tax and Public Finance,* 22(3), S. 502-530.

Falk, R. (2009): *Zur Debatte um Steueroasen. Der Fall Luxemburg. Fragen aus entwicklungspolitischer Sicht.* Luxemburg: Cercle de Coopération des ONG de Dévelopement au Luxembourg a.s.b.l.

Farny, O./Franz, M./Gerhartinger, P./Lunzer, G./Neuwirth, M./Saringer, M (2015): *Steuerflucht und Steueroasen.* Wien: Arbeiterkammer Wien.

Fuest, C./Spengel, C./Finke, K./Heckemeyer, J.H./Nusser, H. (2013): *Profit shifting and ‚aggressive' tax planning by multinational firms: Issues and options for reform.* ZEW Discussion Papers, 13/078.

Gabler Wirtschaftslexikon (o.J.): o.T. Online: http://wirtschaftslexikon.gabler.de/ (September 2015).

Genschel, P./Schwarz, P. (2011): Tax competition: a literature review. *Socio-Economic Review,* 9(2), S. 339-370.

Gerhartinger, P./Lunzer, G. (2015): *EU-Kommission gegen unternehmerische Steuervermeidung: Licht und Schatten.* Blog, Arbeit und Wirtschaft. Online: http://blog.arbeit-wirtschaft.at/eu-aktionsplan-steuervermeidung/ (September 2015).

Griffith, R./Miller, H./O'Conell, M. (2014): Ownership of intellectual property and corporate taxation. *Journal of Public Economics, 112* (2014): 12-23.

Grubert, H. (2003): Intangible income, intercompany transactions, income shifting, and the choice of location. *National Tax Journal*, S. 221-242.

Handke, C.. (2010): *Die Ökonomik des Urheberrechts – Beobachten, Abwägen und Prinzipienreiterei*. In: Kurswechsel: Zeitschrift für gesellschafts-, wirtschafts- und umweltpolitische Alternativen: *Kämpfe um geistiges Eigentum*, 4(2010), S. 15-26.

Höltschi, R. (2014): *EU-Staaten einigen sich auf „enge" Patentbox.* Züricher Zeitung, vom 9.12.2014. Online: http://www.nzz.ch/wirtschaft/eu-staaten-einigen-sich-auf-enge-patentbox-1.18441449 (September 2015).

International Consortium of Investigative Journalists, ICIJ (2014): L*uxembourg Leaks: Global Companies' Secrets Exposed.* Online: http://www.icij.org/project/luxembourg-leaks (September 2015).

Karkinsky, T./Riedel, N. (2009): *Corporate taxation and the choice of patent location within multinational firms.* CESifo working paper. Online: http://core.ac.uk/download/pdf/6563362.pdf (September 2015).

Maute, W./Senn, P./König, B. (2013): Lizenzbox-Modell in Liechtenstein und der Schweiz. *Steuer Revenue*, 68 (6), 416-423. Online: http://www.firsttax.ag/Portals/0/Publikationen/Steuerrevue%2006-2013%20IP-Box%20Modell.pdf (September 2015).

Mazzucato, M. (2014): *The Entrepreneurial State*. London.

Müller, N. (2010): Reglementierte Kreativität. Arbeitsteilung und Eigentum im computerisierten Kapitalismus. Berlin.

Nuss, S. (2006): Copyright & Copyriot. Aneignungskonflikte um geistiges Eigentum im informationellen Kapitalismus. Münster.

OECD (1998): *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue.* OECD Publishing. Online: http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf (September 2015).

OECD (2008): *Economic Survey of Luxembourg 2008*. Paris.

OECD (2014): *Wirksame Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz.* Aktionspunkt 5, Arbeitsergebnis 2014. OECD Publishing.

Raza, W./Stepan, P./Muckenhuber, J. (2010): *Editoral*. In: Kurswechsel: Zeitschrift für gesellschafts-, wirtschafts- und umweltpolitische Alternativen: *Kämpfe um geistiges Eigentum*, 4(2010), S. 3-5.

Sanz-Gómez, R. (2015): *The OECD's Nexus Approach to IP Boxes. A European Union Law Perspective.* WU International Taxation Research Paper Series, 2015/12.

Schaffner, J. (2007): *Grundzüge des Schachtelprivilegs*. IWW Institut für Informationsdienste. Online: http://www.iww.de/pistb/archiv/luxemburg-grundzuege-des-schachtelprivilegs-f30821 (September 2015).

Schibany, A./Gassler, H./Streicher, G. (2007): *High tech or not tech. Vom fehlenden Strukturwandel und anderen Sorgen*. Joanneum Research: Interreg Working Paper Series 35 (2007).

Spengel, C. (2014): *Patentboxen. Innovations- und steuerpolitische Implikationen.* Wien: Vortrag Forum Invent. Online: http://docplayer.org/930355-Patentboxen-innovations-und-steuerpolitische-implikationen-forum-invent-standortfaktor-intellectual-property-vom-eu-patent-zur-patentbox.html (September 2015).

Schmidt, C. (2010): *Die Rolle des geistigen Eigentums im Kapitalismus der Gegenwart*. In: Kurswechsel: Zeitschrift für gesellschafts-, wirtschafts- und umweltpolitische Alternativen: *Kämpfe um geistiges Eigentum*, 4(2010), S. 6-14.

(7) Anhang

	Belgien	Zypern	Frankreich	Ungarn	Liechtenstein	Luxembourg	Malta	Niederlande	Portugal	Spanien	Schweiz, Nidwalden	Großbritannien
Patente	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Ergänzendes Schutzzertifikat	X		X			X						X
Software		X		X	X	X	X	X*			X	
Andere Urheberrechte		X		X	X		X				X	
Marken		X		X	X	X	X				X	
Design		X		X*	X	X		X*	X*		X	
Muster		X		X*	X	X		X*	X*	X	X	
Gebrauchsmuster					X	X						
Formeln		X		X						X	X	
Prozesse				X						X	X	
Domänenname						X	X				X	
Kundenlisten		X										
Know-How	X*	X		X						X*	X	
Anzahl	**3**	**9**	**2**	**9**	**7**	**8**	**5**	**4**	**3**	**5**	**10**	**2**

Tabelle 5: Einkommensarten (vgl. Evers 2015: 55). *bedeutet, dass bestimmte Voraussetzungen erfüllt sein müssen (vgl. Evers 2015: 55)