

Niemitz, Holger

**Research Report**

## Sein oder Nichtsein von Patentboxen in verschiedenen Ländern im Rechtsvergleich des Steuerberaters

EIKV-Schriftenreihe zum Wissens- und Wertemanagement, No. 41

**Provided in Cooperation with:**

European Institute for Knowledge & Value Management (EIKV), Hostert (Luxembourg)

*Suggested Citation:* Niemitz, Holger (2020) : Sein oder Nichtsein von Patentboxen in verschiedenen Ländern im Rechtsvergleich des Steuerberaters, EIKV-Schriftenreihe zum Wissens- und Wertemanagement, No. 41, European Institute for Knowledge & Value Management (EIKV), Hostert

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/226023>

**Standard-Nutzungsbedingungen:**

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

**Terms of use:**

*Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.*

*You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.*

*If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.*

EIKV-Schriftenreihe zum  
Wissens- und Wertemanagement

**Sein oder Nichtsein von Patentboxen in verschiedenen  
Ländern im Rechtsvergleich des Steuerberaters**

Holger Niemitz

## IMPRESSUM

EIKV-Schriftenreihe zum Wissens- und Wertemanagement

Herausgeber: André Reuter, Thomas Gergen

© EIKV Luxembourg, 2016 - 2020

European Institute for Knowledge & Value Management (EIKV)

c/o M. André REUTER – 8, rue de la Source

L-6998 Hostert - GD de Luxembourg

[info@eikv.org](mailto:info@eikv.org)

[www.eikv.org](http://www.eikv.org)

**SEIN ODER NICHTSEIN VON PATENTBOXEN IN  
VERSCHIEDENEN LÄNDERN IM RECHTSVERGLEICH DES  
STEUERBERATERS**

**HOLGER NIEMITZ**

Dieses Buch ist die am 30. September 2020 verteidigte und für die Veröffentlichung leicht überarbeitete Doktorarbeit zur Erlangung des „Doctorate in Business Administration“ (DBA), verliehen von der Université Jean Moulin (Lyon) sowie dem Business Science Institute (Wiltz/Luxemburg) unter der Erstbetreuung von Professor Dr. Dr. Thomas Gergen, Maître en droit, Luxemburg.

1 Einführung .....	8
2 Geistiges Eigentum .....	11
2.1 Definition des geistiges Eigentums .....	11
2.2 Geistiges Eigentums im Zuge der Geschichte .....	12
2.3 Geistiges Eigentum im Übergang zu verwertbaren Rechten .....	14
3 Förderung von Forschung und Entwicklung.....	16
3.1 Einführung .....	16
3.2 Systematisierung nach Entwicklungsfortschritt.....	17
3.3 Systematisierung nach Nähe zur Forschungstätigkeit.....	20
3.4 Unterteilung nach Aufwand und Ertrag .....	21
3.4.1 Orientierung der Förderung am Ergebnis (Outputorientiert) .....	21
3.4.2 Orientierung der Förderung am Aufwand (Inputorientiert) .....	22
3.5 Unterscheidung nach Effekten der Förderung .....	23
3.6 Zuordnung der Patentboxen im Kontext des geistigen Eigentums .....	24
3.6.1 Wie wirken sich Förderungen im Allgemeinen im Steuerrecht aus.....	24
3.6.2 Auswirkungen von Patentboxen in der Systematik des Steuerrechts .....	24
3.6.3 Auswirkungen einer Patentbox im Steuersystem in nationaler Betrachtung .....	25
3.6.3.1 Patentboxen im internationalen Steuerrecht.....	27
3.6.3.2 System des internationalen Steuerrechts in Hinblick auf nationale Maßnahmen .....	27
3.6.3.3 Bilaterale Vereinbarungen .....	29
3.6.3.4 Maßnahmen mit internationaler Zielrichtung .....	31
3.7 Patentboxen im internationalen Kontext. ....	33
3.8 Merkmale einer Patentbox .....	36
4 Steuerrechtliche Regelungen zur besonderen Beachtung von geistigem Eigentum in ausgewählten Ländern mit Systematisierung. ....	38
4.1 Findung Stichprobe / Methode / Auswahl der Länder .....	38
4.2 Beschreibung Patentboxen in einzelnen Ländern .....	46
4.2.1 Deutschland .....	46
4.2.2 Großbritannien .....	48
4.2.3 Irland .....	50
4.2.4 Italien .....	54
4.2.5 Liechtenstein .....	56
4.2.6 Luxemburg .....	60
4.2.7 Niederlande .....	61
4.2.8 Österreich .....	66
4.2.9 Portugal .....	69
4.2.10 Schweiz .....	72
4.2.10.1 Kanton Nidwalden .....	72

4.2.10.2 Unternehmenssteuerreform III in der Schweiz .....	74
4.2.10.3 Neue Patentboxregelung in der Schweiz.....	76
4.3 Qualitative Analyse der Patentboxen und Versuch einer Systematisierung .....	77
4.3.1 Einführung der Kriterien .....	77
4.3.2 Anwendung der Kriterien auf die einzelnen Regelungen .....	84
4.3.2.1 Deutschland .....	84
4.3.2.2 Großbritannien .....	86
4.3.2.3 Irland .....	88
4.3.2.4 Italien .....	89
4.3.2.5 Liechtenstein .....	90
4.3.2.6 Luxemburg .....	92
4.3.2.7 Niederlande .....	93
4.3.2.8 Österreich .....	95
4.3.2.9 Portugal .....	96
4.3.2.10 Schweiz .....	97
4.3.3 Analyse nach der qualitativen Systematisierung.....	99
4.4 Quantitative Systematisierung .....	105
4.4.1 Einführung Quantitative Systematisierung .....	105
4.4.2 Anwendung der Systematisierungsregeln.....	113
4.4.2.1 Deutschland .....	113
4.4.2.2 Großbritannien .....	114
4.4.2.3 Irland .....	116
4.4.2.4 Italien .....	117
4.4.2.5 Liechtenstein .....	119
4.4.2.6 Luxemburg .....	121
4.4.2.7 Niederlande .....	123
4.4.2.8 Österreich .....	124
4.4.2.9 Portugal .....	126
4.4.2.10 Schweiz .....	127
4.4.3 Zusammenfassung und Analyse der quantitativen Phänomene .....	131
4.5 Zusammenfassung der quantitativen und qualitativen Analyse .....	135
4.6 Zusammenfassung und Betrachtung der Folgen aus dem praktischen Rechtsvergleich – Thesen und Konsequenzen im Umgang mit Patentboxen in Management und Beratungssektor .....	139
5 Gesamtfazit und Ausblick .....	144
6 Literaturverzeichnis:.....	150

## Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Übersicht DBA, die Deutschland unterhält.....	31
Abbildung 2: Zusammenhang Entwicklungskosten und begünstigter Betrag nach Modified Nexus Approach .....	36
Abbildung 3: Ausgestaltung diverser Patenboxen .....	39

## Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Ausgewählte Länder mit Eigenschaften.....	45
Tabelle 2: Ergebnisdarstellung qualitative Betrachtung .....	99
Tabelle 3: Qualitatives Ergebnis nach Clusterung .....	105
Tabelle 4: Grundlage Stichprobe.....	112
Tabelle 5: Ergebnis der quantitativen Stichprobe für Deutschland.....	114
Tabelle 6: Ergebnis der quantitativen Stichprobe für Großbritannien .....	116
Tabelle 7: Ergebnis der quantitativen Stichprobe für Irland .....	117
Tabelle 8: Ergebnis der quantitativen Stichprobe für Italien .....	119
Tabelle 9: Ergebnis der quantitativen Stichprobe für Liechtenstein, Variante vor BEPS .....	120
Tabelle 10: Ergebnis der quantitativen Stichprobe für Liechtenstein, nach BEPS .....	121
Tabelle 11: Ergebnis der quantitativen Stichprobe für Luxemburg.....	123
Tabelle 12: Ergebnis der quantitativen Stichprobe für die Niederlande .....	124
Tabelle 13: Ergebnis der quantitativen Stichprobe für Österreich .....	125
Tabelle 14: Ergebnis der quantitativen Stichprobe für Portugal .....	127
Tabelle 15: Ergebnis der quantitativen Stichprobe für Nidwalden (Schweiz), vor BEPS .....	130
Tabelle 16: Ergebnis der quantitativen Stichprobe für Nidwalden, nach BEPS ....	130
Tabelle 17: Ergebnistabelle quantitativer Analyse (Gesamt).....	131
Tabelle 18: Ergebnistabelle quantitativer Analyse (Reihenfolge nach Steuerlast).....	133
Tabelle 19: Ergebnistabelle quantitativer Analyse (Steuerlast aus Patenteinnahmen).....	134

## **Abstract**

Steuerrecht ist nationales Recht. Somit kann jede einzelne Nation über steuerrechtliche Regelungen Forschung und Entwicklung fördern und gegebenenfalls Besteuerungssubstrat aus anderen Ländern absaugen. Eine dieser speziellen Regelungen ist die Patentbox

Bei der vorliegenden Arbeit handelt es sich um einen internationalen Rechtsvergleich. Es werden die nationalen steuerrechtlichen Regelungen von 10 Ländern mit Schwerpunkt Europa im Hinblick auf die Besteuerung von Patenten und ähnlichen Schutzrechten des geistigen Eigentums untersucht. Es wird dabei die Vermutung getestet, dass wenige und eindeutige Kriterien eine Beurteilung von Patentboxregelungen zulassen. Die steuerlichen Regelungen werden dabei qualitativ systematisiert und anhand eines gebildeten Fallbeispiels quantitativ erprobt. Im Ergebnis werden die Kriterien ermittelt, systematisiert und geprüft. Anhand dieser Kriterien ist dem Management und dessen Beratern eine Möglichkeit zur Vorauswahl geeigneter Länder für die Lokalisation von Patenten und ähnlichen Rechten und gegebenenfalls der Bereitstellung von Forschungs- und Entwicklungskapazitäten gegeben.

**Keywords:** Patentbox, internationales Steuerrecht, Steuerrecht, Förderung Forschung und Entwicklung, OECD, Steuervermeidung, geistiges Eigentum, Europäische Union, BEPS, konkurrierende Besteuerung, DBA

Taxation law is national law. Therefore, every sovereign nation can use taxation law to subsidise and incentivise research and development, but they also can gain access to the taxation substrate or income derived in other countries. One possible form of regulations are the rules regarding patent boxes.

This paper looks at the differences in international law and scrutinises the taxation law in 10 European countries with regards to the taxation of patents and similar regulations to protect intellectual property. It is herein assumed that few and identifiable criteria allow a preselection regarding the evaluation of rules regarding patent boxes. The taxation regulations are being systemised with regards to quality and evaluated quantitatively using a case study. As a result, the few and identifiable criteria are being established, systemised and examined.

Using these criteria, management and their advisers can preselect appropriate countries with the aim of localising patents and similar rights, or to allocate and provide capacities for Research and Development.

**Keywords:** Patent box, international taxation law, taxation law, tax law, promotion/incentivising of Research and Development, OECD, tax avoidance, intellectual property, European Union, BEPS, competing taxation, DBA

# 1 Einführung

Gegenstand der vorliegenden Arbeit ist ein Beitrag zur Diskussion über Patentboxen, insbesondere unter dem Eindruck der im Jahr 2016<sup>1</sup> erfolgten Einigung im Rahmen der BEPS-Verhandlungen<sup>2</sup> der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) und der G20.<sup>3</sup>

Die Arbeit soll einen Beitrag dazu leisten, Handlungsmöglichkeiten in Bezug auf eine Kriterien-Findung bei der Beurteilung von Steuersystemen im internationalen Kontext weiterzuentwickeln und dabei helfen, Beurteilungskriterien über die Motivation steuerrechtlicher Maßnahmen in Zusammenhang mit Patentboxen und ähnlichen Regelungen transparenter zu machen.

Hierfür soll untersucht werden, ob wenige und abgrenzbare Systematisierungskriterien belastbare Beurteilungskriterien zur Unterscheidung und Sortierung von steuerlichen Regelungen im Hinblick auf eine begünstigende Behandlung von Erträgen aus Patenten und sonstigen Schutzrechten für Geistiges Eigentum liefern können. Dazu wird geprüft, ob eine quantitative Betrachtung die Aussagekraft der vorgeschlagenen Systematisierungskriterien stützen könnte.

Es werden hierzu zwei Thesen aufgestellt:

These 1: Es genügt eine begrenzte Anzahl nationaler Regelungen, um hinreichend systematisieren zu können.

These 2.: Patentbox-Regelungen lassen sich dahingehend unterscheiden, ob primär eigene Forschung gefördert werden soll oder ob eher Besteuerungssubstrat aus anderen Ländern angezogen werden soll (internationale Betrachtung).

Um diese Thesen zu testen, wird mit der Arbeit folgendes Forschungsvorhaben durchgeführt:

---

<sup>1</sup>Deloitte, Deloitte Tax News: ECOFIN: Einigung auf BEPS-Richtlinie, 23.06.2016

<sup>2</sup> BEPS Abkürzung für: Base Erosion and Profit Shifting Project, ein Projekt der OECD und der G20

<sup>3</sup> G20: Gruppe der 20 wichtigsten Industrieländer

Es wird für eine Stichprobe sowohl eine Anzahl von Ländern herangezogen, die eine Patentbox in ihrem Steuersystem vorsehen, sowie eine Anzahl von Ländern, die eine derartige Regelung nicht haben. Ferner werden Länder verschiedener Größe (nach Einwohner und Fläche) und mit unterschiedlicher Wirtschaftskraft ausgewählt. Die Länder sollen jeweils über eine eigene Steuerhoheit verfügen. Die ausgewählten Länder sollen zudem einen repräsentativen Querschnitt der möglichen Grundgesamtheit abbilden.

Vorab werden die Patentbox-Regelungen in ihrer grundsätzlichen Wirkungsweise und in die möglichen Motivationen von Patentbox-Regelungen und deren Einordnung in den steuerlichen und förderpolitischen Gesamtkontext eingeordnet.

Im Anschluss werden die Patentbox-Regelungen in den jeweiligen Ländern identifiziert, beschrieben und in den vorhergehenden Gesamtkontext eingeordnet.

Danach werden Systematisierungskriterien vorgegeben und die ausgewählten Regelungen der jeweiligen Länder werden auf diese Kriterien getestet und eingeordnet. Es entsteht eine erste Clusterung.

Im nächsten Schritt wird ein Fallbeispiel entworfen, mit dem eine Besteuerung in allen Ländern nach gleichen Kriterien simuliert werden kann. Das Fallbeispiel wird auf die ausgewählten Steuersysteme angewendet und die Ergebnisse werden dargestellt und erneut in geordneten Reihen dargestellt.

In einem weiteren Schritt werden die Ergebnisse aus den beiden vorherigen Schritten zusammengefasst und die Länder werden erneut in Cluster eingeteilt.

Im Anschluss wird geprüft, ob diese Cluster in belastbaren Aussagen für die Systematisierung genutzt werden können, was die Thesen bestätigen würde.

Vor dem Hintergrund, dass Patentboxen grundsätzlich in den Bereich des geistigen Eigentums im Kontext von Forschung und Entwicklung einzuordnen sind, erfolgt zunächst eine Auseinandersetzung mit möglichen Ansatzpunkten für die Verortung von Patentboxen im Allgemeinen. Im Weiteren werden die Auswirkungen von Fördermaßnahmen im Bereich von Forschung und Ent-

wicklung im nationalen und internationalen Steuerrecht dargestellt. Ein besonderer Schwerpunkt wird auf die supranationalen Entwicklungen gelegt.

Danach werden einzelne Länder im Hinblick auf die Existenz und Wirkungsweise einer Steuerbox untersucht.

Die europäische Union hat im Zusammenhang mit ihren Bemühungen um eine gemeinsame Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage die Förderung von Forschung und Entwicklung im europäischen Raum als erlaubte steuerliche Förderung zugelassen<sup>4</sup>. Dies resultiert nicht zuletzt aus der Erkenntnis, dass Forschung und Entwicklung, also wissensorientierter Fortschritt, die Innovationsfähigkeit der europäischen Wirtschaft nachhaltig fördert und stärkt, und dass Innovation in einem Wirtschaftsraum Wachstum und Arbeitsplätze sichert. Gerade in modernen Industrienationen ist Forschung und Entwicklung notwendige Voraussetzung, um das Leistungsniveau im Konkurrenzkampf zu halten, bzw. zu steigern. Bereits in der Lissabon Strategie wird explizit auf die Steigerung von Investitionen in Forschung und Entwicklung auf einen Wert in Höhe von 3 % des Bruttoinlandsprodukts (BIP) im Jahr 2010 gesetzt<sup>5</sup>. Dafür wurde als wichtig erachtet, dass ein positives Klima für „Forschung und Innovation“ zu schaffen wäre.<sup>6</sup> Noch sind die Ziele des Lissabon-Vertrages in Europa nicht erreicht. Deutschland erreicht, aufgrund der umfangreichen Forschungstätigkeiten des Privatsektors, mit 3,13 % etwas mehr als das vorgegebene Ziel von 3 % des Bruttoinlandsprodukts. Insgesamt lagen die Forschungsausgaben 2018 für die europäische Union aber bei 2,19 %.<sup>7</sup> Interessant für die Betrachtung der Motivation jeglicher Förderung in diesem Zusammenhang sind auch Vergleichszahlen aus außereuropäischen Ländern. In Japan be-

---

<sup>4</sup> Europäische Kommission, COM (2016) 685 final: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, Oktober 2016, , S. 11; hier Förderung der Absetzung F&E-Kosten

<sup>5</sup> Deutscher Bundestag, Wissenschaftlicher Dienst des Deutschen Bundestages: Die Lissabon-Strategie, Ausarbeitung WD 11 - 205/06 vom 27.06.2006, S. 1

<sup>6</sup> Deutscher Bundestag, Wissenschaftlicher Dienst des Deutschen Bundestages: Die Lissabon-Strategie, Ausarbeitung WD 11 - 205/06 vom 27.06.2006, S. 1

<sup>7</sup> Siehe Eurostat

trägt die entsprechende Quote 3,47 %, in der Schweiz 3 % des Bruttoinlandsproduktes, und in Südkorea sogar 4,15 % des Bruttoinlandsproduktes.<sup>8</sup>

## 2 Geistiges Eigentum

### 2.1 Definition des geistigen Eigentums

Geistiges Eigentum ist Teil des Immaterialgüterrechts und bezieht sich auf die geistige, d.h. intellektuelle Schöpfung wie technische Erfindungen, literarische und künstlerische Werke, Patente etc.

Geistiges Eigentum umfasst das Urheberrecht und die verwandten Schutzrechte wie das Patentrecht, das Markenrecht und das Gebrauchsmuster- und Designrecht. Während das Urheberrecht automatisch entsteht und das geistige Werk des Urhebers vom Zeitpunkt der Entstehung an schützt, handelt es sich bei dem Patent-, Marken- und Geschmacksmuster – sowie Designrecht um sogenannte Registerrechte, deren Schutz somit nicht automatisch entsteht, sondern einer vorherigen Registrierung bedarf, um Dritten bestimmte Nutzung untersagen zu können. Die Registrierung des geistigen Eigentums ist auch immer Innovations-Schutz<sup>9</sup>.

Geistiges Eigentum ist ebenso Eigentum im Sinne des Art. 14 GG<sup>10</sup> und des Art. 1 des ersten Zusatzprotokolls zur europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK).<sup>11</sup> Auch in Art. 17 Abs. 2 der Charter der Grundrechte der Europäischen Union (GRCh)<sup>12</sup> wird es ausdrücklich geschützt. Die in Art. 17 Absatz 1 GRCh für das Sacheigentum vorgesehenen Garantien gelten sinngemäß für das geistige Eigentum. Nach dem Willen des europäischen Konvents umfasst

---

<sup>8</sup> Vgl. Spengel, Christoph: ZEW-Workshop: Deutschland benötigt die steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung, ZEW- Zentrum für Forschung und Entwicklung, Mannheim 2016

<sup>9</sup> Gergen, Thomas: Mediation und Translation im Recht des Geistigen Eigentums, Nomos Verlag, Baden Baden, 1. Auflage 2015, S. 132

<sup>10</sup> BVerfG Beschluss vom 10.5.2000, AZ 1BVR 1864/95, Rz 13

<sup>11</sup> Doris König, Bitburger Gespräche, Seite 126

<sup>12</sup> Charta der Grundrechte der europäischen Union (2010/c 83/02) im Amtsblatt der europäischen Union, C 83/389 ff vom 30.03.2010

das geistige Eigentum neben dem literarischen und dem künstlichen Eigentum auch das Patent- und Markenrecht sowie die verwandten Schutzrechte.<sup>13</sup>

## 2.2 Geistiges Eigentums im Zuge der Geschichte

Erfindungen gab es bereits in der Antike. Ein Beispiel ist Archimedes von Syrakus (3. Jahrhundert vor Christus), dem die Erfindung der archimedischen Schraube zugerechnet wird. Auch die römische Geschichte bietet zahlreiche Beispiele. So soll der römische Dichter Martial seinen Dichterkollegen Fidentius im 1. Jh. n. Chr. als Plagiarius beschimpft haben, nachdem dieser die Gedichte des Martius als seine eigenen ausgegeben hatte.<sup>14</sup>

Allerdings kam der Gedanke, geistiges Eigentum zu schützen, konkret erst im 14. Jahrhundert auf. Zwar waren bereits damals räumlich und zeitlich begrenzte Nutzungsrechte, zum Beispiel an Rezepten oder Zunftgeheimnissen bekannt. Vor der Erfindung des Buchdrucks jedoch durfte ein Buch beliebig oft abgeschrieben werden. Auch war es üblich, zum Beispiel das Manuskript zu übernehmen oder zu verändern. Gleichwohl versuchte der eine oder andere Urheber sein Werk vor Veränderung durch einen so genannten Bücher-Fluch zu schützen. So ist von Eike von Repgow, dem Verfasser der Sachsen-Spiegels bekannt, dass er jedem, der sein Werk verändern würde, den Aussatz an den Hals wünschte.

Die Stadt Venedig führte schließlich mit dem Patentgesetz von 1474 als erste eine gesetzliche Regelung ein,<sup>15</sup> nach der ein Erfinder durch Anmeldung seiner Erfindung bei einer Behörde einen zeitlich begrenzten Schutz gegen Nachahmung erhalten konnte.

---

<sup>13</sup> Peukert, Alexander, Geistiges Eigentum, erschienen in: Jürgen Basedow/Klaus J. Hopt/Reinhard Zimmermann (Hrsg.), Handwörterbuch des Europäischen Privatrechts, Band I, 2009, 648-652

<sup>14</sup> Fröhlich, Gerhard: Plagiate und unethische Autorenschaften, Information Wissenschaft und Praxis, S. 81, Heft 57 (2006)

<sup>15</sup> Gergen, Thomas: Mediation und Translation im Recht des Geistigen Eigentums, Nomos Verlag, Baden Baden, 1. Auflage 2015, S. 132

Nach Erfindung des Buchdruckes entstanden im 15. Jahrhundert sogenannte Drucker-Privilegien, die häufig nur für bestimmte Werke erteilt wurden. Diese Privilegien wirkten damit als Gewerbemonopol, denn nur wer Drucken darf, kann als Drucker tätig sein. Erst später diente das sogenannte Druckerprivileg nahezu ausschließlich als Schutz vor Nachdruck einzelner Werke.<sup>16</sup>

Erst im 16. Jahrhundert kamen die sogenannten Autorenprivilegien hinzu<sup>17</sup>. Mit dem britischen Statute of Anne entstand schließlich das erste Urhebergesetz. Die im 16. und 17. Jahrhundert zum privaten Eigentum entwickelten Postulate, wie etwa in der Theorie von John Locke, wurden schließlich im 18. Jahrhundert auf Literatur, Kunst und technische Erfindungen übertragen (Johann Gottlieb Fichte: *du weißt der Unrechtmäßigkeit des Bücher Nachdrucks. Ein Raisonement und eine Parabel*, 1793) Grundgedanke war, dass, wenn jede Person über ihre eigenen Gedanken und Handlungen entscheiden dürfte, auch deren Schöpfungen als Produkt ihrer eigenen (geistigen) Arbeit und damit als ihr geistiges Eigentum geschützt werden müssen. Somit geht das geistige Eigentum wie wir es heute kennen, historisch auf das Wirken der naturrechtlichen Philosophen John Locke und Johann Gottlieb Fichte zurück. Der Übergang vom gewerblichen Schutzrecht zum persönlichen Urheberrecht markiert den Übergang des Schutzes vom Verwerter für sein Verwertungsrecht zum Schutz des Autors in Hinblick auf seine Schöpfungsleistung.<sup>18</sup> Diesem naturrechtlichen Ansatz folgend, sollte das Urheberrecht ewig andauern. Sowohl das französische Urheberrechtsgesetz von 1791 als auch das preußische Urheberrechtsgesetz von 1837 sahen jedoch bereits nur eine Schutzfrist für eine gewisse Zeit nach dem Tode des Autors vor. Weder der französische Code Civil von 1804 noch das Bürgerliche Gesetzbuch von 1900 nahmen das Geistige Eigentum in ihre Kodifikation auf – im Gegensatz zur US Version von 1787<sup>19</sup>.

---

<sup>16</sup> Gergen, Thomas, *Die Nachdruckprivilegienpraxis Württembergs im 19. Jahrhundert und ihre Bedeutung für das Urheberrecht im Deutschen Bund*, S. 44, Berlin 2007

<sup>17</sup> Tallmo, Karl-Erik: *The History of Copyright, The Statue of Anna, 1710 A Critical Overview With Source Texts in Five Languages*

<sup>18</sup> Gergen, Thomas, *Die Nachdruckprivilegienpraxis Württembergs im 19. Jahrhundert und ihre Bedeutung für das Urheberrecht im Deutschen Bund*, S. 44, Berlin 2007

<sup>19</sup> Gergen, Thomas: *Mediation und Translation im Recht des Geistigen Eigentums*, Nomos Verlag, Baden Baden, 1. Auflage 2015, S. 132

Erst 1967 wurde durch die World Intellectual Property Organisation – WIPO – der Begriff des Eigentums umfassend definiert. Nach dieser Definition umfassen sie die wissenschaftlichen Entdeckungen, den Schutz gegen den unlauteren Wettbewerb und alle anderen Rechte, die sich aus der geistigen Tätigkeit auf gewerblichem, wissenschaftlichem, literarischem oder künstlerischem Gebiet ergeben. Spätestens seit dem Übereinkommen der WTO, der Welthandelsorganisation, über handelsbezogene Aspekte der Rechte des geistigen Eigentums<sup>20</sup> (engl.: Agreement on Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights) von 1994 hat sich der Begriff der Intellectual Property in der internationalen Rechtssprache etabliert; dieser wurde im Vertrag von Amsterdam erstmals erwähnt.

### **2.3 Geistiges Eigentum im Übergang zu verwertbaren Rechten**

Heute umfasst das geistige Eigentum oder die so genannte Intellectual Property neben dem Urheberrecht die persönlichen geistigen Schöpfungen der Wissenschaft und der Kunst sowie auch die dem Urheberrecht verwandten Schutzrechte wie den Schutz von wissenschaftlichen Ausgaben und nachgelagerten Werken, den Schutz von Lichtbildern, den Schutz des ausübenden Künstlers, den Schutz des Herstellers eines Tonträgers, den Schutz des Sendunternehmers, den Schutz des Datenbankherstellers, den Schutz des Presseverlegers. Aber auch die gewerblichen Schutzrechte, also insbesondere für Patente, ergänzende Schutzzertifikate, Gebrauchsmuster, Sortenschutz (Pflanzenzüchtung), Schutz der Topographien von Halbleitern ebenso wie den Schutz nicht technischer gewerblicher Schutzrechte, hier insbesondere Marken, geographische Herkunftsangaben, eingetragene Designs, geschäftsähnliche Bezeichnungen, Geschäftsgeheimnisse, sowie den wettbewerbsrechtlichen Leistungsschutz sind darin enthalten.

Darüber hinaus können einfache oder ausschließliche Nutzungsrechte durch den Rechteinhaber über Lizenzen eingeräumt werden, um Immaterialgüter-

---

<sup>20</sup> In Deutschland Gesetz seit 15.04.1994, Siehe Bundesgesetzblatt, Jahrgang 1994, Teil III, insbes. S. 1584

rechte kommerziell zu verwerten. Der Lizenzgeber kann in diesem Fall ein Exklusivrecht verleihen oder auch mehrere einfache Lizenzen an mehrere unterschiedliche Nutzer erteilen, wie es bei bestimmten Lizenzen von Creative Commons, bei dem auf das Urheberrecht weitgehend verzichtet wird, der Fall ist. Juristisch wird die einfache Lizenz überwiegend als Form der Rechtspacht angesehen. Auch strafrechtlich ist das geistige Eigentum geschützt. So ist etwa die Urheberrechtsverletzung über § 106 UrhG geschützt, ebenso wie der Technologie-Diebstahl oder die Produktpiraterie. Auch auf europäischer Ebene ist der zivil- und strafrechtlichen Schutz durch die so genannte Durchsetzungsrichtlinie<sup>21</sup> gewährleistet. Hierdurch wird im gesamten EU-Binnenmarkt ein gleichwertiger Schutz des geistigen Eigentums gewährleistet.

Da in dieser Arbeit der Schwerpunkt auf europäischen Patentboxen liegt, erschien die Annahme, dass die Ausführungen für alle im Folgenden untersuchten Rechtsordnungen gelten, angemessen.

Die Vorstellung von einem einheitlichen und unübertragbaren Urheberrecht im Sinne eines Urheberpersönlichkeitsrechts wird seit einiger Zeit als jedoch nicht mehr zeitgemäß erachtet, da ein solches Denkmodell sich aus volkswirtschaftlicher Sicht an einem unbedeutenden einzigen Schöpfer orientiert, während in der modernen postindustriellen Wirtschaft das geistige Eigentum eine neue Bedeutung erlangt hat.

In diesem Kontext wird häufig auf das US-amerikanische Copyright Law verwiesen, welches einen vertragsrechtlichen Urheberschutz realisiert und damit der heutigen Zeit angepasster, beziehungsweise angemessener sei. Es sei zudem besser imstande, den heutigen wirtschaftlichen Gegebenheiten Rechnung zu tragen, da dieser Ansatz eine Vermarktung ähnlich dem gewerblichen Schutzrechte erlaube.<sup>22</sup> Dieser Ansatz wurde in Deutschland bereits in den § 88 ff Urhebergesetz für Filmwerke realisiert, während die wissenschaftliche Diskussion über die digitale Rechteverwaltung noch andauert.<sup>23</sup>

---

<sup>21</sup> Richtlinie 2004/48/EG vom 29. April 2004 zur Durchsetzung der Rechte des geistigen Eigentums

<sup>22</sup> Ohly, Ansgar (2003): Geistiges Eigentum, in: *Juristen Zeitung*, Jg. 2003, Nr. 11, S. 545–554.

<sup>23</sup> Vgl. Hilty, Reto M.: Unübertragbarkeit urheberrechtlicher Befugnisse - ein dogmatisches Ammenmärchen? in: *Recht im Wandel seines sozialen und technologischen Umfeldes. Fest-*

Im Ergebnis lässt sich feststellen, dass es immer eines durchsetzbaren Rechtsanspruchs bedarf, um ein Recht aus dem geistigen Eigentum in eine in der Wirtschaft verwendbare Form zu überführen. In jedem Fall ist die Eintragung eines Patent, einer Marke oder ähnlichem in ein Schutzregister ein geeigneter Anknüpfungspunkt, um die Verwertbarkeit zu bejahen.

Die Durchsetzbarkeit wird allerdings noch immer diskutiert. Beispielhaft sind hier die Bemühungen eines einheitlichen Rechtsrahmens für das europäische Patentamt zu nennen. In einer jüngst ergangenen Entscheidung<sup>24</sup> hat das Bundesverfassungsgericht der Übertragung von hoheitlichen Rechten durch die Bundesrepublik Deutschland auf die europäische Union in Form des europäischen Patentamtes aus formellen Gründen eine Absage erteilt. Damit unterliegen die Patente auch weiter nationalem Recht und müssten in jedem Land, in dem das Patent eingetragen ist, im Streitfalle gerichtlich durchgesetzt werden<sup>25</sup>.

### **3 Förderung von Forschung und Entwicklung**

#### **3.1 Einführung**

Fördermöglichkeiten für Forschung und Entwicklung sind heutzutage vielfältig. Daher ist es zu Beginn notwendig, die Fördermöglichkeiten grundsätzlich zu systematisieren und Kriterien zu entwickeln, die dabei helfen, diese Fördermöglichkeiten sinnvoll einzuordnen. Die Förderung von Forschung und Entwicklung oder von Innovationstätigkeiten oder von Weiterentwicklungen lässt sich grundsätzlich nach verschiedenen Kriterien unterteilen.

---

schrift für Manfred Reh binder, Becker, Jürgen et. Al. (Hrsg.); C. H. Beck, München 2002, 259 – 284

<sup>24</sup> Beschluss 2 BvR 739/17 des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG (D)) vom 13. Februar 2020

<sup>25</sup> Kirsch, Christian: Bundesverfassungsgericht erklärt Gesetz über EU-Patent für nichtig, Veröffentlicht in Heise Online vom 13.02.2018

### 3.2 Systematisierung nach Entwicklungsfortschritt

Ein erster Systematisierungsansatz von Fördermöglichkeiten kann an der Betrachtung des Lifecycles einer Erfindung/eines Patentes/einer Entwicklung ausgerichtet werden.

Zu Beginn einer Forschung stehen typischerweise die Fragen zur Debatte, in welche Richtung zukünftig geforscht werden soll. Bei dieser Entscheidung sind einerseits öffentliche Interessen wie die Frage der Nachhaltigkeit, die Frage wie wir leben wollen und auch der eher gemeinnützige Gedanke, dass einmal erlangtes Wissen der Menschheit insgesamt zur Verfügung stehen kann und soll, zu berücksichtigen. Zu erwägen sind zudem eigennützige Motive, die den konkreten Ertrag für den Forschenden in den Vordergrund stellt. Zu beachten ist, dass zu Beginn der Forschung das konkrete Forschungsergebnis nicht bekannt sein kann. Erst wenn die ersten Ergebnisse bekannt sind, könnten daraus gegebenenfalls Produkte entwickelt werden. Daher empfiehlt es sich, an dieser Stelle zwischen Grundlagenforschung sowie konkreter und zielorientierter Forschung zu unterscheiden.<sup>26</sup> Für die Grundlagenforschung kann postuliert werden, dass hier die Wissensentstehung im Vordergrund steht. Der Markt ist dabei als Akteur eher ungeeignet, da verschiedene Effekte dem individuellen Markt-Akteur, der der Gewinnmaximierung verpflichtet ist, den Zugang und das Handeln in diesem Bereich ausnehmend erschweren. Hohe Fixkosten, Wissen-Spillover (das durch den Einzelnen entwickelte Wissen steht danach vielen zur Verfügung) und lange Zeiträume, bis sich ein zudem noch unsicheres Ergebnis konkretisiert, lassen die privaten Akteure nur im geringen Maße teilnehmen. Entsprechend niedrig ist hier das Engagement des Unternehmenssektors. So betragen die Forschungsausgaben des nichtöffentlichen Sektors zum Beispiel in Österreich 4- 6%<sup>27</sup> und in Deutschland 4,5%<sup>28</sup>

---

<sup>26</sup> Siehe OECD (2015), *Frascati Manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development*, The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities, OECD Publishing, Paris, S. 31

<sup>27</sup> Schibany, Andreas; Gassler, Helmut Nutzen und Effekte der Grundlagenforschung, S. 25, Joanneum Research, Policies Research Report Nr. 98-2010, Zentrum für Wirtschafts- und Innovationsforschung (Hrsg), Wien 2010

der Forschungsausgaben. Daher ist hier ein stärkerer Eingriff des Staates und der Politik sinnvoll.<sup>29</sup> In der staatlich finanzierten Forschungsumgebung hat sich ein System aus verschiedenen Forschungseinrichtungen, insbesondere Universitäten und Forschungsgemeinschaften gebildet.<sup>30</sup> Charakteristisch für die Grundlagenforschung ist ebenfalls die Freiheit der Forschung, während die direkte Projektförderung regelmäßig eines konkreten Projektes bedarf, die eine gewisse Festlegung erfordert.<sup>31</sup> Dabei ist unter anderem zwischen der direkten Zuweisung von Fixkostenbestandteilen, wie zum Beispiel Personalkosten etc., und Zuschüssen zu Forschungs-Projekten zu unterscheiden. Diese Mittel stammen überwiegend aus öffentlichen Kassen.

Der Grundlagenforschung zeitlich nachgelagert ist die anwendungsorientierte Forschung. Hier gilt für die öffentlichen Mittel das bereits vorher Gesagte. An dieser Stelle tritt aus Forschungsperspektive eine Zielorientierung als eine neue Qualität in Erscheinung. Allein semantisch verweist dieser Begriff bereits auf eine Anwendung. Während bei der Grundlagenforschung hier die Entdeckung von Wissen im Vordergrund steht, steht bei der Anwendungsforschung die Erfindung im Fokus. An dieser Stelle stehen auch erstmalig die gewerblichen Schutzrechte, insbesondere das Patent, im Fokus. Spätestens hier ist in Fragen von Externalisierung von Wissen die spätere Verwertung mit in Erwägung zu ziehen. Während eine Entdeckung regelmäßig das Wissen aller mehrt, ist bei einer Entwicklung bereits deren Schutz vor einer ungewollten Verwertung durch unerwünschte Mitbewerber mitzudenken.

Die Entwicklung eines Produktes ist notwendigerweise der Erfindung zeitlich nachgelagert. Die bloße Erfindung allein genügt nicht, diese kann aber die

---

<sup>28</sup> Hülskamp, Nicola; Koppel, Oliver: Förderung unternehmerischer Innovation in Deutschland, Hrsg. Roman Herzog Institut e.V., München 2006, S. 10 mit Verweis auf Stifterverband, 2006, S.38

zur Förderhöhe Spengel, Christoph und Wiegerl, Wolfgang, Ökonomische Effekte einer steuerlichen Forschungsförderung in Deutschland, Mannheim und Regensburg, September 2011 (Studie)

<sup>29</sup> Vgl. Hülskamp, Koppel, Förderung unternehmerischer Innovation in Deutschland; a.a.O., S. 9

<sup>30</sup> Vgl. Hülskamp, Koppel, Förderung unternehmerischer Innovation in Deutschland; a.a.O., S. 9

<sup>31</sup> Vgl. Spengel, Christoph: ZEW-Workshop: Deutschland benötigt die steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung, ZEW- Zentrum für Forschung und Entwicklung, Mannheim 2016

Vorstufe eines Produktes sein. Obwohl die Erfindung bereits Einnahmen generieren kann, zum Beispiel über die Lizenzierung von Patenten oder den Verkauf der gesamten Erfindung, ist in diesem Stadium eine breite Vermarktung noch nicht sichergestellt. Dazu muss die Erfindung weiter entwickelt werden. Spätestens an dieser Stelle gerät eine staatliche Finanzierung unter den Druck einer erweiterten Begründung, da die Verwertung nicht mehr der Allgemeinheit ungeschmälert und kostenfrei zu Gute kommen könnte. Da hier zumindest ein Ertrag bringender Umsatzträger im Fokus der Entwicklung steht, ist in der Begründung der staatlichen Finanzierung auch auf die spätere Vermarktung abzustellen. Nun ist die spätere Vermarktung eines Produktes typischerweise originäres Markthandeln. Ab dieser Stelle ist die Finanzierung der Entwicklung daher durchaus den Marktteilnehmern zuzumuten, wobei hier auch Banken als Mitfinanzierende eine Rolle spielen können.<sup>32</sup> Der Staat darf hier nicht aus seiner Sicht altruistisch handeln und Maßnahmen zugunsten einzelner Marktteilnehmer ergreifen, es sei denn, es kann ein Marktversagen festgestellt werden. Natürlich kann eine ordnungspolitische Begründung auch gelingen, mit der weiterhin öffentliche Mittel bereitgestellt werden können, wenn volkswirtschaftliche und gesellschaftspolitische Zielsetzungen nur durch staatliche Eingriffe erreicht werden können. In jedem Falle ist spätestens hier auch auf die beihilferechtlichen Rahmenbedingungen seitens des gemeinsamen, fairen Marktes abzustellen. Hieran knüpfen auch die beihilferechtlichen Restriktionen der EU, nach denen staatliche Eingriffe weder einzelne Unternehmen noch bestimmte Produktionszweige oder Branchen gegenüber Mitwettbewerbern begünstigen dürfen<sup>33</sup>. Diese Voraussetzungen dürften gegeben sein, wenn bereits die Entwicklung eines Produktes eines Mitwettbewerbers durch staatliche Regelungen gegenüber anderen Produkten begünstigt wird. Hier wird der Staat in seiner Förderung daher auf den gesamten Markt zielen müssen, damit unter Einhaltung einheitlicher Voraussetzungen jeder Marktteilnehmer potentiell in den Genuss der Fördermaßnahmen kommen kann. Die Patentbox wäre eine dementsprechende Maßnahme.

---

<sup>32</sup> Ecker, Brigitte et. al., Evaluierung der Forschungsprämie gem. § 108c EStG (Ö), Gemeinsamer Bericht des WPZ Research GmbH, KMU Forschung Austria und dem Institut für höhere Studien, Wien März 2017, im Auftrag des Bundesministeriums für Finanzen S. 6 Nr. 3.1

<sup>33</sup> Siehe Art. 107 AEUV

Nach oder während der Entwicklung eines Produktes ist auch die spätere Vermarktung des Produktes nicht aus den Augen zu verlieren. An dieser Stelle geht es darum, dass aus dem entwickelten Produkt ein marktgängiges Produkt entwickelt wird. In dieser Phase stehen Instrumente wie zum Beispiel der Toolkasten des Marketings, Marktforschung und betriebswirtschaftliche Kalkulationsanstrengungen im Vordergrund. Auch an dieser Stelle ist natürlich eine Förderung insgesamt denkbar; wir werden aber im Weiteren sehen, dass hier die ordnungspolitische Begründung, insbesondere die Sicherung des Steuersubstrates, eine Herausforderung darstellen.

### **3.3 Systematisierung nach Nähe zur Forschungstätigkeit**

Weiterhin lässt sich eine Förderung von Forschung und Entwicklung auch nach dem Grad der Nähe zur konkreten Tätigkeit unterteilen.

Zum einen ist hier die direkte Förderung zu nennen. Dabei kann es sich einerseits durch eigenes Tun handeln. In diesem Fall wird die Forschung durch die öffentliche Hand direkt und selbst unterstützt, zum Beispiel durch die Personal- oder Raumgestaltung. Ein Beispiel wäre die Bereitstellung eines Labors und des Fachpersonals, ohne die Raum- oder Personalkosten Rechnung zu stellen. Eine andere Möglichkeit stellt die Auftragsforschung dar wobei das Vorhaben konkret vorgegeben wird; hier schuldet der Auftraggeber die Kosten. Weitere Möglichkeit bietet die Projektförderung. Dabei wird das Forschungsvorhaben dem Förderer vorgestellt, der hier das Ziel beurteilen kann und dann nach seinen Vorstellungen fördert. Voraussetzung für die direkte Form der Förderung ist immer, dass bestimmte Forschungsvorhaben gefördert werden.<sup>34</sup>

Auch die indirekte Förderung stellt eine Förderungsmöglichkeit dar. Zur indirekten Förderung gehören zum Beispiel die steuerlichen Förderungen. Hier werden nicht das konkrete Forschungsprojekt, respektive die konkrete Forschungstätigkeit selbst gefördert, sondern es werden die Kosten, die bei der

---

<sup>34</sup> Graaf, Lisa; Jacob, Klaus: Kurzanalyse 14: Steuerliche Förderung Innovation- Analyse der Potentiale zur Förderung von Ressourceneffizienzinnovationen; 2015, Ressourcen und Politik, FU Berlin, S. 1

Forschung entstehen, entlastet. Darüber mindert sich das Innovationsrisiko oder, im Umkehrschluss: Es erhöht sich der Ertrag aus einer Innovation.<sup>35</sup>

### **3.4 Unterteilung nach Aufwand und Ertrag**

#### **3.4.1 Orientierung der Förderung am Ergebnis (Outputorientiert)**

Für eine outputorientierte Förderung steht die Betrachtung der Erträge im Vordergrund, d.h. die Frage, was mit einer Innovation verdient und wie das Ergebnis dabei begünstigt werden kann. In der Literatur wird dieses Verfahren als outputorientierte Version bezeichnet.<sup>36</sup> Bei dieser outputorientierten Version werden etwaige Förderungen an die eingehenden Beträge gekoppelt. Es werden konkret die Vermarktungserfolge von geistigem Eigentum gefördert. Da im Steuerrecht regelmäßig Erträge Basis der Besteuerung sind oder das Einkommen darstellen, kann die Entlastung dieser Einnahmen eine Förderungswirkung steuerlich entfalten.

Regelungen, die die Erträge aus der Vermarktung von Forschung und Entwicklung in ihrer Manifestation als geistiges Eigentum begünstigen, benötigen regelmäßig einen Anknüpfungspunkt. Typischerweise wird ein Marktteilnehmer nur bereit sein ein Entgelt für geistiges Eigentum zu bezahlen, wenn er ansonsten ohne Zustimmung des Inhabers das geistige Eigentum nicht nutzen könnte. Daher werden in allen Regelungen regelmäßig die Erträge identifiziert, die aus der Zustimmung für die Nutzung des geistigen Eigentums resultieren. Diese Zustimmung wird regelmäßig als Lizenz definiert. Die öffentliche Begrenzung der Nutzbarkeit von geistigem Eigentum spiegelt sich wiederum in der Ausgestaltung von Patenten, Musterrechten und, als Besonderheit,

---

<sup>35</sup> Graaf, Lisa; Jacob, Klaus: Kurzanalyse 14: Steuerliche Förderung Innovation- Analyse der Potentiale zur Förderung von Ressourceneffizienzinnovationen; 2015, Ressourcen und Politik, FU Berlin, S. 1

<sup>36</sup> Fritzsche Carolin; Ochsner, Christian: Die Innovationszulage: Ein neuer Ansatz der Forschungsförderung, ifo Dresden berichtet 3/2014, Ifo Institut, Niederlassung Dresden Hrsg, mit Abbildung 1 in Nr. 72

in den Urheberrechten. Die besondere Begünstigung dieser Einnahmen wird üblicherweise mittels Lizenz- oder Patentboxen realisiert.

### 3.4.2 Orientierung der Förderung am Aufwand (Inputorientiert)

Als zweites ist hier die inputorientierte Version zu nennen. Hier schließt sich die Förderung an die Aufwendung an, das heißt, dass die Förderung für Forschung und Entwicklung oder Weiterentwicklung gekoppelt ist. Auch hier existiert eine Vielzahl von Ansatzpunkten.

- Veränderung der Aufwandsposition um einen Faktor. Dabei werden Aufwendung für Forschung und Entwicklung mit einem höheren Faktor als eins (1) angesetzt, sodass der Aufwand überproportional ansteigt und somit den Gewinn schmälert.
- Ansetzen von fiktiven oder pauschalisierten Ausgaben. Hier werden zum Beispiel Aufwendungen angesetzt, die sich in dieser Form oder Höhe nicht zwingend in den tatsächlichen Aufwendungen wiederfinden lassen. Hier findet sich zum Beispiel der erlaubte uplift im Modified Nexus Approach, der Nebenkosten in Höhe von maximal 30 % erlaubt, die in dieser Form nicht angefallen sein müssen.
- Steuerliche Entlastung von Ausgaben im Bereich der Forschung und Entwicklung. Zum Beispiel kann eine Quellensteuer für Arbeitseinkommen (Lohnsteuer) auf Forschungstätigkeit geringer als für andere Arbeitnehmer bemessen werden. Ein Beispiel ist hier das WBSO-Programm in den Niederlanden, in dem zum Beispiel die Lohnsteuern für Mitarbeiter, die Forschungstätigkeiten durchführen, gemindert werden können<sup>37</sup>.
- Steuergutschriften (-credits) auf Ausgaben. Hier werden Ausgaben für Forschung und Entwicklung mit Steuergutschriften begünstigt. Hierfür ist die

---

<sup>37</sup> KroeseWevers, Hinweise zur WBSO (Nr. 78); Website GTAI

Forschungsförderung der Republik Österreich nach § 108c EStG (Ö) ein gutes Beispiel.<sup>38</sup>

Des Weiteren können Einnahmen aus der Tätigkeit im Bereich der nun Forschung und Entwicklung beim Empfänger steuerlich begünstigt werden. Da diese Begünstigung einen monetären Vorteil darstellt, werden Lohnerwartungen in der Beschäftigten gedämpft, was im Ergebnis zu niedrigeren Lohnkosten führen kann und damit das Unternehmen entlastet. Dieser Punkt ist in Verbindung mit der Veränderung der Quellensteuer auf Arbeitseinkommen zu beachten.

### **3.5 Unterscheidung nach Effekten der Förderung**

Wesentlich ist in diesem Kontext, was überhaupt gefördert werden soll. Forschung und Entwicklung, Innovation und Weiterentwicklung sind als grundsätzliche Voraussetzung für Wachstum und Arbeitsplätze besonders relevant. Vereinfacht kann an dieser Stelle postuliert werden, dass jede Maßnahme zur Förderung von Forschung und Entwicklung und von Innovation eine Reihe von weiteren Effekten und weitere Investitionen nach sich ziehen. Erträge aus Forschung und Entwicklung werden regelmäßig dadurch erreicht, in dem die Ergebnisse der Forschung und Entwicklung zu einem vermarktungsfähigen IP verdichtet werden, woraus überhaupt erst Erträge generiert werden können. Dies kann geschehen durch eine entsprechende Lizenzierung der entstandenen Rechte aus geistigem Eigentum oder durch die eigene Produktion oder Verwendung des Erfundenen. Natürlich ist hier auch die Verwendung der Ergebnisse für die eigene Forschung und Entwicklung zu nennen.

---

<sup>38</sup> Vgl. auch Ecker et. Al., Evaluierung der Forschungsprämie gem. § 108c öEStG

### **3.6 Zuordnung der Patentboxen im Kontext des geistigen Eigentums**

#### **3.6.1 Wie wirken sich Förderungen im Allgemeinen im Steuerrecht aus.**

Die Ermittlung der Besteuerungsgrundlage von Unternehmen erfolgt im Wesentlichen durch die Gegenüberstellung von Ertrag und Aufwand. Erträge speisen sich aus den Umsätzen, die ein Unternehmen generiert, Aufwendung aus den entstandenen Kosten.

Im Steuerrecht wird grundsätzlich von der Willkürfreiheit der Definition von Erträgen und Kosten ausgegangen. Das heißt, dass Erträge legal definiert sind und Kosten ebenfalls nur angesetzt werden dürfen, wenn der Ansatz der Kosten nicht ausgeschlossen ist. Im Weiteren wird unterstellt, dass nur die Differenz zwischen Erträgen und Kosten die Bemessungsgrundlage für einen etwaigen Steuersatz darstellt. Grundsätzlich wird daher eine Förderung auf das Ergebnis definiert; entweder als Minderung der Bemessungsgrundlage oder als Minderung des auf die Bemessungsgrundlage anzusetzenden Faktors, der mit dem Gewinn multipliziert die entstehende Steuerlast ergibt.

Im Weiteren dieser Arbeit konzentriere ich mich auf die Auswirkung auf die Besteuerung im Falle von Patentboxen. Damit werden alle direkten Forschungsförderungen, wie zum Beispiel Zuschüsse oder über direkte Beauftragung nicht weiter betrachtet, respektive nur aus Vollständigkeits- oder Abgrenzungsgründen thematisiert.

#### **3.6.2 Auswirkungen von Patentboxen in der Systematik des Steuerrechts**

Wie dargestellt, gibt es vielfältige Möglichkeiten, Forschung und Entwicklung oder die Verwendung oder die Nutzung von geistigem Eigentum zu bevorzugen oder gesondert zu behandeln. Nun sind die Regelungen auch danach zu differenzieren, welche Wirkung sie im Besteuerungsverfahren auslösen und an welcher Stelle diese im Besteuerungssystem verortet werden. Zunächst wird dargestellt, wie sich eine Patentbox sowohl in nationaler Betrachtung (Rege-

lungsbereich des Steuerrechts) als auch in internationaler Wechselwirkung auswirkt. Erst eine summarische Betrachtung von verschiedenen Regelungen, die gemeinsam zu einer Bemessungsgrundlage und, mit einem entsprechenden Steuersatz, zu einer etwaigen Gewinnsteuer führen, lässt uns die Wirkungsweise einer Patentbox hinreichend verstehen. Zum Beispiel erhebt die Republik Estland keine laufende Körperschaftsteuer. In diesem System werden die Gewinne erst versteuert, wenn es zu einer Gewinnverwendung außerhalb des Unternehmens kommt. Hiermit ist sowohl die Gewinnausschüttung als auch die verdeckte Gewinnausschüttung gemeint<sup>39</sup>. Damit würde eine Patentbox eine andere Wirkung entfalten als eine gleichgeartete Patentbox in einem Land mit höherer laufender Gewinnsteuerbelastung.

### **3.6.3 Auswirkungen einer Patentbox im Steuersystem in nationaler Betrachtung**

An dieser Stelle wird der Versuch gemacht, die Wirkung einer Patentbox im Steuerrecht zu verorten.

Grundsätzlich wird bei Unternehmen der Gewinn als Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Steuerlast herangezogen.<sup>40</sup> Zu diesem Zweck werden die Einnahmen und Ausgaben in einem Rechnungswesen aufgezeichnet und die Differenz zwischen den Einnahmen und den Ausgaben bildet den Gewinn<sup>41</sup>. Dabei spielt es für diese Betrachtung keine Rolle, welches Rechnungswesen-System vorgegeben wird. Sei es, wie in Deutschland, die Steuerbilanz, sei es die Verwendung eines Handels- oder gesellschaftsrechtlichen Abschlusses (IAS, GAAP). Regelmäßig wird vom Steuersystem das für die handelsrechtliche Rechnungslegung verwendete System auch für das Steuerrecht herangezogen. So wird in Deutschland gemäß § 5 Abs. 1 EStG (D) für

---

<sup>39</sup> Steuersystem in Estland, Website der Republik Estland, Steuerverwaltung

<sup>40</sup> Vgl. § 2 Abs. 1 Nr. 1 EStG (Gewinneinkünfte), Art. 7 Nr. 2 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (KöStG NL)(Bemessungsgrundlage für Körperschaftsteuer), Art. 47, Abs. 1 SteG, Steuergesetz FL Liechtenstein

<sup>41</sup> Siehe § 4 Abs. 1 EStG, Art. 47, Abs. 3 SteG, Steuergesetz FL Liechtenstein

bestimmte Kaufleute das Rechnungswesen-System des Handelsgesetzbuches vorgegeben, in Liechtenstein wird ebenfalls im Art. 47 Abs. 1 Steuergesetz (SteG (LI)) auf das Gesellschaftsrecht verwiesen. Dabei können einzelne Komponenten aus den Erträgen oder Auswendungen, herausgelöst und separiert werden, damit diese später im Besteuerungsverfahren mit einem besonderen Steuersatz berechnet werden können. Weiterhin können oder müssen einzelne Positionen abweichend den Regeln des handelsrechtlichen Rechnungswesens abweichend behandelt werden.<sup>42</sup>

Im Falle der Patentbox nach dem Wortlaut wird oft dieses Verfahren angewendet. Es wird aus den Erträgen eine Teilmenge, die Lizenz- oder Patentgebühren, ausgeschieden, soweit sie die Voraussetzung der jeweiligen Regelung erfüllt. Auf diesen ausgeschiedenen Betrag wird die in der Patentboxregelung genannte besondere Verarbeitungssystematik angewendet, sodass sich auf die Erträge aus diesem Produkt die besondere Steuerlast nach dem Patentboxregime ergibt.

Andere Länder, zum Beispiel Liechtenstein, wählen hier einen anderen Ansatz. Hier wird begrifflich ebenfalls von der Patentbox gesprochen, steuertechnisch wurden aber die die in der Regelung vorgesehenen Teilbeträge aus den Gewinnen aus Immaterialgüterrechten bis zum 31.12.2016 als Abzugsposten im Aufwand zugelassen, dass der Gewinn entsprechend gemindert wird.<sup>43</sup>

Sollte es sich bei der Förderung um eine veränderte Abschreibungsdauer für ein immaterielles Wirtschaftsgut handeln, so ergibt sich lediglich eine Verschiebung des Aufwandes und damit gegebenenfalls der Steuerlast, die Förderung würde dann in einem Liquiditäts- und Zinsvorteil bestehen. Sollte es sich bei der Förderung um die Anwendung eines niedrigeren Steuersatzes als den regulären Steuersatz handeln, so würde sich eine abschließende Entlastung ergeben, wenn ein entsprechender Gewinn überhaupt vorhanden ist, da hier eine niedrigere Zahllast gegenüber dem Staat besteht. Ein vergleichbarer Effekt würde sich einstellen, wenn die Begünstigung auf die Ausgaben angewendet

---

<sup>42</sup> Vgl. hier § 5 EStG und § 8 KStG mit diversen Sondervorschriften und Öffnungsklauseln. Diese Art der Gewinnermittlung ist allgemein üblich, siehe EY, Grundverständnis Steuerrecht GB, Pkt. 2.1.2 a) und 3.3

<sup>43</sup> Siehe Art. 55 Abs. 1 S. 1 SteG Liechtenstein

werden würde. Sollten Ausgaben hier früher angesetzt werden können, oder Ausgaben im Rahmen einer Patentbox-Regelung nicht aktiviert werden müssen, sondern direkt im Aufwand wirksam werden, wäre eine zeitliche Verschiebung das Ergebnis. Wenn Ausgaben dagegen nur aufgrund einer Patentboxregelung überhaupt oder höher als angefallen angesetzt werden dürften, ergäbe sich eine finale Entlastung, sofern genügend Gewinn vorhanden ist oder ein sich ergebender Verlust in anderen Perioden genutzt werden könnte.

### **3.6.3.1 Patentboxen im internationalen Steuerrecht**

Die Patentboxen könnten geeignet sein, ihre Wirkung nicht allein national zu entfalten, sondern sich auch grenzüberschreitend auszuwirken. In diesem Kontext soll daher aufgezeigt werden, wie die Patentboxen international wirken. Hierzu ist es erforderlich, die grundsätzliche Doppelbesteuerung und ihre Vermeidung durch Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zu beleuchten. Weiterhin ist hier auch ein Blick in die internationalen Bemühungen angebracht.

Insbesondere der Ansatz der OECD im Rahmen des BEPS-Projektes (BEPS = Base Erosion and Profit Shifting) hat immensen Einfluss auf die Behandlung und Ausgestaltung von Begünstigungsregimen für geistiges Eigentum.

### **3.6.3.2 System des internationalen Steuerrechts in Hinblick auf nationale Maßnahmen**

Grundsätzlich versteuern Unternehmen und Privatpersonen ihr weltweites Einkommen in dem Land, in dem sie ihren Wohnsitz (natürliche Personen<sup>44</sup>) oder, als Gesellschaft, wo sie ihren Sitz haben.<sup>45</sup> Im Internationalen Steuerrecht hat sich der Begriff des „Welteinkommens- oder Universalitätsbegriff“

---

<sup>44</sup> § 1 Abs. 1 S. 1 EStG (Deutschland)

<sup>45</sup> § 1 Abs. 1 KStG (Deutschland)

etabliert.<sup>46</sup> Weiterhin hat jedes Land im Rahmen seiner nationalen Gesetzgebungshoheit natürlich die Möglichkeit, auch andere Personen oder Unternehmen zu besteuern, die sich in Reichweite seiner Legislative aufhalten, jedoch nicht dem Welteinkommensbegriff unterfallen. Im internationalen Steuerrecht spricht man in diesem Kontext vom „Territorialitätsprinzip“.<sup>47</sup> Hier haben sich etliche Anknüpfungspunkte durchgesetzt, die zumindest eine Beziehung zum jeweiligen Besteuerungsstaat, sei es die Belegenheit der Einkunftsquelle im jeweiligen Inland, sei es der Abfluss von Zahlungen aus dem Inland. Da es bei konkurrierender Gesetzgebung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten zur doppelten Besteuerung oder doppelten Nicht-Besteuerung von Sachverhalten kommen kann, liegt in der Natur der Sache. Nun steht es dem nationalen Gesetzgeber frei, in seinem Steuerregime dafür Vorkehrungen zu treffen.

Zum Beispiel wird in Deutschland eine etwaige steuerliche Vorbelastung von im Ausland erzielten Einkünften über den § 34c EStG geregelt. Dabei wird, bei Erfüllung der Voraussetzungen, im Ergebnis, die auf die ausländischen Einkünfte im Ausland gezahlte Steuer auf die inländische Steuerlast angerechnet. Damit kommt der jeweils höhere Steuersatz beider Länder zum Tragen. Hierbei wird die deutsche Steuer ermittelt, in dem das Einkommen nach deutschem Steuerrecht unabhängig von einer gegebenenfalls bereits erfolgten Ermittlung im Wohnsitzstaat ermittelt wird und der durchschnittliche Steuersatz auf die ausländischen Einkünfte angewendet<sup>48</sup>. Dies gilt für natürliche Personen unmittelbar aus dem EStG und für Körperschaften über § 26 KStG (D). Für den Fall von Einkünften aus immateriellen Wirtschaftsgütern bedeutet dies, dass im Inland erzielte Lizenzeinkünfte, soweit die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Versteuerung gegeben sind, voll besteuert werden. Sollten die Einkünfte in einem anderen Staat ebenfalls einer der deutschen Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer vergleichbaren Steuer unterliegen, so kann diese, unter bestimmten Voraussetzungen, angerechnet werden.

---

<sup>46</sup> Kanduth-Kristen/Kofler, OECD-Musterabkommen S. 7, vgl. auch als nationale Regelung § 1 Abs. 1-3 EStG für unbeschränkte Steuerpflicht und § 1 Abs. 4 EStG für beschränkte Steuerpflicht. Nur bei der beschränkten Steuerpflicht werden die Einkünfte eingegrenzt.

<sup>47</sup> Kanduth-Kristen/Kofler, OECD-Musterabkommen S. 7

<sup>48</sup> § 34 c EStG, hier nur der Normalfall. Die Methode der Freistellung und Anrechnung des § 34c Abs. 6 EStG werden erst nach Einführung der DBA's relevant.

### 3.6.3.3 Bilaterale Vereinbarungen

Neben den rein nationalen Maßnahmen existieren bilaterale Vereinbarungen. Diese haben das Ziel, die doppelte Besteuerung eines Besteuerungssubstrates in mehr als einem Land zu verhindern. Deutschland hat allein über 90 Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) abgeschlossen.<sup>49</sup> Im Rahmen der Vereinbarungen werden die Einnahmen, aufgeteilt in verschiedene Einkunftsarten, jeweils den beiden beteiligten Ländern zugewiesen, wobei einem Land das Besteuerungsrecht zusteht; das andere Land kann ein eingeschränktes Besteuerungsrecht vorsehen. Weiterhin sind in den jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen meist auch Regelungen über die gegenseitige Information über grenzüberschreitende Sachverhalte und Methoden zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung aufgenommen. Da jedes Land frei ist, mit einem anderen Land ein individuell ausgehandeltes Doppelbesteuerungsabkommen zu schließen, bietet sich es sich hier an, sich auf ein Muster zu konzentrieren. Die OECD hat als Vereinheitlichungsvorschlag ein Muster-Abkommen veröffentlicht. Zu diesem Abkommen existieren weiterhin umfangreiche Erläuterungen in Form des OECD-Musterkommentares, die insgesamt für Industrienationen von maßgeblicher Bedeutung sind.<sup>50</sup> Deutschland folgt beim Abschluss von: Abkommen meist dem Muster-DBA der OECD.<sup>51</sup> Auch Österreich folgt diesem Ansatz und weicht nur in wenigen, für Österreich bedeutsamen Fragen, ab.<sup>52</sup> Daher erscheint es hinreichend und geboten, als Beispiel für bilaterale Vereinbarungen das Musterabkommen der OECD heranzuziehen. Für die hier zu besprechenden Einkünfte aus geistigem Eigentum ist regelmäßig der Art. 12 des Musterabkommens der OECD, einschlägig. Hier ist geregelt, dass die Einkünfte aus Lizenzgebühren nur in dem Staat besteuert werden, in dem der Nutzungsberechtigte ansässig ist.<sup>53</sup> Die Lizenzgebühren sind alle Vergütungen, die für die Nutzung von geistigem Eigentum geleistet werden. Im Art. 12

---

<sup>49</sup> BzSt, Website Verständigungsverfahren, hier Absatz Rechtsgrundlagen

<sup>50</sup> Kanduth-Kristen/Kofler, OECD-Musterabkommen S. 7

<sup>51</sup> BzSt.-Website, Verständigungsverfahren

<sup>52</sup> Kanduth-Kristen/Kofler, OECD-Musterabkommen S. 9

<sup>53</sup> Art. 12 Abs. 1 OECD Muster DBA

Abs. 2 Muster-DBA werden eine Vielzahl von Quellen für Lizenzzahlungen aufgeführt. Diese Quellen umfassen sowohl die Rechte auf Nutzung von Urheberrechten, hier sowohl literarischer, künstlerischer oder wissenschaftlicher Natur, als auch von Patenten, Marken und Mustern. Weiterhin auch Einnahmen aus nicht separat geschützten Rechten geistigen Rechten. Das OECD-Musterabkommen spricht hier von Geheimformeln oder Verfahren oder, sogar, von der bloßen Mitteilung von gewerblichen, kaufmännischen oder wissenschaftlichen Erfahrungen.<sup>54</sup> Die Beschreibung ist so umfangreich, dass im folgenden davon ausgegangen wird, dass alle Einnahmen aus geistigem Eigentum über das jeweilige Doppelbesteuerungsabkommen dem Staat zugeordnet werden, von dem aus Lizenzeinnahmen generiert werden, also das geistige Eigentum liegt („Ansässigkeitsprinzip“). Im OECD Muster-DBA ergibt sich aus Art. 12 Abs. 3 Muster-DBA dass, wenn das Recht einer Betriebsstätte zugeordnet ist, auch die Einnahmen aus den Lizenzen dieser Betriebsstätte zugerechnet werden. Nach diesem Art. 7 Muster-DBA werden die Einkünfte aus der Betriebsstätte dem Staat zugewiesen, in dem die Betriebsstätte liegt<sup>55</sup>. Im Internationalen Steuerrecht spricht man hier vom Belegenheitsprinzip. Das OECD Muster-DBA hat aber nur den Charakter eines Vorschlages. Dieser Vorschlag wird, da er im Rahmen der OECD von vielen Ländern gemeinsam erarbeitet wird, als allgemeine Grundlage verstanden.<sup>56</sup> Das Steuerrecht ist als Ausdruck der Souveränität eines Staates nationales Steuerrecht. Daher ist die rechtliche Einordnung der Doppelbesteuerungsabkommen relevant. Bei den Doppelbesteuerungsabkommen handelt es sich um bilaterale völkerrechtliche Verträge, die zwischen zwei Staaten geschlossen werden. Die nationale Gültigkeit kann über ein nationales Gesetz, mit dem die Regelung des DBA in das nationale Steuerrecht übernommen wird, erreicht werden.<sup>57</sup> Andere Staaten billigen dem völkerrechtlichen Vertrag unmittelbare Gesetzeswirkung zu.<sup>58</sup> Dabei ist es nicht zwingend, dass diese Staaten überhaupt ein Abkommen

---

<sup>54</sup> Art. 12 Abs. 2 OECD Muster DBA

<sup>55</sup> Art. 12 Abs. 3 i.V.m. Art. 7 Muster-DBA, OECD Muster

<sup>56</sup> In der OECD sind über 100 Länder vertreten, darunter die wesentlichen Industrienationen.

Somit kommt einer OECD-Einigung die Vermutung zu, dass sich daran gehalten wird.

<sup>57</sup> Ratifikationsgesetz DBA Deutschland-Österreich

<sup>58</sup> Siehe Kandduth-Kristen/Kofler zur unmittelbaren Rechtskraft eine DBA's in Österreich. Das OECD Musterabkommen , S. 9 Art. I.4

schließen, noch sind sie daran gehindert, den Inhalt des Abkommens frei zu gestalten. Inzwischen sind die Industrienationen mit einem dichten Netz bilateraler Vereinbarungen durchzogen. Als Beispiel kann hier die Grafik der DBA-Verbindungen dienen, die Deutschland unterhält:

Abbildung 1: Übersicht DBA, die Deutschland unterhält



Quelle: DBA in Deutschland; Website Bundesministerium für Finanzen, Nr. 1 Bildmaterial, Nr. 183

### 3.6.3.4 Maßnahmen mit internationaler Zielrichtung

Da gerade Kapital und unkörperliche Wirtschaftsgüter (Immaterialgüter) beweglich sind und, fast beliebig, Tochtergesellschaften zugewiesen werden können, die in einem beliebigen Staat gegründet werden, ergibt sich daher eine Wahlfreiheit für Unternehmen, in welchem Land die Gewinne besteuert werden. Unser Steuersystem ist in seinen Grundzügen zum Anfang des vorigen Jahrhunderts entstanden. Nun hat sich die Integration der nationalen Volkswirtschaften und Märkte in der Vergangenheit jedoch im rasenden Tempo weiter entwickelt.<sup>59</sup> Dies hat dazu geführt, dass gerade Großunternehmen, beraten durch darauf spezialisierte Berater, Kapital und Rechte aus dem geistigen Ei-

<sup>59</sup> OECD; Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, Aktionspunkt 5 – Abschlussbericht 2015; S. 3

gentum in Länder transferiert haben, die ein besonders günstiges Steuerregime aufwiesen,<sup>60</sup> unabhängig vom Ort der Entstehung oder der Wertschöpfung.

Durch diese und ähnliche Maßnahmen schätzt die OECD die Körperschaftsteuermindereinnahmen in Höhe von 100-240 Mrd. \$ jährlich<sup>61</sup>. Ein Beispiel hierfür sind insbesondere die High-Tech-Unternehmen des Silicon Valley, wie Apple oder Google.<sup>62</sup>

Diese Entwicklungen bedrohen das Steueraufkommen innerhalb bestimmter Länder, da dem Fiskus bedeutendes Steuersubstrat entzogen wird. Des Weiteren erhöht auch die zunehmende Flexibilisierung die Gefahr der doppelten Besteuerung von Einkommensbestandteilen, da das Land der Wertschöpfung und das gewählte Land der Besteuerung auseinanderfallen. Ein aktuelles Beispiel hierfür ist die in Frankreich neu eingeführte Digitalsteuer in Höhe von 3 % auf den Umsatz. Einerseits haben sich die Staaten jeweils in ihren Steuerregimes zu Maßnahmen entschlossen, wie sie diesen Entwicklungen begegnen können. Ziel ist es, mit nationalen Regelungen, die eine internationale Blickrichtung haben, auf diese Entwicklungen zu reagieren. Hier sind im Wesentlichen zwei Strategien zu unterscheiden: Zum einen haben sich Länder darauf konzentriert, die Bewegungen der Besteuerungssubstrate in ihre Länder zu kanalisieren<sup>63</sup> (Irland, Luxemburg, Malta, Zypern, Karibik (Panama-Papers)), zum anderen haben andere Länder ihre Steuersysteme eher als Abwehrbollwerk zur Vermeidung der Schwächung des eigenen Steueraufkommens aus den Abflüssen von Besteuerungssubstrat zu anderen Ländern ausgebaut, zum Beispiel Deutschland. So regelt zum Beispiel das deutsche Außensteuergesetz, dass bei einer Verlagerung von Vermögen in das Ausland und bei Geschäftsbeziehungen unter nahestehenden Personen (zum Bsp. Verbundene Unternehmen) unter bestimmten Voraussetzungen das inländische Steueraufkommen

---

<sup>60</sup> Siehe EU Taxation Paper Nr. 57, Introduction S.4, vgl. auch iwd: Unfairer Steuerwettbewerb in Deutschland

<sup>61</sup> Deutscher Bundestag, Wissenschaftlicher Dienst des Deutschen Bundestages: Bedeutung und Ausmaß der Steuervermeidung anhand von Steuervermeidungsmodellen In Abgrenzung zur Steuerhinterziehung, Az. WD 4 - 3000 - 032/18 vom 09.04.2018

<sup>62</sup> Panama Papers: Steueroasen; Die Tricks der Konzerne für Anfänger, S. 4, in Panama Papers: Schmutziges Geld und Steuertricks, Hrsg Delegation DIE LINKE. im Europaparlament Charles Duhigg and David Kocieniewski: How Apple Sidesteps Billions in Taxes, The New York Times- The iEconomy, published April 28, 2012

<sup>63</sup> BT-Drucksache 18/11233 A., vgl. auch iwd: Unfairer Steuerwettbewerb in Deutschland

nicht vollständig nach den jeweiligen Regelungen der einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen verteilt wird, sondern im Inland zurückbehalten wird (Treaty Override). Auch mit der sog. Lizenzschranke wurde eine eindeutige Abwehrregelung gegen Patentboxen in das deutsche Steuergesetz eingeführt. Bei Einordnung der Lizenzschranke in das internationale Steuerrecht fällt auf, dass hier die Ordnung der Doppelbesteuerungsabkommen von Deutschland bewusst negiert wird. Gemäß § 1 Abs. 5 letzter Satz AStG (Deutschland) wird eine widerlegbare Vermutung aufgestellt, die sich aus dem vorgenannten Muster-DBA nicht herleiten lässt. Im § 4j EStG (Deutschland) ist eindeutig, dass das jeweilige DBA in diesem Fall keine Geltung besitzt.<sup>64</sup> Dieser Treaty Override hebt das vorgenannte DBA-System aus. Die Maßnahmen stammen alle aus der nationalen Steuergesetzgebung und zielen im Wesentlichen auf die Sicherung von Einnahmen aus dem wandernden Steuersubstrat, insbesondere dem Steuersubstrat aus geistigem Eigentum und Lizenzeinnahmen.

### **3.7 Patentboxen im internationalen Kontext.**

Dieses Spannungsverhältnis wurde international erkannt. Insbesondere die Erosion des Besteuerungssubstrates wurde in diesem Zusammenhang international thematisiert. Beim Treffen der Staats- und Regierungschefs der G20 im mexikanischen Los Cabos wurden die Bemühungen der OECD hervorgehoben, die Erosion des Besteuerungssubstrats und die Gewinnverschiebungen zu verhindern. Die Formulierung im Abschlussdokument des G20-Treffens zu diesem Punkt lautete „We reiterate the need to prevent base erosion and profit shifting and we will follow with attention the ongoing work of the OECD in this area“<sup>65</sup>. Damit hat sich die internationale Gemeinschaft, hier insbesondere die OECD und die G20 auf die Fahnen geschrieben, das Schwinden des Steueraufkommens<sup>66</sup> zu bekämpfen und die Wegallokation vom Besteuerungssub-

---

<sup>64</sup> siehe & 4j Abs. 1 2. Teilsatz EStG (D) „...sind ungeachtet eines bestehenden Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur nach Maßgabe des Absatzes 3 abziehbar“

<sup>65</sup> Punkt 48, letzter Satz der Abschlusserklärung G20 2012

<sup>66</sup> OECD (2015), Erläuterung, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, Tz. 2

strat vom Ort des tatsächlich wirtschaftlichen Geschehens mit entsprechenden Maßnahmen zu begegnen. Dieses Projekt unter dem Namen BEPS (base erosion and profit shifting) hatte damit höchste politische Ebenen erreicht<sup>67</sup>. Ein besonderer Augenmerk beim G20-Treffen in Mexiko kommt hier der gemeinsamen Initiative von Großbritannien und Deutschland, personifiziert durch ihre damaligen Außenminister Wolfgang Schäuble (D) und George Osborne (GB) zu. Im Ergebnis erhielt die OECD den Auftrag der G20, entsprechende Maßnahmen zur Vermeidung von Gewinnverlagerung und zur Erosion der Besteuerungsgrundlagen bleibt vorzulegen.<sup>68</sup> Umgesetzt wurde die Aufgabe von der OECD über das OECD/G20 Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting, ein Zusammenschluss von über 100 Ländern, die an diesem Ziel arbeiten. Im Zuge der Verhandlungen hat die OECD einen Maßnahmen-Katalog mit 15 Punkten vorgestellt. In Aktionspunkt 5 (Harmful Tax Practices) des Framework on Base Erosion and Profit Shifting (im folgendem: BEPS 5) wurde vereinbart, dass schädliche Steuerpraktiken und Steuerregimes, die zu einem unfairen Steuerwettbewerb beitragen, aufgehoben werden.<sup>69</sup> In diesem Kontext wurde auch ausdrücklich die Patentbox genannt.

Im Zuge der Verhandlungen der OECD hat sich herausgestellt das die Steuerpraktiken der Patentbox nur dann als fair angesehen wurden, wenn ein Zusammenhang (Nexus) zu entsprechenden Forschungsauswendungen vorhanden ist. Anknüpfungspunkt ist hier, dass die bloße Begünstigung von Patentboxen (Lizenzentnahmen), ohne dass eine entsprechende Forschung und Entwicklung von den Begünstigten überhaupt durchgeführt wurden, keine Maßnahme zur Forschungsförderung darstellen kann. Weiterhin steht hier die Vermutung im Vordergrund, dass mit der Maßnahme die Früchte (das Besteuerungssubstrat) anderer Länder angezogen werden soll, was auch in der öffentlichen Wahrnehmung thematisiert wurde.<sup>70</sup> Dieses Substrat, das nicht mit in-

---

<sup>67</sup> Website OECD, Forum: Worüber BEPS spricht

<sup>68</sup> Website OECD, Forum: Worüber BEPS spricht

<sup>69</sup> OECD (2015), OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Projekt: Action 5: Agreement on Modified Nexus Approach for IP-Regimes

<sup>70</sup> Der Spiegel, Steuertrick: Google schleust 20 Milliarden Euro aus Europa auf die Bermudas, Reiche, Lutz: Steueroase Bermudas: Google verschiebt 20 Milliarden – Fiskus schaut in die Röhre, Nr. 158, The New York Times: Double Irish With a Dutch Sandwich, publish April 28, 2012

ländischem Ressourcenverbrauch verbunden ist, kann mit geringeren Steuern belastet werden und trotzdem verbleibt dem Land ein Vorteil. Es besteht Konsens innerhalb der OECD darüber, dass dieser Wettbewerb unterbrochen werden soll, da ansonsten ein „Race to the Bottom“ die Unternehmenssteuern immer weiter reduziert.<sup>71</sup> Dieser erste Ansatz wurde verhandelt und führte jedoch nicht direkt zu einer neuen Vereinbarung. Ein eher liberaler Ansatz, der von Großbritannien vertreten wurde, und eine eher strikere Position, die von Deutschland vertreten wurde, mündeten in einem bilateralen Vorstoß zu einem gemeinsamen Vorschlag, den beide Länder gemeinsam ausformulierten. Dieser Vorschlag wurde schließlich von der OECD übernommen.<sup>72</sup> Dieser Ansatz benannt als Modified Nexus Approach, fand Aufnahme in den Aktionspunkt 5 (BEPS 5) des OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Projektes.<sup>73</sup>

Der Modified Nexus Approach für Patentboxen umfasst nun eine Reihe von Restriktionen, die eingehalten werden müssen, damit die Patentbox nicht als Harmful Tax Practice angesehen wird.

Es dürfen nur noch Erträge aus Lizenzen begünstigt werden, wenn diese in einem angemessenen Verhältnis zu eigenen Forschungsaufwendungen stehen. Das heißt, dass die Lizenzeinnahmen nur proportional zu Forschungsaufwendungen (qualifizierte Kosten) begünstigt werden dürfen. Andere Kosten, wie Marketing etc, sind daher proportional auszuschneiden. Der Modified Nexus Approach sieht einen direkten Zusammenhang zwischen den Forschungsaufwendung und dem Patenten vor. Dabei dürfen die Forschungsaufwendung um bis zu 30 % höher („uplift“) angesetzt werden, um Outsourcing- und Aquisitonskosten abzubilden. Der uplift darf jedoch in keinem Fall dazu führen, dass mehr als die angefallenen Kosten geltend gemacht werden. Der Quotient aus qualifizierten Ausgaben und der uplift zusammen, geteilt durch die Gesamtausgaben, ist damit zwischen 0 und 1.<sup>74</sup>

Damit ergibt sich folgende Zusammenhang, der die maximal zu begünstigenden Erträge beschreibt:

---

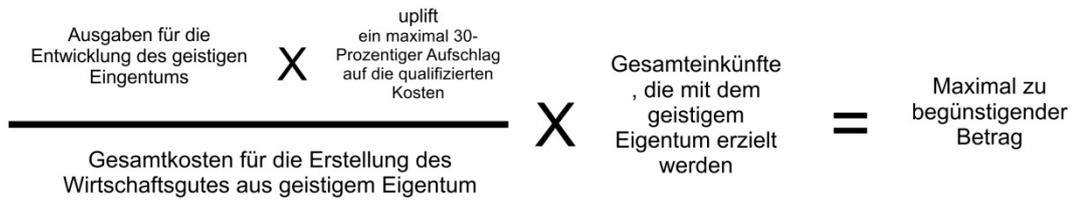
<sup>71</sup> Siehe Tax Games: the race to the Bottom ; Euroda 2017; Nr. 94, vgl. Iwd 1. Seiten

<sup>72</sup> Salzburger Arbeiterkammer, OECD, Action 5 agreement on modified Nexus approach,

<sup>73</sup> Siehe Bericht der OECD zu Aktionspunkt 5 des BEPS

<sup>74</sup> Vgl. Action 5: Agreement on modified Nexus Approach for IP-Regimes; Abs. A)

**Abbildung 2: Zusammenhang Entwicklungskosten und begünstigter Betrag nach Modified Nexus Approach**



Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an OECD/G20 Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, Aktionspunkt 5 – Abschlussbericht 2015, S. 28

Der Modified Nexus Approach sieht nun vor, dass die bestehenden Patentboxen in den einzelnen Ländern in eine diesen Ansatz folgende Version gebracht werden. Als Übergangsregel können aber alle bisherigen Immaterialgüterrechte, die mit aktuellem Stand unter dem Regime der bisherigen Patentbox begünstigt waren, weiterhin nach der bisherigen Praxis weiter gefördert werden. Dabei sind die bisherigen Immaterialgüterrechte in den ursprünglichen Regimes zugelassen.<sup>75</sup> Es sollen jedoch keine neuen Patente mehr in eine Patentbox alter Art aufgenommen werden. Der Modified Nexus Approach im BEPS 5 lässt nur Patente und Patenähnliche Rechte zu. Marken und andere Marketing-ähnliche Rechte bleiben explizit außen vor. Im Bericht der OECD wird folgender Ausschluss postuliert: "The Modified Nexus Approach explicitly excludes from receiving benefits marketing-related IP assets such as trademarks."<sup>76</sup> Wir werden im Weiteren sehen, dass viele Staaten diesen Ansatz umgesetzt haben.

### 3.8 Merkmale einer Patentbox

Noch nicht geklärt ist die Systematik der verschiedenen Notationen, welche in den verschiedenen Steuerregimes die Begünstigung von Einnahmen aus geistigem Eigentum bezeichnen. Hier werden die Begriffe der Lizenz-, der Patent- oder auch der Forschungsförderung frei verwendet.

<sup>75</sup> Vgl. Action 5: Agreement on modified Nexus Approach for IP-Regimes; Abs. B)

<sup>76</sup> Action 5: Agreement on modified Nexus Approach for IP-Regimes; 3. Punkt in der Zusammenfassung

Es gibt in den verschiedenen Lösungsansätzen eine Reihe von unterschiedlichen Benennungen. Als erstes erscheint der Begriffsbestandteil „Box“ relevant. Der Begriff einer Box stammt einerseits aus den Ankreuz-Feldern in den Steuererklärungen. Diese Ankreuz-Felder werden markiert, um einen Antrag auf bestimmte Behandlung zu stellen. Dieser Antrag ist regelmäßig durch eine Box darstellbar, womit ausgedrückt wird, dass es nur dieses einen Hakens bedarf, um den Antrag vollständig zu stellen. Weitere Informationen sind hier nicht vorgesehen, zum Beispiel eine Betragsbegrenzung oder eine Bedingung. Bekannt ist dieses Verfahren aus dem US-Steuerrecht, wo mittels des Markierens eines Feldes in der Steuererklärung eine Gesellschaft als transparent oder intransparent im Besteuerungsverfahren angesehen wird. Dieses Verfahren wird im fachsprachlichen Umgang „Check the Box“-Verfahren genannt<sup>77</sup>. Andererseits wird mit dem Begriff einer Box auch eine Zusammenfassung von Einkünften, die in der weiteren Veranlagung einheitlich weiterverarbeitet werden.<sup>78</sup> Ein prägnantes Beispiel sind hier die Einkunfts-„Boxen“ im niederländischen Steuerrecht. Diese ähneln zwar auch den deutschen Einkunftsarten oder den Quellen von Einkünften im Muster-DBA der OECD, abstrahiert aber noch eine Ebene weiter<sup>79</sup>. In beiden Beispielen geht es um die Gruppierung von Einkünften, die im Weiteren gleichbehandelt werden. Die erste Auslegung des Begriffes Box betont den Wahlcharakter, hier kann man entscheiden, wie die Einkünfte im Weiteren steuerlich behandelt werden sollen. Die andere Variante betont den Sonderbehandlungscharakter, der die Einkünfte einer bestimmten Weiterverarbeitungsregel überantwortet.

Eine weitere Unterscheidung könnte sich aus dem Präfix des Begriffes ergeben. Es wird in fast allen Unterlagen regelmäßig von IP-Boxen, Lizenz-Boxen, Patentboxen und, in den Niederlanden, von einer Innovatie-box (Innovationsbox)<sup>80</sup> gesprochen. Dies bedarf keiner Begründung, da es sich hierbei jeweils nur um die Verkürzung und Übersetzung der Bereiche des Einkommens aus intellectual Property (IP) handelt. Irland beschreibt eine entsprechende Rege-

---

<sup>77</sup> Siehe Website des internal revenue services der USA, Anmerkungen zum Art. 4.61.5.3

<sup>78</sup> KroeverWever; NL-Steuerrecht; Steuerarten in den Niederlanden

<sup>79</sup> KroeverWever; NL-Steuerrecht; Steuerarten in den Niederlanden

<sup>80</sup> Überschrift zum Artikel 12b des Niederländischen Körperschaftsteuergesetz

lung mit dem Begriff „knowledge development Box“<sup>81</sup>. In Liechtenstein wird eine entsprechende Regelung mit dem Begriff „Abzüge für Einkünfte aus Immaterialgüterrechten“<sup>82</sup> bezeichnet. Die Lizenzbox stellt offensichtlich auf den weiten Begriff der Einkünfte aus Lizenzen gemäß Art. 12 des Muster-DBA nach OECD ab. Dieser wird regelmäßig benutzt, wenn nicht die Quelle im Vordergrund steht, sondern die Art der Vertragsbeziehung. Hier werden Zahlungen auf Lizenzen, die ein Recht zur Nutzung von geistigem Eigentum umfassen, eingeräumt.

## **4 Steuerrechtliche Regelungen zur besonderen Beachtung von geistigem Eigentum in ausgewählten Ländern mit Systematisierung.**

### **4.1 Findung Stichprobe / Methode / Auswahl der Länder**

Nachdem in dieser Arbeit die Patentbox dem Grunde nach eingeführt wurde, soll nun die Findung einer hinreichenden Stichprobe im Vordergrund stehen, um Unterscheidungsmerkmale bezüglich der Patentboxen herauszuarbeiten. Ein vollständiger Überblick über alle Regelungen, die gegebenenfalls den Begriff einer Patentbox erfüllen würden, ist nicht Ziel dieser Arbeit. Jedoch soll eine ausreichende Anzahl von Ländern gefunden werden, die über eine entsprechende Regelung verfügen. Da zu diesem Zweck bereits eine Vielzahl von vorherigen Autoren Untersuchungen angestellt haben, liegen entsprechende Informationen vor.<sup>83</sup> Beispielhaft eine Übersicht von entsprechenden Regelungen mit gelungener Beschreibung der jeweiligen Patentbox-Regelung anhand einiger Eigenschaften.<sup>84</sup>

---

<sup>81</sup> Website des Irish Revenue Services, 1. Satz

<sup>82</sup> Art. 55 Steuergesetz (StEG) Liechtenstein, Version vom 04.11.2016-31.12.2016

<sup>83</sup> Vgl. Evers, Lisa Katharina; Intellectual Property (IP) Box Regimes Tax Planning, Effective Tax Burdens, and Tax Policy Options, Diss. Universität Mannheim, Februar 2015, mit diversen Übersichten

<sup>84</sup> Expertenkommission Forschung und Entwicklung (EFI) des BMBF EFI Beitrag A2 „Patentboxen – Kein Ersatz für steuerliche FuE-Förderung“; mit Hinweis auf Evers, Lisa, Helen Mil-

Abbildung 3: Ausgestaltung diverser Patentboxen

**Ausgestaltung bestehender Patentboxregelungen**

Land	Jahr der Einführung	Vergünstigter Steuersatz durch Patentboxregelung	Nomineller Körperschaftsteuersatz <sup>1)</sup>	Erworbene Rechte an geistigem Eigentum begünstigt	Art der begünstigten Rechte an geistigem Eigentum	Art der begünstigten Einkommen aus Rechten an geistigem Eigentum
Belgien	2007	6,8 %	34,0 %	Nein	Patente, ergänzende Schutzertifikate	Lizenzgebühren, Umsatzerlöse, fiktive Lizenzzahlungen
Frankreich	2000	16,8 %	35,4 %	Ja	Patente, ergänzende Schutzertifikate	Lizenzgebühren, Erlös aus Verkauf des Rechts
Großbritannien	2013	10 %	21 %	Ja	Patente, ergänzende Schutzertifikate	Lizenzgebühren, Erlös aus Verkauf des Rechts, Umsatzerlöse, fiktive Lizenzzahlungen
Liechtenstein	2011	2,5 %	12,5 %	Ja	Patente, Software, Urheberrechte, Marken, Designs, Modelle	Lizenzgebühren, Erlös aus Verkauf des Rechts, Umsatzerlöse, fiktive Lizenzzahlungen
Luxemburg	2008	5,8 %	29,2 %	Ja	Patente, ergänzende Schutzertifikate, Software, Marken, Designs, Modelle	Lizenzgebühren, Erlös aus Verkauf des Rechts, Umsatzerlöse, fiktive Lizenzzahlungen
Malta	2010	0 %	35 %	Ja	Patente, Software, Urheberrechte, Marken	Lizenzgebühren
Niederlande	2007	5 %	25 %	Nein	Patente, Software, Designs	Lizenzgebühren, Erlös aus Verkauf des Rechts, Umsatzerlöse, fiktive Lizenzzahlungen
Portugal	2014	15 %	30 %	Nein	Patente, Designs	Lizenzgebühren, Erlös aus Verkauf des Rechts
Schweiz (nur Kanton Nidwalden)	2011	8,8 %	12,7 %	Ja	Patente, Software, Urheberrechte, Marken, Designs, geheime Formeln und Prozesse, Know-how	Lizenzgebühren, Erlös aus Verkauf des Rechts
Spanien	2008	12 %	30 %	Nein	Patente, Designs, geheime Formeln und Prozesse	Lizenzgebühren, Erlös aus Verkauf des Rechts
Ungarn	2003	9,5 %	19 %	Ja	Patente, Software, Urheberrechte, Marken, Designs, geheime Formeln und Prozesse, Know-how	Lizenzgebühren, Erlös aus Verkauf des Rechts
Zypern	2012	2,5 %	12,5 %	Ja	Patente, Software, Urheberrechte, Marken, Designs, geheime Formeln und Prozesse, Know-how	Lizenzgebühren, Erlös aus Verkauf des Rechts

<sup>1)</sup> Enthält, wo zutreffend, Zuschläge (Belgien, Frankreich, Luxemburg und Portugal), kommunale Steuern (Luxemburg und Kanton Nidwalden) und andere Einkommensteuern (Frankreich). Es wird jeweils von der Höchstrate ausgegangen.  
 Quelle: Eigene Darstellung basierend auf Evers et al. (2015).  
 © EFI – Expertenkommission Forschung und Innovation 2016.

Quelle EFI – Expertenkommission Forschung und Innovation (2016): Gutachten zu Forschung, Innovation und technologischer Leistungsfähigkeit Deutschlands 2016, Berlin

diese Übersicht basiert auf dem Stand des Jahres 2013. Danach trat noch eine neue Patentbox-Regelung im irischen Steuerrecht hinzu. In Irland gab es schon seit 1973 eine Patentbox, die im Zuge der Finanzkrise auf Anforderung der Europäischen Union und aufgrund von Erfolglosigkeit<sup>85</sup> aus dem irischen

ler und Christoph Spengel (2015), Intellectual Property Box Regimes: Effective Tax Rates and Tax Policy Considerations, International Tax and Public Finance 22 (3), 502-530.

<sup>85</sup> Antwort des Finanzministers der Republik Irland auf Anfrage des Abgeordneten Chris Andrews: „...the decision to abolish the relief was taken on the Basis of recommendation to this effect by the Commission on Taxation. The decision to abolish the relief was taken on the basis of a recommendation to this effect by the Commission on Taxation. The Commission found

Steuerrecht wieder hinaus entfernt wurde. Im Jahr 2015 wurde jedoch eine Nachfolgeregelung implementiert. Weiterhin wurde nach diesem Stichtag auch in Italien eine Patentbox-Regelung eingeführt. Nicht betrachtet in der obigen Darstellung wurden die Patentbox-Regelungen außerhalb Europas. Es sei aber erwähnt das in China bereits seit 2008 eine ähnliche Regelung<sup>86</sup> existiert und auch kennt Indien eine Bevorzugung von Einnahmen aus geistigem Eigentum<sup>87</sup> kennt. Südkorea und die Türkei gewähren ebenfalls in ihrem Steuersystem die Bevorzugung von Einnahmen aus Patenten und Schutzrechten für geistiges Eigentum.<sup>88</sup>

Weiterhin beschränkt sich die Arbeit auf die Untersuchung von Steuersystem einzelner Länder. Länderübergreifende Steuerregelungen werden nur am Rande betrachtet. Wie bereits gezeigt wurde, entfaltet die Steuergesetzgebung grundsätzlich eine rein nationale Wirkung, die Steuerhoheit obliegt den einzelnen Ländern. Selbst solch eine supranationale Organisation wie die Europäische Union, hat die nationale Steuerhoheit in den Gründungsverträgen nicht angetastet und eine Verpflichtung zur Einstimmigkeit bei direkten Steuern aufgenommen (römische Verträge),<sup>89</sup> Auch die weiteren Verträge betonen vor der nationalen Steuerregelung.<sup>90</sup> Weitere internationale Organisationen die sich um die steuerlichen Regelungen kümmern, wie die OECD, habe auch keine Möglichkeit, direkt nationales Steuerrecht entstehen zu lassen. Wie bereits an anderer Stelle ausgeführt, kümmert sich die OECD aber grundsätzlich um Störungen, die aus der Konkurrenz von Steuerregelung heraus resultieren.

Da in dieser Arbeit getestet werden soll, ob anhand einfacher Kriterien die Art einer Patentbox-Regelung beschrieben werden kann, oder wird es als sinnvoll

---

that the relief has not had the desired impact on innovation and R&D activity ... “ in Parliamentary Debates , Vol. 724 No. 1 vom 7.12.2010, S. 247

<sup>86</sup> Vgl. Atkinson, Robert and Andes, Scott, Patent Boxes: Innovation in Tax Policy for Innovation, S. 2, erschienen in “The Information Technology & Innovation Foundation, Oktober 2011

<sup>87</sup> Vgl. Raju, K. D; Intellectual Property Taxation: Need for a Comprehensive Policy and Law in India in Journal of Intellectual Property Rights, Vol. 13, November 2018, S. 564

<sup>88</sup> Guenther, Gary: Patentboxers: A Primer, S. 8-9, Hrg Congressional Research Service, Washington 1. Mai 2017, S. 3

<sup>89</sup> Siehe auch Art. 113 AEUV (ex Art. 93 EGV) zu indirekten Steuern und Art. 115 AEUV (ex Art. 94 EGV)

<sup>90</sup> Vertrag von Maastricht – Artikel 73d

angesehen, muss die Stichprobe so gewählt werden, dass das Ziel erreichbar ist.

Die Stichprobe wird in Form einer repräsentativen Teilerhebung durchgeführt, da eine Untersuchung auf der Grundlage einer Vollerhebung aller Steuersysteme weltweit weder praktikabel noch notwendig erscheint. Die Stichprobe orientiert sie an folgenden Kriterien:

Es werden in dieser Stichprobe einerseits Länder untersucht, die eine Patentbox in Ihr System aufgenommen haben oder hatten. Zudem werden als Kontrollgruppe Länder gefügt, die bisher keine Patentbox eingeführt haben, bzw. eine sonstige Bevorzugung von Einnahmen aus Patenten oder sonstigen Schutzrechten für geistiges Eigentum aufweisen.

Weiterhin sollen in der Stichprobe Länder verschiedener Größe enthalten sein. Die Größensortierung der Länder soll es sicherstellen, dass genügend Elemente in einer Gruppe großer Länder als auch genügend Element in einer Gruppe kleiner Länder dargestellt werden kann. Dabei ist die Größe nicht allein über die Fläche zu definieren, sondern auch eine entsprechende Potenz bei Forschung und Entwicklung und wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, die, verglichen mit den kleineren Ländern, sehr groß ist. Es sind auch Länder aufzunehmen, die in den genannten Kriterien zwischen Groß und Klein zu verorten sind.

Sollten steuerrelevante Gebietskörperschaften neben der jeweiligen Nation für die Steuergesetzgebung im Rahmen von Patentboxen ebenfalls relevanten und gestaltenden Einfluss besitzen, so sind auch diese kleineren Gebietskörperschaften mit darzustellen, soweit nicht die steuerrelevante Gebietskörperschaft und eine darüber existierende Steuergesetzgebungskompetenz mit der Gebietskörperschaft gemeinsam behandelt werden kann.

Daneben gibt es internationale Organisationen, zu deren Wirkungsbereich auch die Einflussnahme auf nationale Steuersysteme gehört. Bei der Definition der Stichprobe werden diese Organisationen, soweit notwendig, mitgedacht. Die Stichprobe so zu wählen, dass die Wirkung einer Organisation beobachtet werden kann.

Die Länder der Stichprobe sollen sich auch durch eine politische, wirtschaftliche und kulturelle Nähe auszeichnen. In diesem Kontext ist es wichtig, dass die Länder über eine vergleichbare Regelungsdichte und Regelungstreue verfügen. Da es primär um die Kriterien geht und eine erweiterte Betrachtung der drei vorgenannten Kriterien nicht Bestandteil der Arbeit ist, konzentriert sich diese Arbeit auf Länder innerhalb Europas.

Eine Reduzierung allein auf Länder der Europäischen Union, wäre aufgrund des politischen Rahmens durch die europäische Union sicherlich zu kurz gedacht. Daher wird diese Stichprobe um Länder außerhalb der Europäischen Union zu Erweitern. Mit der Konzentration auf Länder in Europa kann auch die Gruppe der großen Länder aus der gewählten Stichprobe heraus identifiziert werden.

Als erstes Land wird Deutschland für die Stichprobe herangezogen. Deutschland ist mit einem BIP in Höhe von 3,44 Billionen Euro das wirtschaftsstärkste und mit einer Einwohnerzahl von 83,16 Million Einwohner das nach diesen Kriterien größte Land der Europäischen Union. Es wurde bereits dargestellt, dass Deutschland ebenfalls ein starker Forschungsstandort ist. Darüber hinaus hat Deutschland eine ausnehmend restriktive Haltung bezüglich Patentboxen, sodass es aus diesem Grund vermutlich einen Mehrwert verspricht, wenn es in die Stichprobe aufzunehmen.

Großbritannien ist das nach dem Bruttoinlandsprodukt in Höhe von 2,53 Billionen Euro zweitstärkste und, mit einer Einwohnerzahl von 67,1 Millionen Einwohnern nach Bevölkerung drittgrößte Land der Europäischen Union und hat schon länger eine Patentbox. Weiterhin es Großbritannien gerade die europäische Union verlassen und verlässt auch zum 31.12.2020 voraussichtlich den gemeinsamen Markt der EU. Wir haben im vorstehenden gesehen, dass die beiden Finanzminister aus Deutschland und Großbritannien den wesentlichen Vorschlag zu der Ausgestaltung akzeptabler Patentboxen formuliert haben. Aus diesem Grunde wurde Großbritannien ebenfalls in die Stichprobe aufgenommen.

Als drittes Land wurde die Republik Irland für die Stichprobe ausgewählt. Irland hat 4,94 Million Einwohner und erwirtschaftet ein Bruttoinlandsprodukt

in Höhe von 347,22 Milliarden Euro. Irland verfügte von 1973 bis 2011 über eine Patentbox-Regelung, die im Zuge der Finanzkrise jedoch wieder zurückgezogen wurde. In 2015 wurde eine neue Patentbox-Regelung in das Steuerrecht von Irland aufgenommen. Damit ist die Republik Irland geeignet, die Kriterien für die Stichprobe zu erfüllen und wurde ebenfalls in die Stichproben aufgenommen.

Das sowohl nach Bruttoinlandsprodukt in Höhe von 1,79 Billion EUR als auch Bevölkerungszahl mit 60,23 Millionen Einwohnern viertstärkste Land der Europäischen Union, Italien, hat sehr spät eine Patentbox-Regelung in sein Steuerrecht aufgenommen. Aufgrund der Größe der Volkswirtschaft und der zeitlichen Nähe der Einführung der Patentbox zu den BEPS 5 Maßnahmen findet auch Italien Eingang in die Stichprobe.

Das Großherzogtum Luxemburg ist mit 630.000 Einwohnern eines der nach seiner Bevölkerungsanzahl kleineren Länder der Europäischen Union. Mit einem Bruttosozialprodukt in Höhe von 63,53 Milliarden Euro ist Luxemburg gemessen an der Einwohnerzahl wirtschaftlich überproportional erfolgreich. Darüber hinaus ist Luxemburg als Standort internationaler Konzerne relevant, sodass auch Luxemburg in die Stichprobe aufgenommen wurde.

Als weiterer Standort internationaler Konzerne in Europa sind die Niederlande zu nennen. Die Niederlande erwirtschaftet ein Bruttoinlandsprodukt in Höhe von 812 Milliarden Euro und hat 17,34 Million Einwohner. Die Niederlande haben in ihrem Steuerrecht ebenfalls eine entsprechende Regelung und sind Bestandteil der Stichprobe.

Als zweites Land ohne eigentliche Patentbox wird Österreich aufgenommen. Österreich hat 8,91 Million Einwohner und erwirtschaftet ein Bruttoinlandsprodukt in Höhe von 398,52 Milliarden Euro, sodass Österreich als kleineres Land der Kontrollgruppe fungiert.

Portugal erreicht ein Bruttoinlandsprodukt in Höhe von 212,3 Milliarden Euro und zählt 10,26 Million Einwohner. Portugal ist damit weder ein sehr finanzstarkes noch ein sehr großes Land, hat aber eine Patentbox in seine steuerli-

chen Regelungen aufgenommen. Es wurde in die Stichprobe aufgenommen, um ein mittleres Land ohne ausgeprägte Finanzindustrie abzubilden.

Als nicht EU-Mitglieder wurden zwei Länder mit zumindest bei Auswahl der Stichprobe existierender Patentbox in die Stichprobe aufgenommen. Da es Vorgabe war, dass sich die Länder politisch, wirtschaftlich und kulturell in vergleichbarer Situation befinden, fiel die Wahl auf Mitglieder der EFTA.

Als erstes wurde das Fürstentum Liechtenstein ausgewählt. Liechtenstein hat lediglich 38.650 Einwohner und ein Bruttoinlandsprodukt in Höhe von ca. 6 Milliarden sFr. Das Fürstentum Liechtenstein hat im Rahmen einer Totalrevision sein Steuerrecht an internationale Gepflogenheiten und europarechtskonform angepasst.<sup>91</sup> Im Zuge der Totalrevision des Steuerrechts wurde im Fürstentum Liechtenstein eine Patentbox eingeführt.

Als zweites Land außerhalb der Europäischen Union fiel die Wahl auf den Schweizer Kanton Nidwalden. Der Kanton hat 43.223 Einwohner und ein Bruttoinlandsprodukt in Höhe von 3,05 Milliarden sFr. Nidwalden ist bereits im Jahr 1291 als Teil des damaligen Kantons unter Walden als Ur-Kanton (Gründungsmitglied) dem Schweizer Bund beigetreten. Das Schweizer Verfassungssystem weist die Besonderheit auf, dass der Bund lediglich eine Rahmengesetzgebung mit einer teilweisen Steuersatzung erstellen kann, die Steuerhoheit aber beim Kanton selbst liegt. So ist im Falle von Nidwalden die Besonderheit entstanden, dass eine erste Patentbox des Kantons Nidwalden als einzige Schweizer Patentbox existierte. Mit dem Steuerharmonisierungsgesetz wurde eine Patentbox für die gesamte Schweiz über die Rahmengesetzgebung eingeführt, wobei es den Kanton weiter verblieb, durch Festlegung eines entsprechenden Wirkungsprozentsatzes die Patentbox zur Wirksamkeit zu verhelphen. Daher wurde auch der Kanton Nidwalden in die Stichproben aufgenommen. Da mit dem Steuerharmonisierungsgesetz eine Patentbox eingeführt wurde, die für alle Kantone obligatorisch ist, zeige ich in der folgenden Tabelle die Schweiz als eigenständigen Teilnehmer. Damit wird das geringe Ge-

---

<sup>91</sup> Siehe Bericht und Antrag der Regierung an den Landtag des Fürstentums Liechtenstein zum Steueränderungsgesetz 2011, Vorlage Nummer 48 aus 2010

wicht bezüglich Sitz Bruttoinlandsprodukt und Bevölkerung des Kantons Nidwalden teilweise nivelliert.

Es ergibt sich damit folgende Stichprobe;

**Tabelle 1: Ausgewählte Länder mit Eigenschaften**

Land	Bruttoinlandsprodukt in Mrd. €	Fläche in km <sup>2</sup>	Einwohner in Millionen	Bruttoinlandsprodukt pro Kopf in €	Zugehörigkeit	Gruppe nach Größe
Schweiz Nidwalden	2,81	276	0,043	65.255,81	EWR	Klein
Fürstentum Liechtenstein	5,57	161	0,038	146.546,32	EWR	Klein
Großherzogtum Luxemburg	63,52	2.586	0,630	100.825,40	EU	Klein
Portugal	212,30	92.212	10,260	20.692,01	EU	Mittel
Irland	347,22	70.273	4,940	70.287,45	EU	Mittel
Österreich	398,52	83.879	8,910	44.727,27	EU	Mittel
Schweiz Bund	615,98	41.285	8,050	76.519,09	EU	Mittel
Niederlande	812,05	41.543	17,340	46.831,03	EU	Mittel
Italien	1.787,66	301.338	60,230	29.680,56	EU	Groß
Großbritannien	2.523,31	248.528	67,100	37.605,22	EU	Groß
Deutschland	3.435,76	357.582	83,149	41.320,52	EU	Groß

Quelle: Eigene Darstellung Holger Niemitz

Im Weiteren werden nun die steuerrechtlichen Regelungen der verschiedenen Länder beleuchtet, wie weit und ob sie Einnahmen aus Patenten und sonstigen Rechten für geistiges Eigentum betreffen. Es wird jeweils abgegrenzt werden müssen, welche Art von Sonderregime angewendet wird. Insbesondere wird beleuchtet werden müssen, welche Motivation mit welchen Mitteln erreicht werden soll. Es wird sich eine Zusammenführung der grundsätzlichen Motivation mit verschiedenen Regelungsansätzen ergeben. In diesem Teil soll sich herauskristallisieren, inwieweit von eigentlichen Patentboxen gesprochen werden kann. Insbesondere könnte dargestellt werden, welche Gründe zu anderen Einteilungskriterien geführt haben.

Die Untersuchung wird sie auch darauf erstrecken, ob andere steuerrechtliche Maßnahmen zur Förderung von Forschung und Entwicklung neben der Patentbox vorhanden ist.

## 4.2 Beschreibung Patentboxen in einzelnen Ländern

### 4.2.1 Deutschland

Deutschland liegt als forschungsintensiver Standort, sehr viel Wert auf seine Forschungslandschaft. Es gibt eine Vielzahl von direkten Förderungen für Forschungstätigkeiten, finanziert durch verschiedene Ministerien oder Forschungsgemeinschaften. Das Bundesministerium für Bildung und Forschung spricht im anderen Kontext von über 1.000 öffentlich geförderten Forschungseinrichtungen.<sup>92</sup>

In Deutschland existiert keine einer Lizenz- oder Patentbox vergleichbare Regelung im Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuergesetz. Körperschaften versteuern grundsätzlich nach den Regelungen des Einkommensteuergesetzes und den ergänzenden Regelungen des Körperschaftsteuergesetzes, § 8 Abs. 1 KStG. Im Einkommensteuergesetz gilt nach § 5 Abs. 2 EStG, dass immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nur angesetzt werden dürfen, wenn sie entgeltlich erworben wurden. Für das Umlaufvermögen entfällt eine Aktivierung grundsätzlich, da es nicht dauerhaft dem Unternehmen zur Nutzung zur Verfügung steht.<sup>93</sup> Wie wir im vorhergehendem gesehen haben, beziehen sich Patentboxen grundsätzlich auf immaterielle Wirtschaftsgüter. Mit der Negierung von Aktivierungen selbst erstellter immaterieller Wirtschaftsgüter erreicht das deutsche Steuergesetz, dass alle Aufwendungen im Unternehmen für Forschung und Entwicklung im Entstehungsjahr zu 100 % von der Steuerbemessungsgrundlage abgezogen werden können<sup>94</sup>. Der deutsche Steuergesetzgeber ist der Meinung, dass nachfolgende Erträge aus Patenten oder immateriellen Wirtschaftsgütern als Bestandteil des Einkommens grundsätzlich der Normalbesteuerung unterliegen. Eine Bevorzugung zwischen Einnahmen aus

---

<sup>92</sup> BMBF, Website Forschungseinrichtungen

<sup>93</sup> Siehe § 247 HGB

<sup>94</sup> Siehe auch Wissenschaftlicher Dienst Bundestag, WD4 – 3000 -153/14; Pkt. 2.1 S. 4

Patenten oder Einnahmen aus sonstigen Quellen, zum Beispiel sonstiger Leistung oder Lieferung, sind nicht vorgesehen und auch nicht vonnöten<sup>95</sup>.

In Deutschland erfolgte die Diskussion über Patentboxen durchaus kontrovers. Aus der Wirtschaft wurden Stimmen laut, die eine Patentbox auch in Deutschland gefordert haben. Hier war insbesondere das Argument angeführt, dass andere Länder ein die Patenteinnahmen förderndes Steuerregime haben und es wurde die Sorge laut, dass Deutschland ins Hintertreffen geraten könnte.<sup>96</sup> Jedoch überwog in der Diskussion eindeutig die Sorge, dass das inländische Besteuerungssubstrat durch Patentboxen im Ausland über Gebühr gemindert wird.<sup>97</sup> Aus Sorge vor der Aushöhlung des inländischen Steueraufkommens hat Deutschland über die Einführung des § 4j des Körperschaftsteuergesetzes, der sogenannten Lizenzschranke, die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Patente im Ausland, die dort einer sehr geringen Steuer unterliegen, eingeschränkt. Das Außensteuergesetz sieht auch weitere Korrekturen vor, wenn zwischen Gesellschaften, die als nahestehende Person anzusehen sind, Zahlungen aufgrund von Geschäften erfolgen, die nicht wie zwischen fremden Dritten üblich erscheinen; desgleichen bei Funktionsverlagerungen.<sup>98</sup> Da die Lizenzzahlung gerade das Entgelt für die Nutzung eines immateriellen Wirtschaftsgutes darstellt, kann die Lizenzschranke gemäß § 4j KStG nur als Abwehrmaßnahme gegen Patentboxen im Ausland gewertet werden. Hierzu wurde auch im Gesetzgebungsverfahren eindeutig Stellung bezogen, insbesondere wurde vertreten, dass das Gesetz die „steuerliche Abzugsmöglichkeit für Lizenzzahlungen ..., die beim Empfänger aufgrund eines schädlichen Präferenzregimes (wohl z. Bsp. Patentbox, Einschub des Verfassers) nicht oder nur niedrig (unter 25%) besteuert werden“<sup>99</sup>. Die Einführung der Lizenzschranke wurde weiterhin damit begründet, dass nur solche Präferenz-Regimes darunter fallen, die auch durch die OECD und G20 als schädlich eingestuft sind. Aus der Praxis kommen demgegenüber eher Stimmen, die eine Förderung der Forschung und Entwicklung eher im Wege einer direkten Förderung begrüßen

---

<sup>95</sup> Die Reaktion der Bundesländer hatte einen Vorstoß des Bundes verhindert; Fuldaer Info

<sup>96</sup> Vgl. Bertschek et. al. in Innovationspolitik in Deutschland, ZEW Mannheim

<sup>97</sup> Netzwerk Steuergerechtigkeit, Nr. 51, etc.

<sup>98</sup> § 1 Abs. 3 S. 9 Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (AStG), Deutschland

<sup>99</sup> BT-Drucksache 18/11233 A Problem und Ziel Abs. I

würden.<sup>100</sup> Hilfsweise würde ansonsten auch eine überproportionale Bewertung von Ausgaben für Forschung und Entwicklung Zustimmung finden oder direkte Steuergutschriften für Forschungs- und Entwicklungsausgaben.<sup>101</sup> Die Patentbox selber wird von der Wirtschaft eher als Schutzmechanismus gegen ein Patentbox-Regime im Ausland geschätzt.<sup>102</sup> In der Diskussion um den Nexus Approach hat sich Deutschland durchaus mit einer engeren Auslegung positioniert, Großbritannien dagegen eher mit einer breiteren.<sup>103</sup> Im direkten Dialog mit Großbritannien wurde jedoch ein Kompromiss gefunden, der die beiden Positionen unter einen Hut brachte.

Zum 1. Januar 2020 wird mit dem Forschungszulagengesetz (FZulG) eine Regelung zur steuerrechtlichen Förderung von Ausgaben zu Forschung und Entwicklung eingeführt. Diese unterstützt nur die Personalkosten bei Forschung und Entwicklung und ist in Betrag gedeckelt.

#### 4.2.2 Großbritannien

Im März 2011 hat Großbritannien im Rahmen einer Wachstumsagenda angekündigt, das beste und attraktivste Steuerumfeld in den Industrienationen bereitzustellen.<sup>104</sup> Die Patentbox war damals schon länger im Gespräch. Im November 2010 erfolgte bereits eine Konsultation zu dem Thema „The Taxation of Innovation and intellectual Property“. Im Juni 2011 kam es dann zu konkreteren Konsultationen. Im Dezember 2011 wurden bereits ein Gesetzentwurf und entsprechende Erklärung der Texte besprochen. Am 29. März 2012 wurden dann schlussendlich die konkreten Formulierungen veröffentlicht. Das konkrete Gesetz trat daraufhin am 1. April 2013 in Kraft. Eine Überarbeitung

---

<sup>100</sup> Siehe auch Graaf/Jacobs, Kuranalyse 14; S. 16

<sup>101</sup> Geberth, 135. Bochumer Steuerseminar, S. 7; Spengel mit Hinweis auf Schmidt im ZEW-Workshop

<sup>102</sup> Siehe auch iwd, „unfairer Steuerwettbewerb in Europa

<sup>103</sup> NZZ, Nr. 55; Basler Zeitung

<sup>104</sup> Attraktives Steuerregime in GB ist nun auch in der Brexit-Phase ein großes Thema, siehe auch HRMC CIRD 200110

erfolgte später im Zuge der Vorgaben der G 20 und des OECD zur Umsetzung des Nexus Approach.<sup>105</sup>

Bestandteil des neuen Steuerregimes war die Förderung von Forschung und Entwicklung. Hier werden sowohl Elemente genutzt, die den Bereich der Ausgaben für Forschung und Entwicklung betreffen, als auch Elemente, die auf die Erträge aus den Aufwendungen für Forschung und Entwicklung zielen

Einerseits werden die Ausgaben für Forschung und Entwicklung mit einem Faktor größer 1 multipliziert und der sich ergebende Wert kann dann als Ausgabe angesetzt werden. Bei kleinen und mittleren Unternehmen ist sogar, wenn nicht genügend Gewinn vorhanden ist, eine Steuergutschrift vorgesehen<sup>106</sup>

Als andere Fördermöglichkeit innerhalb des Steuerregimes in Großbritannien ist eine Patentbox vorgesehen in deren Rahmen es den Gesellschaften erlaubt, die Körperschaftsteuer auf 10 % ab dem 1. April 2013 auf alle Gewinne, die auf qualifizierte Patente und andere in immaterielle Wirtschaftsgüter entstehen, abzusenken. Ebenfalls als qualifiziertes Unternehmen werden die Unternehmen angesehen, die ein qualifiziertes Patent angemeldet haben, das aber noch nicht gewährt wurde. Hiermit werden Kosten und Erträge abgefangen, die bereits während der Patentanmeldung entstehen<sup>107</sup> die Gesellschaft muss die entsprechende Behandlung beantragen.

Berechtigt sind nur qualifizierte Gesellschaften die qualifizierte Einkünfte erzielen. Qualifizierte Gesellschaften sind solche, die zum einen die entsprechenden Rechte halten oder ehemals hielten, aber noch Einkünfte daraus generieren. Weiterhin sind qualifizierte Gesellschaften solche Gesellschaften, die aktiv Eigentum an den immateriellen Wirtschaftsgütern halten. Hier dürfte das wirtschaftliche Eigentum relevant sein.

Zur Teilnahme berechtigen hier im Wesentlichen Patente. Dabei ist es unerheblich ob das Patent in Britannien unter dem Patentgesetz 177 registriert wurde, als Patent bei dem europäischen Patentamt eingetragen ist, oder bei ei-

---

<sup>105</sup> CIRD270100, history of the patent box

<sup>106</sup> HRMC Internal manual; CIRD080150, R&D tax relief: introduction: overview

<sup>107</sup> HRMC; qualifying Companies, CIRD210100

ner anderen Patentbehörde unter einem Recht der Europäischen Union eingetragen wurde. Daneben berechtigen noch einige Rechte, ähnlich den Patenten, zur Nutzung der Patentbox. Die patentähnlichen Rechte beziehen sich auf Human- und Tierarzneimittel, Pflanzenzüchtung und Pflanzensorten, die ein Markenzulassungsrecht den Vorschriften der europäischen Union besitzen. Als Besonderheit tritt hier das wirtschaftliche Eigentum neben das zivilrechtliche. Unter besonderen Umständen könnten sogar beide Unternehmen von der Patentbox partizipieren.<sup>108</sup>

Insbesondere wurde der Zusammenhang zwischen Ausgaben für Forschung und Entwicklung und den entsprechenden Einnahmen aus der Verwertung dieser Rechte im Rahmen der Patentbox hergestellt. Damit wurde diese Patentbox den Anforderungen aus dem BEPS 5 gerecht.<sup>109</sup>

Zusammenfassung: Die Patentbox in Großbritannien ist eine interessante Förderung für die Verwertungsforschung und Entwicklung. Durch die Einigung mit dem großen Gegenspieler des Gedankens einer Patentbox, namentlich der deutsche Finanzminister Wolfgang Schäuble, können wir davon ausgehen, dass diese Patentbox dem OECD Ansatz entspricht.

### 4.2.3 Irland

Die Republik Irland hat traditionell ein unternehmerfreundliches Steuersystem, insbesondere mit einem Fokus auf der Besteuerung von Körperschaften. Dies erkennt man bereits daran, dass es steuerliche Vorteile für Holdings gibt, die ihren Hauptsitz nicht in Irland haben (Double Irish with dutch Sandwich)<sup>110</sup>,

---

<sup>108</sup> HMRC, CIRD210120, qualifying Companies

<sup>109</sup> HMRC, CIRD2270100, Patent Box, New Regime

<sup>110</sup> Hierbei handelte es sich um einer Steuervermeidungsstrategie, die im Wesentlichen darauf basierte, dass eine Gesellschaft in Irland zwar eine Registrierung, aber keinen Unternehmenssitz hatten. Vgl. Wikipedia; Double Irish With a Dutch Sandwich

oder IFSC-Gesellschaften in den Dublin Docks<sup>111</sup>. Die Republik Irland hatte sich als offensichtlich zum Ziel gesetzt, internationale Konzerne anzuziehen. Dafür wurde eine Reihe von steuerlichen Vorteilen definiert. Allein ein ausnehmend moderater Körperschaftsteuersatz in Höhe von 12,5 % zeigt bereits, dass diese Gesellschaften nur einen überschaubaren Teil zum staatlichen irischen Steueraufkommen beitragen müssen.<sup>112</sup> Eine erste Patentbox gab es bereits 1973-2011, diese wurde im Jahre 2011 im Zuge der Finanzkrise aufgrund von internationalen Drucks jedoch wieder aus dem Gesetz entfernt.<sup>113</sup>

Am 14. Oktober 2014 wurde durch die irische Regierung der Entwurf eines Haushaltsgesetzes für 2015 vorgestellt. In diesem Haushaltsgesetz wurde, auf internationalen Druck, die Konstruktion des „double Irish“ für Gesellschaften, die sich neu im Land niederlassen, beseitigt.<sup>114</sup> Für die Gesellschaften, die die Vorteile aus dem „Double Irish“ bereits genießen, ist jedoch neu eine Übergangsfrist bis zum Jahre 2020 vorgesehen. Im gleichen Haushaltsgesetz wurde auch die Einführung einer Patent-Box angekündigt. Diese Patentbox wurde als Knowledge Development Box (KDP) bezeichnet. In der Ankündigung des Haushaltsgesetzes wurde die KDB damit begründet, dass internationale Unternehmen, die im Besitz von IP-Rechten sind, in Irland bevorzugt besteuert werden sollen,<sup>115</sup> um so Irland als Steuerstandort besonders attraktiv zu machen und entsprechende Firmen zur Ansiedlung in Irland zu bewegen.

Die Knowledge Development Box (KDB) wurde im Zuge des Finance Act 2015 tatsächlich eingeführt. Sie gilt für Unternehmen, deren Wirtschaftsjahr am 1. Januar 2016 oder später beginnt. Auch dies ist eine Regelung, die der Besteuerung von Einkünften dient, die aus Patenten oder anderem geistigen Eigentum resultieren. Voraussetzung ist hier, dass die Unternehmen selber Forschung und Entwicklung betreiben. Eine Besonderheit liegt darin, dass

---

<sup>111</sup> Hier ist eine Steuererleichterung für Finanzierungsgesellschaften gemeint (in den Dublin Docks), vgl. Attac

<sup>112</sup> Nur Schweiz, Ungarn und Bulgarien hatte niedrigere Körperschaftsteuersätze, Zypern hat gleichen Nominalsatz bei einer Menge von vergleichbaren Ländern; BMF

<sup>113</sup> Im Zuge der Finanzhilfen war dieses Regime nicht mehr akzeptiert. Im Parlament wurde die Abschaffung mit mangelndem Erfolg begründet.

<sup>114</sup> Theurer, Markus, Geschäftsmodell Steuern sparen, FAZ, 17.10.2014, Nr. 121, *Zeit Online*, *Irland schließt Steuerschlupfloch für Unternehmen*, dpa. Veröffentlicht am 14.10.2014

<sup>115</sup> Theurer, Markus, Über Irland Gewinne in Steueroasen schleusen, FAZ 28.09.2011

kleinere Unternehmen keine Patente benötigen, sondern es werden bereits Einnahmen begünstigt, deren geistiges Eigentum einer Erfindung ähnelt, die patentiert werden könnte. Ausdrücklich genannt<sup>116</sup> sind Computerprogramme und Erfindungen, die durch ein qualifiziertes Patent geschützt sind. Auch können Erfindungen oder Entdeckung, die durch ein Schutz-Zertifikat oder ein Zertifikat für Pflanzenzüchtungen geschützt werden, begünstigt werden.<sup>117</sup> Für kleinere Unternehmen gibt es hier Erleichterungen.

Der zu begünstigende Betrag ergibt sich aus der Formel des Modified Nexus Approach: die Summe aus qualifizierten Einkünften und uplift, dividiert durch die Gesamtausgaben und danach multipliziert mit dem Ertrag aus dem speziellen Geschäft. Der uplift umfasst die sonstigen Kosten, insbesondere Kosten, die in einer Unternehmensgruppe anfallen. Zur Höhe und Begründung wird hier von der Steuerverwaltung Irland ebenfalls auf den Modified Nexus Approach verwiesen.<sup>118</sup> Der uplift ist jedoch auf die tatsächlichen Kosten für Beschaffung und die tatsächlichen outsourcing-Kosten in einer Gruppe beschränkt.<sup>119</sup> Weiterhin dürfen die qualifizierten Kosten keine Kosten enthalten, welche schenkungsweise (im Original „Bona Fide“) oder mit dem alleinigen Zweck oder einem weiteren Hauptzweck der Steuervermeidung getätigt wurden<sup>120</sup>. Ergänzend wurde im Gesetz noch aufgenommen, dass große Gesellschaften für Abrechnungspreise die Regelung der OECD bezüglich ihrer Dokumentation und ein Handeln nach dem Prinzip des „Dealing at arm’s length“ einhalten müssen<sup>121</sup>. Beim Dealing at arms’s length müssen die Bedingungen so ausgehandelt sein, als würden zwei gleichartige Verhandlungspartner offen und fair einen Preis aushandeln. Da es bei Konzerngesellschaften oder anderen hierarchisch verbundenen Unternehmen gerade diese Unabhängigkeit nicht gibt, wurde im internationalen Steuerrecht diese Figur eingeführt. In Deutschland wurde ein anderer Begriff gewählt, hier werden derartige Geschäfte mit

---

<sup>116</sup> Guidance Notes KDB, Part 2, S. 3

<sup>117</sup> Guidance Notes KDB, Part 2.1.1 zu section 769G(1), S. 3. Taxes Consolidation Act 1997.

<sup>118</sup> Guidance Notes KDB, Part; 2.3

<sup>119</sup> Leitfaden part 29, S. 35, zu Section 769G (2) Taxes Consolidation Act 1997 Irland

<sup>120</sup> Section 769M Anti-Avoidance Taxes Consolidation Act 1997

<sup>121</sup> Section 769O, Taxes Consolidation Act 1997

einem Ergebnis „wie unter fremden Dritten“ gemessen (Fremdvergleichsgrundsatz).<sup>122</sup>

Der Standort des Eigentümers des geistigen Eigentums ist hier kein Kriterium für die Gewährung des Vorteils. Es wird darauf hingewiesen, dass eine inländische Eigentümerstellung die Abwicklung im KDB Regime erleichtern könnte.<sup>123</sup>

Für Einnahmen, die der Patentbox unterfallen, halbiert sich der Körperschaftsteuersatz. Da Irland einen Körperschaftsteuersatz in Höhe von 12,5 % hat, werden die Einnahmen aus der Patentbox dementsprechend mit 6,25 % besteuert. Neben dieser Patentbox sind die Aufwendungen im Entstehungsjahr aufwandswirksam, die Aufwendungen für Forschung und Entwicklung mit einer Steuergutschrift in Höhe von maximal 25 % gefördert, wobei dies keine Kappungsgrenze, sondern nur eine Begrenzung auf die Personalkosten des Fiskaljahres oder auf das Maximum der Steuerschuld der letzten 10 Jahre<sup>124</sup> vorsieht.

Um diese Förderung zu erhalten, wurden, im Gleichlauf mit der OECD, umfangreiche Dokumentationspflichten aufgenommen. Eine Kodifizierung erfolgte in Sektion 769 des Steuergesetzes der Republik Irland.

Die kleineren Gesellschaften sind, in Anlehnung an den allgemeinen Standard, definiert als Gesellschaften, welche aus Patenten weniger als 7,5 Million € erlösen. Dabei werden alle qualifizierten Assets mitgezählt, die in der Regelung begünstigungsfähig wären. Ferner darf der Gesamtumsatz des Unternehmens pro Jahr 50 Millionen € nicht überschreiten. Für beide Werte gilt, dass kürzere Wirtschaftsjahre diese Werte entsprechend proportional mindern<sup>125</sup>. Dies bedeutet, dass Unternehmen bei kürzeren Wirtschaftsjahren bereits mit geringeren Beträgen die vollen formalen Voraussetzungen für die Nutzung der Patentbox erfüllen müssen.

---

<sup>122</sup> siehe auch § 1 Abs. 1 S. 1 AStG (D)

<sup>123</sup> Guidance Notes KDB, , S. 11; 2.1.5.

<sup>124</sup> Spenger et. al. Steuerliche FuE-Förderung

<sup>125</sup> Section 769Q Taxes Consolidation Act 1997

#### 4.2.4 Italien

Im Rahmen des Stabilitätsgesetzes von 2015 (Gesetz Nummer 190 vom 23. Dezember 2014) wurde in Italien ein Steuerregime für Patentboxen eingeführt. Diese Regelung wurde durch ein Dekret vom 29 Juli 2015, erlassen vom Ministerium für Wirtschaft und Finanzen, in Zusammenarbeit mit dem italienischen Ministerium für wirtschaftliche Entwicklung, noch einmal praktisch ergänzt. Dem folgten dann noch weitere Dokumente, um ein Best-Practice in Bezug auf Buchhaltungsangelegenheiten und betriebliche Verfahren vorzustellen. (Zuletzt „Circolare dell’ Agenzia delle Entrate! Nr. 11/E vom 7. April 2016). Mit diesem, für Italien neuen, Programm reiht sich Italien in die Riege der Länder ein, die ein Patentbox-System entwickelt haben.<sup>126</sup>

In diesem Steuerregime wird eine Begünstigung verwirklicht, indem ein Teil der Einkünfte aus Patenten aus der Besteuerungsgrundlage ausgerechnet. Es kommt hier eine Staffel in der Einführungsphase zum Tragen. Im Jahr 2015 betrug die Befreiung 30 %, in 2016 betrug nun sie 40 % der entsprechen Einkünfte<sup>127</sup>. Ab dem Geschäftsjahr 2017 beträgt die Steuerbefreiung 50 % der entsprechenden Einkünfte. Bei der Begünstigung ist zu berücksichtigen, dass die Patentbox beantragt werden muss. Nach der Beantragung ist sie für fünf Jahre wirksam und bindend. Ein Widerruf ist nicht möglich<sup>128</sup>. Begünstigt sind hier alle Arten von Einnahmen, die aus einer Lizenz resultieren können. Damit sind, neben den laufenden Einkünften, auch die Veräußerungserlöse als auch Schadensersatz, wenn entsprechende Patentrechtsverletzung geahndet wird, von der Begünstigung erfasst. Im Falle der Veräußerung kann eine weitergehende Freistellung bis zu 100 % erfolgen, wenn mindestens 90 % der entsprechenden Gegenleistung wieder für die Entwicklung ähnlicher immaterieller Wirtschaftsgüter aufgewendet werden würden<sup>129</sup>.

---

<sup>126</sup> Cipollina, How the Italien Patent Box System works

<sup>127</sup> Ernst & Young, Italy enacts Patent Box Regime

<sup>128</sup> Deloitte, Patentbox Italien

<sup>129</sup> Simone Zucchetti, Andrea Pallotta, Italian Patent Box, Abschnitt 3.1.

Die tatsächliche Höhe der Begünstigung ermittelt sich aus dem Verhältnis, wie die qualifizierten Ausgaben für die Entwicklung und Verwertung des immateriellen Wirtschaftsgut zu den Gesamtausgaben dieser Tätigkeiten steht. Übergangsweise kann hier auch über die Gesamtausgaben für alle immateriellen Wirtschaftsgüter im Verhältnis zu den Gesamteinnahmen der immateriellen Wirtschaftsgüter gemittelt werden. Eine Zuordnung zu konkreten immateriellen Wirtschaftsgütern würde dann für die Aufwandsbetrachtung entfallen. Die Übergangsregelung läuft in 2018 aus.<sup>130</sup> Die Kosten können tatsächlich sehr umfangreich abgesetzt werden. Dazu gehören die tatsächlichen Aktivitäten aus Forschung und Entwicklung, die auf das entstandene immaterielle Wirtschaftsgut entfallen. Daneben können auch die Ausgaben für die Grundlagenforschung und präventive Forschung mit einbezogen werden. Zu den ebenfalls zu begünstigenden Aufwendungen gehören auch die Aktivitäten im Zusammenhang mit der Markenentwicklung und die dazu gehörigen Marktstudien. Des Weiteren die Kosten für das Produktdesign, die Kosten für die Entwicklung entsprechender Prozesse und die dazugehörigen Kosten für Dienstleistungen. Daneben sind die Kosten für die Realisierung von urheberrechtlich geschützter Software zu den Kosten dazu zu zählen.

Ursprünglich förderfähig waren in Italien nicht nur Patente. Es werden auch Software, Marken-Know-How, Prozesse, Formen und Muster von der Förderung erfasst. Hier genügt es, dass diese Rechte potenziell unter Rechtsschutz stehen könnten. Zumindest die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Deloitte sieht hier schon eine kommende Veränderung, da Markenschutz in den Begünstigungsbereich hinein aufgenommen wurde. Im Rahmen der BEPS-Initiative zum Aktionspunkt 5 wird diese Regelung als Harmful Tax Practice und damit als unvereinbar mit einer fairen Steuergesetzgebung angesehen.<sup>131</sup> Dementsprechend wurde die Regelung mit Dekret vom 28. November 2017<sup>132</sup> auf die

---

<sup>130</sup> Deloitte, Patentbox Italien

<sup>131</sup> Deloitte, Patentbox Italien Nr. 47, Simone Zucchetti, Andrea Pallotta, Italian Patent Box, Abschnitt 4, so auch die OECD

<sup>132</sup> Decreto v. 28. November 2017 S. 4, zu Art. 6 der Ministerien für wirtschaftliche Entwicklung und Wirtschaft und Finanzen (Il Ministro dello Sviluppo Economico di concerto con il Ministro dell' 'Economia e delle Finanze), Italien

BEPs-Regelungen angepasst. Seitdem ist die Förderung von Marken in diesem Rahmen nicht mehr vorgesehen

Dieses Regime kann von allen, die Betriebseinnahmen aus der direkten Nutzung von geistigem Eigentum oder aus einer entsprechenden Lizenz aus dem geistigen Eigentum erzielen. Voraussetzung ist, was sich bereits aus der Berechnungsgrundlage der begünstigten Einnahmen ergibt, dass diese Gesellschaften Aktivitäten im Bereich der Forschung und Entwicklung durchführen, die zur Erhaltung, Verbesserung oder Entwicklung des jeweiligen geistigen Eigentumsrechte geführt haben. In Italien ansässige Gesellschaften können dieses Regime für sich beanspruchen; nicht in Italien ansässige Gesellschaften können dies nur, wenn sie eine Zweigniederlassung oder eine Betriebsstätte in Italien unterhalten. Voraussetzung für nicht italienische Unternehmen ist weiterhin die Existenz eines Doppelbesteuerungsabkommens mit dem Ansässigkeitsstaat, welches einen effektiven Informationsaustausch vorsieht.<sup>133</sup>

Von Deloitte wird empfohlen, ein Verständigungsverfahren (APA) vorab durchzuführen. Dies insbesondere, wenn es sich um Eigentumsübertragungen innerhalb eines Konzerns handelt, oder im Falle einer Veräußerung des immateriellen Wirtschaftsgutes.<sup>134</sup>

#### 4.2.5 Liechtenstein

In Art. 55 des Gesetzes über die Landes- und Gemeindesteuer (Steuergesetz; SteG) des Fürstentums Liechtenstein vom 18. November 2010 war eine Begünstigung der Einnahmen aus Immaterialgüterrechten zum 1. Januar 2011 kodifiziert. Als Maßnahme der Begünstigung werden hier 80 % der Summe der positiven Einkünfte aus den qualifizierten Einkünften als betrieblich begründete Aufwendungen pauschal angesetzt.<sup>135</sup> Bemessungsgrundlage der vorgenannten Begünstigung ist dabei die Summe aus den Einnahmen für die

---

<sup>133</sup> Deloitte, Patentbox Italien

<sup>134</sup> Deloitte, Patentbox Italien

<sup>135</sup> Art. 55, Abs 1 S. 1 SteG, Liechtenstein

Nutzung, Verwertung oder Veräußerung von Immaterialgüterrechten. Diese Summe wird um die bereits steuerwirksamen Aufwendungen gekürzt. Es ergibt sich also aus dieser Rechnung lediglich der steuerliche Gewinn aus den qualifizierten Einkünften, von dem wiederum weitere 80 % pauschal abgezogen werden. Technisch erfolgt die Absetzung, indem der pauschale Absetzungsbetrag als Betriebsausgabe fiktiv definiert und angesetzt wird. Im Sinne des Gesetzes werden die Immaterialgüterrechte enumerativ definiert.<sup>136</sup> Explizit genannt werden hier Patente, Marken, Muster und Gebrauchsmuster; jeweils mit der Einschränkung, dass diese in ein inländisches, ausländisches oder Internationales Register eingetragen sind. Diese Register müssen auch eine entsprechende Schutzwirkung sicherstellen. Den Nachweis über die Eintragung hat der Steuerpflichtige zu erbringen, auch muss er den der Begünstigung unterliegenden Lizenzvertrag nachweisen. Sonstige Rechte, die nicht in der Aufzählung enthalten sind, gelten damit nicht als Material gut im Sinne dieses Gesetzes. Urheberrechte, Betriebs-Know-How oder normale Handelsbezeichnungen fallen somit aus der Förderung heraus. Sollten die geförderten Immaterialgüterrechte nicht an Dritte veräußert oder lizenziert werden, so dass sich mangels entsprechender Rechnungsstellung des Nutzers oder Erwerbers kein Preis aus der Rechnung ergibt, gelten diese Rechte als in Eigennutzung verwendet. Auch hier wird der 80-prozentige, fiktive Betriebsausgabenabzug zugelassen. Es wird für diesen Zweck ein marktüblicher Preis zu Grunde gelegt; dieser marktübliche Preis wird über einen Fremdvergleich ermittelt. Dieser marktübliche Preis fingiert eine entgeltliche Nutzungsüberlassung an einen Dritten.<sup>137</sup>

Sollten für Immaterialgüterrechte jedoch über dem Markt liegende Preise vereinbart worden sein, so wird hier der Marktpreis für die Berechnung der Begünstigung herangezogen; die darüber hinausgehenden Beträge werden in der Berechnung des fiktiven Betriebsausgabenabzugs nicht beachtet.<sup>138</sup>

In einem ersten Gesetz war die vorgenannte Regelung nicht im Detail aufgenommen worden. Hier wurde lediglich in Art. 55 SteG wurde in einem Satz der fiktive Aufwand postuliert. Alle näheren Einzelheiten zu dieser Regelung

---

<sup>136</sup> Vgl. Maute, Senn, König; SteuerRevue Nr. 6/2013, S. 418

<sup>137</sup> Art. 55 Abs. 3 SteG Liechtenstein

<sup>138</sup> Art. 33 Steuerverordnung (SteV) Liechtenstein Nr. 38; Art. 55 Abs. 4 SteG Liechtenstein

waren in die Hände der Regierung gelegt worden, die diese im Rahmen einer Verordnung regeln konnte.<sup>139</sup> Diese Verordnungsermächtigung hat die Regierung durch Art. 33 Steuerverordnung (StV) am 21. Dezember 2010 wahrgenommen und umgesetzt. Mit Veröffentlichung vom 12.10.2012 wurde jedoch der Art. 55 SteG deutlich erweitert. Fast alle der bereits in Art. 33 StV genannten fanden Eingang in die Erweiterung des Art. 55 SteG, nicht jedoch die Förderung von Mustern und Gebrauchsmustern. Der Art. 33 StV wurde dementsprechend auch aufgehoben, sodass ab diesem Zeitpunkt die gesetzliche Regelung allein Gültigkeit hatte. Grund für diese Änderung war ein Urteil des Staatsgerichtshofes, nach dem Normen dieser Tragweite im Rahmen eines Gesetzes kodifiziert sein müssen und nicht allein über eine Verordnung geregelt werden können.<sup>140</sup>

Dabei wird, wie oben bereits dargestellt, nicht darauf abgestellt, wer durch eigene Leistung die Immaterialgüterrechte hergestellt hat. Daher fallen auch entgeltlich erworbene Immaterialgüterrechte oder sonst wie überlassene immaterielle Wirtschaftsgüter in die Förderung hinein. Darüber hinaus gibt es keine Beschränkung für verbundene Unternehmen und nahestehende Personen. Damit könnte diese Patentbox geeignet, in Liechtenstein Unternehmen allein mit dem Zweck zu installieren, entsprechende Patente zu erwerben, zu halten und zu vermarkten, um diese in die Förderung einzubeziehen.

In der Regelung zur Förderung der Einkünfte aus Immaterialgüterrechten wurde der 80-prozentige fiktive Ansatz von Betriebsausgaben ohne Hinweis auf eine Beantragung oder sonstige Aktivität des Steuerpflichtigen gewährt. Lediglich aus praktischen und faktischen Erwägungen heraus, wäre für die Gewährung die bloße Nennung der Einkünfte und, gegebenenfalls, eine Separationsrechnung erforderlich gewesen, um diesen Vorteil zu erhalten. Damit könnte diese Begünstigung streng genommen nicht als Patent-Box zu werten, da eine wesentliche Voraussetzung für die Betrachtung als Box im Sinne der vorgenannten Definition zumindest der Antrag ist. (Check the Box):

---

<sup>139</sup> Art. 55 SteG Liechtenstein, gültig vom 01.11.2011 – 12.10.2012, Nr. 82

<sup>140</sup> Maute, Senn, König; S. 416

Mit Ausgabedatum vom 31.12.2016 wurde der Artikel 55 im Steuergesetz des Fürstentums Liechtenstein aufgehoben, sodass mit Stand heute keine entsprechende Förderung für Einnahmen aus immateriellen Wirtschaftsgütern existiert<sup>141</sup>. Begründet wurde die Aufhebung mit der Aktion 5 im Rahmen des BEPS und das eine Anpassung nicht möglich sei. So sagte Prof. Dr. Martin Wenz, Universität Liechtenstein, „Die Änderungen sind zu massiv, um die IP-Box anzupassen“<sup>142</sup>. In Liechtenstein wurde in der Gesetzesbegründung darauf hingewiesen, dass die Patentbox in Liechtenstein bezüglich der zu begünstigenden immateriellen Wirtschaftsgüter zu umfangreich sei. Des Weiteren wurde kritisiert, dass die Forschung und Entwicklung nicht in Liechtenstein selber stattfinden müsse. Nicht zuletzt wurde auch der fehlende Bezug der tatsächlichen Aufwendungen für Forschung und Entwicklung zum Umfang der Begünstigung thematisiert.<sup>143</sup> Dessen ungeachtet ist in Übergangsbestimmungen eine Weitergeltung des Art. 55 des Liechtensteiner Steuergesetzes für immaterielle Wirtschaftsgüter, die im Steuerjahr 2016 der entsprechenden Besteuerung unterliegen, bis einschließlich 2020 kodifiziert.<sup>144</sup> Gleichzeitig soll geprüft werden, ob es eine BEPS-Konforme Patentbox in Liechtenstein geben soll. Hier wird darauf hingewiesen, dass Liechtenstein bereits ein hervorragendes Steuerregime hat; auch ohne Patentbox sei das Fürstentum Liechtenstein ein geeigneter Standort für Forschung und Entwicklung und verfüge nun über ein attraktives Steuersystem<sup>145</sup>. Nun ist es nicht so, dass die Abschaffung der Patentbox in Liechtenstein auf ungeteilte Zustimmung gestoßen ist. So weist zum Beispiel Dr. Marco Felder in seiner Stellungnahme zum Vernehmlassungsbericht deutlich darauf hin, dass andere Länder ihre entsprechende Box beibehalten, aber diese an die neuen Anforderungen anpassen würden. Er sieht in dem kompletten Wegfall der Patentbox denn auch einen Wettbewerbsnachteil für Liechtenstein.<sup>146</sup>

---

<sup>141</sup> Liechtensteinisches Landesgesetzblatt, Jahrgang 2016, Nr. 524, ausgegeben am 31.12.2016, Gesetz vom 4. November 2016 über die Abänderung des Steuergesetzes, hier Art. 55

<sup>142</sup> Wenz, Martin in Wirtschaft Regional vom 9. Juli 2016

<sup>143</sup> Bericht und Antrag der Regierung (BuA) 91/2016, S. 11 zu Art. 55

<sup>144</sup> BuA 91/2016, S. 59 zu Art. 55

<sup>145</sup> Endstation für IP-Box-Modell; Wirtschaft Regional vom 9./16. Juli 2016

<sup>146</sup> Felder, Stellungnahme Vernehmlassung

## 4.2.6 Luxemburg

Auch Luxemburg hatte eine Patentbox-Regelung in seinen Steuergesetzen kodifiziert.<sup>147</sup> Diese Regelung ist nun auf dem Weg, sich, auf Druck der internationalen Entwicklung, an den OECD Standard anzupassen.<sup>148</sup>

Luxemburg verfügte seit 2007 über eine entsprechende Förderung.<sup>149</sup> Kodifiziert war die Patentbox im Einkommensteuergesetz unter dem Art. 50bis. Diese Regelung ist im Gesetz systematisch im Bereich der Einkommensermittlung angesiedelt. Dabei werden 80 % des positiven Ertrages steuerfrei gestellt. Das Gesetz war in der Frage, welche Erträge begünstigt wurden, recht großzügig. Es konnten die Erträge aus Nutzungslizenzen von Urheberrechten an Computersoftware, aus einem Patent, einem Domainnamen, einem Warenzeichen, an einem Fabrikmuster, an einem Entwurf oder einem Modell in die Bemessungsgrundlage mit einbezogen werden. Hatte der Steuerpflichtige ein eigenes Patent, das im Rahmen seiner eigenen Tätigkeit genutzt wurde, so hatte er einen Anspruch auf einen Freibetrag in Höhe von 80 % eines fiktiven Ertrages. Dieser fiktive Betrag bemaß sich aus einer fiktiven Vermietung<sup>150</sup>. Diese Begünstigung gilt sowohl im Falle der laufenden Einkünfte als auch im Falle von Veräußerungseinkünften. Im Ergebnis versteuert das Unternehmen 20 % der Einnahmen mit dem regulären Steuersatz in Höhe von 28,8 %, der Rest wird steuerfrei vereinnahmt. Daraus ergibt sich eine durchschnittliche Belastung der Einnahmen aus dem geistigen Eigentum in Höhe von 5,76 %.<sup>151</sup> Wie wir sehen, wird die die Begünstigung auf eine Vielzahl von Einkommensquellen aus geistigem Eigentum angewendet. Des Weiteren wird kein Zusammenhang zwischen den begünstigten Einnahmen und den eigenen Aufwendungen aus

---

<sup>147</sup> Memento 14 DE der Luxemburger Steuerbehörden; Pkt. 3.1.2.15, S. 12

<sup>148</sup> Siehe Finanzminister Gramegna in der Luxemburger Post, Die entsprechende Box wurde abgeschafft mit Gesetz vom 18.12.2015, IAS fiduciaire

<sup>149</sup> Siehe Lëtzeburger Tageblatt, neue Version ist in der Entwicklung

Art. 50bis Abs. 4 Nr. 1 Impot sur le revnue des personnes physiques (Luxemburger Einkommensteuergesetz)

<sup>150</sup> Art. 50bis Nr. 1 und 2 des Code de la Legislation Fiscale pour Impot sur le Revenu

<sup>151</sup> Brown, Jason M.: Patent Box Taxation, A Comparison of Foru Recent Euoepan Paten Box Tax Regimes ans an Analytical Consideration of If an How the United Staates Should Implement Itsn Own Patent Box S. 918

Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten verlangt. Weiterhin ist das juristische Eigentum an dem geistigen Eigentum keine Voraussetzung für die Gewährung dieser Begünstigung. Damit sind auch immaterielle Wirtschaftsgüter bevorzugt, die ohne eigene Forschungs- und Entwicklungstätigkeit für die Gesellschaft wirtschaftlich erworben wurden. Das Einkommen kann und soll schließlich nur zugerechnet werden, wenn zumindest das wirtschaftliche Eigentum des immateriellen Wirtschaftsgutes beim Steuerpflichtigen liegt.<sup>152</sup> Interessant ist hier der Nutzungsumfang der Patentbox. Trotz der großzügigen Regelung hatten in 2011 nur 262 Unternehmen ihre Steuerlast um 252 Millionen € verringert. Das ergibt ungefähr eine Verringerung der Steuerlast in Höhe von durchschnittlich 1 Million € pro Unternehmen.<sup>153</sup> Aus dem allgemeinen Prinzip der Besteuerung in Luxemburg folgt, das sowohl die Luxemburger Gesellschaften als auch die Gesellschaften, die eine Abteilung (Branche) oder wesentliche Interessen in Luxemburg haben, durch die Regelung begünstigt werden können. Aufgrund von Art. 162 des luxemburgischen Einkommenssteuergesetzes gilt diese Einkommensermittlung auch für Gesellschaften. Dieses Konstrukt entspricht dem deutschen Steuersystem.<sup>154</sup>

Nach Art. 46 Nr. 7 des Luxemburger Steuergesetzes sind Ausgaben für Forschung und Entwicklung sowie für selbst erstellte Patente und technische Erfindungen zu aktivieren.

Darüber hinaus hat Luxemburg eine Vermögensteuer („impôt sur la fortune“); nach dem Vermögensteuergesetz ist geistiges Eigentum von der Vermögensteuer befreit.

#### 4.2.7 **Niederlande**

Auch die Niederlande haben in ihrem Körperschaftsteuergesetz Regelungen zur begünstigten Besteuerung von geistigem Eigentum. In Abschnitt 2.3 des

---

<sup>152</sup> Haufe; Beneficial Owner – ABC IntStR

<sup>153</sup> „Neue Patenbox kommt“, Luxemburger Post vom 29. Juni 2017

<sup>154</sup> § 8 Abs. 1 KStG (Deutschland)

Körperschaftsteuergesetzes, überschrieben mit dem Begriff „Innovatiebox“, wird die entsprechende Begünstigung kodifiziert. Gefördert wird hier nur der Teil, der über die Aufwendungen für das Patent oder sonstige Rechte für geistiges Eigentum hinausgeht. Dies bedeutet, dass zuerst die Erträge aus dem immateriellen Wirtschaftsgut mit den dafür aufgewendeten Kosten zu saldieren sind. Der in dieser Rechnung anzusetzende Aufwand entspricht dem sogenannten Schwellenwert.<sup>155</sup> Damit fallen verlustbringende Patente, respektive Patente, die ihre Entwicklungskosten nicht erreichen, nicht unter die Begünstigungsregelung. Dieser Ansatz korrespondiert in den Niederlanden mit einer Förderung der Aufwendungen für Forschung und Entwicklung, für die Lohn aufgewendet wird. Für diese Lohnkosten existiert eine Begünstigungsvorschrift, nach der sowohl die Lohnsteuer- als auch die Sozialversicherungsbeiträge reduziert werden können.<sup>156</sup>

Bei der Gewährung von Vorteilen der Besteuerung der Einnahmen aus immateriellen Wirtschaftsgütern wird zwischen kleineren und größeren Gesellschaften unterschieden. Der Unterschied besteht im Wesentlichen in den Voraussetzungen, die das immaterielle Wirtschaftsgut erfüllen muss, damit die Einnahmen unter das Begünstigungsregime fallen können. Laut Art. 12 BA des Wet op de Vennootschpbelasting (Körperschaftsteuergesetz von 1969) der Niederlande wird für kleinere Gesellschaften der Vorteil bereits gewährt, wenn ein immaterieller Vermögenswert aus eigener Forschung und Entwicklung stammt, für den eine weitere Begünstigung der Aufwendungen für Forschung und Entwicklung im Rahmen einer F&E-Erklärung (der „WBSO“-Erklärung) gewährt wurde. Dieser weitere Vorteil besteht in einer Reduzierung sowohl der Lohnsteuer als auch der Sozialversicherung für Arbeitsstunden, die im Rahmen von Forschung und Entwicklung geleistet worden sind. Als kleine Gesellschaften im Sinne dieser Vorschrift gelten Gesellschaften, die in Forschung und Entwicklung im aktuellen und in den vier vorangegangenen Jahren insgesamt nicht mehr als 37,5 Million € aufgewendet haben und die gleichzeitig im Konzern in gleichem Zeitraum insgesamt nicht mehr als 250 Million €

---

<sup>155</sup> Siehe hier insgesamt den Art. 12b Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (NL-Körperschaftsteuergesetz)

<sup>156</sup> Siehe im weiteren Text die Erläuterungen zur WBSO

umsetzen, wobei diese Voraussetzung im aktuellen und in den vier vorangegangenen Jahren nicht überschritten werden darf.<sup>157</sup> Bei gruppenangehörigen Gesellschaften, respektive grenzüberschreitenden Gruppen, werden die Werte des größten Gruppenumfanges herangezogen.<sup>158</sup>

Für größere Gesellschaften gelten andere Voraussetzungen. Art. 12 BA in Absatz B des Wet op de Vennootschapsbelasting zählt für die Gesellschaft die Voraussetzungen für die förderungsfähigen immateriellen Wirtschaftsgütern enumerativ auf.

Danach sind immaterielle Vermögenswerte dann zur Begünstigung berechtigt, wenn der Steuerpflichtige ein Patent oder ein Sortenschutzrecht bekommen hat. Dazu kommen noch die immateriellen Wirtschaftsgüter, für die ein Patent oder Sortenschutzrecht beantragt wurde. Darüber hinaus werden auch immaterielle Wirtschaftsgüter in Form von Software begünstigt. Ferner ist auch eine nicht chemische Methode, zu deren Handel und Benutzung der Steuerpflichtige gemäß einem Gesetz bezüglich Pflanzenschutzmittel und Biozide berechtigt ist, begünstigt. Weiterhin sind immaterielle Wirtschaftsgüter aus geistigem Eigentum begünstigt, wenn in einem Mitglied-Staat der Europäischen Union eine Genehmigung zum Inverkehrbringen eines Arzneimittels erteilt wurde. Gleichgestellt ist ebenfalls ein immaterieller Vermögenswert, für den ein Patentamt-Zertifikat erteilt wurde. Darüber hinaus wird die Begünstigung auch für ein eingetragenes Gebrauchsmuster zum Schutz der Innovation gewährt. Als deutliche Erweiterung ist ferner anzusehen, dass nach diesem Gesetz auch nur der Zusammenhang mit einem der sieben vorgenannten Kriterien genügt, damit die Begünstigung darauf angewendet wird.<sup>159</sup> soll sich die Begünstigung auf Wirtschaftsgüter ausdehnen, die nicht selber hergestellt wurden, werden diese nur mit einbezogen, wenn diese fremdentwickelten immateriellen Wirtschaftsgüter Teil und Voraussetzung eines selbst erstellten immateriellen Wirtschaftsgutes sind<sup>160</sup> Marken und Logos sowie ähnliche, vermutlich eher mar-

---

<sup>157</sup> Wet op de vennootschapsbelasting 1969; Art. 12ba Abs. 2

<sup>158</sup> Wet op de vennootschapsbelasting 1969; Art. 12ba Abs. 3

<sup>159</sup> Wet op de vennootschapsbelasting 1969; Art. 12ba Abs. 1

<sup>160</sup> Wet op de vennootschapsbelasting 1969; Art. 12ba Abs. 4

ketinginduzierte, immaterielle Wirtschaftsgüter werden jedoch nicht gefördert.<sup>161</sup>

Für kleinere Gesellschaften erfolgt die Prüfung, ob es sich um ein förderungsfähiges immaterielles Wirtschaftsgut handelt, allein bei der Förderung der Forschungs- und Entwicklungstätigkeit. Bei größeren Gesellschaften ist die Voraussetzung strenger, daher wird bei Gewährung der Patentbox-Regelung erneut geprüft werden.

Gefördert wird der Gewinn aus einem immateriellen Wirtschaftsgut. Dabei ist jedoch nur der Anteil förderungswürdig, der auf qualifizierte Ausgaben entfällt. Es wird auch hier der Gewinn mit dem Faktor aus dem Verhältnis der qualifizierten Ausgaben zu den Gesamtausgaben für das immaterielle Wirtschaftsgut multipliziert. Dabei werden die qualifizierten Ausgaben um den Faktor 1,3 erweitert. Diese Erweiterung kann nicht dazu führen, dass mehr Aufwendungen als angefallen angesetzt werden. Dies wird erreicht, indem der Vorteil auf den Gesamtbetrag des Gewinnes begrenzt wird.<sup>162</sup> Dabei umfassen die notwendigen Aufwendungen die Aufwendungen, die beim Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit den Forschungs- und Entwicklungsarbeiten selbst entstanden sind. Weiterhin werden auch die Aufwendungen im Zusammenhang mit der direkten oder indirekten Ausübung von Forschungs- und Entwicklungsarbeiten durch einen nicht mit dem Steuerpflichtigen verbundenen Unternehmen.<sup>163</sup> Hierbei sind die Ausgaben, die nicht unmittelbar mit den Forschungs- und Entwicklungsausgaben zusammenhängen und die Ausgaben für Finanzierung und Immobilien aus den qualifizierten Kosten ausgenommen.<sup>164</sup> Der vorgenannte Schwellenwert wird mit allen Kosten ermittelt, und im Nachgang auch festgestellt. Welche Beträge für den Schwellenwert festgestellt werden, ist für die Anwendung der Patentbox natürlich von immanenter Bedeutung. Für den Unternehmer wird es von Vorteil, dass dieser Betrag nicht zu hoch festgesetzt wird. Für den die Interessenlage anders, er möchte natürlich den Schwellenwert so hoch wie möglich festlegen, damit die Patentbox zu

---

<sup>161</sup> Wet op de vennootschapsbelasting 1969; Art. 12ba Abs. 6

<sup>162</sup> Wet op de vennootschapsbelasting 1969; Art. 12bb Abs. 1

<sup>163</sup> Wet op de vennootschapsbelasting 1969; Art. 12bb Abs. 5

<sup>164</sup> Wet op de vennootschapsbelasting 1969; Art. 12bb Abs. 8

entsprechend geringeren Steuerausfällen führt. Weiterhin sind im Körperschaftsteuergesetz in weiteren Artikeln Regelungen zu Betragsgrenzen, zur Verordnungsermächtigung und zu Dokumentationspflichten aufgenommen.

Das WBSO-Regime im niederländischen Steuerrecht stellt eine Förderung von Forschung und Entwicklung dar.<sup>165</sup> Diese Förderung kann von allen Arten von Unternehmen in Anspruch genommen werden, wobei die Förderung jedoch jeweils beantragt werden muss. Über eine komplexe Berechnung wird die Belastung der Löhne für Forschung und Entwicklung hierbei mit einer Steuergutschrift neutralisiert.<sup>166</sup> Die Förderung durch das WBSO-Regime ist die Eintrittskarte für eine Förderung innerhalb der Innovatiebox. Nur ein Forschungsprojekt, das eine positive WBSO-Entscheidung, nach erfolgtem Antrag bei der Unternehmensagentur (RVO) vorlegen kann, kommt in den Genuss der Vorteile aus der Innovatiebox.<sup>167</sup> Das WBSO-Programm fördert die Entwicklung physikalischer Produkte, die Produktentwicklung, die Entwicklung von Prozessen, die Entwicklung neuer technischer Software und die Entwicklung und technische Verbesserung von Prozessen und Software. Damit wären auch, im Umkehrschluss, die Förderungsmöglichkeiten der Innovatiebox auf diese Entwicklungen begrenzt.

Interessant ist, dass die niederländische Innovatiebox bereits ein Nachfolgegesetz ist. Im Jahre 2006 wurde in den Niederlanden ein erstes Patentbox-Gesetz eingeführt, durch das Einnahmen aus Patenten gefördert wurden. Dieses Gesetz hat sich jedoch nicht bewährt, da im Wesentlichen nur Großunternehmen in der Lage waren, Patente selbst zu halten. Bereits zum 1. Januar 2008 wurde das Gesetz angepasst, und es wurden nun auch andere immaterielle Wirtschaftsgüter, die aus Forschung und Entwicklung resultierten, gefördert. Ab dem 1. Januar 2010 wurde die vormalige Patentbox, die „Octrooi-box“, in Innovationsbox („Innovatiebox“) umbenannt.<sup>168</sup>

---

<sup>165</sup> Rijksdienst voor Ondernemend Nederland / Nederland Enterprise Agency: WBSO: fiscale regeling voor research en development

<sup>166</sup> Information zur WBSO; De Innovatiebox

<sup>167</sup> De Innovatiebox Nr. 23, siehe auch Godding, Rick, De Innovatiebox

<sup>168</sup> De Innovatiebox Nr. 23

Die Anpassung an den Modified Nexus Approach ist erfolgt, die Übergangsregelungen werden genutzt.<sup>169</sup>

#### 4.2.8 Österreich

In Österreich erfolgt die Versteuerung, ganz klassisch, im betrieblichen Bereich über die Ermittlung eines Gewinnes aus der Buchhaltung<sup>170, 171</sup>.

Eine Patentbox im Sinne des bisher vorgestellten, existiert in Österreich nicht. Jedoch gibt es in Österreich eine Förderung von Forschung und Entwicklung über eine Steuergutschrift. Gemäß § 108c des österreichischen Einkommensteuergesetzes (EStG (Ö)) kann für eigenbetriebliche Forschung und für Auftragsforschung eine sogenannte Forschungsprämie beantragt werden. Prämienbegünstigt im Sinne dieser Vorschrift ist eigenbetriebliche Forschung und Entwicklung, die unter wissenschaftlichen Methoden durchgeführt wird. Ziel der Forschung muss es sein, den Stand des Wissens zu vermehren oder eine neue Anwendung dieses Wissens zu erarbeiten. Daneben wird auch Auftragsforschung gefördert. Diese Forschungsförderung ist betragsmäßig begrenzt auf zurzeit 1 Million € im Jahr. Dabei darf der Auftragnehmer nicht unter dem beherrschenden Einfluss des Auftraggebers stehen. Die eigenbetriebliche Forschung muss zudem im Inland durchgeführt werden, die Auftragsforschung muss aus dem Inland heraus beauftragt worden sein. Die Forschungsprämie wird nur auf Antrag gewährt, der Antrag muss nach Ablauf des Wirtschaftsjahres gestellt werden. Dieser Antrag muss zwar ausdrücklich gestellt werden, jedoch es in den Einkommensteuerrichtlinien ausdrücklich vermerkt, dass auch eine implizite Geltendmachung unschädlich sei, wenn es insgesamt unzweifelhaft erkennbar ist, dass die Prämie rechtzeitig in Anspruch genommen werden sollte.<sup>172</sup> Damit hat der Gesetzgeber eine gewisse Großzügigkeit auf

---

<sup>169</sup> Siehe Belastungsdienst NL Internetauftritt (Niederländische Steuerverwaltung) Hinweisblatt zu Innovatiebox, Nr. 19

<sup>170</sup> Kodex österreichisches Einkommensteuergesetz (öEStG) § 4 Abs. 1

<sup>171</sup> Kodex, öEStG § 4 Abs. 4

<sup>172</sup> 1. Einkommensteuerrichtlinien Österreich (öEStR), Abschn 31 zu § 108c öEStG

die Antrags-Voraussetzung dokumentiert. Die Forschungsprämie ist keine steuerpflichtige Betriebseinnahme und führt auch nicht zur Aufwandskürzung. Die Forschungsprämie wird auch direkt im Abgabenkonto gutgeschrieben, sie wirkt daher wie eine Vorauszahlung auf die Steuerlast. Sollte es in dem Jahr nicht zu einer Steuerlast in Höhe der Prämie kommen, entstehen dadurch automatisch eine Vorauszahlung auf die kommenden Perioden, respektive ein Erstattungsanspruch. Bemerkenswert ist hier, dass es nur auf den Aufwand für Forschung ankommt. Die Zielsetzung muss, wie gesagt, im Zuwachs von Wissen bestehen, wobei die Entwicklung der Anwendung von Wissen im vorgeannten Zuwachs inkludiert ist. Bemerkenswert ist auch, dass die Förderung nicht auf die Ergebnisse von Forschungszielen abstellt, insbesondere nicht auf verdinglichte Rechte aus Forschung, sondern es alleine um die Bemühung geht, die Ziele zu erreichen. Das ist gerade die Komplementär-Förderung zur Lizenz- oder Patentboxen (siehe Liechtenstein und Niederlande).

Wie sehr die Republik Österreich hinter dieser Art der Förderung steht, sieht man auch daran, dass die Forschungsprämie gerade erst, zum 1. Januar 2018, von 12 % auf 14 % der Aufwendungen angehoben wurde.<sup>173</sup> Dies erfolgte zeitgleich mit der Diskussion innerhalb der OECD und der G20 im Hinblick auf die verschiedenen Ansätze der Forschungsförderung, insbesondere der Patent- und Lizenzboxen, mit den Maßnahmen zur Sicherung des Besteuerungssubstrates und der Eindämmung des unfairen Steuerwettbewerbes. Insgesamt bleibt es dabei für Österreich bei der ablehnenden Haltung gegenüber einer Patentbox.

Darüber hinaus wird in Österreich bei den Maßnahmen zwischen Großunternehmen oder kleineren Unternehmen nicht unterschieden.

Bemerkenswert in diesem Zusammenhang ist auch, dass in der Norm des § 108c EStG (Ö) auch eine sogenannte Bildungsprämie vorgesehen ist. Bei der Bildungsprämie ging es nicht um konkrete Forschungsarbeit, sondern um die Weiterbildung der Beschäftigten. Dies war auch daran erkennbar, dass die

---

<sup>173</sup> Republik Österreich Parlament: „Leichtfried: Forschungsprämie bring Österreich Standortvorteil“, Parlamentskorrespondenz Nr. 314

Förderung von Werkvertragsbeschäftigten und am Unternehmen beteiligten Gesellschaftern von der Förderung ausgeschlossen ist.<sup>174</sup>

Nicht im Sinne unserer bisherigen Betrachtung zur Patentbox ist die in Österreich existierende Regelung des hälftigen Steuersatzes bei Fremdverwertung eines eigenen Patentbesitzes zu sehen. Nach § 38 EStG (Ö) wird der hälftige Steuersatz angesetzt, wenn ein Erfinder sein Patent durch eine dritte Person verwerten lässt.<sup>175</sup> Für diese Begünstigung müssen verschiedene Voraussetzungen erfüllt sein: Es muss sich um ein Patent handeln, das eingetragen ist. Es besteht aber die Möglichkeit der vorläufigen Anwendung des hälftigen Steuersatzes, wenn das Patent angemeldet ist. Die Vorläufigkeit entfällt, sobald das Patent eingetragen wurde. Dementsprechend entfällt die Begünstigung jedoch rückwirkend, wenn es nicht zur Eintragung kommt. Das Patent muss zudem durch einen Dritten verwertet werden. Hier gilt aber bereits eine Kapitalgesellschaft, an der der Erfinder beteiligt ist, als Dritter im Sinne dieses Gesetzes. Dabei wird der hälftige Steuersatz auf die Vorteile, die dieser Gesellschafter aus der Nutzung dieses Patentbesitzes erzielt, angewendet. Auch hier gilt die Angemessenheitsbetrachtung, d.h., dass der Vorteil ebenfalls entfällt, wenn der Vorteil für den Erfinder aus dieser Kapitalgesellschaft als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen ist. Dies ist anzunehmen, wenn die Vergütung für das Patent zu hoch ist, respektive nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, so dass von einer Gewinnverwendung der Kapitalgesellschaft auszugehen ist. Weitere Einschränkung ist, dass der Erfinder noch leben muss. Die Erben des Erfinders von der Begünstigung ausgeschlossen. Auch steht dieser Vorteil beschränkt Steuerpflichtigen nicht zu. Gerade die letzten Voraussetzungen zeigen deutlich, dass es hier nicht um die Förderung von Forschung und Entwicklung geht, oder die um Bevorzugung aus der Nutzung von Patenten, sondern um eine Abmilderung von Einnahmen, die ein Erfinder aus seinen Patenten genießt.<sup>176</sup> Auch die systematische Einordnung des § 38 EStG (Ö) in den Bereich der Progressionsermäßigung im österreichischen Einkommensteuergesetz, gibt einen deutlichen Hinweis darauf, dass es hier nicht um die Bevorzugung einer

---

<sup>174</sup> Wirtschaftskammer Österreich, WKO

<sup>175</sup> Hasch, Newsletter zu § 38 öEStG

<sup>176</sup> öEStR zu § 38; Rz. 7343-7363

Entwicklung aus Forschung und Entwicklung geht, sondern um eine Nivellierung eines Steuersatzes für besondere Einkünfte. Hier soll eine Entlastung über den Steuersatz herbeigeführt werden, wenn Einkünfte sich in kurzer Zeit zusammenballen, obwohl die dazugehörigen Anstrengungen sich über einen längeren Zeitraum hinziehen oder gar keine Anstrengungen vonnöten waren. Eine Ausweitung von Forschung und Entwicklung oder eine Einnahmegenerierung aus geistigem Eigentum ist hier nicht das Förderziel. Dies lässt sich vergleichen mit der Vergünstigung bei der Steuerprogression, wenn über einen längeren Zeitraum aufgebaute Ertragspotenziale sich in einer oder wenigen Steuerperioden entladen; hier sind insbesondere der Veräußerungserlös oder die Abfindung/Abfertigung zu nennen.<sup>177</sup>

#### 4.2.9 Portugal

Mit dem im Jahre 2014 eingeführten neuen Körperschaftsteuersteuergesetz wurde eine Begünstigung für qualifizierte IP-Aktivitäten eingeführt. Dabei unterliegen in Portugal 50 % des Bruttoeinkommens aus Patenten, Geschmacksmustern oder Industriemodellen (oder anderen geschützten Rechten) der Körperschaftsteuer. Definiert werden die Einkünfte als positives Ergebnis zwischen den Einnahmen und Erträgen und den entstandenen Kosten.

Voraussetzung für diese Vergünstigung ist, dass der Erwerber die gewerblichen Schutzrechte bei der Ausübung einer gewerblichen, industriellen oder landwirtschaftlichen Tätigkeit verwendet. Die Aufwendungen zur Erreichung des Patentes dürfen aber nicht zu abzugsfähigen Betriebsausgaben auf seitens des Lieferanten geführt haben. Auch dürfen die Patente nicht von Gesellschaften stammen, die im Rahmen der Gruppenbesteuerung zur gleichen Gruppe gehören<sup>178</sup>. Ebenfalls nicht begünstigt sind die Aufwendungen für Patente, die

---

<sup>177</sup> Vg. Hier Rz. 7366 RL zum öEStG zum Begriff der Zusammenballung von Einkünften

<sup>178</sup> Art. 69 CÓDIGO DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS (CIRC), Portugal; Steuerrecht für Gesellschaften von Portugal

von einem verbundenen Unternehmen stammen. Das verbundene Unternehmen in diesem Sinne wird definiert als ein Unternehmen, auf das das erwerbende Unternehmen einen wesentlichen Einfluss ausüben kann.<sup>179</sup>

Der Erwerber des Patentes darf weiterhin nicht in einem Land ansässig sein, für das eine außergewöhnlich günstige Steuergesetzgebung für diesen Fall gilt. Die Reihe dieser Länder ist in einer Veröffentlichung des zuständigen Ministeriums aufgeführt.<sup>180</sup>

Die Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein. Darüber hinaus enthält die Regelung Vorschriften, nach denen die Unternehmen alle Kosten im Zusammenhang mit der Entwicklung des geistigen Eigentums abziehen dürfen. Sollten die Zahlungen von nun verbundenen Unternehmen stammen, sind die Werte gemäß den Verrechnungspreisregeln anzusetzen. Um missbräuchliches Verhalten zu vermeiden, gilt die Begünstigung nicht, wenn die Zahlung aus einem Land kommt, dass von Portugal als Steuerparadies identifiziert wurde. Darüber hinaus muss das geistige Eigentum selber entwickelt worden sein und für geschäftliche Aktivitäten genutzt werden. Eine Verkürzung der Aufwendungen tritt nicht ein, wenn die Aufwendungen für bei einem Lieferanten, der als ein verbundenes Unternehmen anzusehen ist, zu abziehbaren Ausgaben geführt hat<sup>181, 182</sup>.

Der Steuerpflichtige muss über aussagekräftige Buchführungsunterlagen verfügen, die eine eindeutige Aufteilung der Ausgaben für Forschung und Entwicklung hergeben, welche zu diesem Patent geführt haben. Dieser Passus wurde durch das Gesetz Nummer 47 auf 2016 vom 22 August 2016 in das portugiesische Körpersteuergesetz eingefügt. Mit dieser Ergänzung wurde dem Modified Nexus Approach Rechnung getragen, indem eine angemessene Dokumentation für die Gewährung einer Begünstigung auf Patenteinkünfte notwendige Voraussetzung ist.<sup>183</sup>

Die vorgenannten Regelungen gelten in Portugal nicht für Nebendienstleistungen nun der in Abs. 1 genannten Verträge, sofern diese selbständigen Character aufweisen.<sup>184</sup>

---

<sup>179</sup> Art. 63 Nr. 4 CIRC

<sup>180</sup> Art. 50-a; d) CIRC

<sup>181</sup> Art. 50-a; d) CIRC

<sup>182</sup> Rinehart, Will: Patent Boxes, Technological Innovation & Implications for Corporate Tax Reform

<sup>183</sup> Art 50-a e) CIRC

<sup>184</sup> Art. 50-a, Abs. 4 CIRC

Abzugsfähig ist hier nur der Teil, der auf die qualifizierten Aufwendungen für die Entwicklung des Patentes angefallen ist. Der Teil korrigiert sich um die Vorteile, die die qualifizierten Aufwendungen im Rahmen der Besteuerung auf sonstige Förderung gutgeschrieben bekommen. Weiterhin ergibt sich der Faktor aus dem Quotienten zwischen den qualifizierten Aufwendungen und den Gesamtaufwendungen für das Patent. Der sich ergebende Faktor (Quotient) wird auf das Gesamteinkommen angewendet, das sich nach Berücksichtigung der vorstehenden Einschränkungen ergibt.<sup>185</sup>

Nicht berücksichtigt werden explizit die Zinsen und die sonstigen Kosten, die mit der Finanzierung des immateriellen Wirtschaftsgutes im Zusammenhang stehen. Als Besonderheit ist hier insbesondere zu erwähnen, dass die Kosten, die mit dem Erwerb, dem Bau oder der Wertminderung von Immobilien in Zusammenhang stehen, ebenfalls nicht zu den berücksichtigungsfähigen Kosten zählen.<sup>186</sup> Es ist auch zulässig, die Kosten um die im Modified Nexus Approach-Ansatz erlaubten 30 % als Kompensation für Nebenkosten anzuheben. Aber auch hier gilt die Begrenzung auf die Gesamtkosten, es dürfen also nicht mehr Kosten angesetzt werden, als insgesamt tatsächlich angefallen sind.<sup>187</sup>

Hervorzuheben ist, dass sowohl die Begrenzung auf die tatsächlichen Gewinne, die komplexe Ermittlung des zu begünstigenden Teils des Gewinnes und die Minderung der Aufwendungen um die Finanzierungs-, den Gebäude- und den Grundstückskosten, genauso wie der 30-prozentige Zuschlag, erst im August 2016 eingeführt wurden. Diese Gesetzesänderung im August 2016 ist daher als direkte Reaktion auf den Modified Nexus Approach anzusehen. Im entsprechenden Einführungsgesetz - Gesetzesdekret Nummer 47 auf 2016 vom 22. August 2016 - wird explizit als Begründung für das Gesetz genannt, dass der Art. 50 A in Berücksichtigung der Entwicklungen in der Europäischen Union und der OECD, hier insbesondere die Bemühung im Rahmen des BEPS, eine Anpassung der entsprechenden Normen im portugiesischen Körperschaftsteuergesetzes verlangte<sup>188</sup>. Das Gesetz soll dessen ungeachtet trotzdem die Forschung und Entwicklung im Land weiter fördern.

---

<sup>185</sup> Art 50-a, Nr. 8 CIRC

<sup>186</sup> Art. 50-a, nr. 9 a) CIRC

<sup>187</sup> Art. 50-a, nr. 9 b) CIRC

<sup>188</sup> Diário da República n.º 160/2016, Série I de 2016-08-22, páginas 2818 – 2819, Decreto-Lei n.º 47/2016, de 22 de agosto

## 4.2.10 Schweiz

In der Schweiz hat der Kanton Nidwalden im Jahre 2011 als erster und einziger Schweizer Kanton eine steuerliche Begünstigungsregelung in Form einer Lizenzbox eingeführt. Diese Lizenzbox wurde ab der Steuerperiode 2016, wieder auf internationalen Druck hin, zu einer Patentbox im Sinne des Approach Nexus Ansatzes umgestaltet. Interessant ist, dass die gesamte Schweiz im Zuge der Unternehmenssteuerreform III für alle Kantone eine Patentbox einführen möchte. Hier wollen wir aber erst mal auf den Kanton Nidwalden konzentrieren.

### 4.2.10.1 Kanton Nidwalden

Der Kanton Nidwalden hatte sich zum Ziel gesetzt, einer der drei steuergünstigsten Kantone in der Schweiz zu sein.<sup>189</sup> Im Rahmen dieser Bemühungen hat er den Höchstsatz der Einkommensteuer von 3 % auf 2,75 % gesenkt und die Unternehmensgewinnsteuern von 9% auf 6 % reduziert. Im Zuge dieser Remedur wurde mit Art. 85 Abs. 3 STG eine begünstigte Besteuerung der Einnahmen aus geistigem Eigentum mit umgesetzt. Ausweislich des Sitzungsprotokolls der Sitzung des Landrates des Kantons Nidwalden vom 3. Februar 2010 wurde mit dieser Anpassung eine Attraktivitätssteigerung für Unternehmen, die Einnahmen aus geistigem Eigentum erzielen, angestrebt.<sup>190</sup> Es wurde eindeutig festgestellt, dass Ziel der Steuergesetzgebung aus diesem Jahr nicht nur der Sicherung der Stellung von Nidwalden war, zu den drei steuergünstigsten Kanton der Schweiz sondern auch, dass auch die Anpassung im Steuertarif in den Bereichen erfolgen sollte, wo die Ausfälle durch zulässiges Wachstum kompensiert werden können.<sup>191</sup>

---

<sup>189</sup> Landrat Nidwalden, Sitzung vom 3.2.2010, S- 266

<sup>190</sup> Hinweis von Landrat Heinz Risi auf die Begründung des zuständigen Ausschusses zur Begründung der Gesetzesinitiative; zur Ausschussempfehlung, Sitzungsprotokoll des Landrates Nidwalden vom 3.2.2010, S. 285 der Veröffentlichung

<sup>191</sup> Landrat Nidwalden, Sitzung vom 3.2.2010, S- 266

Diese Lizenzbox steht nur Kapitalgesellschaften und Genossenschaften zur Verfügung. Dies ergibt sich aus der systematischen Einordnung des Artikel 85 in das kantonale Steuergesetz im III. Abschnitt des Steuergesetzes des Kantons Nidwalden, der die Steuerberechnung für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sowie Körperschaften gemäß Art. 65 Abs. 1 Z. 2 (juristischen Person des kantonalen Rechts sowie die öffentlichen Körperschaften). regelt. Natürliche Personen werden im II. Abschnitt des Steuergesetzes von Nidwalden behandelt. Die Regelung für die Begünstigung der Nettozinserträge aus der Nutzung von immateriellen Wirtschaftsgütern ist in Art. 85 Abs. 3 Steuergesetzes des Kantons Nidwalden aufgenommen. Hier besagt die Vorschrift, dass 20 % des regulären Gewinnsteuersatzes für Einnahmen aus der Nutzung von immateriellen Wirtschaftsgütern angesetzt werden. Dabei wird gemäß § 54 A der Steuerverordnung des Kantons Nidwalden die Ermäßigung des Gewinnsteuersatzes auf Lizenzerträge nur auf Antrag gewährt. Die Eigennutzung ist aber ausgeschlossen. Hier existiert ein Spannungsverhältnis zwischen der Besteuerung als Holdinggesellschaft nach Art. 88 des Steuergesetzes oder als Verwaltungsgesellschaft nach Art. 89 des Steuergesetzes und der bevorrechtigten Besteuerung von immateriellen Wirtschaftsgütern. Die Holding-Gesellschaft und die Verwaltungsgesellschaft sind bezüglich ihrer Erträge, die sie nicht im Kanton Nidwalden erwirtschaften, ebenfalls stark begünstigt. Dieses Spannungsverhältnis wurde im Kanton Nidwalden dergestalt gelöst, dass die Begünstigung der Lizenzbox den Holding- und Verwaltungsgesellschaften gem. § 57A STV nicht zusteht, damit es nicht zur Kumulation von Steuerbegünstigungen kommt.

Begünstigt ist der sogenannte Nettolizenertrag. Der Netto-Lizenertrag ist der Ertrag aus dem geistigen Eigentum, abzüglich der dafür aufgewendeten Finanzierungskosten, Abschreibungen sowie den Aufwendungen aus selbst in Anspruch genommenen Lizenzen.<sup>192</sup> Der Ertrag aus der Lizenz ist der Anteil des Erfolges aus den Patenten, der aus den Aufwendungen für Forschungs- und Entwicklung resultiert. Die Definition der Erträge aus Immaterialgüterrechten entspricht hier dem internationalen Standard der OECD und der im Rahmen

---

<sup>192</sup> Lizenzboxen Nidwalden. § 57a Steuerverordnung (StV), Nidwalden

der Unternehmenssteuerreform III vorgeschlagenen Formulierung.<sup>193</sup> Die vorgenannten Formulierungen wurden im Kanton Nidwalden mit Beginn des Jahres 2016 in die Steuergesetzgebung integriert. Jedoch besteht hier noch ein fünfjähriger Übergangszeitraum, der die vorherige Regelung übergangsweise in Kraft hält. Diese Veränderung wurde ausdrücklich im Zuge der Anpassung der Patentbox des Kantons Nidwalden an die internationale Entwicklung angesehen, die entsprechende Veröffentlichung der Finanzdirektion und dort dem kantonalen Steueramt nennt ausdrücklich als Überschrift “von der Lizenzbox zur Patentbox – neue Steuerpraxis im Kanton Nidwalden ab Steuerperiode 2016“<sup>194</sup>. Veräußerungsgewinne und Erträge aus der Nutzung von Patenten und der verbundenen Unternehmen gelten ebenfalls als Ertrag.<sup>195</sup>

Zur Absicherung der Erträge aus dem geistigen Eigentum ist eine Spartenrechnung zu erstellen. Diese Spartenrechnung ist bereits der Steuererklärung beizulegen. Bei Lizenzverträgen von weniger als 50.000 Fr. kann die Sparte Rechnung vereinfacht werden. Insbesondere kann in diesem Fall der Verwaltungskostenanteil mit 45 % pauschaliert werden.<sup>196</sup>

#### **4.2.10.2 Unternehmenssteuerreform III in der Schweiz**

In der Schweiz wird gerade über die Unternehmenssteuerreform III diskutiert, eine erste Version wurde am 12. Februar 2017 in einer Volksabstimmung jedoch abgelehnt. Dessen ungeachtet arbeitet die Schweiz weiter an ihrem großen Vorhaben, die Akzeptanz der Schweizer Steuersysteme sicherzustellen und die Wettbewerbsfähigkeit der Schweiz zu stärken. Der Bundesrat hielt aber an seinem Ziel fest, und hat das eidgenössische Finanzdepartement (EFD) nach der Abstimmungsniederlage mit der Ausarbeitung inhaltlicher Eckwerte für eine neue Steuervorlage beauftragt. Die Beauftragung erfolgte so schnell wie möglich, die Umsetzung ist bereits ab 2020 möglich.<sup>197</sup> Im Rahmen der

---

<sup>193</sup> Merkblatt Kanton Nidwalden

<sup>194</sup> Merkblatt Kanton: Von der Lizenzbox zur Patentbox, zum Übergang der Patentbox

<sup>195</sup> Art. 57a STV Kanton Nidwalden, Nettolizenzentträgen

<sup>196</sup> Merkblatt Kanton Nidwalden, Nr. 34, Pkt. 2.3. und 3.5

<sup>197</sup> Website Eidgenössische Steuerverwaltung zur Steuervorlage 17

Unternehmenssteuerreform III hat sich die Schweiz eindeutig, sofern das vor endgültiger Verabschiedung gesagt werden kann, für eine Patentbox in Anlehnung an den modifizierten Nexus Approach der OECD ausgesprochen.<sup>198</sup> Nach dem Entwurf der Unternehmenssteuerreform III wäre die Patentbox von den Kantonen zwingend einzuführen. Laut dem Gesetzesvorschlag werden Vorgaben der OECD im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens mit eingearbeitet.<sup>199</sup> Die Schweizer Gesetzgebung die dort ganz klar die Bemühung der OECD im Rahmen der BEPS Entwicklung, durch geeignete Maßnahmen, zum Beispiel erhöhte Substanzanforderungen, die Verschiebung von Erträgen in von Hochsteuer- in Tiefsteuerländer zu vermeiden.<sup>200</sup>

Diskutiert wird in diesem Kontext auch die Förderung einer inputorientierten F&E Förderung. In der ursprünglichen zur Abstimmung vorgestellten Vorlage waren bereits entsprechende Regelungen aufgenommen. Hier wird klar erkannt, dass nicht nur eine erfolgreiche inländische Entwicklung, die zu Patenten geführt hat, in den Genuss der Förderung nach der neuen Patentbox kommen sollte. Als förderungswürdig wurden auch die tatsächlichen Forschungstätigkeiten im Land, die letztlich nicht zu einem Patent führen. Ferner wird auch der Konkurrenzgedanke zu Steuerregimes in anderen Ländern gesehen, die eine steuerliche Input-Förderung anbieten.<sup>201</sup> Im Rahmen der Patentbox sieht die Vorlage vor, dass die Schweizer Kantone die Patentbox zwingend einführen. Bei der Inputförderung über die steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung sieht der Schweizer Steuergesetzgeber eher eine Berechtigungsmöglichkeit für Kantone, diese zu fördern.<sup>202</sup> Hier soll über die Bundesgesetzgebung nur ein Rahmen festgelegt werden, innerhalb dessen die Kantone dann selbstständig agieren und das Gesetz mit Leben füllen können. Als erstes soll die Förderung beim Auftraggeber ansetzen. In diesem Kontext erkennt der Gesetzgeber, dass gerade die Grundlagenforschung regelmäßig über Forschungseinrichtungen des Landes, respektive Universitäten, erfolgt.

---

<sup>198</sup> Siehe Wortlaut Unternehmenssteuerreform III

<sup>199</sup> Schreiben Kanton Nidwalden, Punkt 1.2.4.

<sup>200</sup> Schreiben Kanton Nidwalden Nr. 35, Punkt 1.2.4.

<sup>201</sup> Siehe Pkt. 3.3.2.3 der Vorlage des Bundesrates auf Zustimmung zur Unternehmenssteuerreform III

<sup>202</sup> EFD, Synoptische Darstellung der UStR III, UStR III, Regelung zur freiwilligen Übernahme der Forschungsförderung durch die Kantone

Hier würde eine steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung ins Leere laufen. Daher sieht der Bundesgesetzgeber eine Förderung des Auftraggebers der Forschung und Entwicklung vor. Die Förderung sieht vor, dass bis zu 150 % der tatsächlich angefallenen Aufwendungen für Förderung und Entwicklung angesetzt werden dürfen. Da die Aufwendungen nur in dem heimischen Rechnungswesen aufgenommen würden, ergebe sich eine Förderung der inländischen Forschung und Entwicklung. Damit wären die Aufwendungen auch auf die Schweiz beschränkt, so dass ein Anreiz geschaffen wird, in der Schweiz zu forschen, was zur Auslastung oder Entstehung von Arbeitsplätzen in der Schweiz führen dürfte<sup>203</sup>. Auch wird eine klare Abgrenzung zur Subvention angestrebt. Dies wird erreicht, indem es im Verlustfalle zu keiner Auszahlung kommt. Die Förderung würde dann als Minderung der Steuerlast auf den Gewinn begrenzt werden. Auch hat der Bundesgesetzgeber gesehen, dass sowohl eine Steuergutschrift als auch eine erhöhte Abzugsfähigkeit eine Förderungswirkung entfalten. Er hat sie im Ergebnis für die erhöhte Abzugsfähigkeit entschieden, auch mit Hinblick auf die Gewinnsteuerbelastung. Insgesamt ist damit die Schweiz auch auf dem Weg, ihre Steuergesetzgebung über den Weg einer Patentbox und der Förderung von Forschung und Entwicklung ganz klar als attraktive Steuergesetzgebung innerhalb des weltweiten Steuerwettbewerbes zu positionieren. Dieser Vorschlag wurde am Referendum am 19. Mai 2019 in der Schweiz mit 66,4 % Ja-Stimmen und 33,6 Nein-Stimmen angenommen.<sup>204</sup>

#### **4.2.10.3 Neue Patentboxregelung in der Schweiz**

Durch Mitteilung vom 14. Juni 2019, veröffentlicht im Portal der Schweizer Regierung, wurde mitgeteilt, dass das Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV – Finanzierung am 1. Januar 2020 vollständig in Kraft tritt.<sup>205</sup>

---

<sup>203</sup> Siehe auch Erläuterungen des schweizerischen Bundesrates zur Volksabstimmung vom 12.02.2017, S. 29

<sup>204</sup> Schweizerische Eidgenossenschaft, Bundesamt für Sozialversicherung BSV: Verlautbarung zu Steuerreform und AHV Finanzierung (STAF)

<sup>205</sup> Veröffentlichung Bundesrat vom 14.6.2019

in dem nunmehr gültigen neuen Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG) wird zum 1. Januar 2020 die oben skizzierte Patentbox für die gesamte Schweiz verbindlich eingeführt. Nach dem neuen Art. 24a StHG werden nunmehr die Gewinne aus einer Vielzahl von Patenten und anderen Schutzrechten für geistiges Eigentum auf Antrag der steuerpflichtigen Person im Umfang des Modified Nexus Approach mit einer bis zu 90 % Ermäßigung in die Berechnung der steuerbaren Reingewinns einbezogen. Den einzelnen Kanton ist es erlaubt, den Ermäßigungssatz geringer anzuwenden. Bei der erstmaligen Anwendung der Patentbox werden die in vorhergehenden Perioden geltend gemachten Aufwendungen für das Wirtschaftsgut mit einbezogen. Der Kanton Nidwalden hat in seiner Umsetzung dieser Regelung von dem Minderungsrecht keinen Gebrauch gemacht, sodass die vollständigen 90 % geltend gemacht werden können. In diesem Gesetz wurde auch die Möglichkeit geschaffen, auf den Forschungsaufwand einen 50-prozentigen Zuschlag zu akzeptieren.<sup>206</sup>

### **4.3 Qualitative Analyse der Patenboxen und Versuch einer Systematisierung**

#### **4.3.1 Einführung der Kriterien**

Es ist zunächst zu überlegen, mit welchen Kriterien die Patenboxregelungen einer Systematisierung zugänglich sein könnten, die die verschiedenen steuerrechtlichen Regelungen jeweils einer Gruppe zuordnen können.

Zu allererst schlage ich eine Systematisierung nach dem Vorhandensein einer grundsätzlichen Förderung von Einnahmen oder Gewinn aus Patenten oder sonstigen Schutzrechten für geistiges Eigentum im Rahmen der Besteuerung vor. Sinn des Kriteriums ist die Prüfung, ob überhaupt eine Patentbox gemäß

---

<sup>206</sup> Siehe Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden der Schweiz (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG) vom 14. Dezember 1990 (Stand am 1. Januar 2020)

den vorhergehenden Überlegungen existiert. Die Patentbox wird hier definiert als die besondere Besteuerung von Einnahmen aus Schutzrechten für geistiges Eigentum. Es soll davon ausgegangen werden, dass eine besondere und niedrigere Besteuerung einer Förderung gleichzusetzen ist. Dieses Kriterium ist geeignet, als Wächterkriterium zu fungieren. Sollte im Steuersystem keine Förderung von Schutz von Einnahmen aus Schutzrechten von geistigem Eigentum vorhanden sein, wäre keine Patentbox gegeben und eventuelle weitere Kriterien, die eine Patentbox voraussetzen, gehen Fehl. Es ist notwendig, den Begriff Förderung in diesem Zusammenhang zu definieren. Hier lehne ich mich an die Definition der Normalbesteuerung eines Steuersystems versus Beihilfe nach Art. 107 Absatz 1 AEUV an. Hier geht es um das Spannungsverhältnis, das sowohl eine Bevorzugung als auch der Wegfall einer Belastung im Steuerrecht eine wettbewerbswidrige Beihilfe bedeuten kann. Diese Sichtweise kollidiert natürlich mit der Steuerautonomie der Nationalstaaten<sup>207</sup>, da aus Sicht einer Steuergesetzgebung eines Nationalstaates jede steuerliche Regelung, die in am ordnungsgemäßen Gesetzgebungsverfahren entstanden ist, aus Sicht des Nationalstaates die Normalversteuerung darstellen könnte. Es notwendig, das Steuerrecht so zu erkennen, wie es ohne diese Förderung beim Sprechen unter dem anderen wendet worden wäre. Hier wurde eine fiktive Normalsteuer eingeführt. Erst die Abweichung von dieser Normalsteuer begründet eine Förderung. Um diese Normalsteuer zu erreichen, ist für jedes Land ein Steuersystem zu erkennen, dass einer ursprünglichen und grundsätzlichen Leitidee entspricht, die EuGH nennt dieses System das Referenzsystem.<sup>208</sup> Als Abgrenzung für das Kriterium ist das Vorgehen des EuGH sinnvoll.

### **Kriterium 1: Werden Patente im Rahmen der Besteuerung von Gesellschaften explizit gefördert**

Als weiteres Kriterium für eine Systematisierung bietet es sich an, die Intensität der Forschung im Inland oder durch den Rechteinhaber für das Patent oder

---

<sup>207</sup> Büttner, Thies et. al. in *Steuervergünstigungen und EU-Beihilfenaufsicht: Problematik und Ansätze zur Lösung des Kompetenzkonflikts mit der Steuerautonomie*, Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Berlin November 2018

<sup>208</sup> BMF: *Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen: Steuervergünstigungen und EU-Beihilfenaufsicht: Problematik und Ansätze zur Lösung des Kompetenzkonflikts mit der Steuerautonomie*, März 2017, S. 12

sonstiges Recht für geistiges Eigentum heranziehen. Hier könnten wir mit der Fiktion arbeiten, soweit möglich, dass die Forschung auch zu genau diesem Patenten geführt haben soll, was aber natürlich nicht in jedem Fall und für jedes Recht erkennbar sein wird. Es wird weiterhin in diesem Kriterien geprüft, ob die erfolgten Anpassungen der jeweiligen Patentboxen in verschiedenen Ländern, die eine bevorzugte Besteuerung von Einnahmen aus Patenten aufweisen, aufgrund der Vorgaben der OECD, diesen Punkt grundsätzlich berücksichtigen. Als Systematisierungskriterium, mit der die Patentbox beschreiben lassen, kann dieser Zusammenhang natürlich nicht vorausgesetzt werden, lediglich bei der Einschätzung der Wirkung dieses Kriteriums wird dieser Punkt zu beachten sein.

### **Kriterium 2: Intensität der Forschung im Inland für die Patente**

Eine dritte Systematisierung bietet sich an in der Intensität der Förderung der dem Patent oder sonstigen Recht für geistiges Eigentum vorangehenden Forschung an. . Sollten die Vorteile bei der Besteuerung allein auf den Einnahmen aus Patenten oder anderen Schutzrechten angewendet werden, ohne dass eine entsprechende Forschung ebenfalls vor der Gegenstand sein kann, könnte daraus der Schluss gezogen werden, dass lediglich die Verwertung des Patent oder sonstigen Rechtes für geistiges Eigentum Gegenstand der Patentbox-Regelung ist. Nun ist eine Regelung, die allein erfolgreiche Forschung, in der Regel Forschung, die zu konkreten Patenten führt, nicht unbedingt geeignet, den Forschungsstandort insgesamt zu fördern, das keine Garantie dafür gibt, dass Forschungsziel erreicht und die Forschung erfolgreich sein wird. Insoweit gibt die konkrete Ausgestaltung der Förderungsregelung wertvolle Hinweise auf die Motivation des Regelungsgebers und sollte allein deshalb mitberücksichtigt werden. Dabei ist der Schluss, dass die Förderung von Einnahmen aus Schutzrechten ohne Förderung von Forschung und Entwicklung über das Steuerrecht immer eine Verschiebung von Besteuerungssubstrat zum Ziel hat, was aus Sicht der OECD nicht gewünscht wird. Jetzt kann ich aufgeschlossen werden, dass Förderungsmöglichkeiten für vorangehende Forschung außerhalb des Steuerrechts existieren, die die Aussagekraft dieses Kriteriums beeinflussen können. Dessen ungeachtet erscheint mir dieses Kriterium aussagekräftig.

### **Kriterium 3: Förderung von Forschung und Entwicklung über das Steuerrecht, unabhängig von Patentboxen**

ein weiterer Systematisierungsansatz kann sich aus dem Umfang der geförderten Einnahmen aus Schutzrechten ergeben. Dies suggeriert, dass Patente im Zentrum der Betrachtung stehen. Es können aber natürlich auch andere Quellen von Einkünften, die geistiges Eigentum symbolisieren, mit einer Bevorzugung durch Steuerregelungen bedacht werden. Hier ist, neben den Patenten, auch an Gebrauchsmuster, Herstellungsverfahren, über das Urheberrecht geschützte Erzeugnisse sowie auch an Züchtungserfolge oder Ähnliches zu denken. Die einzelnen Patentbox-Regelungen respektive die einzelnen Regelung zur Förderung von Einkommen aus Geistigem Eigentum, sollten daher nach dem Umfang der zu fördernden Rechte untersucht werden. Da die unterschiedlichsten Schutzrechte gefördert werden können, bietet sich die Definition einer Normierungslinie an. Eine Regelung, die mehr als diese Schutzrechte fördert, gilt dementsprechend als offensiv und wird mit einem „Ja“ benannt, Regelung mit geringerem Schutzniveau oder genau im Rahmen der BEPS 5 Maßnahme, erhalten den Wert „Nein“

### **Kriterium 4: Umfang der mit einer Patentbox-Regelung geförderten Einnahmen aus geistigem Eigentum**

es konnte bereits gezeigt werden, dass es eine Vielzahl von Patentbox-Regelungen gab, die durchaus einen offensiven Charakter aufweisen. Insbesondere in der Begründung für die Maßnahmenpakete aus dem BEPS 5 Programm, welche in einigen Ländern zur Anpassung der inländischen Patentbox-Regelung geführt haben, im Falle von Liechtenstein auch schlichtweg zum Wegfall der Regelung, gibt bereits einen ersten Hinweis darauf, welche Kriterien als Unterstützung für ein eher schädlichen Steuerwettbewerb gelten könnten. Ziel der nachfolgenden Systematisierung ist es daher, die einzelnen Regelungen zur bevorzugten Besteuerung von Einnahmen aus geistigem Eigentum auch für diese Kriterien einer Transparenz zuzuführen. Nun stehen wir vor der Herausforderung, dass einige Regelungen auf die Vorgaben der OECD reagiert haben. Es ist in diesem Kontext fraglich, ob ein Zeitpunkt für einen Vergleich der verschiedenen Regelungen herangezogen werden sollte. Eine Be-

trachtung der Patentbox-Regelung zum ursprünglichen Einführungszustand, was ich aus der historischen Betrachtung heraus als näher an der ursprünglichen Intention bestehend ansehe, könnte die Unterschiede deutlicher zutage treten lassen. Die Betrachtung der Patentbox-Regelung nach den jeweiligen Anpassungen an die BEPS 5 Maßnahmen allein, könnte zu einem eingeschränkten Aussagewert führen. Vielmehr könnten die einzelnen Regelungen nach dem jeweiligen nationalen Einbau der BEPS Vorgaben zu einer von außen motivierten Nivellierung der inländischen Regelung geführt haben.

Um dieses Phänomen sachgerecht zu adaptieren, werden die entsprechenden Regelungen im Folgendem sowohl vor der Adaptierung der OECD Vorgaben, mithin mit Gültigkeit etwa um das Jahr 2016 herum, als auch zur Gültigkeit des Jahres 2019, dem letzten vollständig abgelaufenen Wirtschaftsjahr, dargestellt. Sollten Regelung erstmalig zum 1. Januar Jahr 2020 eingeführt werden, wird ebenfalls darauf eingegangen. Der Autor geht davon aus, dass in allen Ländern ein Rückwirkungsverbot für Änderungen der Steuergesetze in eine bereits abgelaufene Periode besteht, so dass das Jahr 2019 als abgeschlossen gilt. Eine Betrachtung des Jahres 2020 erfolgt nur in Ausnahmefällen. Es ist insoweit keine Vollständigkeit angestrebt noch zu erwarten.

Fraglich ist nun, welche Bewertungen bei welcher Ausprägung herangezogen werden müssten, um eine Betrachtung innerhalb einer Skala, beispielsweise eine Intensitätsskala mit Zahlenwerten, zu erreichen. Sollten wir beispielsweise eine Skala von 0-10 betrachten, würden wir bestimmt bei dem einzelnen Phänomen eine Hierarchie erkennen können. Sicherlich wäre eine Bemessung mit dem Wert null, wenn das Kriterium überhaupt nicht zutrifft, im Rahmen des Möglichen. Bei weiteren Phänomenen wäre, nach Analyse aller Patentbox-Regelungen, eine Reihenfolge denkbar. Weiterhin wäre denkbar, dass ähnliche Regelungen mit ähnlichen Zahlenwerten benannt werden. Die qualitative Betrachtung verbietet jedoch, exakte Zahlenwerte zu vergeben, ohne einen konkreten Maßstab zugrunde zu legen. Um diesen Maßstab für alle Phänomene anzuwenden, wäre auch eine Normierung im Vorwege notwendig.

Zur Verdeutlichung dieses Gedankens möchte ich am Beispiel des ersten Kriteriums „**Werden Patente im Rahmen der Besteuerung von Gesellschaften explizit gefördert**“ die Problematik erläutern:

Ich hatte dargestellt, dass in den steuerlichen Regelungen für Unternehmen eine besondere Förderung für Einnahmen aus Patenten oder sonstigen Geistigem Eigentum in Deutschland nicht vorgesehen ist. Vielmehr existiert mit der Lizenzschranke eine Abwehrregelung, um Lizenzzahlungen in das Ausland beim Vorliegen von Patentbox-Regelungen im Empfängerland zu begrenzen. Da damit eine Patentbox-Regelung überhaupt nicht vorhanden ist, wäre hier eine Bemessung mit einer Null im Rahmen einer Skala, die nur aus positiven Werten besteht, begründbar.

Betrachtet man die vorherige Patentbox des Fürstentums Liechtenstein in seiner vorherigen Ausprägung, wie in der vorhergehenden Beschreibung der Patentbox von Liechtenstein dargestellt, stellen wir eine sehr offensive heranziehende Weise bei der Benennung förderungswürdiger Rechte aus geistigen Eigentum fest. Dort waren nicht nur Patente, sondern auch andere Schutzrechte, wie zum Beispiel Geschmacksmuster, förderbar. Hier würden wir im Vergleich mit Deutschland einen Wert von deutlich über null ansetzen müssen. Ob wir dem Fürstentum Liechtenstein jetzt nur eine niedrige Zahl zuweisen, oder eine sehr hohe Zahl, wäre bei einem Kriterium, die die bloße Existenz einer Patentbox-Regelung abfragt, nicht sinnvoll.

Auch die Niederlande haben im Rahmen der Innovatiebox eine Förderung von Einnahmen aus Patenten in ihren steuerlichen Regelungen aufgenommen. Die Niederlande haben zudem als weitere Voraussetzung die Teilnahme der dem Patent vorangehenden Forschung und Entwicklung in ihr nationales Förderprogramm für Forschung und Entwicklung kodifiziert. Weiterhin kennt die Niederlande durchaus die Förderung von Einnahmen aus Züchterfolgen bei Pflanzen. Dieses ist sicherlich der umfangreichen und starken Branche der Gartenbaubetriebe in den Niederlanden geschuldet. Laut der Wirtschaftsführungsgesellschaft KPMG waren „die Niederlande 2017 der weltweit wichtigste Exporteur von Saatgut. Dabei bewegen sich die Umsätze im Jahresmittel bei 350 Million Euro, von denen bis zu 40 % in Forschung und Entwicklung in-

vestiert würden“<sup>209</sup>. Des Weiteren bedarf es als Voraussetzung für eine Förderung in den Niederlanden eines erfolgreichen Antrages nach dem WBSO, wobei sich ergebende Recht nicht nur auf ein Patent beschränkt, es genügt auch, wenn die Erträge aus einem Aktiva stammen für das eine S&O Erklärung (S&O-verklaring) vorliegt. Auf die Eintragung in ein Register kommt es hier nicht in jedem Fall an. Auch hier müssten wir eine Zuweisung eines Wertes der entsprechenden Skala finden. Da die Niederlande eine entsprechende Regelung vorweisen können, käme der Wert null nicht in Betracht, eher ein Wert > null. Nun können wir den Umfang der geförderten Rechte im Vergleich mit dem mit der entsprechenden Regelung des Fürstentum Liechtenstein nicht in einer Skala vergleichen, da hier nur als Voraussetzung für eine Förderung eines Rechtes nur die Eintragung in ein inländisches, ausländisches oder Internationales Register gefordert wird, sodass die Förderungsmöglichkeiten dem jeweiligen Register überlassen wird. Die Niederlande fördern damit nur im Einzelfall (WBSO-) genehmigte Rechte, das Fürstentum Liechtenstein wiederum stellt nur auf die Eintragung in ein Register ab.

An diesen drei Beispielen sehen wir schon deutlich, dass eine geordnete Reihe der verschiedenen Patentbox-Regelung selbst mit einer Begrenzung durch eine Skala für den Zweck dieser Arbeit nicht sinnvoll ist. Die vorgenannten Überlegungen treffen grundsätzlich auf alle vier Kriterien zu. Selbst wenn wir den letzten Punkt, den Umfang der geförderten Einnahmen aus Schutzrechten für Geistiges Eigentum, auf einer Skala bewerten wollten, wäre eine geordnete Reihe ebenfalls nicht sinnvoll. Im Rahmen dieser Arbeit existiert kein Kriterium, um die Förderung von Einnahmen nur aus Patenten mit der Förderung von Patenten, Markenrechten oder Züchterfolgen zu vergleichen.

Eine andere Einteilung ist auch nicht ersichtlich. Eine qualitative Darstellung, respektive eine Einordnung von einzelnen Regelungen in einer Matrix, wird, aus Gründen der Übersichtlichkeit, auch immer Kompromisse bezüglich der Detailtiefe zeigen müssen. Im Vorhergehenden habe ich gezeigt, dass eine Vielzahl von Schutzrechten in einem steuerlichen System gefördert werden

---

<sup>209</sup> KPMG in „KPMG sieht sehr gute Wachstumschancen für Pflanzenzüchter“ in Proplanta vom 1.12.2019 a.a.O

können. Sollte es jetzt steuerliche Regelungen geben, die Einnahmen aus sehr vielen verschiedenen Schutzrechten begünstigen, und weiterhin Systeme, die nur eine Teilmenge oder sogar andere weitere Schutzrechte als Patente begünstigen, so wird in der Matrix aus Gründen der Übersichtlichkeit nicht jedes Recht genannt werden können.

Diese Arbeit soll einen Beitrag dazu leisten, die verschiedenen Regelungen der Patentboxen zu systematisieren. Daher wird an dieser Stelle eine binäre Wertsetzung bei den einzelnen Punkten in das Gesamtmatrix genügen. Der einzelne Schnittpunkt zwischen verschiedenen Zeilen und Spalten wird für sich genommen aufgrund der alleinigen Benennung wenig Information erkennen lassen. Erst in der Analyse der einzelnen Zeilen zueinander werden sich vermutlich Aussagen treffen lassen können.

## 4.3.2 Anwendung der Kriterien auf die einzelnen Regelungen

### 4.3.2.1 Deutschland

Im Folgenden werden die einzelnen Länder betrachtet und es wird geprüft, welchen Eintrag dieses Land in welchem Feld aufweist.

Als erstes werden nach diesem Kriterien-Katalog die steuerrechtlichen Gegebenheiten in Deutschland geprüft. Das erste Kriterium, ob Patente oder sonstige Schutzrechte geistigen Eigentums im Rahmen der Besteuerung von Gesellschaften aktiv gefördert werden, ist anhand des dortigen Steuersystems zu prüfen.

Gemäß § 8 Abs. 1 KStG Deutschland gelten für die Berechnung des Gewinnes einer Körperschaft die Regelungen des Einkommensteuergesetzes und ergänzend die Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes. Nach dem Einkommensteuergesetz ist die Bemessungsgrundlage für den Körperschaftsteuersatz der Gewinn. Vor der Entstehung des Gewinnes wird dieser um die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben korrigiert, steuerfreie Beträge werden ausgeschieden.

Nun ist im deutschen Steuerrecht keine Regelung erkennbar, die die Einnahmen aus Patenten und sonstigen Schutzrechten für Geistiges Eigentum anders behandelt als die Normaleinkünfte. Damit hat Deutschland keine Regelung, in dem Schutzrechte für geistiges Eigentum im Steuerrecht explizit gefördert werden. Damit ist das erste Kriterium zu verneinen.

Da es keine Regelung zur Förderung von Einnahmen aus Patenten oder Schutzrechten für geistiges Eigentum gibt, ist es folgerichtig, dass die dafür aufgewendeten Ressourcen für Forschung und Entwicklung aus steuerlicher Sicht nicht dokumentiert werden. Das deutsche Steuerrecht kennt auch keine Malus-Regelung, wenn Forschung nicht in Deutschland durchgeführt wird. Lediglich die Lizenzschranke des § 4j EStG stellt ein Zusammenhang zwischen Aufwendungen für Lizenzen und dem Ignorieren des Nexus Approach bei Lizenzboxen im Ausland dar. Dieser Zusammenhang ist aber nicht hinreichend, sodass ich für das zweite Kriterium ebenfalls das Nicht-Vorliegen feststellen kann.

Das dritte Kriterium betrifft die Förderung von Forschung und Entwicklung, unabhängig von Patentboxen. In Deutschland ist es üblich, Forschungsprojekt projektorientiert zu fördern. Gemäß § 5 Abs. 2 EStG sind die selbst erschaffenen immateriellen Wirtschaftsgüter von der Aktivierung ausgeschlossen. Dies führt dazu, dass die Aufwendung regelmäßig den Gewinn gemindert hat. Eine Bevorzugung, respektive eine überproportionale Anerkennung von Kosten für Forschung und Entwicklung, oder eine Berücksichtigung von Kosten, die bei Normalbesteuerung die grundsätzlich steuerfrei sind, existiert erst mit Beginn des Jahres 2020. Mit dem Gesetz zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung kann auf Antrag eine Förderung in Höhe von 25 % der für die Forschung notwendigen Personalkosten beantragt werden. Dabei ist der förderungswürdige Aufwand mit Euro 2 Millionen gedeckelt, sodass die maximale Förderung Euro 500.000 beträgt. Das Gewerbesteuergesetz sieht hier keine explizite Sonderregelung darüber hinaus vor. Die Absetzbarkeit jeglicher Aufwendung im Zuge des Aktivierungsverbotes gilt hier nicht als Sonderregelung, sondern er ist gerade Ausdruck der Normalbesteuerung. Durch die Konzentration der Förderung allein auf die Personalkosten, der Deckelung

der Förderung und der mangelnden Erfahrung mit diesem Instrument gehe ich für diesen Punkt von der Regelung bis zum 31.12.2019 aus und stelle damit nur für diese Arbeit und nur für diesen Punkt fest, dass es im Steuerrecht keine besondere Förderung von Aufwendungen für Forschung und Entwicklung im deutschen Steuerrecht gibt. Damit ist dieses Kriterium zu verneinen.

Als letztes Kriterium für die Breite der Förderung herangezogen. Hier wird geprüft, welche Patente und andere Schutzrechte für geistiges Eigentum oder vergleichbare Rechte gefördert werden. Da Deutschland, wie wir gesehen haben weder eine Patentbox hat, noch eine andere Förderung über sein Steuersystem verwirklicht, können wir an dieser Stelle die Breite mit „Nein“ ansetzen.

#### **4.3.2.2 Großbritannien**

In Großbritannien gilt ein Körperschaftsteuersatz von 19 % (für 2019). Schon seit 2013 können Unternehmen in Großbritannien beantragen, dass auf Einnahmen aus Patenten 10 % Körperschaftsteuer fällig werden. Hieraus resultiert ein um 9 % geringerer Steuersatz auf Patente oder andere Schutzrechte geistigen Eigentums. Diese Möglichkeit der geringeren Besteuerung auf Antrag wurde von Großbritannien auch nach den Anpassungen der Regelung im Rahmen der BEPS 5 Maßnahmen beibehalten. Damit kann das erste Kriterium bejaht werden und Großbritannien hat eine der Fragestellung entsprechende Regelung, sowohl vor als auch nach der Umsetzung des Modified Nexus Approach.

Zur Prüfung des zweiten Kriteriums erscheint es sinnvoll, die Regelung vor und nach der Anpassung aus dem Modified Nexus Approach heranzuziehen. Es wurde im vorherigen gezeigt, dass in Großbritannien im Zuge der Anpassung der Patentbox-Regelung an den Modified Nexus Approach im Wesentlichen die Verbindung der inländischen Forschung mit den späteren Erträgen aus den Patenten oder sonstigen Schutzrechten für geistiges Eigentum in Verbindung gebracht wurde. Somit können wir für die Vorgängerregelung festhal-

ten, dass eine Abhängigkeit von nationaler Forschung, bzw. zum Patent führender Forschung im Inland nicht Voraussetzung war. Ich stelle damit fest, dass die Regelung hier in zwei Zustände zerfällt, vor der Anpassung der Patentbox an den Modified Nexus Approach und die nachfolgende Regelung nach der Anpassung.

Beim dritten Kriterium gilt es, die Förderung von Entwicklung als inputorientierte Förderung, unabhängig von der Förderung etwaiger Ergebnissen, wie zum Beispiel Einnahmen aus Patenten, zu betrachten. Großbritannien hat bereits seit dem Jahr 2000 eine Regelung für kleine und mittlere Unternehmen zur Förderung von Forschung und Entwicklung. Im Jahre 2002 trat ein separates System für große Unternehmen hinzu. Die britische Förderung besteht in der überproportionalen Berücksichtigung von Ausgaben für Forschung und Entwicklung. Das heißt, dass eine Währungseinheit einer Ausgabe für Forschungsentwicklung mit einem Faktor größer 1 modifiziert wird. Das Ergebnis wird dann als Ausgabe für Forschung und Entwicklung anerkannt. Nach der Überarbeitung der entsprechenden Regelung in den Steuergesetzen anlässlich der Übernahme des Nexus Approach in die steuerlichen Regelungen erfolgte auch die Einführung einer weiteren Maßnahme. Für Großbritannien können wir damit das dritte Kriterium sowohl vor dem Einbau des Nexus Approach in die Steuergesetzgebung als auch danach für eine Förderung von Forschung und Entwicklung über das Steuerrecht über die Patentbox hinaus bejahen.

Als viertes Kriterium ist die Breite der mit der Patentbox-Regelung geförderten Schutzrechte aus geistigem Eigentum heranzuziehen. Für Zwecke der qualitativen Einordnung der Patentbox ist eine vollständige Aufzählung aller geförderten Rechte nicht sinnvoll. Hier ergab sich auch eine klare Zäsur im Zuge des Nexus Approach. Nach dem Nexus Approach sollte die inländische Forschung und Entwicklung gefördert werden. Patentboxen, wie zum Beispiel die Patentbox aus Großbritannien vor der Anpassung Nexus Approach, zeichneten sie zeichneten sich, wie beschrieben, durch eine weite Berücksichtigung von diversen Schutzrechten aus. Nach der Umsetzung des Nexus Approach wurde die Förderung entsprechend den Forderungen aus BEPS 5 fokussiert. Daher kann an dem dieser Arbeit zu Grunde gelegten Kriterium vor der Umsetzung

des Nexus Approach eine breitere Förderung festgestellt werden, die nach der Anpassung an den Modified Nexus Approach etwas schmaler aus, sich aber durchaus im üblichen Rahmen befindet.

#### **4.3.2.3 Irland**

Wie im Vorstehenden beschrieben, existierte in Irland bereits sehr früh eine steuerliche Förderung für Einnahmen aus Patenten oder anderen Schutzrechten des Geistigen Eigentums. Die erste Regelung wurde auf internationalen Druck, wie bereits dargestellt, bereits 2011 beendet. Da in dieser Arbeit im Ergebnis neben der qualitativen Unterscheidbarkeit, die Veränderung der Patentboxen im Zuge der jeweiligen Anpassung auf den Nexus Approach dargestellt wird, würde eine Betrachtung der bis 2011 geltenden Patentbox die Vergleichbarkeit der verschiedenen Patentbox Regeln negativ beeinflussen. Ich werde mich daher auf die neu eingeführte Knowledge Development Box (KDB) beschränken.

Wie bereits erwähnt haben, verfügt die Republik Irland seit dem Jahr 2015 über eine Regelung, Einnahmen aus Patenten und anderen Schutzrechten aus Geistigem Eigentum mit einem besonderen Verfahren zu fördern. Damit ist das erste Kriterium erfüllt.

Da die Regelung unter ausdrücklichen Verweis auf den Modified Nexus Approach eingeführt wurde, wird auch für die Gewährung des Vorteils aus der Patentbox eine Verbindung der förderungsfähigen Einnahmen zu Dehn dafür aufgewendeten Kosten hergestellt. Damit kann auch das zweite Kriterium für die Förderregelung Irlands bejaht werden.

Weiterhin wurde ja im Zuge der Einführung dieses Gesetzes eine Steuergutschrift in Höhe von maximal 25 % der förderungsfähigen Kosten für Forschung und Entwicklung eingeführt. Diese Förderung ist unabhängig von etwaigen Ergebnissen, die in ein Schutzrecht münden. Damit es auch das dritte Kriterium mit „Ja“ belegt.

Die Patentbox-Regelung Irland umfasst die Förderung von Patenten, bestimmten Computerprogramm, bestimmte Markenrechte, insbesondere chemische Produkte und Rechte auf Pflanzen<sup>210</sup>. Diese recht großzügige Anzahl von zu fördernden Bereichen entspricht einer offensiven Auslegung der BEPS 5 Maßnahmen. Daher ist für Irland den Umfang der geförderten Schutzrechte als progressiv anzusehen.

#### **4.3.2.4 Italien**

Italien hat ebenfalls eine Patentbox eingeführt. In dieser Patentbox werden ein aufsteigender Teil der Erlöse aus Patenten und anderen Schutzrechten Geistigen Eigentums auf der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer rausgenommen. Damit erfüllt das Steuersystem von Italien ebenfalls die Voraussetzung, um am ersten Kriterium eine Benennung mit Ja zu erhalten.

Die Einführung der Regelung erfolgte zur Zeit der Diskussion der OECD zu den Maßnahmen gegen schädlichen Steuerwettbewerb. Daher verwundert es nicht, dass die Regelung eine Förderung der Einnahmen aus Patenten und sonstigen Rechten aus Geistigem Eigentum an die Forschungsleistung im Inland bindet. Eine Übergangsregelung, die bei kleineren Gesellschaften erlaubte, den Gesamtaufwand für Forschung und Entwicklung in Verhältnis zu den Gesamteinnahmen aus Patenten und anderen Schutzrechten zu setzen, ist im Jahr 2018 ausgelaufen. Die Übergangsregelung hätte durch den pauschalen Ansatz von Kosten natürlich auch Kosten berücksichtigt, denen keine Einnahmen aus Patenten gegenüberstehen. Damit wären auch Patente begünstigt worden, deren Forschung im Inland nicht erfolgt. Da diese Übergangsregelung nicht mehr anwendbar ist, verbleibt es bei der neuen Vorschrift, die eine detaillierte Dokumentation erfordert.

Italien hat mit dem Gesetzesbeschluss 145/2013 Art. 3 eine Steuergutschrift für Forschung Entwicklung im Jahr 2013 eingeführt, welcher auch für die kommenden Jahre weitergeführt wurde. Diese Forschungsförderung entspricht

---

<sup>210</sup> siehe 769G Abs. 1 des FinanceAct 2015 Irland

der Horizont 2020 Förderung, wobei die Definition der Forschungsausgaben mehrfach angepasst wurde, auch ist die Förderung in Italien regional unterschiedlich.<sup>211</sup> Weiterhin wird die Förderung auf zusätzliche Ausgaben für Forschung und Entwicklung geleistet. Daher können wir auch für das dritte Kriterium für Italien den Wert auf „Ja“ setzen.

Die Objekte der Förderung aus der Patentbox-Regelung Italiens sind sehr weitgehend ausgestaltet. So wurden nicht nur „Patente sondern auch Softwemarken Know-how Prozesse Formen und Muster, die potenziell Rechtsschutz stehen können“<sup>212</sup>, gefördert. Diese umfangreiche Begünstigung wurde im Zuge der Modifizierung der entsprechenden Regelung im Zusammenhang mit den BEPS 5 Vorgaben um die Förderung von Mustern vermindert.<sup>213</sup> Dabei werden Marken für eine Übergangszeit weiter gefördert.<sup>214</sup> Insgesamt ist festzustellen, dass Italien immer noch sehr offensiv fördert.

#### 4.3.2.5 Liechtenstein

Im Steuerrecht von Liechtenstein existierte bis zum 31.12.2016 eine Regelung, in der die Einnahmen aus Patenten und sonstigen Schutzrechten von Geistigem Eigentum mit einem Freibetrag in Höhe von 80 % des Gewinnes entlastet wurden. Damit wurde die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer um diesen Betrag herabgesetzt. Da auch in Liechtenstein ein proportionaler Körperschaftsteuersatz gilt, und die Minderung der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer daher eine Kürzung der Zahlung der Körperschaftsteuer nach sich zieht, ist hier insoweit eine Entlastung der Einnahmen aus Patenten erkennbar. Dieser erste Punkt war also bis zum 31.12.2016 erfüllt. Mit Beginn des Jahres 2017 wurde dieser Artikel im Steuergesetz des Fürstentums Liechtenstein aufgehoben, Übergangsbestimmungen erlauben es, die bisherigen Patente bis 2020 in der ursprünglichen Patentbox zu behalten. Ab 2020

---

<sup>211</sup> Siehe Art. 244 des Decreto Rilancio (Italien) vom 20.05.2020: Förderung des Mezzogiorno

<sup>212</sup> Deloitte Tax News: Italien: Einführung der Patentbox, veröffentlicht am 15.4.2016 im deutschen Internet-Auftritt

<sup>213</sup> Rödl & Partner/Themen: , Italien: Neues Verfahren für die Patentbox-Regelung

<sup>214</sup> Art. 13 im Decreto „Patent Box“ vom 28.11.2017 (decreto-28-novembre-2017) des italienischen Finanzministeriums

existiert damit keine Bevorzugung von Einnahmen aus neuen Patenten oder anderen Schutzrechten geistigen Eigentums mehr, eine Neuauflegung scheint nicht geplant zu sein.<sup>215</sup>

Da hier die Abgrenzung zwischen den beiden Zuständen prägnant ist und über Übergangsbestimmungen die alte Regelung weiter gilt, werde ich beide Zustände in die Analyse darstellen. Damit hat Liechtenstein sowohl ein Ja als auch ein Nein für diesen Punkt, es werden damit zwei Regelungen eingeführt.

Diese Zweiteilung der Regelung aus Liechtenstein, ist natürlich auch jetzt für alle anderen Punkte aufzunehmen. Dieses ist ein deutliches Zeichen vom Wächtercharakter des ersten Kriteriums. Liechtenstein hatte in der ursprünglichen Regelung keinen Hinweis darauf, dass die notwendige Forschung oder Entwicklung, die zu den begünstigten Patenten oder anderen Schutzrechten geführt hat, in Liechtenstein erfolgen musste. Die Liechtensteiner Regelung war als Bevorzugung nur der Einnahmen ausgestaltet. Die Neuregelung, in der entsprechende Artikel ersatzlos aufgehoben wurden, hat zur Folge, dass alle Voraussetzungen mit dem Wegfall der Vorschrift ebenfalls entfallen sind. Das heißt, in Liechtenstein gibt es für beide Varianten keine Verbindung zwischen inländischer Forschung und der Förderung von Einnahmen aus Patenten oder sonstigen Schutzrechten für geistiges Eigentum.

Eine sonstige Förderung von Forschung und Entwicklung über das Steuerrecht ist nicht erkennbar. Eine beschleunigte Abschreibung von Aktivierungspflichtigen Wirtschaftsgütern kann hier nicht als Förderung herangezogen werden, da die Geltendmachung von Aufwendung für selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter direkt als Aufwand und Ertrag hier als Norm herangezogen werden kann. In Liechtenstein sind Wirtschaftsgüter, deren Nutzungsdauer sich über Di nächsten Bilanzstichtag hinaus erstreckt, bilanzierungspflichtig, dies gilt auch für selbst erstellte Wirtschaftsgüter.<sup>216</sup> Dass diese einen dem überraschend hohen Satz von 40 % abgeschrieben werden können,<sup>217</sup> ändert an dieser Einschätzung nichts. Erst eine überproportionale Berücksichtigung von

---

<sup>215</sup> Compardo, Sandro: Keine neue Lizenzbox geplant in Vaterland-online vom 24. April 2020

<sup>216</sup> Art. 23 S. 2 StV Liechtenstein

<sup>217</sup> Art. 26 Abs. 2 lit. g StV Liechtenstein

Aufwendung für Forschung und Entwicklung würde dazu führen, dass dieses Kriterium bejaht würde. Damit sind beide Varianten mit Nein zu belegen.

Die Liechtensteiner Variante der Patentbox war, wie bei der Einführung bereits beschrieben, bei den förderungswürdigen Einnahmen aus immateriellen Wirtschaftsgütern sehr breit aufgestellt. Dies war einer der Gründe, warum die Liechtensteiner Regelung als nicht kompatibel mit den Vorgaben aus BEPS 5 angesehen wurde. Damit ist für die Breite ein „Ja“ anzusetzen. Nach Wegfall der Patentbox-Regelung im Liechtensteiner Steuerrecht verfiel natürlich auch jegliche Förderung von Patenten und sonstigen Schutzrechten für geistiges Eigentum im Steuerrecht. Daher kann auch jetzt nicht mehr von einer Breite gesprochen werden. Das heißt, für die nun geltende Regelung ergibt sich ein Nein.

#### **4.3.2.6 Luxemburg**

Luxemburg hatte in der Vergangenheit ebenfalls eine Patentbox, die in ihrer konkreten Ausgestaltung den Vorgaben der OECD im Hinblick auf die Vermeidung schädlichen Steuerwettbewerbs nicht genügte. Diese Regelung wurde mit einer entsprechenden Korrektur, nach der nunmehr die Anforderungen der OECD eingehalten sind, weitergeführt. Damit ist für die Eingangsfrage sowohl für die erste Variante, als auch für die zweite Variante die Existenz einer Patentbox mit Ja zu beantworten.

Einer der Anpassungsgründe, der zur Auslegung der modifizierten Patentbox-Regelung geführt hat, bestand im Mangel der qualifizierten inländischen Forschung, die mit dem Patent verknüpft war. Mit der Modifikation der Patentbox-Regelung, wurde dieser Umstand, der als Harmful Practice angesehen wurde, korrigiert. Die neue Patentbox-Regelung entspricht dem Nexus Approach. Damit haben wir jetzt zwei Alternativen, die vorhergehende Regelung ließ die Verbindung der Forschung für ein Patent mit der Förderung des Patentbesitzers vermissen, die nachfolgende Regelung hat diesen Umstand aufgenommen.

Daher ist die vorhergehende das zweite Kriterium ist die erste Regelung mit „Nein“ zu belegen, die nachfolgende Regelung mit „Ja“.

Luxemburg hat keine explizite steuerliche Forschungsförderung im Sinne einer Inputförderung.<sup>218</sup> Lediglich durch die Einführung der qualifizierten Aufwendungen als Voraussetzung für das anwenden der Patentbox finden Forschungsaufwendungen Eingang in das Steuerrecht. Damit kann das dritte Kriterium verneint werden.

Das vierte Kriterium der Breite der geförderten Patente oder sonstigen Schutzrechte für geistiges Eigentum fällt auch hier für die beiden Regelungen auseinander. Bei der von der OECD gerügten ersten Version wurden Patente, Marken, Muster und Gebrauchsmuster gefördert. Voraussetzung war lediglich dass diese Rechte in einem inländischen, ausländischen oder Internationales Register eingetragen waren. Dies können wir eindeutig als eine breite Ausprägung der Patentbox ansehen. Die Nachfolgeregelung fördert demgegenüber nur Patente, Gebrauchsmuster und Software, die durch das Urheberrecht geschützt sind. Laut der Regelung sind Aktiva aus geistigem Eigentum, die kommerzieller Natur sind, ausgeschlossen,<sup>219</sup> unterliegen aber noch den Übergangsregelung bis zum 31.12.2021. Damit ist die Nachfolgeregelung in ihrer Breite normal.

#### **4.3.2.7 Niederlande**

Die Niederlande haben ebenfalls ein System, um Patente und sonstige Schutzrechte Geistigen Eigentums steuerlich zu fördern. Im niederländischen Steuerrecht wird für dieses Regime der Begriff „Innovatiebox“ verwendet. Hier kommt es nicht darauf an, dass nur ein Teilbetrag in Form des Nettogewinnes gefördert wird. Damit wird die erst das erste Kriterium bejaht. Die Niederlande hatten schon immer ein Patentbox-System, welches durch die BEPS 5 Re-

---

<sup>218</sup> BDI-Drucksache Nr. 430 aus 2009, S. 6

<sup>219</sup> Sicard, Christophe, Nouveau régime fiscal luxembourgeois de la propriété intellectuelle, veröffentlicht auf der Website des „Village de la Justice“

formen nur im geringen Umfang verändert wurde. Daher wird dieses System für diesen Zweck einheitlich betrachtet.

Das zweite Kriterium zur Frage, ob die Förderung von Einnahmen aus Patenten mit entsprechender Forschung im Inland korrespondiert, wurde mit der Verknüpfung mit dem WBSO-Regime geradezu idealtypisch erfüllt. In diesem System ist die für das Patent notwendige Forschung nicht nur aus Sicht der Patentförderung notwendig sondern sie ergibt sich daraus, dass kein Patent gefördert wird, das nicht der WBSO-Regelung vorher zugerechnet werden konnte. Damit wird auch das zweite Kriterium im Falle der Niederlande mit „Ja“ bewertet.

Das Konstrukt, mit dem das vorhergehende Kriterium bejaht wurde, ist ebenfalls geeignet, für die Zuordnung für das dritte Kriterium herangezogen zu werden. Wie wir gesehen haben, wird die Förderung der Patente nur nach vorhergehender Teilnahme an dem WBSO-Regime akzeptiert. Die Förderung durch das WBSO Regime erfolgt mittels einer Gutschrift auf die Lohnsteuer der mit Forschung und Entwicklung beschäftigten Personals. Dabei sind 60 % der Aufwendungen förderungswürdig. Es existiert ferner eine Abstufung zwischen Kleingesellschaften und größeren Unternehmen. Wir haben bei der Betrachtung des dritten Kriteriums anhand des Beispiels Deutschland festgestellt, dass die alleinige Förderung nur der Personalkosten, die einer Deckelung unterliegt, nicht geeignet ist, allein das dritte Kriterium zu bejahen. In den Niederlanden gibt es als weitere steuerliche Förderung die Möglichkeit, Forschungskosten, die nicht Lohnkosten sind, mittels der R&D-Deduction zur Senkung steuerlichen Einkommens geltend zu machen. Dies geschieht auf Antrag, dem eine Erklärung beizufügen ist, dass es sich um förderungswürdige Forschungsaufwendungen handelt. Zwischenzeitlich (2016) wurden die Regelung bezüglich der WBSO und des RDA zusammengefasst und als WBSO-Regelung weitergeführt.<sup>220</sup> Eine Förderung durch das WBSO ist zwar Voraussetzung für die Anwendung der Innovatiebox, kann aber auch ohne folgende

---

<sup>220</sup> Rijksdienst voor Ondernemend Nederland Verlautbarung „Gesetzgebung und Vorschriften WBSO“

Förderung innerhalb der Innovatiebox angewendet werden. Daher ist auch das dritte Kriterium zu bejahen.

Die niederländische Innovatiebox fördert nicht nur Patente oder Software, sondern hat als niederländische Besonderheit auch Pflanzen und biologische Pflanzenschutzmittel. Daher handelt es sich bei der Innovatiebox um eine breit aufgestellte Förderung von Patenten und sonstigen Schutzrechten von geistigem Eigentum.

#### **4.3.2.8 Österreich**

Wie in dieser Arbeit bereits beschrieben, gibt es im österreichischen Steuerrecht keine Regelung, um Einnahmen aus Patenten oder sonstigen Schutzrechten für geistiges Eigentum anders zu besteuern, das heißt begünstigt zu besteuern. Der Freibetrag für Erfinder ist mit einer anderen Zielsetzung versehen. Damit ist das erste Kriterium zu verneinen.

Somit nun entfällt auch die Voraussetzung, um das zweite Kriterium bejahen zu können. Da das österreichische Steuersystem Einnahmen aus Patenten nicht fördert, spielt es keine Rolle, ob die dafür aufgewendete Forschung im Inland erfolgt oder nicht. Ein Malussystem, ist nicht erkennbar.

Dagegen sieht das Steuerrecht eine Förderung von Forschung und Entwicklung vor. Wie wir gesehen haben, kann für eigenbetriebliche und Auftragsforschung eine Forschungsprämie beantragt werden, welche über das Steuersystem abgewickelt wird. Daher ist das dritte Kriterium dem Wert „Ja“ zu belegen.

Das letzte Kriterium, die Breite der geförderten Patente, entfällt hier ebenfalls, da dies nur Ausprägung des ersten Kriteriums sein kann, sodass ein Nein im ersten Kriterium ein Nein im letzten Kriterium automatisch nach sich zieht.

#### 4.3.2.9 Portugal

Portugal hat bereits seit 2014 im Steuerrecht eine Regelung, mit der Patente und andere Schutzrechte für geistiges Eigentum anders behandelt wurden als die sonstigen Einkünfte. Im August 2016 wurde die Regelung um die Korrekturen aus dem Aktionsprogramm Beps 5 angepasst. Bei dieser Anpassung wurden lediglich Regelungen zur Auftragsforschung und zur Dokumentation der Aufwendungen für die Patenterstellung angepasst, sodass sich für diese Arbeit von einer einheitlichen Patentbox ausgehen kann. Das erste Kriterium wird daher bei Portugal mit „Ja“ belegt.

In der portugiesischen Patentbox war schon von Beginn an vorgesehen, dass nur der Nettoertrag gefördert wird. Des Weiteren mussten die Patente selber entwickelt worden sein. Sollten Aufwendungen auch bei Dritten angefallen sein, sind diese nur besichtigungsfähig, wenn sie dort nicht zu abziehbaren Ausgaben geführt haben. Die Aufwendungen müssen in jedem Fall bei einem portugiesischen Unternehmen angefallen sein.<sup>221</sup> Im Zuge der BEPS Anpassung wurde die Zurechnung der tatsächlichen Aufwendungen zu Patenteinnahmen zwar deutlich verschärft, insbesondere in der Anwendung des Modified Approach Nexus und der zu leistenden Dokumentationspflichten, trotzdem werde ich dies Verfahren als ein Verfahren ansehen. Im Rahmen einer binären Kennzeichnung wird hier der Wert mit „Ja“ belegt.

Forschungsförderung in Portugal unabhängig von der Patentbox im Rahmen der Steuergesetzgebung existiert nur rudimentär. Insbesondere die Aktivierungspflicht selbst geschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter im Steuerrecht führt dazu, dass Aufwendungen für Forschung und Entwicklung bereits im Ansatz teilweise nicht als Aufwand anerkannt wird. Selbst wenn jetzt andere Teile der Forschungsaufwendungen abzuziehende Ausgaben darstellen, wäre das aus meiner Sicht immer noch schwächer als die unterstellte Normalbesteuerung.<sup>222</sup> Diese Begünstigung innerhalb des portugiesischen Steuerrechtes

---

<sup>221</sup> Dixcart, IN331, Regelung zur Patentbox - Portuguese Patent Box and Madeira Companies

<sup>222</sup> Siehe CIRC 32, Entwicklungsprozesse und die Beschreibung im "TAX TREATMENT OF RESEARCH & DEVELOPMENT EXPENSES"

wird zwar durchaus als Förderung verstanden wird,<sup>223</sup> die Einordnung in ein Ja/Nein-Schema zwingt hier aber zu einer eindeutigen Vergabe der Kennzeichnung. Damit wird hier bei dem dritten Kriterium feststellen, dass hier ein „Nein“ (noch) angemessen ist.

Bereits in der Regelung des Jahres 2014 waren die begünstigten Patente und Schutzrechte geistigen Eigentums abschließend aufgezählt. Marken und andere Rechte, die nicht enthalten waren, unter vielen nicht der Begünstigung des Patentbox Systems. Daher war auch eine Verengung der begünstigten Schutzrechte im Rahmen der Anpassung des portugiesischen Körperschaftsteuergesetzes zur Umsetzung der BEPS 5 Maßnahmen nicht notwendig. Daher kann ich für das vierte Kriterium schließen, dass es sich nicht um eine breite Anwendung handelt. Dieses Kriterium wird mit „Nein“ belegt

#### **4.3.2.10 Schweiz**

Für die Schweiz und den Kanton Nidwalden existiert die Besonderheit, dass die einzelnen Kantone nur im Rahmen der Bundesgesetzgebung ihre Steuergesetze frei gestalten können. Aus Gründen der kantonalen Verfassung der Schweiz, ist der Spielraum der einzelnen Kantone ungewöhnlich groß. Ursprünglich hatte nur der Kanton Nidwalden eine Patentbox eingeführt, die Bundesgesetzgebung hatte diese Regelung ermöglicht. Im Zuge des Steuerharmonisierungsgesetzes in der Schweiz wurde bundesweit den Kantonen ein Rahmen gesetzt, indem sie eine Patentbox in ihrer kantonalen Steuergesetzgebung einführen konnten. Dabei war die Patentbox dem Grunde nach über das Steuerharmonisierungsgesetz eingerichtet, der Kanton konnte durch die Wahl eines Prozentsatzes, mit dem die Besteuerung von Patenten auch dieser Box begünstigt werden können. Der Kanton Nidwalden hat von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht. Damit hat Nidwalden die ursprüngliche Patentbox, welche nach Einführung des Steuerharmonisierungsgesetzes mit den dann veränderten

---

<sup>223</sup> Spengel, Christoph et al. : Steuerliche FuE-Förderung; Studie im Auftrag der Expertenkommission Forschung und Innovation, ZEW- Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH Mannheim in Kooperation mit der Universität Mannheim , Expertenkommission Forschung und Innovation (EFI) Hrsg., Februar 2017, S. 11 und Grafik S. 12

Möglichkeiten aus der Bundesgesetzgebung weitergeführt. Damit kann ich im Weiteren für diese Auswertung den Kanton Nidwalden für sich alleine betrachten. Zu Beginn mit der alten Patentbox, nach Veränderung mit der neuen Patentbox. Für die neue Patentbox fallen die Bundesgesetzgebung und die Gesetzgebung des Kantons Nidwalden zusammen. Für die Kriterientabelle kann somit der Kanton Nidwalden (vorher) und den Kanton Nidwalden (nachher) erfasst werden. Für beide Varianten ist das erste Kriterium damit zu bejahen.

Die erste Patentbox des Kantons Nidwalden zeichnete sich dadurch aus, dass die Einnahmen aus Patenten auch ohne innerkantonale Forschung begünstigt waren. Für dieses Kriterium bekommt daher die Steuergesetzgebung des Kantons Nidwalden (vorher) ein Nein. Die nachfolgende Bundesgesetzgebung Steuerharmonisierungsgesetzes die Vorgaben der BEPS 5 Regelung vollständig adaptiert. Bestandteil war, dass die Forschung für die begünstigten Patente von den Begünstigten selber durchgeführt wird. Somit bekommt die Regelung Nidwalden (nachher) den Wert „Ja“ zugeordnet

Über das Schweizer Bundes-Steuersystem wurde im Rahmen des Steuerharmonisierungsgesetzes eine Input-Forschungsförderung als Rahmengesetzgebung bereitgestellt, die Einführung bei den einzelnen Kantonen ist optional.<sup>224</sup> Davor war die Förderung von Forschung und Entwicklung in der Schweiz nicht vorgesehen.<sup>225</sup> Der Kanton Nidwalden hat von der Option keinen Gebrauch gemacht. Da ich im Zuge dieser Arbeit als Beispiel den nur den Kanton Nidwalden heranziehe, wird das Kriterium in beiden Fällen mit Nein belegt. Die bloße Möglichkeit über die Rahmengesetzgebung des Bundes genügt nicht, um dieses Kriterium zu bejahen.

Die ursprüngliche Regelung des Kantons Nidwalden in Hinblick auf die bevorzugte Besteuerung von Patenten und sonstigen Rechte des Geistigen Eigentum umfasste Patente, Software, Urheberrechte, Marken, Designs, geheime Formeln und Prozesse und Know-how.<sup>226</sup> Dieses ist ein sehr umfangreicher

---

<sup>224</sup> Siehe Art. 25a Abs. 1, Steuerharmonisierungsgesetz (StHG) Schweiz, Hier wird vom „können“ gesprochen

<sup>225</sup> Keuschnig, Weyerstrass u. Fichtinger; Unternehmensbesteuerung - Handlungsbedarf und Lösungsansätze für den Standort Österreich, S.61, vom 24. Februar 2016

<sup>226</sup> Siehe Übersicht in EFI-Gutachten Patentboxen – Kein Ersatz für steuerliche FuE-Förderung,

Katalog. Daher bekommt die Regelung Nidwalden (vorher) den Wert „Ja“ für offensiv. Nach Umsetzung der neuen bundesrechtlichen Regelung, wurde die Patentbox auf eine BEPS 5 konforme Version umgestellt. Damit reduzierte sich der Umfang der begünstigten Rechte auf Patente und nach dem Urheberrecht geschützte sonstige Rechte auf geistiges Eigentum. Dies entspricht der normalen Weite. Nach Definition und unser unserer Vergleichsübersicht entspricht dies dem Wert normal.

### 4.3.3 Analyse nach der qualitativen Systematisierung

Nach Anwendung der Kriterien ergibt sich folgende tabellarische Übersicht

**Tabelle 2: Ergebnisdarstellung qualitative Betrachtung**

Land	Werden Patente im Rahmen der Besteuerung von Gesellschaften explizit gefördert - Output-Orientiert	Intensität der Forschung im Inland für die Patente	Förderung von Forschung und Entwicklung über das Steuerrecht, unabhängig von Patentboxen - Input-Orientiert	Patentbox-Regelung geförderten Einnahmen aus geistigem Eigentum
Deutschland	Nein	-	Nein	-
Großbritannien (Vorherige Regelung)	ja	Nein	Ja	Ja
Großbritannien (Nachfolgende Regelung)	ja	Ja	Ja	Nein
Irland	Ja	Ja	Ja	Ja
Italien	Ja	Ja	Ja	Ja
Liechtenstein (Vorherige Regelung)	Ja	Nein	Nein	Ja
Liechtenstein (Nachfolgende Regelung)	Nein	-	-	-
Luxemburg (Vorherige Regelung)	Ja	Nein	Nein	Ja
Luxemburg (Nachfolgende Regelung)	Ja	Ja	Nein	Nein
Niederlande	Ja	Ja	Ja	Ja
Österreich	Nein	-	Ja	Nein
Portugal	Ja	Nein	Nein	Nein
Nidwalden unter Schweiz StHG	Ja	Ja	Nein	Nein
Schweiz Nidwalden (Vorherige Regelung)	Ja	Nein	Nein	Ja

Quelle: Eigene Darstellung Holger Niemitz

Für diese Arbeit wurden bewusst vier Kriterien herangezogen, deren Abgrenzung schwierig ist. Es wurde dargestellt, dass das Steuerrecht der nationalen Steuerhoheit und Kompetenz unterliegt. Und wir haben gesehen, dass eine rechtliche Regelung in der ersten Ausgestaltung von dem jeweiligen Land frei gewählt werden kann. Supranationale Bemühungen, diese übergeordneten Prinzipien zu unterwerfen, stehen noch am Anfang und muss von den einzelnen Ländern nicht im Sinne der Vorgaben durchgeführt werden. Dies sieht man auch an den jeweiligen Ergebnissen der Prüfung der Patentbox-Regelung und der, wie in der Herleitung begründet, damit zusammenhängenden Forschungsförderung.

Die Sortierung der Länder mit den jeweiligen Regelungen ergibt ein Bild, das nun weiter systematisiert werden kann.

Die einzelnen Länder und die dazugehörigen Steuerregimes lassen sich in vier Gruppen clustern.

Das **erste Cluster** sind die Länder, deren jeweilige Steuerregimes auf die Patentbox vollständig verzichten. Dabei handelt es sich um die Länder Deutschland, Österreich und Liechtenstein, nachdem die erste Liechtensteiner Patentbox-Regelung aufgehoben wurde. In diesen drei Ländern unterliegen die Einnahmen aus Patenten oder sonstigen Rechten für geistiges Eigentum gemäß der normalen steuerlichen Behandlung von Einkünften besteuert. Bei den beiden erstgenannten Ländern erfolgt eine inputorientierte Forschungsförderung. Das Gesetz in Deutschland steht erst am Anfang und steht in fünf Jahren zur Evaluation an, bei der festgestellt wird, ob das Gesetz den Erwartungen entsprochen hat.<sup>227</sup> Sowohl Österreich als auch Deutschland sind als forschungsstarke Länder an einer Förderung der Forschung interessiert. Das Fürstentum Liechtenstein hat seine Regelung zur besonderen Besteuerung von Patentboxen und anderen Rechten des geistigen Eigentums als Reaktion der OECD Bemühungen aufgehoben. Eine Nachfolgeregelung zur ursprünglichen Patentbox wurde nicht eingeführt, da eine solche Regelung für das Fürstentum

---

<sup>227</sup> § 17 Abs. 1 des Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (FZulG), (D)

Liechtenstein kein Vorteil hat.<sup>228</sup> In Liechtenstein wird die Forschung traditionell von der Industrie selber erbracht, der Staat spielt eine untergeordnete Rolle<sup>229</sup>. Nach einem Bericht der Liechtensteiner Regierung stammten im Jahre 2008 98,5 % der Forschungsausgaben im Fürstentum Liechtenstein aus der Wirtschaft, lediglich 1,5 % wurde aus staatlichen Mitteln finanziert.<sup>230</sup> Eine nationale steuerrechtliche Forschungsförderung existiert nicht.<sup>231</sup> Zwar wird in Liechtenstein bereits seit 2009 eine Forschungsförderung national diskutiert, bisher kam Sommer noch zu keiner gesetzlichen Regelung.

Dieses erste Cluster nenne ich: keine Patentbox, Forschungsförderung aus anderen Quellen, kein Transfer Besteuerungssubstrat.

Ein **zweites Cluster** umfasst die Regelung des Fürstentums Liechtenstein vor der Anpassung an die BEPS 5 Regelung, die Regelung des Großherzogtum Luxemburg vor der Anpassung an die BEPS 5 Regelung die Patentbox des Kantons Nidwalden in der Schweiz vor der Neuregelung der Patentbox im Schweizer Bundes recht und die Patentbox von Großbritannien, ebenfalls vor der Anpassung an die BEPS 5 Maßnahmen. Weiterhin würde in dieses Cluster die erste, im Jahr 2011 aufgehobenen, Patentbox-Regelung der Republik Irland gehören. Diese Regelung ist in die Übersicht nicht mit eigen eingeflossen, da sie Berichtszeitraum bereits aufgehoben war.

Die Regelungen dieser Länder zeichnen sich im Hinblick auf die Patentbox sich im ersten Kriterium dadurch aus, dass jedes dieser Steuersysteme eine Regelung zur besonderen Besteuerung von Einnahmen aus Patenten und sonstigen Rechten für geistiges Eigentum aufweist. Weiterhin ist diesen Regelungen gemein, dass die Forschung für die Patente, deren Einnahmen der beson-

---

<sup>228</sup> Äußerung in Debatte zur Gesetzgebung

<sup>229</sup> Vgl. Marxer, Wilfried (2016): Forschungsförderung in Liechtenstein. In: Liechtenstein-Institut, Historischer Verein für das Fürstentum Liechtenstein, Kunstmuseum Liechtenstein (Hg.): "Wer Bescheid weiss, ist bescheiden". Festschrift zum 90. Geburtstag von Georg Malin. Barend: Verlag der Liechtensteinischen Akademischen Gesellschaft (Liechtenstein Politische Schriften, Bd. 58), S. 173-188. S. 173

<sup>230</sup> Antwort der Regierung betreffend der Anfrage zum Postulat Beantwortung der Regierung an den Landtag des Fürstentum Liechtenstein betreffend "Ein Konzept zur Förderung der Wissenschaft und Forschung", Seite 21

<sup>231</sup> Spengel et. Al. S. 12 in Studien zum deutschen Innovationssystem Nr. 15-2017 im Auftrag der Expertenkommission Forschung und Innovation, Herausgeber: Zentrum für europäische Wirtschaftsforschung (DIW), Mannheim im Februar 2017. In der Tabelle hat Liechtenstein als einziges Land keine Förderung.

deren Regelungen unterfallen, nicht im Inland erfolgt sein musste. Das heißt, dass die Einnahmen aus den Patenten auch gefördert werden, wenn die Patente allein zu dem Zweck, die Förderung zu genießen, in den Geltungsbereich dieser Steuerregelung überführt worden wäre. Im dritten Kriterium haben in diesem Cluster die drei kleinen Volkswirtschaften keine weitere Förderung für Forschung und Entwicklung unabhängig von Patentbox-Regime. Lediglich das in dieser Stichprobe große Land Großbritannien hat eine steuerrechtliche Förderung von Forschung und Entwicklung. Im vierten Kriterium wiederum fördern die Regelungen dieser Länder eine als breit angesehene Menge von Patenten und sonstigen Rechten für geistiges Eigentum. Entsprechend den Vergleichen zwischen der Patentbox-Regelungen und den in den Einführungstexten zu den Patentboxen beschriebenen Regelung, gehe ich bei diesem Cluster davon aus, dass hier der Transfer von Besteuerungssubstrat eine stärkere Priorität gegenüber der reinen Forschungsförderung genoss.

Im Falle von Großbritannien gehe ich davon aus, dass die Förderung von Forschung und Entwicklung unabhängig von den Patentboxen ein Hinweis auf die Existenz von Mehrfachmotivation gedeutet werden kann, wobei der Transfer vom Besteuerungssubstrat neben einer tatsächlichen Forschungsförderung existiert.

Den zweiten Cluster nenne ich nun: Patentboxen, Transfer von Besteuerungssubstrat

Das **dritte Cluster** umfasst nun die von Großbritannien und Luxemburg. Weiterhin rechnete diesem Cluster die Regelung des Kantons Nidwalden nach Änderung der Schweizer Rahmengesetzgebung zu, die ebenfalls unter Berücksichtigung der BEPS 5 Vorschläge erlassen wurde. All diesen Regelungen ist gemein, dass in allen Steuersystemen eine Regelung zur besonderen Besteuerung von Patenten und sonstigen Rechten für Geistiges Eigentum existiert. Weiterhin sind in all diesen Systemen die Vorgaben der BEPS 5 aufgenommen. Insbesondere wurde in allen Regelungen eine Verbindung zwischen der Forschung, die zu den Patenten und sonstigen Rechten hingeführt hat für das Inland hergestellt. Das bedeutet, dass diese Forschung auch im Inland durchgeführt werden muss. Weiterhin fördern diese Länder in ihrem Steuerrecht die

Forschung und Entwicklung unabhängig von den Patentboxen nicht, lediglich die Nachfolgeregelung in Großbritannien sieht eine steuerrechtliche Förderung der Forschung unabhängig von den Patentboxen vor. Für das vierte Kriterium kann festgestellt werden, dass die Veränderung der bereits bestehenden Patentbox-Systeme der drei Länder im Zuge der Anpassung an die BEPS 5 Maßnahmen, auch zu einer Einengung der geförderten Patente auf den in der BEPS 5 Empfehlung geforderten Umfang angepasst wurde. Für diesen Punkt haben alle drei Regelungen den Umfang der bevorzugten Patente oder sonstigen Rechte für geistiges Eigentum, der nach den BEPS 5 Maßnahmen als normal angesehen wird. Nachdem für diesen Test vorgegebenen Kriterien kann hier nicht von sehr breitem Kanon von Patenten oder sonstigen Rechten für geistiges Eigentum, deren Einkünfte mit der Patentbox gefördert werden, ausgegangen werden.

Ich nenne diesen Cluster Patentbox, Änderung durch OECD motiviert.

Der **vierte Cluster** besteht aus den verbliebenen Regelungen der Stichprobe. Dies betrifft die Länder Irland, Italien, die Niederlande und Portugal. Auch für diese Länder ist das erste Kriterium, das überhaupt eine bevorzugte Besteuerung der Einnahmen aus Patenten und sonstigen Rechten für geistiges Eigentum besteht, einheitlich erfüllt. Weiterhin ist diesen Regelungen gemein, dass sie von vornherein die den Patenten oder sonstigen Rechten für geistiges Eigentum vorangehende Forschung im Inland erwarteten. Diese Regelungen zeichnen sich dadurch aus, dass sie von vornherein auf eine inländische Forschungsförderung aufbauen. Darüber hinaus erwarteten die Regelungen von Beginn an, dass die zu den Patenten und sonstigen Rechten für G nun geistiges Eigentum führende Forschung im Inland durchgeführt wird. Die Begünstigung der Einnahmen der aus der Forschung heraus resultierenden Patente wird in diesen Regelungen als Begünstigung gewährt.

In all diesen Ländern ist das Kriterium, dass Forschung und Entwicklung im Inland auch unabhängig von der Begünstigung der Einnahmen der Patente und sonstigen Rechte für geistiges Eigentum gefördert werden, zu bejahen. Die Breite der fördernden Patente und sonstigen Rechten aus geistigem Eigentum

klassifiziere ich für drei Länder (Irland, Italien, Niederlande) als breit definiert, während für Portugal der normale Ansatz erkennbar ist.

Ich nenne diesen Cluster originär Forschungsförderung mit nachfolgender Patentbox.

In der beiliegenden Tabelle sind die Länder mit den jeweiligen binären Ergebnissen der einzelnen Fragen aufgeführt. Nun lässt diese Art der Einteilung den Vergleich zwischen verschiedenen Regelungen anhand eines einzelnen Kriteriums nur in sehr eindeutiger Art zu. Lediglich wenn die Fragestellung grundsätzlich nicht passte, wurde das Feld leer gelassen.

Zusammengefasst ergibt sich, dass einige Länder auf inputorientierte Förderung allein setzen. Dies sind Österreich und Deutschland. Beide Länder stehen einer Patentbox eher ablehnend gegenüber. Andere Länder geben zu der Vermutung Anlass, dass sie die Patentbox offensiv als Werbeinstrument einsetzen, um Ihr Steuersystem attraktiv für Lizenz Einkünfte erzielende Unternehmen darzustellen. Diesen Ländern ist gemein, dass sie inländische Forschung unabhängig von der Patentbox nicht mit steuerrechtlichen Maßnahmen fördern und dass sie auf eine der Erteilung der Patente vorangehende Forschung im Inland verzichten. Diese Länder haben Ihre Patentbox-Systeme unter dem Eindruck des Modified Nexus Approach inzwischen teils massiv angepasst. Hier sind Luxemburg, der Kanton Nidwalden, Liechtenstein, Großbritannien, zu nennen. Die Niederlande dagegen setzten bereits sehr früh auf Forschungsleistungen im eigenen Land und förderten Patente nur, wenn bereits die Forschungstätigkeit einer inländischen Prüfung genügte (WBSO-Regime). Italien ist eher spät in den Kreis der Anbieter von Patentboxen eingestiegen und präferiert ebenfalls die inländische Forschung sehr stark. Hier steht nun die mit der Möglichkeit der steuerfreien Reinvestition und der Anpassung an den Modified Nexus Approach auch das Interesse an inländischer Forschung über Schutz der daraus resultierenden immateriellen Wirtschaftsgüter im Fokus. Weiterhin gehören zu dieser Gruppe Irland und Portugal, wobei Irland, wie beschrieben, nach einer längeren Pause eine BEPS 5 konforme Patentbox eingeführt hat.

**Tabelle 3: Qualitatives Ergebnis nach Clusterung**

Land	Werden Patente im Rahmen der Besteuerung von Gesellschaften explizit gefördert	Intensität der Forschung im Inland für die Patente	Förderung von Forschung und Entwicklung über das Steuerrecht, unabhängig von Patentboxen	Patentbox-Regelung geförderten Einnahmen aus geistigem
Deutschland	Nein	-	Nein	-
Österreich	Nein	-	Ja	-
Liechtenstein (Nachfolgende Regelung)	Nein	-	-	-
Liechtenstein (Vorherige Regelung)	Ja	Nein	Nein	Ja
Luxemburg (Vorherige Regelung)	Ja	Nein	Nein	Ja
Schweiz Nidwalden (Vorherige Regelung)	Ja	Nein	Nein	Ja
Großbritannien (Vorherige Regelung)	ja	Nein	Ja	Ja
Großbritannien (Nachfolgende Regelung)	ja	Ja	Ja	Nein
Luxemburg (Nachfolgende Regelung)	Ja	Ja	Nein	Nein
Nidwalden unter Schweiz StHG	Ja	Ja	Nein	Nein
Irland	Ja	Ja	Ja	Ja
Italien	Ja	Ja	Ja	Ja
Niederlande	Ja	Ja	Ja	Ja
Portugal	Ja	Ja	Ja	Nein

Quelle: Eigene Darstellung Holger Niemitz

## 4.4 Quantitative Systematisierung

### 4.4.1 Einführung Quantitative Systematisierung

Neben der qualitativen Analyse der einzelnen Regelungen zu Patentboxen im jeweiligen nationalen Steuerrecht, kann auch eine quantitative Analyse der Regelung wertvolle Hinweise liefern.

Diese Stichprobe kann nur eine Einzelaufnahme sein.

Wir haben im vorhergehendem gesehen, dass regelmäßig Gewinne besteuert werden. Diese Gewinne ergeben sich aus der Gegenüberstellung von Erträgen und Aufwendungen. Dabei ist es für die quantitative Betrachtung im Rahmen eines Fallbeispiels irrelevant, wie sich die jeweiligen Gewinne und Erträge ermitteln. Lediglich Einflüsse aus den Regimes der einzelnen Patentbox-Regelung, sei es die Förderung von Erträgen, Aufwendung oder Gewinnen, werden im Rahmen dieser Arbeit dargestellt. Das bedeutet insbesondere, dass die Erträge und Aufwendungen pauschal geschätzt werden. Da es sich um eine qualitative Betrachtung handelt, geht es nicht darum, den idealen Wert zu ermitteln, sondern verschiedene Regelungen im Kontext der jeweiligen Nationalbesteuerung sichtbar zu machen.

Die Besteuerung von betrieblichen Einkünften, um die sich im Wesentlichen, handelt, erfolgen regelmäßig auf mehreren regionalen Ebenen.

Erstens die Besteuerung der Gewinne der Gesellschaft im nationalen, übergeordneten Ansatz. Hier ist insbesondere die Körperschaftsteuer zu nennen.

Zweitens die Besteuerung nach kleinteiligeren regionalen Ansätzen. Als Beispiel können wir hier die deutsche Gewerbesteuer, die Staatensteuer in den USA oder auch eine Gemeindeabgabe in Italien nennen. Ich nenne diese Steuern im weiteren Regionalsteuer. Zum Zwecke der besseren Vergleichbarkeit wird in allen Beispielen von der Region abstrahiert und diese Regionalsteuer anhand eines Beispielswertes beschrieben. Dem Autor dieser Arbeit ist klar, dass gerade Regionalsteuern, ihrem Namen entsprechend, regional unterschiedlich ausfallen können. Dies betrifft im Allgemeinen nicht die Berechnung der Steuer, sondern die Höhe der jeweiligen Sätze. Es würde dem Ziel der Arbeit nicht gerecht, wenn bei der Beschreibung eines Modells in einem Land unterschiedliche Regionalsteuersätze verglichen werden. Diese würden die Vergleichbarkeit eines Steuersystems mit den Steuersystemen anderer Länder behindern. Sollte es in einem Land verschiedene regionale Steuersätze geben, so würde die Schwierigkeit bestehen, welche Region heranzuziehen wäre. Daher wird im Weiteren immer mit einer Musterregion weitergearbeitet. Soweit notwendig und angemessen, wurden in dem jeweiligen Land Regionalsteuersätze zugefügt.

Eine weitere, wesentliche Unterscheidung bei der Besteuerung wird durch das Steuersubjekt getroffen.

Zum einen kann die Gesellschaft oder die Betriebsstätte selber Steuersubjekt sein. Andererseits kann auch der Gesellschafter Steuersubjekt sein.

Daher führe ich jetzt zwei Begrifflichkeiten an die so oder in ähnlicher Form in den einzelnen Steuerrechtsgebieten vorkommen:

Sollte die Gesellschaft Selbst Besteuerungssubjekt sein, so benenne ich die Besteuerung des Gewinnes dieser Gesellschaft als Gesellschafts-Steuer.

Sollte der Gesellschafter das Steuersubjekt sein, so benenne ich das im Weiteren mit Gesellschafter-Steuer. Die Gesellschafter Steuer kann entstehen, indem der bereits mit Gesellschaftssteuer belastete Gewinn an die Gesellschafter ausgereicht wird und diese Einnahme (Dividenden) als steuerbare und steuerpflichtige Einnahme beim Gesellschafter angesehen wird. Eine weitere Möglichkeit, dass Gesellschaftersteuer angesetzt wird, besteht darin, dass die Gewinne der Gesellschaften bis auf Ebene des Gesellschafters durchgereicht werden, ohne dass eine Steuerbelastung auf diese Gewinne entfällt. Das Einkommen der Gesellschaft wird transparent bei den Gesellschaftern angerechnet und gilt dann als direkt bezogenes Einkommen. Dabei erhält jeder Gesellschafter im Allgemeinen nur die ihm zukommende Quote.

Aus Gründen der Vergleichbarkeit wird bei der Arbeit darauf geachtet, auf welcher Ebene eine etwaige Förderung von Einnahmen aus geistigem Eigentum oder aus sonstigen immateriellen Wirtschaftsgütern realisiert ist. Bei Ländern, die keine vergleichbare Förderung aufweisen, also keine Patentbox haben, wird die Besteuerung auf gleicher Ebene verglichen.

Weiterhin können die Steuersätze nach Einkommenshöhe variieren (Progressions-Effekte). Des Weiteren können weitere Förderung oder Fördermaßnahme, die keinen Bezug zu den Einnahmen aus Patenten oder sonstigen Schutzrechten für geistiges Eigentum haben, die Höhe die des Steuersatzes beeinflussen. Hier wäre zum Beispiel eine Förderung von niedrigen Einkommen zu nennen, zum Beispiel durch die Anwendung eines Normalsteuersatzes erst ab einem Schwelleneinkommen. Diese wird in verschiedenen Steuersystemen

insbesondere zur Förderung von kleinen und mittleren Unternehmen verwendet. Genauso kann es Mindeststeuer geben, im Falle von Nidwalden liegt diese bei 500 sFr.

Auch hier wird, ob die Vergleichbarkeit herzustellen, regelmäßig der Normalsteuersatz herangezogen.

Um durch die vorgenannten Effekte die Stichprobe vergleichbar zu halten, wird im Weiteren von Gesellschaften ausgegangen, die dem Körperschaftsteuergesetz unterliegen. Da alle Patentbox-Regelung, mit Ausnahme der Erfinder-Vergünstigungen nach § 38 des Einkommensteuergesetzes von Österreich, auf Ebene der Gesellschafts-Steuer umgesetzt ist, wird die Gesellschafter-Steuer nicht weiter betrachtet. Es findet im Weiteren keine Rechtsformbetrachtung statt, sondern es wird lediglich unterstellt, dass jede Beispielgesellschaft dem Körperschaftsteuergesetz unterliegt. Es ist nicht ausgeschlossen, dass in einem der Länder eine Gesellschaftsform der Körperschaftsteuer unterliegt, die zum Beispiel in Deutschland einer transparenten Besteuerung unterworfen ist. In Deutschland zum Beispiel ist die Zuordnung zum Körperschaftsteuergesetz regelmäßig anhand der Rechtsform identifizierbar, eine Personengesellschaft dagegen unterliegt nicht der Körperschaftsteuer, hier werden alle Gesellschafter nach dem Transparenzprinzip im Rahmen der Einkommensteuer steuerlich veranlagt. In den Niederlanden entscheidet die Rechtsform nicht alleine, bei Personengesellschaften wird unterschieden zwischen geschlossenen und offenen Personengesellschaften. Offene Personengesellschaften zeichnen sich dadurch aus, dass Gesellschaftsanteile ohne Zustimmung aller übrigen Gesellschafter gehandelt werden können. Bei dieser Gesellschaftsform werden die beschränkt haftenden Gesellschafter nicht nach Transparenz Gesichtspunkten besteuert. Die Gesellschaften, bei denen jeder Gesellschafter eine Anteilsübertragung zustimmen muss, gelten als geschlossene Personengesellschaften, dort erfolgt die Versteuerung der beschränkt haftenden Gesellschafter analog den für deutsche Personengesellschaften skizzierten Verfahren. Damit ist eine vergleichende Betrachtung der Personengesellschaften bei einem Vergleich der Wirkungsweise der Patentboxen nicht mehr sinnvoll durchzuführen. Daher

gehe ich davon aus, dass das im Fallbeispiel verwendete Unternehmen eine Rechtsform hat, die in allen Ländern der Körperschaftsteuer unterliegt.

Auch werden an Fördermöglichkeiten, die nicht der Patentbox zuzurechnen sind, wie erweiterte Abschreibungsmöglichkeiten, deren Motivation keinerlei Beziehung zur Patentbox haben, nicht weiter betrachtet. Vielmehr wird davon ausgegangen, dass jeder Gewinn sich auf der Gegenüberstellung von Aufwendungen und Ertrag ergibt, sollten andere Zuordnungen in den jeweiligen Steuersystem möglich sein, die nicht auf die Patentbox referieren, und zu anderen Steuerergebnissen führen nimmt es keinen Einfluss auf sind auf das Fallbeispiel. Zur Nachvollziehbarkeit dieses Sachverhalt bietet es sich an, ein Beispiel zu skizzieren: wenn ein Erlös aus einem Patent durch Wahl einer Rechnungslegungsmethode über eine Periode verschoben werden kann, (Zufluss-Abfluss versus Bilanzierung) wird die Verschiebung den Erlös in der aktuellen Periode eliminieren und diesen Erlös einer anderen Periode zuordnen. Das könnte dazu führen, dass ein Wahlrecht die Körperschaftsteuer vollständig eliminiert und in einer anderen, nicht betrachteten Periode erst steuerwirksam wird. Daher werden alle Erträge als im aktuellen Jahr bezogen unterstellt, alle Aufwendungen sind in gleicher Periode angefallen, das heißt der Gewinn ist somit gegeben.

Wie bereits mehrfach beschrieben, ist die regelmäßige Wirkung des Steuerrechtes eine sich ergebende Zahllast. In dieser Arbeit wird als Beobachtungsobjekt eine der Körperschaftsteuer unterfallende Unternehmung beschrieben. Um die einzelnen Effekte darzustellen, wird hier neben der qualitativen Systematisierung im Rahmen der quantitativen Systematisierung die Anwendung der jeweiligen Regeln auf ein Fallbeispiel durchgeführt.

Das Fallbeispiel ist wie folgt aufgebaut:

Es sei eine fiktive Gesellschaft mit einem Umsatz operiert operativen Geschäft in Höhe von 70 Million Währungseinheiten, einem Umsatz aus Patenten in Höhe von 10 Million Währungseinheiten. Es ergibt sich ein Umsatz in Höhe von 80 Million Währungseinheiten.

Im Bereich der Aufwendung hat diese fiktive Gesellschaft Forschungsaufwendungen in Höhe von 15 Million davon Aufwendung für Personal für Forschung und Entwicklung in Höhe von 7,5 Million Währungseinheiten. Da wir uns im Bereich der Patentboxen bewegen, die zu den outputorientierten Förderungsmöglichkeiten für Forschung und Entwicklung gehören, gehen wir nicht auf die Förderung der jeweiligen Steuerregimes für Forschung und Entwicklung ein. Wir unterstellen, dass alle notwendigen Anträge gestellt sind, gegebenenfalls wurden bereits Fördergelder in den einzelnen Jurisdiktion bei Aufwandsposten aus Forschung und Entwicklung von dem Unternehmen geltend gemacht. Sollten in den jeweiligen Ländern aus Gründen des Verbotes der Doppelförderung Forschung und Entwicklungsaufwendungen bei den Einnahmen oder Umsätzen aus Patenten korrigierend hinzugerechnet werden müssen, so unterstelle ich das dies in dem jeweiligen Land jeweils ordnungsgemäß umgesetzt wurde. Sollte dies in einem Land notwendig sein und in einem anderen Land nicht, so kann es insoweit zu Abweichung bei den bei den Vergleichswerten kommen.

Weiterhin wird bei der Stichprobe unterstellt, dass die Forschung und Entwicklung jeweils im Inland erfolgte. Auch um dies abzusichern, wurden bei der fiktiven Gesellschaft Forschungsaufwendungen in hinreichender Höhe dargestellt. Damit kann die Gesellschaft für alle Regelung getestet werden. Der Modified Nexus Approach sieht den direkten Zusammenhang zwischen der Forschung für ein Patent und der Forderung der Einnahmen aus dem Patent vor. Aus Gründen der Vergleichbarkeit unterstellen wir, dass immer der höchstmögliche Prozentsatz erfüllt ist, das Patent vollständig unter den Voraussetzungen des Modified Nexus Approach als förderungswürdiges Recht an geistigem Eigentum im Inland entwickelt wurde. Aus Gründen der Vergleichbarkeit unterstellen wir den Faktor eins, sodass der vollständige Antrag unter die Begünstigungsregelung fällt. Es sind genügend sonstige Umsätze bei der gedachten Gesellschaft vorhanden sein, dass kein Förderung Substrat aufgrund mangelnder Umsätze verloren geht.

Als weitere Voraussetzung hat die von uns gedachte Gesellschaft ein derartiges Sicherungsrecht am Geistigen Eigentum selbstständig entwickelt, so dass

es in allen Rechtsordnungen unter die jeweilige Patentbox fällt. In allen untersuchten Steuerrechtssystemen wurde das normale Patent, die Beschreibung eines neuen technischen Verfahrens, welche als inländisches Patent angenommen ist, als förderungswürdig im Sinne der jeweiligen Patentbox-Regelung angesehen. Weiterhin sind alle registerrechtlichen Voraussetzungen für das jeweilige Sicherungsrecht erfüllt im Sinne der jeweiligen Patentbox-Regelung. Sollte das Steuerrechtssystem keine Patentbox vorsehen, entfällt diese Voraussetzung als gegenstandslos. Das soll nicht heißen, dass die von uns gedachte Firma tatsächlich ein Patent halten muss. Wir haben gesehen, dass auch andere Schutzrechte von geistigem Eigentum der jeweiligen nationalen Regelung unterfallen können. Als Beispiel führe ich hier an den registrierten Züchtungserfolg von bestimmten Pflanzen in den Niederlanden, welche in den Niederlanden förderungswürdig sind, gegebenenfalls in anderen Steuerrechtssystem allein aufgrund ihrer vielen der Nennung nicht in die dortige Patentbox aufgenommen werden können. Für die Vergleichbarkeit des Fallbeispiels in den verschiedenen Rechtskreisen geben die die Arbeit davon aus, dass in jedem Land ein entsprechendes Sicherungsrecht vorhanden ist.

Weiterhin gehen wir davon aus, dass alle Aufwendungen für das Patent innerhalb einer Periode angefallen sind. Typischerweise haben die Patentbox-Regelung für den Fall, dass Aufwendung in Formperioden vollständig mit Einkünften, die dem regulären Körperschaftsteuer Satz unterlagen, ausgleichsfähig waren, bei der Berechnung der jeweiligen Begünstigung gegenzurechnen sind. Ziel ist es, dass die Ausgaben nicht mit dem normalen Körperschaftsteuersatz steuern lassen würden, die Einnahmen jedoch einer begünstigenden Patentbox-Regelung unterfallen. So erfolgt zum Beispiel gemäß Art. 77a S. 3 des Steuergesetzes von Nidwalden (Schweiz) die ermäßigte Besteuerung erst, soweit alle bisher entstandenen Aufwendungen für das Patent, die steuerwirksam geltend gemacht wurden, überschritten sind.

Weiterhin wird davon ausgegangen, dass alle notwendigen Dokumentationspflichten erfüllt sind. Die im Fallbeispiel aufgeführten Werte konnten daher Erklärungsicher ermittelt werden.

Weiterhin unterstelle ich, dass die Unternehmung in genau einem Land ansässig ist. Aufgrund des Modified Nexus Approach, dass die Entwicklung der Patente im Inland vorsieht, würden bei einer Fallgestaltung, bei denen die Patente in dem ein Land entwickelt werden und in einem anderen Land ausgewertet werden, sich lediglich in Steuersystem auswirken, die noch keine BEPS 5 Anpassung umgesetzt haben. Daher gehe ich für die Stichprobe vereinfachten von der nationalen Sichtweise aus. Daher sind auch keine Überlegung über Zusatzkosten oder zusätzliche Aufwendung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten enthalten. Insoweit ist die Stichprobe für Verschiebung über die nationalen Grenzen von Steuersystem eingeschränkt aussagekräftig.

Folgende Werte wurden bei jedem Steuersystem zu Grunde gelegt:

**Tabelle 4: Grundlage Stichprobe**

<b>Fiktive Gesellschaft</b>		
Umsatz aus operativen Geschäft	70.000.000,00	
Umsatz aus Patenten	10.000.000,00	
Ertrag		80.000.000,00
Forschungsaufwendungen	15.000.000,00	
davon Personal (F&E)	7.500.000,00	
Aufwand für Umsatz aus Patenten	5.000.000,00	
Sonstige Aufwendungen	30.000.000,00	
<b>Aufwand</b>		<b>-57.500.000,00</b>
Ergebnis vor Steuern		22.500.000,00
davon Aufwand für Patente	-5.000.000,00	
davon Umsatz aus	10.000.000,00	
Gewinn aus Einnahmen von Patenten	5.000.000,00	
Ergebnis ohne Patenbox vor Steuern		17.500.000,00

Quelle: Eigene Darstellung Holger Niemitz

## 4.4.2 Anwendung der Systematisierungsregeln

### 4.4.2.1 Deutschland

In Deutschland ist, wie wir bei der qualitativen Analyse gesehen haben, dass für die Besteuerung von Körperschaften grundsätzlich das Körperschaftsteuergesetz relevant ist. Nach § 7 Abs. 1 KStG ist das zu versteuernde Einkommen Basis für die Körperschaft. Der aktuelle Steuersatz beträgt gemäß § 23 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz beträgt dieser zurzeit 15 %. Dabei ist zu beachten, dass die Körperschaftsteuer keine abzugsfähige Betriebsausgabe ist. In Deutschland besteht weiterhin die Besonderheit das zu der Körperschaftsteuer noch die Gewerbesteuer der Gemeinde, in der die jeweilige Betriebsstätte ihren Sitz hat. Da wir für diese Fallgestaltung grundsätzlich davon ausgehen, dass die zu versteuernde Gesellschaft eine Kapitalgesellschaft ist, greift hier die Besonderheit des § Abs. 2 S. 1 GewStG, welcher für Kapitalgesellschaften grundsätzlich eine Betriebsstätte unterstellt und deren Tätigkeit damit der Gewerbesteuer zugänglich macht. Die Gewerbesteuer selber kennt keinen einheitlichen Tarif. Vielmehr wird der Gewerbeertrag einer Gesellschaft festgestellt und mittels einer Verhältniszahl von 3,5 % wird dieser Gewerbeertrag nach Abrundung und Abzug eines Freibetrages (bei Kapitalgesellschaften zurzeit 5.000 €) zu einem Gewerbesteuermeßbetrag gewandelt. Dieser Gewerbesteuermeßbetrag wird wiederum der jeweiligen Gemeinde gemeldet, die das Recht hat, einen Hebesatz darauf anzuwenden. Die Hebesätze in Deutschland weisen eine sehr große Spanne auf und sind regional uneinheitlich verteilt. Der durchschnittliche Hebesatz der Gewerbesteuer betrug im Jahre 2018 (wie auch im Vorjahr) 402 %. Damit ergibt sich ein durchschnittlicher Gewerbesteuer-satz in Höhe von 14,07 %.<sup>232</sup> Da weder die Gewerbesteuer noch die abzugsfähige Betriebsausgaben darstellen, können die beiden Prozentsätze addiert wer-

---

<sup>232</sup> siehe Pressemitteilung Nummer 331 vom 30. August 2019 des statistischen Bundesamtes, Wiesbaden

den. Somit ergibt sich insgesamt eine Steuerbelastung Höhe von 29,07 % im Durchschnitt aller Gemeinden in Deutschland.

Die Aufwendung für Patente können aufgrund des Verbotes der Aktivierung von selbstgeschaffenen immateriellen Wirtschaftsgütern vollständig als Begriff Ausgaben abgesetzt werden.

Für das Fallbeispiel verwende ich daher als Steuertarif den Wert von 29,07 %.

Damit ergibt sich folgendes Ergebnis

**Tabelle 5: Ergebnis der quantitativen Stichprobe für Deutschland**

Deutschland	Basis:	Gewinn	22.500.000,00	
Auswertung				
Land	D		Steuerlast	
Körperschaftsteuer	15,000%		3.375.000,00	
Zuschlag auf Körperschaftsteuer	0,825%		185.625,00	
örtliche Gewinnsteuer (Gewerbsteuer)				
Hebesatz 402%)	14,070%		3.165.750,00	
Summe Steuerlast Normal			<b>6.726.375,00</b>	29,90%
Normal-Steuersatz	29,895%	5.231.625,00		
Satz Patenboxen	29,895%	1.494.750,00		
Reduzierung bei Patenboxen	0,000%		<b>0,00</b>	
Steuerbelastung Nominal	6.726.375,00			
Ersparnis aus Patenbox	-			
Steuern nach Anwendung der Patentbox auf Ebene der Gesellschaft			<b>6.726.375,00</b>	29,90%

Quelle: Eigene Darstellung Holger Niemitz

#### 4.4.2.2 Großbritannien

Großbritannien hat nach eigenen Angaben ein transparentes und einfaches Steuersystem.<sup>233</sup> Gewinne von Unternehmen mit Sitz in Großbritannien unterliegen gemäß Chapter 2 Abs. 1 des Corporation Tax Act 2010 einem einheitlichem Körperschaftsteuersatz. Dieser Satz wird vom Parlament jährlich festge-

<sup>233</sup> British Government, Department for International Trade, Leitfaden zur Unternehmensgründung in Großbritannien

stellt, im Jahre 2019 beträgt dieser 19 %.<sup>234</sup> Dieser Satz wird auch auf Gewinne von ausländischen Unternehmen mit einer Betriebsstätte in Großbritannien erhoben. Insoweit entspricht dieses System dem DBA-Musterabkommen.

Für Einnahmen aus Patenten können die Unternehmen beantragen, unter das Patent Box Regime besteuert zu werden. In den Patentboxen gilt ein reduzierter Körperschaftsteuersatz in Höhe von 10 % des Gewinnes. Dabei ist Voraussetzung, dass die Gesellschaft, die die Vorteile der Patentbox nutzen möchte, entweder das Patent selber entwickelt hat, zumindest jedoch die wesentlichen Schritte durchgeführt haben, oder dies wurde durch eine durch eine Gesellschaft der Gesellschaftergruppe umgesetzt<sup>235</sup>.

Für Aufwendung für Forschung und Entwicklung existiert eine Möglichkeit der Gewährung von Steuergutschriften. Weiterhin soll es nicht zur doppelten Begünstigung von Aufwendungen und Erträgen zu Patenten kommen. Daher werden Aufwendung der Vorjahre, die vollständig geltend gemacht werden konnten, bei den Einnahmen aus Patenten wieder hinzugerechnet. Da die Arbeit sich an dieser Stelle auf Patentboxen konzentriert, werden die Gutschriften auf Forschung und Entwicklungsaufwendungen nicht weiter betrachtet.

Praktisch läuft dies ab, in dem der Gewinn aus Patenten so weit reduziert wird, dass die Anwendung des regulären Steuersatzes einen effektiven Steuersatz in Höhe von 10 % ergibt. Dazu wird ein Reduzierungsbetrag ermittelt, der zum gewünschten Ergebnis führt. Die Formel dazu lautet:

Reduzierungsbetrag = (Gewinn aus Patent) X ((regulärer Steuersatz - Patentsteuersatz) / regulärer Steuersatz).<sup>236</sup> Den letzten Teil erkenne ich als Reduzierungssatz, im Jahr 2019 beträgt der Reduzierungsprozentsatz 47,37 %.

Insgesamt ergeben sich damit ein regulärer Körperschaftsteuertarif von 19 % und ein Begünstigungssteuersatz in Höhe von 10 %.

---

<sup>234</sup> Wirtschaftskammer Wien – WKO: Steuersätze in den EU-Ländern - Überblick über Steuersätze und Steuersysteme

<sup>235</sup> HMRC - Her Majesty's Revenue and Customs Internal manual, Corporate Intangibles Research and Development Manual, published 11.03.2016 and updated 14.05.2020, CIRD210190

<sup>236</sup> HMRC - Her Majesty's Revenue and Customs Internal manual, Corporate Intangibles Research and Development Manual: Patent Box: Overview of the patent box regime: history of the patent box, published 11.02.2016 and updated 14.05.2020, CIRD200120

Damit ergibt sich folgendes Ergebnis, welches für beide Varianten gilt.

**Tabelle 6: Ergebnis der quantitativen Stichprobe für Großbritannien**

Großbritannien	Basis:	Gewinn	22.500.000,00	
Auswertung				
Land	GB		Steuerlast	
Körperschaftsteuer	19,000%		4.275.000,00	
Zuschlag auf Körperschaftsteuer			0,00	
örtliche Gewinnsteuer Gewerbesteue	0,000%		0,00	
Summe Steuerlast Normal			<b>4.275.000,00</b>	19,00%
Normal-Steuersatz	19,000%	3.325.000,00		
Satz Patentboxen	10,000%	500.000,00		
Reduzierung bei Patenboxen	-9,000%		<b>-450.000,00</b>	
Steuern nach Anwendung der Patentbox auf Ebene der Gesellschaft			<b>3.825.000,00</b>	17,00%
Großbritannien (Nachfolgende Regelung)				
Großbritannien (Vorherige Regelung)				

Quelle: Eigene Darstellung Holger Niemitz

#### 4.4.2.3 Irland

Irland hat den angewendeten Körperschaftsteuersatz auf die Gesellschaften seit 1998 konsequent gesenkt. Von 32 % im Jahr 1998 wurde der Körperschaftsteuersatz um 4 % pro Jahr gesenkt, im letzten Schritt zwischen 2002 und 2003 auf den seit 2003 geltenden Satz in Höhe von 12,5 % (Fußnote Chapter 2 CT Irland). Dieser Steuersatz wird jeweils auf den Gewinn der Gesellschaften für ein Gesamtjahr angewendet. Damit hat Irland einen der geringsten Steuersätze innerhalb Europäischen Union. Das Land selber kennt keine lokalen Steuern, insbesondere unterscheidet Irland nicht zwischen Einnahmen aus Gewerbetrieb und nicht aus Gewerbebetrieb, so dass eine Gewerbesteuer wie in Deutschland in Irland nicht relevant ist. Geregelt ist dies historisch im Corporation Tax Act von 1976, aufgegangen im Tax Consolidation

Act von 1997<sup>237</sup>, wobei dieses Gesetz durch ein jährliches Finanzgesetz regelmäßig angepasst wird.

Besondere Regelung zu Patenten findet sich im Part 29, dort Chapter 1. mit dem Finanzgesetz 2015 vom 22.12.2015 wurde die Patentbox (KDB = Knowledge Development Box) den OECD Richtlinien angepasst. Damit muss ein angemessener Teil der Entwicklung für das Patent im Inland erfolgen. Sollte ein Patent unter dieses Steuer-Regime fallen, reduziert sich der Körperschaftsteuersatz um 50 % und beläuft sich dann noch 6,25 %.<sup>238</sup>

Damit ergibt sich folgendes Ergebnis

**Tabelle 7: Ergebnis der quantitativen Stichprobe für Irland**

<b>Irland</b>	Basis:	Gewinn	22.500.000,00	
Auswertung				
Land	IR		Steuerlast	
Körperschaftsteuer	12,500%		2.812.500,00	
Zuschlag auf Körperschaftsteuer	0,000%		0,00	
örtliche Gewinnsteuer Gewerbesteuer	0,000%		0,00	
Summe Steuerlast Normal			<b>2.812.500,00</b>	12,50%
Normal-Steuersatz	12,500%	2.187.500,00		
Satz Patenboxen	6,250%	312.500,00		
Reduzierung bei Patenboxen	-6,250%		<b>-625.000,00</b>	
Steuerbelastung Nominal	2.812.500,00			
Ersparnis aus Patenbox	<b>625.000,00</b>			
Steuern nach Anwendung der Patentbox auf Ebene der Gesellschaft			<b>2.187.500,00</b>	9,72%

Quelle: Eigene Darstellung Holger Niemitz

#### 4.4.2.4 Italien

In Italien unterliegen Unternehmen in der Rechtsform von juristischen Person, wie AGs und GmbHs, der italienischen Körperschaftsteuer (imposta sul Red-

<sup>237</sup> Taxes Consolidation Act, 1997, Irland

<sup>238</sup> Verlautbarung Steuerbehörde Irland zur Knowledge Development Box: URL: <https://www.revenue.ie/en/companies-and-charities/reliefs-and-exemptions/knowledge-development-box-kdb/index.aspx>

dito delle Società; IRES). Unternehmen in der Rechtsform von Personengesellschaften, unterliegen der transparenten Besteuerung. Dies bedeutet, wie gesagt, dass die Gewinne den einzelnen Gesellschaften direkt zugerechnet werden, ohne dass eine Besteuerung auf Unternehmensebene im Vorwege erfolgt ist. Nach der vorgenannten Definition, welche Gesellschaften wir betrachten, konzentrieren wir uns im Weiteren auf juristische Personen. Damit können wir für die Besteuerung die Regelung des Körperschaftsteuergesetzes (IRES) zu Grunde legen.

Der Körperschaftsteuerbesatz beträgt in Italien zurzeit 24 % auf den Gewinn, für Finanzvermittler und Banken 27,5 %. Da Finanzämter und Banken in diesem Zusammenhang als Ausnahmen gelten, werden wir im Weiteren 24 % als Normalsteuersatz heranziehen.

Weiterhin gibt es für Unternehmen Produktionstätigkeiten eine regionale Steuer mit einem Standardsatz in Höhe von 3,9 % (IRAP). Regional können Abschläge bis zu 0,92 % hinzu- oder abgerechnet werden. Um die steuerliche Belastung der Unternehmen vergleichbar zu machen, setze ich hier einen Satz für die regionale Steuer in Höhe von 3,3 % fest<sup>239</sup>. Die IRAP ist selber abzugsfähige Betriebsausgaben. Damit wird der Körperschaftsteuersatz nicht auf 100 % des Gewinnes angewendet, sondern auf den verbleibenden Gewinn, hier lediglich 96,7 % des ursprünglichen Gewinnes.

Damit ergibt sich folgendes Ergebnis

---

<sup>239</sup> Der gewählte Prozentsatz berücksichtigt, dass die kommunale Gewerbesteuer selbst abzugsfähige Betriebsausgabe ist und daher auch die Körperschaftsteuerbelastung senkt. Der angesetzte Prozentsatz berücksichtigt dies durch einen Abschlag auf den IRAP (gerundet).

**Tabelle 8: Ergebnis der quantitativen Stichprobe für Italien**

<b>Italien</b>	Basis:	Gewinn	22.500.000,00	
Auswertung				
<b>Land</b>	<b>IT</b>		<b>Steuerlast</b>	
Körperschaftsteuer	24,000%		5.221.800,00	
Zuschlag auf Körperschaftsteuer	0,000%		0,00	
örtliche Gewinnsteuer Gewerbesteuer	3,300%		742.500,00	
Summe Steuerlast Normal	27,300%		<b>5.964.300,00</b>	26,51%
Normal-Steuersatz	27,300%	4.777.500,00		
Satz Patenboxen	13,650%	682.500,00		
Reduzierung bei Patenboxen	-13,650%		<b>-682.500,00</b>	
Steuern nach Anwendung der Patentbox auf ebene der gesellschaft			<b>5.281.800,00</b>	23,47%

Quelle: Eigene Darstellung Holger Niemitz

#### 4.4.2.5 Liechtenstein

Das Fürstentum Liechtenstein hat für sein Steuerregime von der Patentbox Abstand genommen.<sup>240</sup> Die Regierung von Liechtenstein erklärte, dass eine besondere Besteuerung bestimmter immaterieller Wirtschaftsgüter kein Vorteil für den Staat Liechtenstein beinhalten würde.<sup>241</sup>

Nach Art. 61 des Liechtensteiner Gesetzes über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz; SterG) beträgt der Körperschaftsteuersatz 12,5 % auf den Gewinn. Die Vergünstigung auf Einkünfte aus Patenten betrug 50 % Körperschaftsteuersatzes, mithin 6,25 % Steuern auf den Ertrag.

Wir hatten bei der qualitativen Betrachtung das Liechtensteiner Steuersystem mit der ursprünglichen Patentbox als eine Variante eingeführt, nach Abschaffung der Patentbox aufgrund der BEPS 5 Regelung wurde das aktueller Steuersystem aus Liechtenstein zur zweiten Variante.

Der Steuersatz für Körperschaften beträgt in Liechtenstein sowohl während der Geltung der Patentbox als auch nach Wegfall der Patentbox-Regelung im

<sup>240</sup> Liechtensteinisches Landesgesetzblatt, Jahrgang 2016, ausgegeben am 31.12.2016, Gesetz vom 4. November 2016 über die Abänderung des Steuergesetzes, hier Art. 55

<sup>241</sup> Compardo, Sandro: Keine neue Lizenzbox geplant in Vaterland-online vom 26. Januar 2018

Normalfall 12,5 %. Dieser Prozentsatz gilt dann auch als Gesamtprozentsatz für die Zeit nach Wegfall der Patentbox-Regelung.

Für die Zeit der Geltung der Patentbox werden die Einnahmen aus der Patentbox dann mit 6,25 % versteuert (12,5 % x 50 %).

Damit ergibt sich folgendes Ergebnis für die erste Variante:

**Tabelle 9: Ergebnis der quantitativen Stichprobe für Liechtenstein, Variante vor BEPS**

<b>Liechtenstein</b>	Basis:	Gewinn	22.500.000,00	
Auswertung				
Land	FL		Steuerlast	
Körperschaftsteuer	12,500%		2.812.500,00	
Zuschlag auf Körperschaftsteuer	0,000%		0,00	
örtliche Gewinnsteuer Gewerbesteuer	0,000%		0,00	
Summe Steuerlast Normal			<b>2.812.500,00</b>	12,50%
Normal-Steuersatz	12,500%	2.187.500,00		
Satz Patentboxen	6,250%	312.500,00		
Reduzierung bei Patentboxen	-6,250%		<b>-312.500,00</b>	
Steuern nach Anwendung der Patentbox auf Ebene der Gesellschaft			<b>2.500.000,00</b>	11,11%
Liechtenstein (Vorherige Regelung)				

Quelle: Eigene Darstellung Holger Niemitz

Für die zweite Variante ergibt sich folgendes Ergebnis:

**Tabelle 10: Ergebnis der quantitativen Stichprobe für Liechtenstein, nach BEPS**

Liechtenstein	Basis:	Gewinn	22.500.000,00	
Auswertung				
Land	FL		Steuerlast	
Körperschaftsteuer	12,500%		2.812.500,00	
Zuschlag auf Körperschaftsteuer	0,000%		0,00	
örtliche Gewinnsteuer Gewerbesteuer	0,000%		0,00	
Summe Steuerlast Normal			<b>2.812.500,00</b>	12,50%
Normal-Steuersatz	12,500%	2.187.500,00		
Satz Patenboxen	12,500%	625.000,00		
Reduzierung bei Patenboxen	0,000%		0,00	
Steuern nach Anwendung der Patentbox auf Ebene der Gesellschaft			<b>2.812.500,00</b>	12,50%
Liechtenstein (Nachfolgende Regelung)				

Quelle: Eigene Darstellung Holger Niemitz

#### 4.4.2.6 Luxemburg

In Luxemburg existiert bereits seit 2007 eine Patentbox. Nach Aufhebung der Patentbox im Jahre 2015, existiert nunmehr eine Nachfolgeregelung. Im Wesentlichen ist diese konstant geblieben, antizipiert nur die im BEPS 5 vorgeschlagenen Beschränkungen, damit die Patentbox-Regelung in Luxemburg nicht als schädliche Steuerregelung angesehen wird.<sup>242</sup> Im “Régime fiscal en faveur de la propriété intellectuelle” im Memento fiscal, gültig vom 1. Januar 2019 sind zwei Gruppen von geistigen Eigentum förderungswürdig: zum einen um Erfindungen, die durch Patente oder Gebrauchsmuster geschützt sind und Software, die nach bestehenden nationalen und internationalen Bestimmungen geschützt sind. Weiterhin ist Voraussetzung für eine Anerkennung einer Patentbox nach dem neuen Ansatz, dem Nexus Approach, dass wesentliche Teile

<sup>242</sup> Sicard, Christophe, Nouveau régime fiscal luxembourgeois de la propriété intellectuelle, veröffentlicht auf der Website des „Village de la Justice“

der Forschung und Entwicklung, die zu dem Patent geführt haben, im Inland durchgeführt wurden. Dementsprechend begrenzt sich die Förderung auch nur auf den Teil der aufgrund einer Kosten-Betrachtung wertmäßig im Inland entstanden ist.<sup>243</sup> Qualifizierte Kosten sind Kosten, die angefallen sind das Patent und die Software zu entwickeln.

Wie in der qualitativen Betrachtung eingeführt, ergeben sich für die Besteuerung von Unternehmen in Luxemburg in Hinblick auf die Betrachtung von Patentboxen die beiden Alternativen, Besteuerung mit dem alten Patentbox-System oder Besteuerung mit dem neuen Patentbox-System.

Die normale Steuerbelastung entspricht dem regulären Körperschaftsteuersatz, der ohne Anwendung einer Begünstigung von den Unternehmen getragen wird. In Luxemburg beträgt die Körperschaftsteuer im Jahr 2019 15 % bis zu ein Jahreseinkommen von 150.000 €, zwischen 150.000 € und 200.000 € beträgt die Belastung 31 %, ab EUR 200.000 einheitlich 17%.<sup>244</sup>

Diese Steuer erhöht sich um den Zuschlag für die Beschäftigungsform in Höhe von 7 %. Weiterhin existiert in Luxemburg eine dem deutschen System vergleichbare Gewerbesteuer. Für diese Stichprobe wurde der Satz von Luxemburg Stadt herangezogen, dieser beträgt 6,75 %<sup>245</sup>

Damit ergibt sich folgendes Ergebnis:

---

<sup>243</sup> Vorlage zur Stellungnahme des Gesetzesänderung Projektes Nummer 7163 bezüglich der Einführung der BEPS Regelung in die Patentbox Regelung des Luxemburger Steuerrechts, vom 3. November 2017

<sup>244</sup> Guichet.lu, Informationsseite Guichet.lu zum Thema Gesellschafts-Steuern,

<sup>245</sup> Guichet.lu, Informationsseite Guichet.lu zum Thema Kommunale Gewerbesteuern

**Tabelle 11: Ergebnis der quantitativen Stichprobe für Luxemburg**

<b>Luxemburg</b>	Basis:	Gewinn	22.500.000,00	
Auswertung				
<b>Land</b>	<b>LUX</b>		<b>Steuerlast</b>	
Körperschaftsteuer	17,000%		3.825.000,00	
Zuschlag auf Körperschaftsteuer	10,750%		2.418.750,00	
Steuer ohne Patenbox			<b>6.243.750,00</b>	27,75%
Normal-Steuersatz	27,750%	4.856.250,00		
Satz Patenboxen	5,550%	277.500,00		
Reduzierung bei Patenboxen	-22,200%		<b>-1.110.000,00</b>	
Steuern nach Anwendung der Patentbox auf Ebene der Gesellschaft			<b>5.133.750,00</b>	22,82%

Quelle: Eigene Darstellung Holger Niemitz

#### 4.4.2.7 Niederlande

In den Niederlanden beträgt die Körperschaftsteuer 2019, bis zu einem steuerpflichtigen Gewinn in Höhe von 200.000 Euro, 19 %. Darüber hinausgehende Gewinne werden mit 25 % besteuert. Sie können daher davon ausgehen, dass der Normalsteuersatz 45 % beträgt. Daher wird im Weiteren mit einem Normalsteuersatz in Höhe von 25 % gerechnet.

Auch die Niederlande haben Ihre Patentbox auf den Nexus Approach angepasst. Der steuerliche Vorteil der Patentboxen blieb erhalten, es werden weiterhin 80 % der Erträge steuerfrei gestellt, dass sich ein effektiver Steuersatz für Patenteinnahmen in Höhe von 5 % ergibt. Als neue Regelung ist nunmehr auch die Eintragung der. Die Voraussetzung, dass nunmehr ai Patent oder eine entsprechende Eintragung im zuständigen Register vorliegen muss.

Damit ergibt sich folgendes Ergebnis:

**Tabelle 12: Ergebnis der quantitativen Stichprobe für die Niederlande**

<b>Niederlande</b>	Basis:	Gewinn	22.500.000,00	
Auswertung				
Land	NL		Steuerlast	
Körperschaftsteuer	25,000%		5.625.000,00	
Zuschlag auf Körperschaftsteuer	0,000%		0,00	
örtliche Gewinnsteuer Gewerbesteuer	0,000%		0,00	
Summe Steuerlast Normal			<b>5.625.000,00</b>	25,00%
Normal-Steuersatz	25,000%	5.625.000,00		
Satz Patenboxen	5,000%	250.000,00		
Reduzierung bei Patenboxen	-20,000%		<b>-1.000.000,00</b>	
Steuern nach Anwendung der Patentbox auf Ebene der Gesellschaft			<b>4.625.000,00</b>	20,56%

Quelle: Eigene Darstellung Holger Niemitz

#### 4.4.2.8 Österreich

In Österreich ist die Besteuerung von Körperschaften/Kapitalgesellschaften ähnlich wie in Deutschland geregelt. Körperschaften unterliegen in Österreich dem Körperschaftsteuergesetz, welches für die Berechnung des zu versteuern- den Einkommens auf das Einkommensteuergesetz in Österreich verweist. Im Körperschaftsteuergesetz selber existieren einige Spezialregelungen für die Kapitalgesellschaften, die bei der Berechnung den Regelungen des Einkommensteuergesetzes vorgehen. Der Körperschaftsteuersatz beträgt gemäß § 22 Abs. 1 KStG (1988) 25 %. Dieser Steuersatz wird einheitlich auf das gesamte Einkommen der Körperschaft ab dem ersten Euro angewendet.<sup>246</sup>

Eine Patentbox oder eine andere Begünstigung von Einnahmen aus Patenten oder anderen Schutzrechten für geistiges Eigentum existiert nicht. Die Begünstigung für Einnahmen aus Patenten, die einem Erfinder direkt zufließen, gilt hier nicht als Begünstigung, da die Körperschaft selber nicht profitiert.

Die Aufwendung für Patente können aufgrund des Verbotes der Aktivierung von selbstgeschaffenen immateriellen Wirtschaftsgütern vollständig als Betriebs-Ausgaben abgesetzt werden.

<sup>246</sup> WKO KoeSt, Wirtschaftskammer Wien. Verlautbarung der WKO, - Körperschaftsteuer

Weiterhin existiert in Österreich eine Kommunalsteuer. Diese beträgt 3 % auf die ausgezahlten Löhne und Gehälter. Der Freibetrag, bis zu dem keine Kommunalsteuer einbehalten wird, beträgt Euro 1.095 €<sup>247</sup>.

Da für die Fallstudie die Summe der gesamten Löhne und Gehälter nicht bekannt sind, werde ich die kommunale Steuer mit einem pauschalen Prozentsatz in Höhe von 1,5 % ansetzen. Dieser Prozentsatz tritt dann dem normalen Körperschaftsteuersatz zu.

Insgesamt ergibt sich in Österreich eine Besteuerung von Körperschaften in Höhe von 25 % Körperschaftsteuer und 1,5 % Kommunalsteuer besteht.

Damit ergibt sich folgendes Ergebnis

**Tabelle 13: Ergebnis der quantitativen Stichprobe für Österreich**

Österreich	Basis:	Gewinn	22.500.000,00	
Auswertung				
Land	A		Steuerlast	
Körperschaftsteuer	25,000%		5.625.000,00	
Zuschlag auf Körperschaftsteuer	0,000%		0,00	
örtliche Gewinnsteuer Gewerbesteuer	1,500%		337.500,00	
Summe Steuerlast Normal			<b>5.962.500,00</b>	26,50%
Normal-Steuersatz	26,500%	4.637.500,00		
Satz Patenboxen	26,500%	1.325.000,00		
Reduzierung bei Patenboxen	0,000%		<b>0,00</b>	
Steuern nach Anwendung der Patentbox auf Ebene der Gesellschaft			<b>5.962.500,00</b>	26,50%

Quelle: Eigene Darstellung Holger Niemitz

<sup>247</sup> Unternehmensservice-Portal, Bereich Steuern und Finanzen, Herausgeber: Bundesministerium für Digitalisierung und Wirtschaftsstandort

#### 4.4.2.9 Portugal

Nach Art. 2 des Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (Körperschaftsteuergesetz Portugal, CIRC) unterfallen alle Handels- und Zivilunternehmen in Form von Handelsunternehmen der portugiesischen Körperschaftsteuer. Weiterhin unterliegen auch alle juristischen Personen der Besteuerung nach dem Körperschaftsteuergesetz. Der Steuersatz beträgt gemäß Art. 87 des vorgenannten Gesetzes 21 %.

Die Einnahmen aus Patenten und ähnlichen, in Art. 50a des CIRC genannten Voraussetzungen tragen nur zur Hälfte zum Gewinn bei, mithin ergibt sich für diese Einkünfte rechnerisch ein effektiver Steuersatz von 10,5 %.

Mit Gesetz vom zwei 20. August 2016 wurde die Patentbox angepasst, dass sie nun dem Nexus Approach entspricht.

Problematisch ist hier, dass die Aufwendung für die Erstellung eines immateriellen Wirtschaftsgutes grundsätzlich Anschaffungskosten für dieses immaterielle Wirtschaftsgut sind. Wir hatten gesehen, dass unter bestimmten Voraussetzungen im Rahmen einer Förderung von Forschung und Entwicklung ein Teilbereich sofort als Aufwand geltend gemacht werden kann. Für die vergleichende Betrachtung dieser pauschalisierten Stichprobe können wir diesen Sachverhalt nicht im Detail darstellen. Daher gehe ich davon aus, dass die Aufwendung für Forschung und Entwicklung bereits in korrekter Form bei der Ermittlung des Gewinnes berücksichtigt sind.

In Portugal liegt das Besteuerungsrecht allein beim portugiesischen Staat und wird von der Zentralregierung umgesetzt. Für regionale Zwecke wird zu der Körperschaftsteuer eine ergänzende Steuer hinzugefügt, welche als kommunale Einnahme gilt. Der Satz ist regional unterschiedlich, kann bis zu 1,5 % betragen. Für diese Arbeit wird der Maximalsatz von 1,5 % herangezogen.<sup>248</sup>

Damit ergibt sich folgendes Ergebnis:

---

<sup>248</sup> PWC Portugal, Internetauftritt von PWC Portugal, Rubrik Novidades/Guia Fiscal 2019/IRC

**Tabelle 14: Ergebnis der quantitativen Stichprobe für Portugal**

<b>Portugal</b>	Basis:	Gewinn	22.500.000,00	
Auswertung				
<b>Land</b>	<b>P</b>		<b>Steuerlast</b>	
Körperschaftsteuer	21,000%		4.725.000,00	
Zuschlag auf Körperschaftsteuer	0,000%		0,00	
örtliche Gewinnsteuer Gewerbesteuer	1,500%		337.500,00	
Summe Steuerlast Normal			<b>5.062.500,00</b>	22,50%
Normal-Steuersatz	22,500%	3.937.500,00		
Satz Patenboxen	11,250%	562.500,00		
Reduzierung bei Patenboxen	-11,250%		<b>-562.500,00</b>	
Steuern nach Anwendung der Patentbox auf Ebene der Gesellschaft			<b>4.500.000,00</b>	20,00%

Quelle: Eigene Darstellung Holger Niemitz

#### 4.4.2.10 Schweiz

Aufgrund der kantonalen Struktur der Schweiz, besteht die steuerliche Berechnungsvorschrift regelmäßig aus der Betrachtung sowohl der Bundessteuern als auch der kantonalen Steuer. Die kantonale Steuerhoheit ist hier aus historischen Gründen deutlich umfangreicher als die üblichen Besteuerungsmöglichkeiten von Regionalkörperschaften im Verhältnis zur jeweiligen nationalen Steuer (Bundesteuer).

Wir haben im vorhergehendem bei den Ländern regelmäßig die jeweilige nationale Landesbesteuerung (Bundesbesteuerung) als Normalbesteuerung angesehen. Regionale Steuern hatten immer den Charakter von additiven, im Volumen geringeren Steuern. In allen bisherigen Ländern erfolgt die nationale Finanzierung regelmäßig über die Bundesteuer. Regionale Steuern dienten regelmäßig der Besteuerung von regionalen zusätzlichen Erfordernissen.

In der Schweiz sind viele Kompetenzen den einzelnen Kantonen zugewiesen. Dementsprechend ist die Notwendigkeit einer einheitlichen Besteuerung im Bundesgebiet zur Deckung bundeshoheitlicher Aufgaben geringer. Dagegen ist der Gedanke der kantonalen Steuerhoheit deutlich stärker ausgeprägt.

Wir gesehen haben drückt sich gleiches auch in der Steuergesetzgebung aus. Auch in der Schweiz ist die Steuerhoheit der Kantone begrenzt. Zur Sicherung der einheitlichen Besteuerung wurde bereits am 4. Dezember 1990 ein Steuerharmonisierungsgesetz (StHG) eingeführt. In diesem Steuerharmonisierungsgesetz wird ein Rahmen für die Besteuerung der Kantone definiert.

Insbesondere der kantonale Steuersatz unterliegt der kantonalen Definitionshoheit. Je nach Kanton kann dieser Steuersatz wesentlich abweichen.

Wie wir bereits bei der qualitativen Betrachtung der Patentbox gesehen haben, wurde das Steuerharmonisierungsgesetz der Schweiz neu gefasst. In dieser Neufassung werden in Art. 24a StHG Patente und vergleichbare Rechte eingeführt.

In Art. 24 b StHG geht es nunmehr um die konkrete Berechnung, wobei den Kanton für einen Teilbetrag eine erleichterte Besteuerung zugestanden wird. Die erleichterte Besteuerung besteht darin, dass die Einnahmen aus Patenten in Höhe der im Lande erbrachten Entwicklungsleistungen in Höhe eines bis zu 90 % in Anteils ein verminderter Körperschaftsteuer Prozentsatz zugestanden wird. Der Teil der begünstigten Einnahmen aus Patenten wird über den Nexus Ansatz berechnet. Dabei wird ein Quotient aus den qualifizierten Entwicklungsaufwendungen und den gesamten Entwicklungsaufwendung des Patentes gebildet. Dies soll vereinfacht den Teil der Bildungsaufwendung erfassen, der im Innern erbracht wurde. Dabei ermitteln sich die qualifizierten Entwicklungsaufwendungen aus den im Inland ausgeführten Entwicklungsaufwendungen. Dabei war es zulässig, die Einnahmen aus den Patenten nur zu 90 % in die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer einzubeziehen. Die einzelnen Kantone können diese Minderung von 90 % unterschreiten, mithin die Einnahmen aus Patenten höher besteuern.

Vorher existierte eine Patentbox allein im Kanton Nidwalden, in dem vor der Änderung gültigen Steuerharmonisierungsgesetz des Bundes war kein Hinweis auf eine besondere Besteuerung von Einnahmen aus Patenten und sonstigen Schutzrechten für geistiges Eigentum enthalten. Damit war auch die inhaltliche Ausgestaltung der Patentbox allein der Steuerhoheit des Kantons Nidwal-

den unterworfen. Der Kanton Nidwalden ermöglichte nun auf Antrag einen um 80 % reduzierten Körperschaftsteuersatz auf diese Einkünfte.

Gemäß Art. 77a des nach der Einführung des neuen Steuerharmonisierungsgesetzes des Bundes ebenfalls modifizierten Steuergesetzes von Nidwalden wird die Reduzierung des zu versteuernden Einkommens für Gewinne aus Patenten die nach der Anwendung des Modified Nexus Approach verbleiben förderungsfähig verbleiben, auf die maximal möglichen 90 % Ermäßigung festgelegt. Dies entspricht damit der maximalen Reduzierungsmöglichkeit aus dem Steuerharmonisierungsgesetz.

Gemäß Art. 85 beträgt der Körperschaftsteuer im Kanton Nidwalden 6 % des Reingewinns. Ein um 80 % reduzierter Körperschaftsteuer Satz entspricht damit 1,2 %, ein um 90 % verminderter Körperschaftsteuergewinn beträgt 0,6%. Der Bund selber veranschlagt einen Körperschaftsteuersatz in Höhe von 8,5 % des Gewinnes, welcher nicht durch Einnahmen aus den Patenten verändert wird. Da die Körperschaftsteuer des Bundes selber abzugsfähige Betriebsausgabe darstellt, beträgt die effektive Belastung 7,8 %.<sup>249</sup> Gemeindesteuern werden hier aus Vereinfachungsgründen nicht betrachtet.

Damit ergibt sich folgendes Ergebnis für die erste Variante:

---

<sup>249</sup> Nidwalden, Kanton, Schweizer Bundesgesetz wg Steuern. Vgl, Verlautbarung Kanton Nidwalden, Steuertarife, hier Reiter Lizenbox

**Tabelle 15: Ergebnis der quantitativen Stichprobe für Nidwalden (Schweiz), vor BEPS**

Nidwalden	Basis:	Gewinn	22.500.000,00	
Auswertung				
Land	CH / Nidwalden		Steuerlast	
Körperschaftsteuer	6,000%		1.350.000,00	
Zuschlag auf Körperschaftsteuer	7,800%		1.755.000,00	
örtliche Gewinnsteuer Gewerbesteuer Hebesatz 470%)	0,000%		0,00	
			<b>3.105.000,00</b>	13,80%
Normal-Steuersatz	13,800%	2.415.000,00		
Satz Patentboxen	9,000%	450.000,00		
Reduzierung bei Patentboxen	-4,800%		<b>-240.000,00</b>	
Steuern nach Anwendung der Patentbox auf Ebene der Gesellschaft			<b>2.865.000,00</b>	12,73%

Quelle: Eigene Darstellung Holger Niemitz

Für die zweite Variante ergibt sich folgendes:

**Tabelle 16: Ergebnis der quantitativen Stichprobe für Nidwalden, nach BEPS**

Nidwalden	Basis:	Gewinn	22.500.000,00	
Auswertung				
Land	CH / Nidwalden		Steuerlast	
Körperschaftsteuer	6,000%		1.350.000,00	
Zuschlag auf Körperschaftsteuer	7,800%		1.755.000,00	
örtliche Gewinnsteuer Gewerbesteuer	0,000%		0,00	
			<b>3.105.000,00</b>	13,80%
Normal-Steuersatz	13,800%	2.415.000,00		
Satz Patentboxen	8,400%	420.000,00		
Reduzierung bei Patentboxen	-5,400%		<b>-270.000,00</b>	
Steuern nach Anwendung der Patentbox auf Ebene der Gesellschaft			<b>2.835.000,00</b>	12,60%

Quelle: Eigene Darstellung Holger Niemitz

### 4.4.3 Zusammenfassung und Analyse der quantitativen Phänomene

Damit ergibt sich zusammengefasst über die gesamte Stichprobe in der Reihenfolge der Länder, wie sie zu Beginn eingeführt wurden, folgendes Gesamtbild:

**Tabelle 17: Ergebnistabelle quantitativer Analyse (Gesamt)**

Land	Normalbesteuerung relativ	Normalbesteuerung absolut	Besteuerung Unter Berücksichtigung der Einnahmen aus Patenten / Relativ	Besteuerung Unter Berücksichtigung der Einnahmen aus Patenten / Absolut	Unterschied der Steuerlast	Proportional Minderung	Steuersatz Patenbox
Deutschland	29,90%	<b>6.726.375,00</b>	29,90%	<b>6.726.375,00</b>	0,00	0,000%	29,895%
Großbritannien (Vorherige Regelung)	19,00%	<b>4.275.000,00</b>	17,00%	<b>3.825.000,00</b>	450.000,00	10,526%	10,000%
Großbritannien (Nachfolgende Regelung)	19,00%	<b>4.275.000,00</b>	17,00%	<b>3.825.000,00</b>	450.000,00	10,526%	10,000%
Irland	12,50%	<b>2.812.500,00</b>	9,72%	<b>2.187.500,00</b>	625.000,00	22,222%	6,250%
Italien	26,51%	<b>5.964.300,00</b>	23,47%	<b>5.281.800,00</b>	682.500,00	11,443%	13,650%
Liechtenstein (Vorherige Regelung)	12,50%	<b>2.812.500,00</b>	11,11%	<b>2.500.000,00</b>	312.500,00	11,111%	6,250%
Liechtenstein (Nachfolgende Regelung)	12,50%	<b>2.812.500,00</b>	12,50%	<b>2.812.500,00</b>	0,00	0,000%	12,500%
Luxemburg (Vorherige Regelung)	27,75%	<b>6.243.750,00</b>	22,82%	<b>5.133.750,00</b>	1.110.000,00	17,778%	5,550%
Luxemburg (Nachfolgende Regelung)	27,75%	<b>6.243.750,00</b>	22,82%	<b>5.133.750,00</b>	1.110.000,00	17,778%	5,550%
Niederlande	25,00%	<b>5.625.000,00</b>	20,56%	<b>4.625.000,00</b>	1.000.000,00	17,778%	5,000%
Österreich	26,50%	<b>5.962.500,00</b>	26,50%	<b>5.962.500,00</b>	0,00	0,000%	26,500%
Portugal	22,50%	<b>5.062.500,00</b>	20,00%	<b>4.500.000,00</b>	562.500,00	11,111%	11,250%
Nidwalden unter Schweiz StHG	13,80%	<b>3.105.000,00</b>	12,73%	<b>2.865.000,00</b>	240.000,00	7,729%	9,000%
Schweiz Nidwalden (Vorherige Regelung)	13,80%	<b>3.105.000,00</b>	12,60%	<b>2.835.000,00</b>	270.000,00	8,696%	8,400%

Quelle: Eigene Darstellung Holger Niemitz

Die Reihenfolge der Länder in der Zahlenübersicht ist für eine Analyse allein nicht genügend, da sich die Reihenfolge aus der Einführung der Länder zu Beginn ergibt, und daher die Unterschiede im Inhalt nicht dargestellt werden. Wir

gehen insgesamt bei der Betrachtung der Patentboxen von der grundsätzlichen These aus, dass eine Senkung der Steuerbelastung von dem Steuerpflichtigen eher als positiv denn als negativ betrachtet wird. Für die Entscheidungsfindung ex ante, ob ein Steuerregime attraktiv ist oder nicht, wird regelmäßig der erwartete Steuersatz herangezogen. Nun ist es regelmäßig nicht möglich, den Ertrag respektive die dafür notwendigen Aufwendungen für ein Patent exakt vorauszusagen, wobei es einen Unterschied macht, ob es sich um eine steuerliche Strukturierung innerhalb eines Konzerns handelt oder um ein unternehmerisches Agieren bei Unsicherheit. In unserer Stichprobe wurde für jedes Land sowohl vor als auch nach BEPS das identische Beispiel angewendet. Daher erscheint es zulässig, die Ergebnisse direkt zu vergleichen. Sonstige Unterschiede in den Steuersystemen der jeweiligen Länder wurden ausgeblendet. Dazu gehören auch die sogenannten weichen Faktoren, wie zum Beispiel Servicebereitschaft der Finanzverwaltung und mit der Steuerverwaltung einhergehende Bürokratiebelastung. Vorausgesetzt, dass die geringste Steuerlast die vermuteten Präferenzen am besten abbildet, das Stichprobenergebnis daher geordnet nach der Höhe der absoluten Steuerbelastung bei Anwendung der Patentbox dargestellt. Zur besseren Lesbarkeit habe ich die Ergebnismenge in drei Gruppen eingeteilt. Die erste Gruppe besteht aus den Ländern bei denen die Besteuerung die Summe der Steuer nach Anwendung der Patentbox weniger als 3 Million Währungseinheiten beträgt, die zweite Gruppe bei der die Steuerlast zwischen drei und 5 Million beträgt und die dritte Gruppe, bei der die Steuerlast für die gewählte Stichprobe über 5 Million liegt.:

**Tabelle 18: Ergebnistabelle quantitativer Analyse (Reihenfolge nach Steuerlast)**

Land	Normalbesteuerung relativ	Normalbesteuerung absolut	Besteuerung Unter Berücksichtigung der Einnahmen aus Patenten / Relativ	Besteuerung Unter Berücksichtigung der Einnahmen aus Patenten / Absolut	Unterschied der Steuerlast	Proportional Minderung
Irland	12,50%	<b>2.812.500,00</b>	9,72%	<b>2.187.500,00</b>	625.000,00	22,222%
Liechtenstein / Vorgängerregelung	12,50%	<b>2.812.500,00</b>	11,11%	<b>2.500.000,00</b>	312.500,00	11,111%
Liechtenstein / Nachfolgeregelung	12,50%	<b>2.812.500,00</b>	12,50%	<b>2.812.500,00</b>	0,00	0,000%
Nidwalden (Schweiz) (Nachfolgeregelung)	13,80%	<b>3.105.000,00</b>	12,60%	<b>2.835.000,00</b>	270.000,00	8,696%
Nidwalden (Schweiz) (Vorgängerregelung)	13,80%	<b>3.105.000,00</b>	12,73%	<b>2.865.000,00</b>	240.000,00	7,729%
Großbritannien (Vorgängerregelung)	19,00%	<b>4.275.000,00</b>	17,00%	<b>3.825.000,00</b>	450.000,00	10,526%
Großbritannien (Nachfolgeregelung)	19,00%	<b>4.275.000,00</b>	17,00%	<b>3.825.000,00</b>	450.000,00	10,526%
Portugal	22,50%	<b>5.062.500,00</b>	20,00%	<b>4.500.000,00</b>	562.500,00	11,111%
Niederlande	25,00%	<b>5.625.000,00</b>	20,56%	<b>4.625.000,00</b>	1.000.000,00	17,778%
Luxemburg / Vorgängerregelung	27,75%	<b>6.243.750,00</b>	22,82%	<b>5.133.750,00</b>	1.110.000,00	17,778%
Luxemburg / Nachfolgeregelung	27,75%	<b>6.243.750,00</b>	22,82%	<b>5.133.750,00</b>	1.110.000,00	17,778%
Italien	26,51%	<b>5.964.300,00</b>	23,47%	<b>5.281.800,00</b>	682.500,00	11,443%
Österreich	26,50%	<b>5.962.500,00</b>	26,50%	<b>5.962.500,00</b>	0,00	0,000%
Deutschland	29,90%	<b>6.726.375,00</b>	29,90%	<b>6.726.375,00</b>	0,00	0,000%

Quelle: Eigene Darstellung Holger Niemitz

Folgende Aussagen können wir festhalten: In den Ländern Deutschland und Österreich ist die Steuerlast am höchsten. Ohne Patentboxen wäre Deutschland mit dem höchsten Steuerbetrag, Luxemburg mit dem zweithöchsten Steuerbetrag, gefolgt von Italien. An vierter Stelle liegt die Belastung in Österreich. Im Mittelfeld liegen sowohl mit der Normalbelastung als auch nach Anwendung der Patentbox die Niederlande, Portugal und Großbritannien. Zu beachten ist hier, dass die Reihenfolge sich nach dem absoluten Betrag der Besteuerung aus der gewählten Stichprobe heraus ergibt. Da es für jedes Land das identische Fallbeispiel gab, bei dem der Überschuss aus den Erträgen aus Patenten und den dazugehörigen Aufwendungen für jedes Land identisch ist, kann der Wert in der Spalte „Unterschied der Steuerlast“ gleichgesetzt werden mit der Ersparnis der Besteuerung durch Anwendung der Patentbox. Damit würde sich bei einer relativen Verschiebung der Einkünfte hin zu den Patenten bei den Ländern mit einer Patentbox insgesamt eine Entlastung ergeben, die höchste Ersparnis der Steuerlast bei den Ländern mit der größten Minderung des Steuerersatzes durch die jeweilige Patentbox. Für dieses Kriterium lautet die Reihenfolge der Länder mit der größten Ersparnis Luxemburg, Niederlande, Italien und Irland. Die Länder mit den geringsten Körperschaftssteuersätzen haben bereits eine relativ geringe Belastung auf das Einkommen, so dass eine Redu-

zierung der Steuerlast durch die Patentbox sich in absoluten Zahlen bei dieser Fallgestaltung nicht mehr so stark auswirken kann.

In diesem Zusammenhang ist es auch interessant, allein auf die Steuersätze auf Einkünfte aus Patenten und sonstigen Rechten für geistiges Eigentum abzustellen, was in folgender Grafik durchgeführt wurde:

**Tabelle 19: Ergebnistabelle quantitativer Analyse (Steuerlast aus Patenteinnahmen)**

Land	Normalbesteuerung relativ	Normalbesteuerung absolut	Besteuerung Unter Berücksichtigung der Einnahmen aus Patenten / Relativ	Besteuerung Unter Berücksichtigung der Einnahmen aus Patenten / Absolut	Unterschied der Steuerlast	Proportional Minderung	Steuersatz Patentbox
Niederlande	25,00%	<b>5.625.000,00</b>	20,56%	<b>4.625.000,00</b>	1.000.000,00	17,778%	5,000%
Luxemburg / Vorgängerregelung	27,75%	<b>6.243.750,00</b>	22,82%	<b>5.133.750,00</b>	1.110.000,00	17,778%	5,550%
Luxemburg / Nachfolgeregelung	27,75%	<b>6.243.750,00</b>	22,82%	<b>5.133.750,00</b>	1.110.000,00	17,778%	5,550%
Irland	12,50%	<b>2.812.500,00</b>	9,72%	<b>2.187.500,00</b>	625.000,00	22,222%	6,250%
Liechtenstein / Vorgängerregelung	12,50%	<b>2.812.500,00</b>	11,11%	<b>2.500.000,00</b>	312.500,00	11,111%	6,250%
Nidwalden (Schweiz) (Nachfolgeregelung)	13,80%	<b>3.105.000,00</b>	12,60%	<b>2.835.000,00</b>	270.000,00	8,696%	8,400%
Nidwalden (Schweiz) (Vorgängerregelung)	13,80%	<b>3.105.000,00</b>	12,73%	<b>2.865.000,00</b>	240.000,00	7,729%	9,000%
Großbritannien (Vorgängerregelung)	19,00%	<b>4.275.000,00</b>	17,00%	<b>3.825.000,00</b>	450.000,00	10,526%	10,000%
Großbritannien (Nachfolgeregelung)	19,00%	<b>4.275.000,00</b>	17,00%	<b>3.825.000,00</b>	450.000,00	10,526%	10,000%
Portugal	22,50%	<b>5.062.500,00</b>	20,00%	<b>4.500.000,00</b>	562.500,00	11,111%	11,250%
Liechtenstein / Nachfolgeregelung	12,50%	<b>2.812.500,00</b>	12,50%	<b>2.812.500,00</b>	0,00	0,000%	12,500%
Italien	26,51%	<b>5.964.300,00</b>	23,47%	<b>5.281.800,00</b>	682.500,00	11,443%	13,650%
Österreich	26,50%	<b>5.962.500,00</b>	26,50%	<b>5.962.500,00</b>	0,00	0,000%	26,500%
Deutschland	29,90%	<b>6.726.375,00</b>	29,90%	<b>6.726.375,00</b>	0,00	0,000%	29,895%

Quelle: Eigene Darstellung Holger Niemitz

In dieser Sichtweise verschiebt sich die Reihenfolge. So haben die Länder die Niederlande und Luxemburg den geringsten Steuersatz auf Einnahmen dieser Patentbox, danach kommt Irland, Liechtenstein und der Kanton Nidwalden mit einer Steuerbelastung von ebenfalls unter 10 %. Die beiden Länder ohne Patentbox, Österreich und Deutschland, ragen hier mit einem Steuersatz von über 25 % heraus.

## 4.5 Zusammenfassung der quantitativen und qualitativen Analyse

Nach der quantitativen und qualitativen Betrachtung unserer Stichprobe ist eine zusammenfassende Darstellung sinnvoll:

Aus der qualitativen Betrachtung ergab sich eine Clusterung der Steuersysteme. Dieser Cluster wird nunmehr modifiziert mit den Ergebnissen aus der quantitativen Analyse. Bei dem ersten Cluster aus der qualitativen Analyse handelt es sich um die Steuer Rechtssysteme Deutschland, Österreich und des Fürstentums Liechtenstein nach Wegfall der Patentbox-Regelung. Im Bereich der quantitativen Analyse nehmen die Länder Deutschland und Österreich mit der höchsten Steuerbelastung auf Einnahmen aus Patentboxen eine Sonderstellung ein. Die Steuerbelastung des auf Einnahmen von Körperschaften im Fürstentum Liechtenstein kann mit 12,5 % als gering angesehen werden. Im Ergebnis des Fallbeispiels ergab sich für das Fürstentum Liechtenstein auch nach Wegfall der Patentbox die drittgeringste Steuerbelastung. Die Steuerregelung von Österreich sieht eine steuerrechtliche Förderung von Forschung und Entwicklung in Form einer Input-Förderung der Ausgaben für Forschung und Entwicklung vor, welche die Sonderstellung vermutlich abmildern würde. Seit neuestem existiert auch eine derartige Förderung in Deutschland. Im Fürstentum Liechtenstein existiert eine derartige Inputförderung nicht.

Daher wird in dieser Arbeit als **erster gemeinsamer Cluster** nach den Kriterien „keine Patentbox, aber unter steuerrechtliche Regelung zur Förderung der Forschung im Wege einer Input Unterstützung und nicht kleines Land definiert“. Als Bestandteile werden die steuerrechtlichen Regelungen von Deutschland und Österreich in diesem Cluster verortet.

In der qualitativen Analyse wurde das **zweite Cluster** Gebilde auf den Patentboxregelungen, die allesamt aufgrund der BEPS 5 Anpassung gebildet wurden. Bei diesen Regelungen war eine steuerrechtliche Inputförderung nicht vorgesehen. Weiterhin wurde eine Vielzahl von Rechten für geistiges Eigentum gefördert. Der auf die Einnahmen auf Patente und sonstige Rechte für

geistiges Eigentum anzuwendende Prozentsatz weicht deutlich von dem in dem Land geltenden Normalsteuersatz ab. Dieser ist bereits deutlich niedriger als der Normalsteuersatz der Länder des ersten Clusters (Ausnahme Luxemburg, hier waren aber Rulings möglich). Insgesamt sind diese Länder alle in der Gruppe, die sich durch einen niedrigen Steuersatz auf Einnahmen auf Rechte für geistiges Eigentum auszeichnen.

Es handelte sich um die Regelungen des Fürstentum Liechtenstein, des Großherzogtum Luxemburg, der Regelung des Kantons Nidwalden und der Regelung Großbritanniens, jeweils vor der Anpassung an BEPS 5. In der quantitativen Analyse der Stichprobe ist die Gesamtsteuerbelastung in Liechtenstein und in Nidwalden in der geringsten Gruppe. Die Gesamtsteuerbelastung von Großbritannien ist am unteren Rand der mittleren Gruppe und die Gesamtsteuerbelastung von Luxemburg auch bei der Vorgängerregelung in der höheren Gruppe. Daher ergibt sich in der quantitativen Analyse bei der Gesamtsteuerbelastung ein uneinheitliches Bild. Bei der Belastung nur der Einkünfte aus der Patentbox liegen alle vorgenannten Regelungen im Bereich eines Steuersatzes in Höhe von höchstens 10 % auf die Einnahmen aus den Patenten.

Das dritte Cluster in der in der qualitativen Analyse umfasste die nach BEPS 5 angepassten Regelungen der in der dritten Gruppe genannten Steuersysteme. Lediglich das Fürstentum Liechtenstein ist in der dritten Gruppe nicht enthalten, da hier auf die Anpassung der Patentbox-Regelung nach BEPS 5 verzichtet wurde.

In der quantitativen Analyse sind die Regelung der vorgenannten Länder nach der Anpassung an BEPS 5 jeweils an den gleichen Stellen, da bei der BEPS 5 Anpassung die Höhe der Begünstigung der Einnahmen aus Patenten und sonstigen Rechten für geistiges Eigentum keine Anpassung erfolgte. Lediglich bei der Regelung im Kanton Nidwalden kommt es hier zu einer geringen Anpassung, da hier nicht die Regelung des Kantons Nidwalden für die begünstigte Besteuerung von Patenten und sonstigen Rechten für geistiges Eigentum aufgrund von BEPS 5 angepasst wurde, sondern die Bundesgesetzgebung in der Schweiz im Rahmen des neuen Steuerharmonisierungsgesetzes eine Patentbox-Regelung für die gesamte Schweiz eingeführt hat, die bereits von Beginn

an den Vorgaben der BEPS 5 entsprach. Im Zuge der Einführung der Bundesgesetzgebung wurde die Möglichkeit der Förderung von Einnahmen aus Patentboxen und den anderen Rechten für geistiges Eigentum höher angesetzt, als die Regelung des Kantons Nidwalden ursprünglich vorsah. Diese erweiterte Möglichkeit wurde in der Steuergesetzgebung des Kantons Nidwalden vollumfänglich genutzt, sodass es hier zu einer etwas höheren Begünstigung von Einnahmen aus Patenten oder sonstigen Rechten für geistiges Eigentum kommt. Somit fallen die Cluster zwei und drei aus der qualitativen Analyse zusammen. Daher gilt auch für den dritten Cluster, dass die Höhe der Besteuerung der Patentboxen im Bereich eines Steuersatzes in Höhe von 10 % oder niedriger erfolgt.

Im vierten Cluster der qualitativen Analyse wurden die steuerrechtlichen Regelungen der Länder Irland, Italien, Niederlande und Portugals aufgenommen. Diese Länder zeichneten sich die eine Forschungsförderung im Inputbereich und einer starken Bindung der Förderung von Patenten oder sonstigen Rechten für geistiges Eigentum zu der vorhergehenden Forschung und Entwicklung, die zumindest im Inland erfolgt sein musste. In der quantitativen Analyse beträgt die Gesamtsteuerbelastung der Länder, mit Ausnahme von Irland, in der oberen Hälfte. Im Falle von Irland liegt die Gesamtsteuerbelastung bei dem Fallbeispiel aufgrund des geringen regulären Körperschaftsteuersatzes am niedrigsten der gesamten Stichprobe. In der quantitativen Analyse der relativen Steuerbelastung allein auf die Einnahmen der Patente und sonstigen Rechte für geistiges Eigentum sind die Länder dieser Stichprobe uneinheitlich verteilt. Die Niederlande hat die geringste relative Belastung, gefolgt von Irland mit einer ebenfalls relativ geringen Belastung (Land mit der drittgeringsten Belastung). Portugal und Italien sind die Länder, die die höchste relative Belastung der Einnahmen aus Patenten und sonstigen Rechten für geistiges Eigentum in der Stichprobe der Länder mit einer Patentbox aufweisen. Es sei hier angemerkt, dass in Höhe der relativen Belastung die Regelung von Großbritannien in der Größenordnung von Portugal und Italien ist.

In der Zusammenfassung der quantitativen und qualitativen Analyse der Regelungen bietet sich folgende neue Cluster:

In einer ersten Gruppe sind die Steuerrechtssysteme der Länder Deutschland und Österreich zu nennen. Diese haben keine besondere Förderung für Einnahmen aus Patenten und sonstigen Rechten für geistiges Eigentum. Des Weiteren sehen beide Länder, in Deutschland erst am Anfang, eine inputbasierte Steuerrecht steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung vor. Beide Länder haben einen Körperschaftsteuersatz, der über dem Durchschnitt der Europäischen Union liegt<sup>250</sup>, womit das Argument, dass über steuerrechtliche Regelungen Besteuerungssubstrat aus anderen Ländern herangezogen werden soll, für Patente oder sonstige Schutzrechte für Geistiges Eigentum zumindest nicht erkennbar ist.

In einer zweiten Gruppe lassen sich die Länder zusammenfassen, deren steuerrechtlichen Regelung zu Einnahmen aus Patenten oder sonstigen Rechten für geistiges Eigentum erst auf Druck der BEPS 5 Regelung einen eindeutigen Zusammenhang zwischen inländischer Forschung und Entwicklung, die zu einem bestimmten Patent oder einem sonstigen Recht für geistiges Eigentum geführt haben, eingeführt haben. Hierzu zählen sowohl die Vorgänger-Regelung bereits vorher aus anderen Gründen aufgehoben wurde (die Regelung der Republik Irland). Diese Länder zeichnen sich dadurch aus, dass die Einnahmen aus Patenten und sonstigen Rechten für geistiges Eigentum mit einem relativ niedrigen Körperschaftsteuersatz besteuert werden. Eine Sonderrolle nimmt die Regelung in Großbritannien ein, da bereits in der Ursprungsregelung eine Förderung von Forschung und Entwicklung vorgesehen war und der Steuersatz auf Einnahmen aus Patenten und sonstigen Rechten für geistiges Eigentum am oberen Rand der entsprechenden Steuersätze dieser Gruppe ist. Weiterhin befinden sich in der dieser Gruppe die Länder mit den geringsten Körperschaftsteuersätzen auf die regulären Einkünfte. Eine Ausnahme bildet hier lediglich Luxemburg mit 27,75 %, dem zweithöchsten regulären Steuersatz der Stichprobe. In dem Fallbeispiel wurde unterstellt, dass die Steuersätze wie vorgesehen umgesetzt werden. Die Möglichkeit, für einzelne Gesellschaften Einzelfallvereinbarung, sogenannte Rulings, mit der zuständigen Finanzver-

---

<sup>250</sup> Bernhofer, Dominick und Schraml, Pascal: Bernhofer, D., Schraml, P. (2018). Einheitliche Besteuerung von Unternehmen in der EU - Fortschritt dringend gesucht! Wien. ÖGfE Policy Brief, 27'2018 Grafik S. 3 ,Steuersätze 2018

waltung vereinbaren, in dieser Arbeit nicht, könnte aber Einfluss haben auf die tatsächliche Umsetzung eines nominalen Steuersatzes<sup>251</sup> haben.

In einer dritten Gruppe lassen sich die die Regelung der übrigen Länder zusammenfassen. Es handelt sich um Italien, Portugal und die Niederlande, wobei die Niederlande aufgrund des geringsten Körperschaftsteuersatzes der gesamten Stichprobe auf Einnahmen aus Patenten und sonstigen Rechten für geistiges Eigentum eine Sonderstellung einnehmen. Diese Länder zeichnen sich dadurch aus, dass bereits mit Einführung der ersten Regelung die Wirkung sich erst und nur entfaltet, wenn die Forschung und Entwicklung im Inland erfolgte. In dem untersuchten war die Gesamtsteuerbelastung für Portugal und die Niederlande im mittleren Bereich und für Italien im oberen Bereich. Damit sind alle drei Länder nicht im unteren Bereich der durchschnittlichen Steuerbelastung in diesem Fallbeispiel.

#### **4.6 Zusammenfassung und Betrachtung der Folgen aus dem praktischen Rechtsvergleich – Thesen und Konsequenzen im Umgang mit Patentboxen in Management und Beratungssektor**

Es konnte gezeigt werden, dass wenige und abgrenzbare Systematisierungskriterien belastbare Beurteilungskriterien zur Unterscheidung und Sortierung von steuerlichen Regelungen im Hinblick auf eine begünstigende Behandlung von Erträgen aus Patenten und sonstigen Schutzrechten für Geistiges Eigentum darstellen können.

Das Ziel dieser Arbeit sind nicht konkrete Empfehlungen dazu, wo Unternehmen ihre Aktivitäten lokalisieren sollen, sondern das Ziel setzt bereits bei der Erarbeitung von Kriterienansätzen an.

Die Patenbox-Regelungen lassen sich danach unterteilen, ob primär eigene Forschung gefördert werden soll oder ob eher Besteuerungssubstrat aus anderen Ländern angezogen werden soll, wobei ein internationaler Vergleich zur Beurteilung benötigt wird. Wie die Untersuchung gezeigt hat, ist die OECD

---

<sup>251</sup> Stein, Julia und Strunz, Benedikt in „Luxemburg erspart Firmen Milliarden Steuern“, Beitrag im NDR vom 06.11.2014

mit ihren Maßnahmen zur Vermeidung von steuerschädlichen Praktiken sehr erfolgreich gewesen. Daher ist ein weiteres koordiniertes Vorgehen auf den verschiedenen Ebenen durchaus zu erwarten.

Die Unternehmen und deren Management sollten sich vor diesem Hintergrund daher darauf einstellen, dass steuervermeidende Praktiken durch ein koordiniertes Vorgehen durchaus unter Druck geraten können und diesen Umstand bei Planung und Strategie bereits berücksichtigen. Die Untersuchung hat ferner gezeigt, dass die Prüfung einer Patentbox-Regelung in einem Land nur eine kurzfristige Erkenntnissicherheit ermöglicht, da sich das Steuerrecht sich schnell ändern kann. Dagegen kann die Fokussierung auf wenige und abgrenzbare Kriterien bei der Prüfung bereits wertvolle Hinweise liefern.

Nun gibt es eine Vielzahl von verschiedenen Unternehmensformen, keine zwei Unternehmen sind gleich, höchstens vergleichbar. Unternehmen können unterschiedlicher Größe, mit unterschiedlichen Ressourcen ausgestattet und auch in unterschiedlicher Rechtsform organisiert sein.

Weiterhin können die Unternehmen einen unterschiedlichen Business Case abbilden und die jeweilige Aufgabe bezüglich der Verwertung von Patenten und sonstigen Rechten für geistiges Eigentum jeweils für sich unterschiedlich organisieren. Auch hier zeigen sich die Stärke und der Nutzen eines Schwerpunktes auf wenige und abgrenzbare Kriterien, da diese in ihrer Anwendung nicht zuvor auf das anwendende Unternehmen angepasst werden müssen.

In dieser Arbeit wurde gezeigt, dass bei den existierenden Patentboxen nach der Umsetzung der im Aktionspunkt 5 vorgegebenen Ausgestaltung einer Patentbox, die nicht als schädlicher Steuerwettbewerb angesehen wird, eine qualifizierte Forschungstätigkeit eine wesentliche Voraussetzung für eine bevorzugte Besteuerung von Patenten und sonstigen Rechten aus geistigen Eigentum ist. Somit ist bei der Auswahl des Landes, in dem die Erträge aus Patenten und sonstigen Rechten für geistiges Eigentum versteuert werden sollen, die grundsätzliche Möglichkeit von Forschung und Entwicklung vom jeweiligen Unternehmen zu prüfen. Bisher war es möglich, dass Länder über ihr Steuersystem auch Einnahmen aus solchen Patenten fördern konnten, bei denen überhaupt keine Forschung im Inland stattfand. Damit hätten sich Unterneh-

men, die nur Einnahmen aus Patenten verwerten, aber keinerlei Aktivitäten in Forschung und Entwicklung aufweisen, in einem Land mit einer entsprechenden Patentboxregelung mit wenig Aufwand niedererlassen oder eine Betriebsstätte gründen konnten, um so ihre Steuerbelastung nur für die Einnahmen aus Patenten und sonstigen Schutzrechten für geistiges Eigentum zu minimieren. Wie wir gesehen haben, war unter den Gegebenheiten des internationalen Steuerrechts damit eine deutlich optimierte Besteuerung möglich. Das bedeutet für die praktische Arbeit der jeweils entscheidenden Managementeinheiten und deren Berater, die für diese Fragen herangezogen werden, dass es sich empfiehlt, als erstes die Länder herauszusuchen, die den grundsätzlichen Zielen und Möglichkeiten des Unternehmens am ehesten entsprechen könnten. Dabei ist in jedem Fall auf das konkrete Unternehmen abzustellen. Die Vorauswahl der Länder ist in jedem Falle relevant, da es sein kann, dass einzelne Länder aufgrund von Rechtsunsicherheit, kulturellen Unterschieden oder sonstigen Gründen, die nicht im Steuersystem oder in den örtlichen Rechnungslegungsvorschriften verankert sind, bereits in einer ersten Vorauswahl als irrelevant ausscheiden.

Dabei ist es ferner angezeigt, anhand der vier hier erarbeiteten Kriterien eine qualitative Vorauswahl zu treffen. Jedes Unternehmen, das in Hinblick auf die Lokalisation von Patenten und sonstigen Schutzrechten für geistiges Eigentum flexibel ist, sollte als erstes für sich selbst eine Gewichtung der vier Kriterien vornehmen. Ziel der Gewichtung ist es, die Ergebnisse aus der Prüfung des eigenen Vorhabens mit den vier Kriterien auf die individuelle Situation der Unternehmung anzupassen. Anhand dieser Ergebnisse ist es sinnvoll, diejenigen Länder nicht weiter zu betrachten, die bereits auf dieser Stufe als für die konkreten Belange der einzelnen Unternehmung als ungeeignet erscheinen. Hier ist zum Beispiel daran zu denken, dass, wenn eine inländische Forschung gefordert wird, überhaupt die dafür notwendigen vorhanden sein müssten oder vom Unternehmen aufgebaut werden müssen. Hier kann natürlich eine hohe Gewichtung dieses Kriteriums dem Ergebnis eine eindeutige Aussagekraft zuordnen. So könnte bei dem konkreten Unternehmen gar keine Forschung und Entwicklung angesiedelt sein, sodass eine entsprechend hohe Gewichtung die-

ses Kriteriums das geprüfte Land bereits ab diesem Punkt aus der engeren Wahl der infrage kommenden Länder ausscheiden lassen könnte. Dementsprechend könnte eine hohe Gewichtung des Kriteriums, dass Forschung und Entwicklung auch außerhalb der Patentbox gefördert werden, andere Länder stärker in den Fokus rücken lassen.

Daneben könnte eine quantitative Betrachtung in der hier gezeigten Vorgehensweise eine sinnvolle Vorbereitung darstellen. Auch hier wäre die Stichprobe auf die konkrete Unternehmung abzustellen. Da es sich um Werte für die Zukunft handelt, sind diese natürlich mit Unsicherheit behaftet. Daraus resultieren besondere Herausforderungen an die Einheiten im Unternehmen, die derartige Prognosen ermitteln können. Allerdings lassen sich durch die Natur von Prognosen auch bei der Länderauswahl Unsicherheiten nie völlig ausschließen.

Nach einer ersten Einschätzung anhand der vier qualitativen Kriterien und einer ersten Einschätzung aus der quantitativen Betrachtung sollten die Unternehmen den Kreis der möglichen Länder, in die die entsprechenden Aktivitäten verlagert werden können, einschränken können. Idealerweise sollte nach der Vorauswahl der Kreis der möglichen Zielländer, in die die Einnahmen aus Patenten und sonstigen Schutzrechten für geistiges Eigentum verlagert werden sollen, bereits deutlich reduziert sein. Die gleichen Überlegungen könnten auch gelten, wenn die Forschung und Entwicklung verlagert werden sollen. Nach der so erfolgten Vorauswahl durch die in dieser Arbeit erarbeiteten Kriterien sollte eine Entscheidungsmatrix erarbeitet werden, in der wesentlich konkreter die Vor- und Nachteile der in der engeren Auswahl befindlichen Patentbox-Systeme dargestellt werden. Die Ziele der einzelnen Unternehmung auf die dann ausgewählten Länder könnten anhand der detaillierten Entscheidungsmatrix konkret geprüft werden. Die Systematisierungskriterien dieser Arbeit können bei der ersten Einteilung hier sehr hilfreiche Dienste leisten.

Bei der Zusammenstellung der eigenen Information und der Darstellung des Zielkorridors befindet sich das Unternehmen regelmäßig auf sicherem Boden. Deshalb sollte jedes Unternehmen auch über entsprechende Plandaten verfügen. Dabei ist bei der konkreten Entscheidungsfindung nicht nur das Steuer-

system des Ziellandes heranzuziehen, sondern auch etwaige steuerliche Reaktionen des Landes, aus dem die entsprechenden Forschungs- und Entwicklungskapazitäten und Patente oder sonstige Schutzrechte für geistiges Eigentum herausgenommen werden. Bei der Planrechnung sind somit auch Steuerlasten, die aus etwaigen Weg-Zug-Besteuerungen<sup>252</sup> und anderen Abwehrregelungen<sup>253</sup> des Staates, aus dem entweder die Patente und die Forschungs- und Entwicklungsleistung oder nur eins von beiden bewegt werden sollen, anfallen. Erst danach kann der Mehrertrag aus einer derartigen Verlagerung bemessen werden.

Neben der technischen Herangehensweise an die Frage, ob sich die Verlagerung von Einkünften aus Patenten und sonstigen Schutzrechten für geistiges Eigentum für ein Unternehmen lohnt, hat die Untersuchung gezeigt, dass die untersuchten Länder durchaus bereit sind, ihre steuerrechtlichen Regelungen zu ändern, wenn sich die Sichtweise der jeweiligen Gesetzgeber ändern. Eine Änderung kann auch erfolgen, wenn internationaler Druck oder entsprechende Vereinbarungen herausragende Patentboxen-Regelungen beenden. Das Beispiel der Patentbox von Liechtenstein kann hier zur Veranschaulichung herangezogen werden. Zu Beginn bestand in Liechtenstein eine sehr offensive Regelung für Einnahmen aus Patenten und Einkünften aus sonstigen Sicherungsrechten für geistiges Eigentum. Im Nachgang zu den BEPS 5-Maßnahmen wurde diese ersatzlos aufgehoben. Den planenden Unternehmen ist somit anzuraten, sich auf die in der internationalen Diskussion erarbeiteten Prinzipien, wie sie sich als Ergebnis aus der internationalen Zusammenarbeit zur Beendigung der Steuervermeidung (BEPS) der OECD ergaben, zumindest potentiell einzustellen. Auf die Grundsätze zu den schädlichen Steuerpraktiken wurde in dieser Arbeit mehrfach hingewiesen. Weiterhin haben die signifikanten Änderungen steuerlichen Regelungen zu den Patentboxen, die nicht den BEPS 5-Prinzipien entsprachen, gezeigt, dass das Steuerrecht ein sehr volatiles Recht sein kann. Die Patente und sonstigen Schutzrechte für geistiges Eigentum können, wie in der Arbeit dargestellt wird, relativ leicht und kurzfristig ver-

---

<sup>252</sup> Zum Beispiel die Besteuerung der Funktionsverlagerung nach § 1 Abs. 3 des Außensteuergesetz (AStG (D))

<sup>253</sup> So auch die Lizenzschranke nach § 4j Einkommensteuergesetz (EStG (D))

schoben werden. Nach den BEPS 5 Maßnahmen ist jedoch ein Zusammenhang zwischen qualifizierter Forschung und Entwicklungsleistung und dem steuerrechtlichen Entlastungspotenzial von Einnahmen aus Patenten oder sonstigen Schutzrechten für geistiges Eigentum hergestellt worden. Die jeweiligen Unternehmen sollten sich klar darüber werden, inwieweit deren Aktivitäten in Hinblick auf Forschung und Entwicklung derselben Flexibilität unterliegen wie die Patente. Eventuell könnte die Unsicherheit bezüglich der Geltungsdauer steuerrechtlicher Maßnahmen den Planungshorizont der Unternehmen beeinflussen.

## **5 Gesamtfazit und Ausblick**

Die Wissenschaft sollte im Weiteren die einzelnen Kriterien verstetigen und vielleicht einen noch näheren Zusammenhang zwischen einzelnen Kriterien und der den steuerlichen Regelungen zugrunde liegenden Motivation zu erkennen helfen. Weiterhin sollten die im Zuge der BEPS 5 Maßnahmen angeglichenen Regelungen darauf geprüft werden, ob sich die Wanderungsbewegungen von Besteuerungssubstraten aus Patenten und sonstigen Rechten für geistiges Eigentum zwischen den Ländern verändert haben oder ob sich in den jeweiligen Ländern eine Veränderung dieser Einnahmen unter dem Einfluss der geränderten Regelungen ergeben haben. Es wäre begrüßenswert, wenn diese Untersuchungen von entsprechenden Betrachtungen der jeweiligen Förderung von Forschung und Entwicklung begleitet werden.

Insbesondere aus Sicht der europäischen Union erscheint es sinnvoll, wenn einheitliche Kriterien bei der Beurteilung von Patentboxen und, idealerweise, eine daraus resultierende Rahmenregelung den schädlichen Steuerwettbewerb eindämmen hilft. Den einzelnen Ländern muss aber, zumindest durch berechnigte Wahlmöglichkeiten, ein hinreichender Handlungsraum gelassen werden. Dies ist sowohl den europäischen Grundfreiheiten als auch der Kompetenzverteilung innerhalb der europäischen Union geschuldet. Die Einführung von Patentboxen stellt trotz der Unterschiede, die zu einem als unberechtigt und als

unfair empfundenen Wettbewerb um Steuersubstrat führt, einen vertretbaren Ansatz zur Förderung von Forschung und Entwicklung dar, so dass ein weiterer Ausblick sinnvoll ist. Insbesondere der Modified Nexus Approach der OECD verbindet konkrete Forschungsaufwendungen mit der Realisierung der daraus folgenden Erträge. In diesem Ansatz sind noch hinreichend Spielräume enthalten, die die internationale Akzeptanz und die notwendigen Übergangsentwicklungen unterstützen. Die BEPS 5-Maßnahmen haben daher den als unfair empfundenen Steuerwettbewerb zumindest entschärft. Daher scheint diese Entwicklung zukunftsfähig zu sein.

In dieser Arbeit wurde deutlich, dass die Zielerreichung einer Maßnahme durch eine fiskalische Förderung nicht immer die Ziele erreicht, die sich der Regelungsgeber im Vorwege vorgestellt hat. Es ist fraglich, ob allein durch steuerliche Förderung Forschung und Entwicklung angezogen oder ausgebildet werden kann, ob die Verwertung der daraus resultierenden Ergebnisse in steuerschonender Weise behandelt werden und ob im Gegenzug die Finanzierung der jeweiligen Staatsausgaben ohne Störung der gleichlautenden Interessen der Nachbarländer, die diese Förderung nicht haben, reibungsfrei gestaltet werden kann. Die OECD und die europäische Union planen die Förderung von Forschung und Entwicklung, um den Fortschritt und den Wohlstand zu fördern. Dazu sind ausdrücklich steuerrechtliche Förderungen vorgesehen<sup>254</sup>. Bereits auf europäischer Ebene beginnt jedoch ein Nationalegoismus, der es schwierig macht, die Innovationsfähigkeit und die Wettbewerbsfähigkeit der Europäischen Union insgesamt zu stärken. Die Steuerregimes sind streng national und verfolgen als oberstes Ziel immer ihre eigenen (nationalen) Interessen. Bereits die Bemühungen, eine einheitliche Regelung in Europa herzustellen, würden dazu führen, dass ein Teil der Länder seine Ziele nicht mehr sämtlich erreichen kann (insbesondere durch die Magnetwirkung für Unternehmen, deren Holdingstrukturen durch Darlehensvergabe oder Verlagerung von geistigem Eigentum und nachfolgender Vergabe von Lizenzen europaweit Besteuerungssubstrat transferieren, zum Beispiel Luxemburg und Großbritannien). Daher stellt sich die Frage, ob der Einfluss auf das nationale Steuerrecht ein

---

<sup>254</sup> Siehe die Ausführungen zur GKKB

geeignetes Mittel ist, die Ziele der OECD und Europäischen Union zu erreichen. Die Bemühung der Europäischen Union mit dem Ansatz des Modified Nexus Approach und die Regelung der OECD zur Durchsetzung einheitlicher Regelungen zeigen ganz deutlich, dass die Begünstigung von Einnahmen aus Patenten oder sonstigen Rechten an geistigem Eigentum, ohne entsprechende Forschungsanstrengungen (und ohne entsprechende Aufwendungen) nicht gewünscht wird. Die Bemühungen der OECD, ihre Vorstellungen im Rahmen der BEPS 5-Vorgaben klar zu kommunizieren und davon abweichende Patentbox-Regelungen zu ächten, sowie die Reaktionen der einzelnen Länder darauf, haben die Sogwirkung durch unerwünschte Patentbox-Regelungen auf das Besteuerungssubstrat zumindest gemindert<sup>255</sup>. Insbesondere stellt sich aber die Frage, was die Verlagerung von Einnahmen aus geistigem Eigentum auf andere Länder verhindern soll, wenn in dem anderen Land das Körperschaftsteuerniveau bereits ohne Berücksichtigung einer etwaigen Patentbox so gestaltet ist, das sich eine Versteuerung der Einnahmen aus den Patenten gegenüber dem Ursprungsland rentiert. Die Abwehrmittel Lizenzschränken und Wegzugbesteuerungen wären nicht in jedem Fall sinnvoll oder genügten als Abwehrmittel gegen einen Transfer von Patenten. Zum Beispiel beträgt der Körperschaftsteuersatz in Irland 12,5 % auf den Gewinn pro Jahr, andere Länder dagegen haben einen Körperschaftsteuersatz bis knapp unter 30 % eingeführt. Selbst ohne eine Patentbox wäre es also immer noch günstiger für einen internationalen Konzern, seine immateriellen Wirtschaftsgüter nach Irland oder Nidwalden (Schweiz) zu transferieren, um das dortige, niedrigere, steuerliche Belastungsniveau für das Unternehmen zu nutzen. Es bleibt abzuwarten, inwieweit das Country bei Country Reporting (CbCR) hier zumindest Transparenz schafft.

Interessant sind in diesem Zusammenhang auch die Bemühungen der europäischen Union, eine gemeinsame Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage für die Besteuerung von Körperschaften aufzubauen. Diese Bemühungen sollen idealerweise zu einem einheitlichen Rechnungswesen für Zwecke einer in der europäischen Union einheitlichen Steuererklärung für Körperschaften führen.

---

<sup>255</sup> Englisch, Joachim: Steuer- und wirtschaftspolitische Bedeutung von Patentboxen im Post-BEPS-Zeitalter, S. 579

Die sich ergebende Steuer soll dann nach einem bestimmten Schlüssel auf die Mitgliedstaaten verteilt werden. Mit dieser Regelung wären nationale Kompetenz zur Ausgestaltung ihrer nationalen Besteuerungssysteme in der europäischen Union zumindest erschwert, da zentrale Bereiche in diesem System vorgegeben werden könnten.<sup>256</sup>

Die Motivation zur Einführung von Patentboxen ist grundsätzlich, je nach Betrachtungsebene (Region, Wirtschaftsgemeinschaft oder Wohlstandsinsel) unterschiedlich. Für die Weiterentwicklung von Wirtschaft und Gesellschaft ist es im Zweifel irrelevant, wo geforscht wird. Dies gilt insbesondere für das zusammenwachsende Europa, insbesondere für die europäische Union. Als Beispiel kann die Entwicklung eines effektiven Filters für Dieselmotoren, um klimaschädliche Gase oder gesundheitsschädigende schädliche Emissionen zu unterdrücken, dienen. Dies ist per se eine sinnvolle, nachhaltige und wohlstandsmehrende Entwicklung; dabei spielt es aber technisch keine Rolle, ob diese Entwicklung in Baden-Württemberg, in Deutschland, in Europa oder sonst wo auf der Welt durchgeführt wird und wo die Patentrechte ihre wirtschaftliche Heimat gefunden haben. Die grundsätzliche und globale Forderung nach Förderung von Forschung und Entwicklung unterstützt diese Entwicklung mit dem Ziel der globalen Wohlstandsmehrung und der Gewinnung von Arbeitsplätzen. Hier kann es im Weltmaßstab irrelevant sein, wo es geschieht.

Der wirtschaftliche Egoismus und das materielle Interesse an einer starken und erfolgreichen Wirtschaft der Nationalstaaten stehen jedoch einer rein globalen Betrachtung entgegen. In der europäischen Union hat mit der aktuellen Diskussion über die Vergemeinschaftung von Schulden innerhalb der EU diese Diskussion einen starken Impuls erhalten. Die Förderung von Forschung und Entwicklung im Rahmen einer Patentbox im Steuerrecht wirft aber in diesem Kontext die Frage auf, ob solche Fragen überhaupt im nationalen Steuerrecht sinnvoll zu lösen sind. Wie wir gesehen haben, ist das Steuerrecht ein streng nationales Recht. Nationale Förderungsprogramme können zum Beispiel mit dem Prinzip der Freizügigkeit im gemeinsamen Markt kollidieren. Die Förde-

---

<sup>256</sup> Bernhofer, D., Schraml, P. (2018). Einheitliche Besteuerung von Unternehmen in der EU - Fortschritt dringend gesucht! Wien. ÖGfE Policy Brief, 27'2018, S. 5

rung von Forschung und Entwicklung und deren Vermarktung im europäischen Kontext kann und darf nur in Europa insgesamt wirken. Die Anforderung, dass eine Patentbox nur bei inländischer Forschung zulässig ist, erscheint mit Blick auf die Niederlassungsfreiheit und Dienstleistungsfreiheit in Europa zumindest schwierig. Sollten sich Vorteile für außereuropäische Gebiete ergeben, wäre eine Begründung über die Entwicklungshilfe zu suchen und zu finden. Steuerrecht regelt weiterhin die Hebung von Finanzmitteln zur Finanzierung von Staatsausgaben. Dabei stehen die erhobenen Steuern nur dem erhebenden Staaten für allfällige Staatsausgaben zu. Dies ist bei der aktuellen Diskussion über Corona-Hilfen inzwischen auch in einem neuen Licht zu sehen, da hier eine Finanzierung von Corona-Folgen über die nationalen Haushalte hinaus angedacht wird. Als Nebenbedingung ergibt sich daraus die Notwendigkeit, hinreichende Finanzmittel für diese Hilfen und damit auch für den Staat, der diese Mittel leisten soll, zu erwirtschaften. Dies hat natürlich Auswirkungen auf die verschiedenen Lösungsansätze im Steuerrecht.

Auch in der Diskussion über die Förderung von Forschung und Entwicklung durch steuerrechtliche Maßnahmen wird die Einnahmen sichernde Funktion des Steuerrechts nicht übersehen. Hier sind insbesondere Gesellschaften mit sehr starker Forschungstätigkeit (Wissensproduzenten) und Staaten mit dem Interesse, Besteuerungssubstrat zu generieren, selten mit gleichen Ansätzen in der Diskussion vertreten. Um diesen wesentlichen Unterschied transparent zu machen, hilft es, ein konkretes Beispiel darzustellen. Ein Staat wie Deutschland, mit einer sehr starken Forschung und Entwicklung<sup>257</sup> und einer großen Bevölkerung, wird vermutlich dem Argument der Arbeitsplatzgenerierung, insbesondere der hochwertigen Arbeitsplätze, einen anderen Stellenwert beimessen das zwar über eine zahlenmäßig deutlich kleinere Bevölkerung und entsprechend geringere Kapazitäten für Forschung und Entwicklung verfügt, dafür aber einen stark entwickelten Finanz- und Verwaltungssektor besitzt.

---

<sup>257</sup> in 2017 hat Deutschland Ausgaben für Forschung und Entwicklung in Höhe von 99,6 Milliarden geleistet, nach USA, China und Japan der viertgrößte Betrag weltweit; siehe BMBF, Forschung und Innovation: Forschung, Entwicklung und Innovation sind die Grundlagen für Deutschlands Wohlstand und Wettbewerbsfähigkeit

Beispiel Luxemburg: Luxemburg hat durch das ursprüngliche steuerliche Regime durchaus Unternehmen begünstigt, deren steuerlicher Vorteil aus der Patentbox auch ohne umfangreiche Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten in Luxemburg zu realisieren war. Für Luxemburg kann es durchaus von Vorteil sein, wenn ein Konzern in Deutschland forscht, diese Forschungsergebnisse in Produkte einfließen lässt, deren Vermarktung sogar im außereuropäischen Raum stattfindet (weltweit) und diese Patente/Lizenzen über eine Tochtergesellschaft vermarktet, die über eine weitere Tochtergesellschaft, welche das immaterielle-Recht hält, das Besteuerungssubstrat in Luxemburg entstehen lässt (Lizenzzahlung). Selbst eine geringe Besteuerung dieser Lizenzeinnahmen in Luxemburg wäre für Luxemburg von Vorteil, da sie im Alternativfalle (Besteuerung in Deutschland) gar keinen Vorteil aus dem Patent genießen würde.

Die Bemühungen der G20 und der OECD sind zwar zu begrüßen, sollten aber nicht darüber hinwegtäuschen, dass mit dem Steuerrecht nur begrenzt Forschung und Entwicklung im eigenen Land gefördert werden kann. Das wurde bereits mehrfach angeführt, dass die Länder ihre jeweiligen Lizenzboxen dem Modified Nexus Approach angepasst haben, wobei Liechtenstein seine Patentbox-Regelung zurückgezogen hat. Es bleibt abzuwarten, wie weit die Motivation der Länder mit Patentboxen noch reichen, da der Modified Nexus Approach die Verlagerung von Patenten aus der Förderung herausnimmt. Danach bleiben nur noch wenige Gründe, gerade eine outputorientierte Förderung wie die Patentbox aufrecht zu erhalten.

## 6 Literaturverzeichnis:

### A

Alstadsaeter, Annette et. al. European Commission: Patent Boxes Design, Patents Location and Local R&D, Taxation Papers, Working Paper N.57- 2015,  
URL: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_papers/taxation\\_paper\\_57.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_57.pdf)

Ansgar (2003): Geistiges Eigentum, in: *Juristen Zeitung*, Jg. 2003, Nr. 11, S. 545–554.  
<https://www.oecd.org/ctp/beps-erlauterung-2015.pdf>,

Atkinson, Robert and Andes, Scott, Patent Boxes: Innovation in Tax Policy for Innovation, erschienen in “The Information Technology & Innovation Foundation, Oktober 2011;  
URL: <https://itif.org/files/2011-patent-box-final.pdf> ;

### B

BDI, BDI-Drucksache Nr. 430: Positionspapier „Steuerliche Forschungsförderung unverzüglich einführen, Hrsg: Bundesverband der Deutschen Industrie e. V. (BDI), Berlin, August 2009, Nr. 177

Belitz, Heike: Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung: Erfahrungen aus dem Ausland, DIW Roundup 85, 23.11.2015,  
URL: [https://www.diw.de/de/diw\\_01.c.520333.de/presse/diw\\_roundup/steuerliche\\_foerderung\\_von\\_forschung\\_und\\_entwicklung\\_erfahrungen\\_aus\\_dem\\_ausland.html](https://www.diw.de/de/diw_01.c.520333.de/presse/diw_roundup/steuerliche_foerderung_von_forschung_und_entwicklung_erfahrungen_aus_dem_ausland.html):

Bernhofer, Dominick und Schraml, Pascal: Bernhofer, D., Schraml, P. (2018). Einheitliche Besteuerung von Unternehmen in der EU - Fortschritt dringend gesucht! Wien. ÖGfE Policy Brief, 27’2018 Grafik S. 3 ,Steuersätze 2018  
URL: [https://oegfe.at/wordpress/wp-content/uploads/2018/11/OEGfE\\_Policy\\_Brief-2018.27.pdf](https://oegfe.at/wordpress/wp-content/uploads/2018/11/OEGfE_Policy_Brief-2018.27.pdf)

Belastingdienst NL Internetauftritt (Niederländische Steuerverwaltung) Erläuterungen zur Innovatiebox Informationsdienst der niederländischen Steuerverwaltung,  
URL: <https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belasting->

[dienst/zakelijk/winst/vennootschapsbelasting/innovatiebox/innovatiebox\\_vanaf\\_2017/innovatiebox-vanaf-2017](#)

Belastingdienst NL Internetauftritt (Niederländische Steuerverwaltung) Hinweisblatt zu Innovatiebox, Informationsdienst der niederländischen Steuerverwaltung,

URL: <https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/winst/vennootschapsbelasting/innovatiebox/>

British Government, Department for International Trade, Leitfaden zur Unternehmens-Gründung in Großbritannien

URL: <https://www.great.gov.uk/international/content/invest/how-to-setup-in-the-uk/uk-tax-and-incentives/?lang=de>

Brown, Jason M.: Patent Box Taxation, A Comparison of Four Recent European Patent Box Tax Regimes and an Analytical Consideration of How the United States Should Implement Its Own Patent Box;

URL: <https://scholar.smu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1513&context=til> ,

Forschungseinrichtungen und FuE- Politik,

URL: <https://www.research-in-germany.org/de/forschungslandschaft/forschungseinrichtungen.html>;

Bundesministerium für Finanzen DBA in Deutschland: Website, Nr 1 Bildmaterial

URL: [https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Internationales\\_Ssteuerrecht/Staatenbezogene\\_Informationen/staatenbezogene\\_info.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/staatenbezogene_info.html)

Bundesbildungsministerium; Forschung und Innovation,

URL: <https://www.datenportal.bmbf.de/portal/de/research.html>

Bundesministerium der Finanzen: Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich, 2018,

URL: [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren\\_Bestellservice/2019-08-08-die-wichtigsten-steuern-im-internationalen-vergleich-2018-ausgabe-2019.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=5](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2019-08-08-die-wichtigsten-steuern-im-internationalen-vergleich-2018-ausgabe-2019.pdf?__blob=publicationFile&v=5) ,

Bundesministerium der Finanzen ( BMF): BMF-VI/6 (VI/6) Einkommensteuerrichtlichen 2000, URL: [www.robert.koch.net/kommst-at/vo/est-rl\\_2000\\_idf2009.pdf](http://www.robert.koch.net/kommst-at/vo/est-rl_2000_idf2009.pdf);

Bundesministerium der Finanzen (BMF): Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen: Steuervergünstigungen und EU-Beihilfenaufsicht: Problematik und Ansätze zur Lösung des Kompetenzkonflikts mit der Steuerautonomie, März 2017, URL: [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaeftsbereich/Wissenschaftlicher\\_Beirat/Gutachten\\_und\\_Stellungnahmen/Ausgewaehlte\\_Texte/2017-11-16-Steuerverguenstigungen-und-EU-Behilfeaufsicht-anlage.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=2](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaeftsbereich/Wissenschaftlicher_Beirat/Gutachten_und_Stellungnahmen/Ausgewaehlte_Texte/2017-11-16-Steuerverguenstigungen-und-EU-Behilfeaufsicht-anlage.pdf?__blob=publicationFile&v=2) ,

Bundesrat der Schweizerischen Eidgenossenschaft, [http://www.idt-2017.ch/docs/ch-faecher.ch\\_faecher\\_beilage\\_3.pdf](http://www.idt-2017.ch/docs/ch-faecher.ch_faecher_beilage_3.pdf); Erläuterungen Erläuterungen des Bundesrates zur Volksabstimmung vom 12.02.2017, Begleitbroschüre des Bundesrates

Bundesrat der Schweizerischen Eidgenossenschaft, USTR-III Botschaft des Bundesrates an die Präsidenten; Gesetzesentwurf, URL: [https://www.estv.admin.ch/dam/estv/de/dokumente/allgemein/Themen/usr-3/USR-III\\_Botschaft.pdf.download.pdf/USR-III\\_Botschaft\\_d.pdf](https://www.estv.admin.ch/dam/estv/de/dokumente/allgemein/Themen/usr-3/USR-III_Botschaft.pdf.download.pdf/USR-III_Botschaft_d.pdf) ;

Bundesregierung, Presse- und Informationsamt der Bundesregierung: G20 Leaders Declaration (Abschlussklärung), G2012 Los Cabos Mexico, 2012, URL: <https://www.bundesregierung.de/resource/blob/975254/474794/4c6e936e58b252260ef6ffe9c2434396/g20-loscabos-leaders-declaration-data.pdf?download=1> zuletzt aufgerufen 31.05.2020; Nr. 87

Bundeszentralamt für Steuern (BzSt), Internetauftritt Unterseite Verständigungsverfahren, URL: [https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/EUInternational/Verstaendigungsverfahren/verstaendigungsverfahren\\_node.html#js-toc-entry2](https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/EUInternational/Verstaendigungsverfahren/verstaendigungsverfahren_node.html#js-toc-entry2);

C

Ciollini, Giulia: How the Italian Patent Box regime works, , <https://www.withersworldwide.com/en-gb/how-the-italian-patent-box-regime-works>

Compardo, Sandro: Keine neue Lizenzbox geplant in Vaterland-online vom 26. Januar 2018, URL: <https://www.vaterland.li/wirtschaft/region/keine-neue-lizenzbox-geplant;art198,312330>

## D

Deloitte, Deloitte Tax News: ECOFIN: Einigung auf BEPS-Richtlinie, 23.06.2016, URL <https://www.deloitte-tax-news.de/steuern/internationales-steuerrecht/ecofin-einigung-auf-beps-richtlinie.html>

Deloitte: Rendimentos de Patentes e Outro direitos propriedade industrial; URL: [www.deloitte-guiafiscal.com/irc/rendimentos-de-patentes-e-outros-direitos-de-propriedade-industrial](http://www.deloitte-guiafiscal.com/irc/rendimentos-de-patentes-e-outros-direitos-de-propriedade-industrial) ,

Deloitte: Ring frei für Patentboxen in den USA, 15.01.2016, URL: <http://www.deloitte-tax-news.de/transfer-pricing/ring-frei-fuer-patentboxen-in-den-usa.html>;

Deloitte: Deloitte Tax-News: Italien: Einführung der Patentbox (15.04.2016), URL: <http://www.deloitte-tax-news.de/transfer-pricing/italien-einfuehrung-der-patentbox.html>

Deloitte, Deloitte Tax-News: BEPS: Deutschland und Großbritannien einigen sich auf gemeinsamen Vorschlag zur Behandlung von Patentboxen, 12.11.2014, URL <http://www.deloitte-tax-news.de/steuern/internationales-steuerrecht/beps-deutschland-und-grossbritannien-einigen-sich-auf-gemeinsamen-vorschlag-zur-behandlung-von-patentboxen.html>;

Der Spiegel, Steuertrick: Google schleust 20 Milliarden Euro aus Europa auf die Bermudas, veröffentlicht am 04.01.2019, URL <https://www.spiegel.de/wirtschaft/unternehmen/google-schleust-20-milliarden-euro-auf-die-bermudas-a-1246379.html>

Deutscher Bundestag, Wissenschaftlicher Dienst des Deutschen Bundestages: Die Lissabon-Strategie, Ausarbeitung WD 11 - 205/06 vom 27.06.2006, S. 1., URL: <https://www.bundestag.de/resource/blob/412428/f594813fcab0430692ffc80ca9f82df9/wd-11-205-06-pdf-data.pdf> ,

Deutscher Bundestag : Drucksache 18/11233 : Entwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassung , 18. Wahlperiode (20.02.2017), <http://dipbt.bundestag.de/dip21/btd/18/112/1811233.pdf>

Deutscher Bundestag, Wissenschaftlicher Dienst des Deutschen Bundestages: Bedeutung und Ausmaß der Steuervermeidung anhand von Steuervermeidungsmodellen In Abgrenzung zur Steuerhinterziehung, Az. WD 4 - 3000 - 032/18 vom 09.04.2018

URL: <https://www.bundestag.de/resource/blob/564376/d598166091d2ba55ae1767ea578a5314/WD-4-032-18-pdf-data.pdf> ,

Deutscher Bundestag, Drucksache 18/1238: Steuergestaltung über Lizenz- bzw. Patentboxen, Antwort der Bundesregierung auf die kleine Anfrage der Abgeordneten

Deutscher Bundestag, Wissenschaftliche Dienste (2014):

Lizenzgebühren und steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in Europa, 11.08.2014, Fachbereich WD 4: Haushalt und Finanzen, Aktenzeichen WD 4 – 3000 153/14,

URL: <https://www.bundestag.de/blob/408048/.../wd-4-153-14-pdf-data.pdf> ,

Dixcart; Internetauftritt IN 331 Portugese Patent Box and Madeira Companies - Additional Tax Efficiencies, Nr. 178

DLA Piper: Abolition of Luxemburg IP box regime, 05.11.2015,

URL: <https://www.dlapiper.com/en/netherlands/insights/publications/2015/11/abolition-of-luxembourg-ip-box-regime/>

Duhigg, Charles and Kocieniewski, David: How Apple Sidesteps Billions in Taxes, The New York Times- The iEconomy, published April 28, 2012, zuletzt aufgerufen am

URL: <https://www.nytimes.com/2012/04/29/business/apples-tax-strategy-aims-at-low-tax-states-and-nations.htm>

E

Ecker, Brigitte et. al., Evaluierung der Forschungsprämie gem. § 108c EStG (Ö), Gemeinsamer Bericht des WPZ Research GmbH, KMU Forschung Austria und dem Institut für höhere Studien, Wien März 2017, im Auftrag des Bundesministeriums für Finanzen, Nr. 111

EFI – Expertenkommission Forschung und Innovation (2016): Gutachten zu Forschung, Innovation und technologischer Leistungsfähigkeit Deutschlands 2016, Berlin: EFI.

URL: [https://www.bmbf.de/files/EFI\\_Gutachten\\_2016.pdf](https://www.bmbf.de/files/EFI_Gutachten_2016.pdf) ,

Eidgenössische Steuerverwaltung, Pressemitteilung zur Steuervorlage 2017,

URL <https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/49578.pdf> ;

Englisch, Joachim: Steuer-und wirtschaftspolitische Bedeutung von Patentboxen im Post-BEPS-Zeitalter, Wirtschaftsdienst, Zeitschrift für Wirtschaftspolitik, 2017, Heft 8, S. 577 – 583,

URL <https://www.wirtschaftsdienst.eu/inhalt/jahr/2017/heft/8/beitrag/st>

euer-und-wirtschaftspolitische-bedeutung-von-patentboxen-im-post-  
beps-zeitalter.html

Ernst & Young, Global Tax Alert: Italy enacts Patent Box Regime,  
24.12.2014,

URL: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Italy\\_enacts\\_Patent\\_Box\\_regime/\\$FILE/2014G\\_CM5064\\_Italy%20enacts%20Patent%20Box%20regime.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Italy_enacts_Patent_Box_regime/$FILE/2014G_CM5064_Italy%20enacts%20Patent%20Box%20regime.pdf) ,

Eurodad (2017): Tax Games: The Race to the Bottom (2017),

URL <https://eurodad.org/files/pdf/1546849-tax-games-the-race-to-the-bottom.pdf>

European Commission, A Study on R&D Tax Incentives- Final Report,  
Taxation Papers- Working Paper N. 52, 2014, Studie zur F&E-  
Förderung, EU-Kommission

URL: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_papers/taxation\\_paper\\_52.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_52.pdf);

Europäische Kommission, COM (2016) 685 final: Vorschlag für eine  
Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-  
Bemessungsgrundlage, Oktober 2016,

URL [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/com\\_2016\\_685\\_de.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_685_de.pdf);

Evers, Lisa Katharina; Intellectual Property (IP) Box Regimes Tax  
Planning, Effective Tax Burdens, and Tax Policy Options, Diss. Uni-  
versität Mannheim, Februar 2015, URL: [https://madoc.bib.uni-mannheim.de/37562/4/Dissertation\\_Lisa\\_Evers\\_IP\\_Box\\_Regimes.pdf](https://madoc.bib.uni-mannheim.de/37562/4/Dissertation_Lisa_Evers_IP_Box_Regimes.pdf)

Evers, L., Miller, H. & Spengel, C. Intellectual property box regimes:  
effective tax rates and tax policy considerations. Int Tax Public Finance  
22, 502–530 (2015),

URL <https://link.springer.com/content/pdf/10.1007/s10797-014-9328-x.pdf>,

F

Farny, Otto et. al.: Steuerflucht und Steueroasen, AK Wien;

URL: [https://media.arbeiterkammer.at/wien/PDF/studien/Studie\\_Steuerflucht.pdf](https://media.arbeiterkammer.at/wien/PDF/studien/Studie_Steuerflucht.pdf)[https://www.arbeiterkammer.at/infopool/wien/Studie\\_Steuerflucht.pdf](https://www.arbeiterkammer.at/infopool/wien/Studie_Steuerflucht.pdf) ,

Felder, Marco: VERNEHMLASSUNGSBERICHT DER REGIERUNG  
BETREFFEND DIE ABÄNDERUNG DESSTEUERGESETZES VOM  
3. MAI 2016 (BNR 2016/625)Stellungnahme zur Vernehmlassungsbe-

richt,16.06.2016, URL: <https://www.llv.li/files/srk/stellungnahme-steuergesetz-felder-sprenger-partner.pdf>;

Fuldainfo Nachrichtenmagazin vom 23.10.2014: Länder lehnen Patentbox ab; [fuldainfo.de](http://fuldainfo.de),  
URL: <https://www.fuldainfo.de/laender-lehnen-schaeubles-patentbox-ab/>

Fritzsche Carolin; Ochsner, Christian: Die Innovationszulage: Ein neuer Ansatz der Forschungsförderung, ifo Dresden berichtet 3/2014, Ifo Institut, Niederlassung Dresden Hrsg, mit Abbildung 1,  
URL [https://www.ifo.de/DocDL/ifoDD\\_14-03\\_04-14.pdf](https://www.ifo.de/DocDL/ifoDD_14-03_04-14.pdf)

Frotscher, Marion: Beneficial Owner – ABC IntStR, Haufe- Steuer Office,  
URL: [https://www.haufe.de/steuern/steuer-office-premium/beneficial-owner-abc-intstr\\_idesk\\_PII1940\\_HI6789875.html](https://www.haufe.de/steuern/steuer-office-premium/beneficial-owner-abc-intstr_idesk_PII1940_HI6789875.html);

Fröhlich, Gerhard: Plagiate und unethische Autorenschaften, Information Wissenschaft und Praxis, S. 81-89, Heft 57 (2006),  
URL: <https://www.b-i-t-online.de/daten/iwp-06-02-auszug.pdf>,

## G

Gambke, Dr. Thomas et. al. der Fraktion Bündnis 90/ die Grünen,  
URL <http://dipbt.bundestag.de/doc/btd/18/012/1801238.pdf> ,

Gergen, Thomas in Mediation und Translation im Recht des Geistigen Eigentums, Nomos Verlag, Baden Baden, 1. Auflage 2015 Nr. 127

Gergen, Thomas, Die Nachdruckprivilegienpraxis Württembergs im 19. Jahrhundert und ihre Bedeutung für das Urheberrecht im Deutschen Bund, Die Rechts- und Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät der Universität des Saarlandes hat diese Arbeit im Jahre 2005 als Habilitationsschrift angenommen. Berlin 2007, Nr. 151

Giegold, Sven, Attac: Irland- die grüne Steueroase,  
URL [www.meinepolitik.de/steuoair.pdf](http://www.meinepolitik.de/steuoair.pdf);

Graaf, Lisa; Jacob, Klaus: Kurzanalyse 14: Steuerliche Förderung Innovation- Analyse der Potentiale zur Förderung von Ressourceneffizienzinnovationen; 2015, Ressourcen und Politik, FU Berlin,  
URL: [https://refubium.fu-berlin.de/bitstream/handle/fub188/19937/Kurzanalyse\\_Steuerliche\\_Foerderung-2.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://refubium.fu-berlin.de/bitstream/handle/fub188/19937/Kurzanalyse_Steuerliche_Foerderung-2.pdf?sequence=1&isAllowed=y) ,

Greis, Yves; Forschung statt Patente, Tageblatt Lietzeburg vom 06.10.2015,  
URL: <http://www.tageblatt.lu/meinung/forschung-statt-patentbox-11289185/>

Godding, Rick: De Innovatiebox van artikel 12b van de Wet op de vennootschapsbelasting, 1969, University of Tilburg,  
URL <http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=134026>;

Guenther, Gary: Patentboxers: A Primer, S. 8-9, Hrg Congressional Research Service, Washington 1. Mai 2017,  
URL: <https://fas.org/sgp/crs/misc/R44829.pdf> ,

Guichet.lu, Informationsseite der Guichet.lu zum Thema Gesellschafts-  
Steuern  
URL; <https://guichet.public.lu/fr/entreprises/fiscalite/impots-benefices/benefices-soc-capitaux/impot-revenu-collectivites.html>

Guichet.lu, Informationsseite der Guichet.lu zum Thema Kommunale  
Gewerbsteuern  
URL; <https://guichet.public.lu/de/entreprises/fiscalite/impots-benefices/impots-divers/impot-commercial-communal.html>

GTAI; Hinweise der GTAI (German Trade & Invest = Außenwirtschaftsagentur der Bundesrepublik Deutschland) zur WBSO,  
URL: <https://www.gtai.de/GTAI/Navigation/DE/Trade/Maerkte/Geschaeftspraxis/nat-investitionsfoerderung,t=nationale-investitionsfoerderung--niederlande,did=1459446.html>,

H

Hasch, Alexander; Pum, Florian: Hasch-Pum-Newsletter-zu §38 EStG Austria,  
URL: [http://hasch.eu.dedi2098.your-server.de/files/Newsletter\\_11-2013.pdf](http://hasch.eu.dedi2098.your-server.de/files/Newsletter_11-2013.pdf) ;

Heckemeyer, Jost H., Richter Katharina, Schätzler, Margarete, Schmidt, Frank, Spengel, Christoph: .A Survey of Taxation and Corporate Innovation, PwC 2015,  
URL: <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/assets/pwc-a-survey-of-taxation-and-corporate-innovation-2015.pdf>;

Hezelburcht: WBSO & Innovatiebox combineren,

URL.: <https://www.innovatiebox.com/wbso-innovatiebox/>

Hilty, Reto M.: Unübertragbarkeit urheberrechtlicher Befugnisse - ein dogmatisches Ammenmärchen? in: Recht im Wandel seines sozialen und technologischen Umfeldes. Festschrift für Manfred Rehbinder, Becker, Jürgen et. Al. (Hrsg.); C. H. Beck, München 2002, 259 - 284.

HMRC - Her Majesty's Revenue and Customs Internal manual, Corporate Intangibles Research and Development Manual; Corporate Intangibles Research and Development Manual: Patent Box: overview of the patent box regime: aim of the patent box, Published 11.03.2016, updated 14.05.2020; CIRD200110,

URL: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/corporate-intangibles-research-and-development-manual/cird200110>,

HMRC - Her Majesty's Revenue and Customs Internal manual, Corporate Intangibles Research and Development Manual: R&D tax relief: introduction : overview; Published 11.03.2016, updated 14.05.2020, CIRD:80150,

URL: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/corporate-intangibles-research-and-development-manual/cird80150>,

HMRC - Her Majesty's Revenue and Customs Internal manual, Corporate Intangibles Research and Development Manual: Patent Box: new regime: What is meant by the old and new regime? published 11.02.2016 and updated 14.05.2020, CIRD270100;

URL.: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/corporate-intangibles-research-and-development-manual/cird270100>;

HMRC - Her Majesty's Revenue and Customs Internal manual, Corporate Intangibles Research and Development Manual: Patent Box: Overview of the patent box regime: history of the patent box, published 11.02.2016 and updated 14.05.2020, CIRD200120

URL: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/corporate-intangibles-research-and-development-manual/cird200120>,

HMRC - Her Majesty's Revenue and Customs Internal manual, Corporate Intangibles Research and Development Manual, published 11.03.2016 and updated 14.05.2020, CIRD210190,

URL: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/corporate-intangibles-research-and-development-manual/cird210190>

Hülkamp, Nicola; Koppel, Oliver: Förderung unternehmerischer Innovation in Deutschland, Hrsg. Roman Herzog Institut e.V., München 2006,  
<https://www.romanherzoginstitut.de/publikationen/detail/foerderung-unternehmerischer-innovation-in-deutschland.html>

## I

iwd-Informationdienst des Instituts der deutschen Wirtschaft, 09.03.2017: Unfairer Steuerwettbewerb in Europa, vom 09.03.2017, URL: <https://www.iwd.de/artikel/unfairer-steuerwettbewerb-in-europa-328798/>;

## J

Justizministerium Portugal, Internet-Auftritt zum Thema Patente in Portugal, „O que é uma patente“;  
URL: <https://justica.gov.pt/Registos/Propriedade-Industrial/Patente/O-que-e-uma-patente> ;

## K

Kanduth-Kristen, Sabine; Kofler, Georg: Internationales Steuerrecht: Das OECD-Musterabkommen, Materialsammlung, JKU- Johann Kepler Universität Linz,  
URL: [http://www.steuerecht.jku.at/steuerrecht/de/elemente\\_site/lehre/2010/Materialien%20IntStR/Materialiensammlung%20zum%20Kurs.pdf](http://www.steuerecht.jku.at/steuerrecht/de/elemente_site/lehre/2010/Materialien%20IntStR/Materialiensammlung%20zum%20Kurs.pdf).

Kanton Nidwalden: Von der Lizenzbox zur Patentbox-neue Steuerpraxis im Kanton Nidwalden ab Steuerperiode 2016, URL [www.steuern-nw.ch/uploads/tx.../Von\\_der\\_Lizenzbox\\_zur\\_Patentbox.pdf](http://www.steuern-nw.ch/uploads/tx.../Von_der_Lizenzbox_zur_Patentbox.pdf)

Kanton Nidwalden: Patentbox ersetzt Lizenzbox, Website des Kantons Nidwalden, URL [http://www.steuern-nw.ch/steuernmit-perspektiven/news/detail/?tx\\_ttnews%5Btt\\_news%5D=89&cHash=5734c221fc5a33cd26b977beb9972398](http://www.steuern-nw.ch/steuernmit-perspektiven/news/detail/?tx_ttnews%5Btt_news%5D=89&cHash=5734c221fc5a33cd26b977beb9972398)

Kanton Nidwalden: ;Merkblatt Kanton Nidwalden zu Besteuerung von Patentboxen,  
URL: <http://www.steuern-nw.ch/steuernmit-perspektiven/lizenztraege-ip-box/>,

Keuschnig, Christian, Weyerstrass, Klaus u. Fichtinger, Markus; Unternehmensbesteuerung - Handlungsbedarf und Lösungsansätze für den Standort Österreich. Hrsg.: WPZ - Wirtschaftspolitisches Zentrum WPZ - Wirtschaftspolitisches Zentrum – St. Gallen  
Forschungsgemeinschaft für Nationalökonomie (FGN-HSG)

Universität St. Gallen, vom 24. Februar 2016  
URL: [http://www.wpz-fgn.com/wp-content/uploads/1459337044\\_yMN6w4qEkBl4.pdf](http://www.wpz-fgn.com/wp-content/uploads/1459337044_yMN6w4qEkBl4.pdf)

Kirsch, Christian; Bundesverfassungsgericht erklärt Gesetz über EU-Patent für nichtig in Heise online vom 20.03.2020  
URL: <https://www.heise.de/newsticker/meldung/Bundesverfassungsgericht-erklaert-Gesetz-ueber-EU-Patent-fuer-nichtig-4686748.html?view=print>

König, Doris: Der Schutz des Eigentums im europäischen Recht, Jahrbuch Bitburger Gespräch 2004 I, 42. Bitburger Gespräche zum Thema Eigentum- Ordnungsidee, Zustand und Entwicklungen, C.H. Beck,  
URL: [https://www.uni-trier.de/fileadmin/fb5/inst/IRP/ZZ\\_do\\_not\\_use\\_/03\\_Events/Bitburger\\_Gespr%C3%A4che/2004/2004\\_I/Doc/BitburgerGespr\\_2004\\_I\\_Koenig\\_127\\_150\\_geschuetzt.pdf](https://www.uni-trier.de/fileadmin/fb5/inst/IRP/ZZ_do_not_use_/03_Events/Bitburger_Gespr%C3%A4che/2004/2004_I/Doc/BitburgerGespr_2004_I_Koenig_127_150_geschuetzt.pdf)

KroeseWevers; Niederländisches Steuerrecht Merkblatt, Download vom Internetauftritt [www.kroesewevers.nl](http://www.kroesewevers.nl)

KroeseWevers Hinweise zur WBSO von KroeseWevers, NL-Steuerberater,  
URL: <https://kroesewevers.nl/actueel/wbso-aanvragen> ,

## L

Landrat Nidwalden, Protokoll\_LR\_02\_03\_2010; Landrat (entspricht Landtag in Deutschland) Nidwalden vom 3. Februar 2010,  
URL [https://www.nw.ch/\\_docn/25217/Protokoll\\_LR\\_02-03-2010.pdf](https://www.nw.ch/_docn/25217/Protokoll_LR_02-03-2010.pdf)

Le Gouvernement du Grand-Duché de Luxembourg, Administration des contributifs directs , Memento - Zusammenfassung der erhobenen direkten Steuern, Gesetzgebung zum 01.01.2014,  
URL: [www.impotsdirects.public.lu/content/dam/acd/fr/legislation/memento/Memento14\\_DE.pdf](http://www.impotsdirects.public.lu/content/dam/acd/fr/legislation/memento/Memento14_DE.pdf)

Liechtensteinisches Landesgesetzesblatt, Jahrgang 2010, Nr. 437, ausgegeben am 29.12.2010, Verordnung vom 21.12.2010 über die Landes- und Gemeindesteuern in Liechtenstein, SteV,  
<https://www.gesetze.li/konso/2010437000>

Liechtensteinisches Landesgesetzblatt, Jahrgang 2016, Nr. 524, ausgegeben am 31.12.2016, Gesetz vom 4. November 2016 über die Abänderung des Steuergesetzes, hier Art. 55  
<https://www.gesetze.li/chrono/2016524000>;

Liechtensteinische Regierung: Stellungnahme der Regierung an den Landtag des Fürstentums Liechtenstein zu den anlässlich der ersten Lesung betreffend die Abänderung des Steuergesetzes aufgeworfenen Fragen –Bua Nr.125/2016

URL: <https://www.llv.li/files/srk/bua-125-2016-web.pdf>;

Liechtensteinische Regierung an Landtag; Bericht und Antrag der Regierung an den Landtag des Fürstentums Liechtenstein zum Steueränderungsgesetz 2011, Vorlage Nummer 48 aus 2010

Liechtensteinische Regierung an Landtag; Postulatsbeantwortung der Regierung an den Landtag, BuA Nr. 101/2010

URL: <https://bua.regierung.li/Bua/pdfshow.aspx?nr=101&year=2010>

Luxemburger Wort: Steuernische: Neue Patentbox kommt, 29.06.2017, <https://www.wort.lu/de/business/steuernische-neue-patentbox-kommt-5954bd4aa5e74263e13c32c6#>

Luxemburger Finanzminister: Vorlage zur Stellungnahme des Gesetzesänderung Projektes Nummer 7163 bezüglich der Einführung der BEPS Regelung in die Patentbox Regelung des Luxemburger Steuerrechts, vom 3. November 2017,

URL: [https://www.cc.lu/uploads/tx\\_userccavis/4907GKA\\_CCH\\_Regime\\_fiscal\\_de\\_la\\_propriete\\_intellectuelle.pdf](https://www.cc.lu/uploads/tx_userccavis/4907GKA_CCH_Regime_fiscal_de_la_propriete_intellectuelle.pdf) ,

M

Matos, Carlos: Patent Box- Uma Caixa de beneficios; Espresso, Economia,

URL: <http://expresso.sapo.pt/economia/2015-11-10-Patent-Box--Uma-caixinha-de-beneficios>

Maute, Wolfgang, Senn, Philipp, König, Benedikt; Lizenzboxmodell in Liechtenstein und der Schweiz, SteuerRevue Nr.6/2013; [www.gasserpartner.com/sites/default/files/416-423.pdf](http://www.gasserpartner.com/sites/default/files/416-423.pdf) ;

Marxer, Wilfried (2016): Forschungsförderung in Liechtenstein. In: Liechtenstein-Institut, Historischer Verein für das Fürstentum Liechtenstein, Kunstmuseum Liechtenstein (Hg.): "Wer Bescheid weiss, ist bescheiden". Festschrift zum 90. Geburtstag von Georg Malin. Benden: Verlag der Liechtensteinischen Akademischen Gesellschaft (Liechtenstein Politische Schriften, Bd. 58), S. 173-188,

Max-Plank-Institut: Wie wird Hirnforschung finanziert? Max-Plank-Institut für biologische Kybernetik, 2018

URL: <http://hirnforschung.kyb.mpg.de/hirnforschung/ziel-der-grundlagenforschung/wie-wird-die-forschung-finanziert.html>

Meng, Marco: Was das neue Gesetz zu „Patentboxen“ bringen soll, Lëtzeburger Journal vom 17.08.2017, <http://www.journal.lu/top-navigation/article/forschung-statt-briefkaesten/>

N

Nidwalden, Kanton, Schweizer Bundesgesetz wg Steuern. Vgl, Verlautbarung Kanton Nidwalden, Steuertarife

URL: <https://www.steuern-nw.ch/unternehmen/steuertarife/> ,

Netzwerk Steuergerechtigkeit Deutschland: Offener Brief zu Patentboxen an Finanzminister Schäuble vom 13.11.2014

<https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2013/04/TJN-Germany-patent-box-schauble.pdf>,

Neue Züricher Zeitung: EU-Staaten einigen sich auf enge Patentboxen, 09.12.2014

URL: <https://www.nzz.ch/wirtschaft/newsticker/eu-staaten-einigen-sich-auf-enge-patentboxen-1.18441331>;

O

OECD: Members of the OECD/ G20 Inclusive Framework on BEPS:

URL: <http://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>

OECD (2015), Frascati Manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development, The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities, OECD Publishing, Paris,

URL: <https://doi.org/10.1787/9789264239012-en>

OECD (2015), OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Projekt: : Agreement on Modified Nexus Approach for IP-Regimes,

URL:<https://www.oecd.org/ctAction5p/beps-action-5-agreement-on-modified-nexus-approach-for-ip-regimes.pdf>

OECD; Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, Aktionspunkt 5 – Abschlussbericht 2015,

URL:<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264258037-de.pdf?expires=1591911952&id=id&accname=guest&checksum=0A8068D2C6D2542E4941FA3B5AFF196F>

OECD (2015), Erläuterung, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OEC,  
URL: <https://www.oecd.org/ctp/beps-erlaeuterung-2015.pdf>,

OECD (2017), OECD- Musterabkommen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung sowie der Steuerverkürzung und -umgehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen Stand: Juli 2017 (OECD-MA 2017), bereitgestellt von Universität des Saarlandes,  
URL: [https://www.uni-saarland.de/fileadmin/user\\_upload/Professoren/fr11\\_ProfGroepf/lehre\\_nur\\_Pdfs\\_/lehre19/OECD-MA-2017.pdf](https://www.uni-saarland.de/fileadmin/user_upload/Professoren/fr11_ProfGroepf/lehre_nur_Pdfs_/lehre19/OECD-MA-2017.pdf)

OECD (2014), Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, OECD, Arbeitsergebnis 2014,  
URL: <https://doi.org/10.1787/25179470>

OECD (2016), *Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, Aktionspunkt 5 – Abschlussbericht 2015*, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD Publishing, Paris, URL: <https://doi.org/10.1787/9789BaseErosionandProfitShiftingProjectderOECD264258037-de>.

Ohly, Ansgar (2003): Geistiges Eigentum, in: *Juristen Zeitung*, Jg. 2003, Nr. 11, S. 545–554. Nr. 119

P

Parlamentsprotokoll Irland: Parliamentary Debates , Vol. 724 No. 1; vom 7.12.2010,  
URL: <https://data.oireachtas.ie/ie/oireachtas/debateRecord/dail/2010-12-07/debate/mul@/main.pdf>

Panama Papers: Steueroasen; Die Tricks der Konzerne für Anfänger, S. 4, in Panama Papers: Schmutziges Geld und Steuertricks, Hrsg Delegation DIE LINKE. im Europaparlament

Peukert, Alexander, Geistiges Eigentum, erschienen in: Jürgen Basedow/Klaus J. Hopt/Reinhard Zimmermann (Hrsg.), Handwörterbuch des Europäischen Privatrechts, Band I, 2009, 648-652,

Parliamentary Debates, Vol. 724 No. 1; sd. 247 vom 7.12.2010,

URL: <https://data.oireachtas.ie/ie/oireachtas/debateRecord/dail/2010-12-07/debate/mul@/main.pdf>

pwc, Innovations-Studie: Steuerliche Anreize statt direkter Zuschüsse,  
URL: <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/innovations-studie-steuerliche-anreize-statt-direkter-zuschuesse.html>;

PWC Portugal, Internetauftritt von PWC Portugal, Rubrik Novidades/Guia Fiscal 2019/IRC,  
URL: <https://www.pwc.pt/pt/pwcinformisco/guia-fiscal/2019/irc.html> ,

Q

R

Raju, K. D; Intellectual Property Taxation: Need for a Comprehensive Policy and Law in India in Journal of Intellectual Property Rights, Vol. 13, November 2018, S. 564,  
URL: <http://nopr.niscair.res.in/bitstream/123456789/2431/1/JIPR%2013%286%29%20563-573.pdf>

Reiche, Lutz: Steueroase Bermudas: Google verschiebt 20 Milliarden – Fiskus schaut in die Röhre, veröffentlicht am 04.01.2019,  
URL <https://www.manager-magazin.de/digitales/it/google-20-milliarden-legal-am-fiskus-vorbei-auf-bermudas-geleitet-a-1246423.html>

Republic of Estonia, Tax and Customs Board; Taxation of profits in Estonia <https://www.emta.ee/eng/business-client/income-expenses-supply-profits/taxation-profits-estonia;>

Republik Österreich Parlament: „Leichtfried: Forschungsprämie bring Österreich Standortvorteil“, Parlamentskorrespondenz Nr. 314 vom 21.03.2017,  
[https://www.parlament.gv.at/PAKT/PR/JAHR\\_2017/PK0314/](https://www.parlament.gv.at/PAKT/PR/JAHR_2017/PK0314/) ,

Rijksdienst voor Ondernemend Nederland / Nederland Enterprise Agency: WBSO: fiscale regeling voor research en development ,  
URL: <https://www.rvo.nl/subsidie-en-financieringswijzer/wbso> ,

Rijksdienst voor Ondernemend Nederland Verlautbarung „Gesetzgebung und Vorschriften WBSO“,  
URL: <https://www.rvo.nl/subsidie-en-financieringswijzer/wbso/wet-en-regelgeving-wbso>

Rinehart, Will: Patent Boxes, Technological Innovation & Implications for Corporate Tax Reform, Research 22.02.2020, o.V. US-Quelle zu Patentboxen,

URL: <https://www.americanactionforum.org/research/patent-boxes-technological-innovation-implications-for-corporate-tax-reform/>

Reissmann, Frank; Ernst & Young: Steuern in UK, Steuersystem in Großbritannien,

URL: [http://www.frank-reissmann.de/download/steuern\\_uk.pdf](http://www.frank-reissmann.de/download/steuern_uk.pdf)

Revenue Irish Tax and Customs: Tax and Duty Manual: Guidance Notes on the Knowledge Development Box - Part 29-03-01, Oktober 2018,

URL: <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tdm/income-tax-capital-gains-tax-corporation-tax/part-29/29-03-01.pdf> ,

Revenue Irish Tax and Customs: Notes for Guidance- Taxes Consolidation Act 1997 – Finance Act 2019 edition, Part 29 Patents, Scientific and Certain Other Research, Know-How and Certain Training, December 2019,

URL: <https://www.revenue.ie/ga/tax-professionals/documents/notes-for-guidance/tca/part29.pdf>

Revenue Irish Tax and Customs, Office of the Revenue Commissioner : Knowledge Development Box (KDB),

URL: <https://www.revenue.ie/en/companies-and-charities/reliefs-and-exemptions/knowledge-development-box-kdb/index.aspx>;

Rödl & Partner, Neues Verfahren für die Patentbox Regelung vom 23. August 2019,

URL: <https://www.roedl.de/themen/verrechnungspreise/patente-wirtschaftsgueter-italien-verwaltungsschreiben>

S

Saint-Amans, Pascal; Russo, Raffaele: What the BEPS are we talking about? OECD, OECD Forum, 2013,

URL: <http://www.oecd.org/forum/what-the-beps-are-we-talking-about.htm>

Schibany, Andreas; Gassler, Helmut Nutzen und Effekte der Grundlagenforschung, Joanneum Research, Policies Research Report Nr. 98-2010, Zentrum für Wirtschafts-und Innovationsforschung (Hrsg), Wien 2010,

URL:[https://www.fwf.ac.at/fileadmin/files/Dokumente/Ueber\\_den\\_FW\\_F/Publicationen/FWF-relevante\\_Publikationen/RR98\\_Grundlagenforschung.pdf](https://www.fwf.ac.at/fileadmin/files/Dokumente/Ueber_den_FW_F/Publicationen/FWF-relevante_Publikationen/RR98_Grundlagenforschung.pdf) ,

Schweizerische Eidgenossenschaft, Bundesamt für Sozialversicherung BSV: Verlautbarung zu Steuerreform und AHV Finanzierung (STAF), URL:<https://www.bsv.admin.ch/bsv/de/home/sozialversicherungen/ahv/reformen-revisionen/staf.html>

Schönfeld, Jens et. al.: EU-Beihilfeaspekte steuerlicher Maßnahmen, 135. Bochumer Steuerseminar, Protokoll 19.06.2015.  
URL [http://www.fachanwalt-fuer-steuerrecht.de/pdf/Protokoll\\_20100100.pdf](http://www.fachanwalt-fuer-steuerrecht.de/pdf/Protokoll_20100100.pdf) ;

SGCR: Portugal amends tax rules for patents to implement BEPS measures, 14.09.2016 , last modified 26.01.2017,  
URL: <https://www.sgcr.pt/index.php/en/resources/news/item/120-portugal-amends-tax-rules-for-patents-to-implement-beps-measures>;

Sicard, Christophe, Nouveau régime fiscal luxembourgeois de la propriété intellectuelle, veröffentlicht auf der Website des „Village de la Justice“,  
URL: <https://www.village-justice.com/articles/nouveau-regime-fiscal-luxembourgeois-propriete-intellectuelle,25675.html>

Spengel, Christoph: ZEW-Workshop: Deutschland benötigt die steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung, ZEW- Zentrum für Forschung und Entwicklung, Mannheim 2016,  
URL:<http://www.zew.de/de/das-zew/aktuelles/zew-workshop-deutschland-benoetigt-eine-steuerliche-foerderung-von-forschung-und-entwicklung/>

Spengel, Christoph et al. : Steuerliche FuE-Förderung; Studie im Auftrag der Expertenkommission Forschung und Innovation,, ZEW- Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH Mannheim *in Kooperation mit der Universität Mannheim* , Expertenkommission Forschung und Innovation (EFI) Hrsg., Februar 2017,  
URL: [https://www.efi.de/fileadmin/Innovationsstudien\\_2017/StuDIS\\_15\\_2017.pdf](https://www.efi.de/fileadmin/Innovationsstudien_2017/StuDIS_15_2017.pdf)

Spengel, Christoh und Wiegerl, Wolfgang, Ökonomische Effekte einer steuerlichen  
Forschungsförderung in Deutschland, Mannheim und Regensburg, 3. September 2011 (Studie)  
URL: <https://bdi.eu/media/presse/publikationen/forschung-technik-und-innovati->

on/Oekonomische\_Effekte\_einer\_SFF\_in\_Deutschland\_Spengel\_Wiegar\_d\_2011.pdf

Stein, Julia und Strunz, Benedikt in „Luxemburg erspart Firmen Milliarden Steuern“, Beitrag im NDR vom 06.11.2014

URL: <https://www.ndr.de/nachrichten/investigation/Luxemburg-erspart-Firmen-Milliarden-Steuern,luxemburgleaks102.html> ,

Schweizerische Eidgenossenschaft, Eidgenössisches Finanzdepartement EFD: Die Maßnahmen der Unternehmenssteuerreform III im Überblick- Steuerpolitische Maßnahmen, Synoptische Darstellung der finanziellen Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform III

<https://www.efd.admin.ch/dam/efd/de/dokumente/home/dokumentation/abstimmungen/2017/usrIII/usrIII-ueberblick-massnahmen.pdf.download.pdf/Massnahmen%20%20%C3%9Cberblick-161129-d.pdf> ;

T

Tallmo, Karl-Erik: The History of Copyright,; The Stau of Anna, 1710 A Critical Overview With Source Texts in Five Languages,

URL: <http://www.copyrighthistory.com/anne.html>

The New York Times: Double Irish With a Dutch Sandwich, publish April 28, 2012,

URL:<https://archive.nytimes.com/www.nytimes.com/interactive/2012/04/28/business/Double-Irish-With-A-Dutch-Sandwich.html?ref=business>

Theurer; Markus: Über Irland Gewinne in Steueroasen schleusen, Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 28.08.2011 ,

URL:<http://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/netzwirtschaft/google/google-und-andere-ueber-irland-gewinne-in-steueroasen-schleusen-11126896.html>

Theurer, Markus: Irische Regeln- Geschäftsmodell Steuern sparen, Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 17.10.2014,

URL:<http://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/wie-grosskonzerne-auch-ohne-double-irish-steuern-sparen-13212623.html>;

U

Unternehmensservice-Portal, Bereich Steuern und Finanzen, Herausgeber: Bundesministerium für Digitalisierung und Wirtschaftsstandort,



Wurmbrand Stuppach, Dorothea: Endstation für IP-Box-Modell; Wirtschaft Regional vom 9./16. Juli 2016,  
URL: <https://www.uni.li/de/thema/finance/neuigkeiten/endstation-fuer-ip-box-modell.pdf>

X  
Y  
Z

Zeit Online, Irland schließt Steuerschlupfloch für Unternehmen, dpa.  
Veröffentlicht am 14.10.2014,  
URL: <https://www.zeit.de/politik/ausland/2014-10/irland-steuern;>

ZEW- Zentrum für Europäische Wirtschaftsförderung, 2016, Innovationspolitik in Deutschland- Maßnahmen für mehr Innovationen im Zeitalter der Digitalisierung (Studie), Mannheim, 8.2.2016,  
URL: [http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/gutachten/ZEW\\_SAP2016.pdf](http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/gutachten/ZEW_SAP2016.pdf),

Zucchett , Simone/ Palotta, Andrea: Italian Patent Box Regime: Thinking Outside the Box or Just More Harmful Tax Competition? [\*] Issue: International Transfer Pricing Journal, 2016 (Volume 23), No. 1 Published online: 7 January 2016,  
URL:[http://www.virtax.it/virtax/wp-content/uploads/2017/09/itpj\\_2016\\_01\\_it\\_1.pdf](http://www.virtax.it/virtax/wp-content/uploads/2017/09/itpj_2016_01_it_1.pdf)

Filmverzeichnis:

Rijksdienst voor Ondernemend Nederland :Voorlichtingsfilm WBSO, Informationsfilm zur Forschungsförderung in der Niederlande  
URL: <https://www.rvo.nl/actueel/videos/voorlichtingsfilm-wbso;>

OECD:Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting: What is BEPS  
URL:<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>



## EIKV-Schriftenreihe zum Wissens- und Wertemanagement

Jahr	Autor/ Autorin	Titel	Band
2020	Holger Niemitz	Sein oder Nichtsein von Patentboxen in verschiedenen Ländern im Rechtsvergleich des Steuerberaters	41
2020	Maximilien Petit	Management von Freiwilligen in luxemburgischen Non-Profit Organisationen - Einige Empfehlungen für die Praxis	40
2020	Jens Hoellermann	ESG in Private Equity and other alternative asset classes: What the industry has accomplished so far regarding Environmental, Social and Governance matters	39
2020	Ulrike Vizethum	Immaterielle Ressourcen, Basis der Wertschöpfung im Gesundheitswesen. Eine quantitative Analyse, gezeigt am Beispiel einer antimikrobiellen photodynamischen Therapie (aPDT) in der Zahnmedizin.	38
2020	André Reuter	Postgraduale Weiterbildung im Gesundheitswesen, gezeigt am Beispiel der DTMD University mit Beiträgen von Thomas Gergen und Ralf Rössler	37
2020	Ulrich J. Grimm	Nachweis der rechtserhaltenden Benutzung von Marken in einem internationalen Konzern Vergleich der Rechtsvorschriften und Rechtsprechung in Deutschland, der Europäischen Union, den USA sowie im Rahmen der internationalen Registrierung einer Marke (Probleme, Konsequenzen und Lösungsmöglichkeiten)	36
2020	Anne Bartel- Radic, André Reuter (Hg)	Studien zum Strategischen Management und Personalmanagement	35
2020	Diana Pereira Dias	Analyse de la phase transitoire de la loi du 3 février 2018 portant sur le bail commercial au Luxembourg	34
2019	Anne Bartel-Radic (Hg)	Méthodes de recherche innovantes et alternatives en économie et gestion - Innovative and alternative research methods in economics and business administration	33
2019	André Reuter Thomas Gergen (Hg)	Studien zum Wissens- und Wertemanagement Investment, Gesundheitswesen, Non-Profit-Organisationen, Datenschutz und Patentboxen	32
2018	Alina Bongartz	Der Einfluss der Kundenzufriedenheit auf den Unternehmenserfolg - die Wirkung von Value Added Services	31
2018	Lisa Schreiner	The Effects of Remuneration and Reward Systems on Employee Motivation in Luxembourg	30
2018	Sven Kirchens	TVA - Introduction du mécanisme de l'autoliquidation dans le secteur de la construction au Luxembourg ? Analyse et Propositions	29
2018	Romain Gennen	Die automobiler (R)Evolution – das automobiler Smartphone	28

<b>Jahr</b>	<b>Autor/ Autorin</b>	<b>Titel</b>	<b>Band</b>
2018	Désirée Kaupp	Corporate culture - an underestimated intangible asset for the information society	27
2018	Claudia Lamberti	Women in management and the issue of gender-based barriers - An empirical study of the business sector in Europe	26
2018	Alexander Vollmer	Überwachung von ausgelagerten Funktionen und Kompetenzen in der luxemburgischen Fondsindustrie	25
2017	Nadine Allar	Identification and Measurement of Intangibles in a Knowledge Economy - The special relevance of human capital	24
2017	Johanna Brachmann	Ist das Arbeitnehmererfindungsrecht erneut reformbedürftig? - Ein Rechtsvergleich zwischen Deutschland und Österreich, Schweiz, USA, Großbritannien	23
2017	Christophe Santini	Burn-Out / Bore-Out - Équivalences, similitudes et différences impactant la vie socio-économique des personnes concernées	22
2017	Andrea Dietz	Anti-Money Laundering and Counter- Terrorist Financing in the Luxembourg Investment Fund Market	21
2017	Sebastian Fontaine	Quo vadis Digitalisierung? Von Industrie 4.0 zur Circular-Economy	20
2017	Patrick Matthias Sprenger	RAIF – Reserved Alternative Investment Fund – The impact on the Luxembourg Fund Market and the Alternative Investment Fund landscape	19
2017	Marco Pate	Kriterien zur Kreditbesicherung mit Immaterialgüterrechten anhand der Finanzierungsbesicherung mit Immobilien	18
2016	Niklas Jung	Abolition of the Safe Harbor Agreement – Legal situation and alternatives	17
2016	Daniel Nepgen	Machbarkeitsstudie eines Audiportals für Qualitätsjournalismus. Eine empirische Untersuchung in Luxemburg	16
2016	Alexander Fey	Warum Immaterielle Wirtschaftsgüter und Intellectual Property die Quantenteilchen der Ökonomie sind	15
2016	Stefanie Roth	The Middle Management – new awareness needed in the current information society?	14
2016	Peter Koster	Luxembourg as an aspiring platform for the aircraft engine industry	13
2016	Julie Wing Yan Chow	Activity Based Costing - A case study of Raiffeisen Bank of Luxembourg	12
2016	Meika Schuster	Ursachen und Folgen von Ausbildungsabbrüchen	11
2016	Nadine Jneidi	Risikofaktor Pflichtteil - Grundlagen und Grenzen der Regelungs- und Gestaltungsmöglichkeiten von Pflichtteilsansprüchen bei der Nachfolge in Personengesellschaften	10
2016	Christian Wolf	Zur Eintragungsfähigkeit von Geruchs- und Hörmarken	9

<b>Jahr</b>	<b>Autor/ Autorin</b>	<b>Titel</b>	<b>Band</b>
2016	Torsten Hotop	Äquivalenzinteresse im Erfinderrecht	8
2016	Lars Heyne	Immaterialgüterrechte und Objektreplication: Juristische Risiken und Lösungsmöglichkeiten bei der Vermarktung von 3D-Druckvorlagen	7
2016	Dr. Sverre Klemp	Die Angemessenheit der Vergütung nach § 32 UrhG für wissenschaftliche Werke im STM-Bereich	6
2016	Irena Hank	Emotionale Intelligenz und optimales Teaming – eine empirische Untersuchung	4
2016	Tim Karius	Intellectual Property and Intangible Assets - Alternative valuation and financing approaches for the knowledge economy in Luxembourg	3
2016	Sebastian Fontaine	The electricity market reinvention by regional renewal	2
2015	Francesca Schmitt	Intellectual Property and Investment Funds	1





**Berufsbegleitend zum Dokortitel**  
Deutschsprachige Doktorandenschule in  
Advanced Medicine (DAM) und Business Administration (DBA)  
an der DTMD University Luxembourg

Das seit 2004 im Großherzogtum etablierte European Institute for Knowledge and Value Management (EIKV), Herausgeber dieser Schriftenreihe, bündelt in Zusammenarbeit mit der DTMD University for Digital Technologies in Medicine and Dentistry (DTMD) und internationalen universitären Kooperationspartnern die Aktivitäten in Lehre und Forschung des berufsbegleitenden deutschsprachigen DAM/DBA Doktorandenprogramms im Schloss Wiltz in Luxemburg.

Angesprochen sind in erster Linie approbierte Ärztinnen und Ärzte sowie Führungskräfte mit einem anerkannten Master-Hochschulabschluss und mindestens drei bis fünf Jahren Berufserfahrung in eigener Praxis, Klinik, Forschungseinrichtung, Unternehmung oder Verwaltung, die:

- ihre fachlichen, beruflichen und sozialen Kompetenzen in einer hochwertigen wissenschaftlich fundierten und praxisorientierten Promotionsarbeit, der These, dokumentieren möchten, mit der Möglichkeit, diese in der Schriftenreihe des EIKV zu veröffentlichen,
- ihre beruflichen Fähigkeiten und ihre fachliche Expertise durch einen persönlichen, wissenschaftlich abgesicherten Reflexions- und Forschungsprozess aufwerten wollen,
- dabei ihr persönliches Profil und ihre bisherigen beruflichen Leistungen mit einem anerkannten akademischen Titel zur Geltung bringen möchten.

Die DAM/DBA Executive Doctorates in Advanced Medicine und Business Administration basieren auf einem von einem internationalen wissenschaftlichen Team an der Harvard University validierten Konzept, das von ausgewiesenen Professoren mit umfangreichen klinischen und praktischen Erfahrungen geleitet werden.

Informationen und Bewerbung

European Institute for Knowledge & Value Management A.s.b.l.

Prof. Dr. Dr. Thomas Gergen

8, rue de la source, L-6998 Hostert, Luxemburg

E-Mail: [thomas.gergen@eikv.org](mailto:thomas.gergen@eikv.org)