

Schriften zum Steuerrecht

Band 185

**Rechteüberlassungen
im Gewerbesteuerrecht
(§ 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG)**

Von

Oliver Heutz



Duncker & Humblot · Berlin

OLIVER HEUTZ

Rechteüberlassungen im Gewerbesteuerrecht
(§ 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG)

Schriften zum Steuerrecht

Band 185

Rechteüberlassungen
im Gewerbesteuerrecht
(§ 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG)

Von
Oliver Heutz



Duncker & Humblot · Berlin

Die Hohe Rechtswissenschaftliche Fakultät der Universität zu Köln
hat diese Arbeit im Jahr 2022 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

Alle Rechte vorbehalten
© 2023 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: L101 Mediengestaltung, Fürstenwalde
Druck: CPI books GmbH, Leck
Printed in Germany

ISSN 0582-0235
ISBN 978-3-428-18896-3 (Print)
ISBN 978-3-428-58896-1 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☼

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 2022/2023 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität zu Köln als Dissertation angenommen. Gesetzgebung, Rechtsprechung und Literatur wurden bis einschließlich Januar des Jahres 2023 eingehend berücksichtigt.

Mein Dank gilt zunächst Frau Prof. Dr. Johanna Hey, die freundlicherweise die Betreuung dieser Arbeit übernommen hat und mir bei Rückfragen jederzeit mit wertvollen Hinweisen zur Seite stand. Ebenfalls bedanken möchte ich mich bei Herrn Dr. Stefan Schloßmacher dafür, dass er mich während meiner Tätigkeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter von Flick Gocke Schaumburg stets gefördert und mir weitreichende Freiräume zugestanden hat. Zu großem Dank bin ich außerdem dem Kollegen Herrn Dr. Reimar Pinkernell verpflichtet, der mir die Anregung zu dem vorliegenden Thema gegeben hat und mit seiner ebenso geduldigen wie fachlich herausragenden Unterstützung ganz wesentlich zum Gelingen dieser Arbeit beigetragen hat. Mein ganz besonderer Dank gilt schließlich meinen Eltern. Sie haben mich zeit meines Lebens in jedweder Hinsicht unterstützt und mir meinen persönlichen Werdegang erst ermöglicht. Ihnen widme ich diese Arbeit.

Aachen, im Januar 2023

Oliver Heutz

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	17
<i>Teil 1</i>	
Einführung in den Tatbestand und Ermittlung eines Auslegungsmaßstabs	21
§ 1 Aufbau und Funktionsweise der Norm	21
§ 2 Historische Entwicklung der Hinzurechnungen aus dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer	23
A. Die Gewerbesteuer von 1810 bis 1891	24
B. Die Miquel'sche Steuerreform (1891/1893)	25
I. Das Gewerbesteuergesetz vom 24.06.1891	26
1. Abkehr von der Merkmalbesteuerung	26
2. Der mithilfe von Hinzurechnungen zu ermittelnde Gewerbeertrag	27
a) Die Gewerbesteuer als Ertrags- bzw. Objektsteuer	27
b) Grundsätzliche Unterscheidung zwischen Roh- und Reinertrag	28
c) Hinzurechnungen als Bestandteile des sog. Reinertrags	30
3. Steuersystematische Problematik (Substanzbesteuerung)	30
II. Das Kommunalabgabengesetz vom 14.07.1893	31
1. Äquivalenztheoretische Rechtfertigung der Gewerbesteuer	31
2. Die Gewerbesteuer als Kommunalsteuer	32
3. Verbleibende Rechtfertigungsproblematik	33
C. Auswirkungen der Erzberger'schen Steuerreform 1920–1923 auf die gewerbesteuerliche Hinzurechnung	34
I. Reichsrechtliche Vorgaben	34
II. Neuregelung der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung in Preußen	35
D. Das Gewerbesteuergesetz vom 01.12.1936	37
E. Wandel der Gewerbesteuer von 1936 bis 2007 und Rechtfertigung der Hinzurechnung	40
F. Das Unternehmenssteuerreformgesetz vom 14.08.2007 (UntStRefG 2008)	41
I. Hintergründe und Ziele der Neuregelung des § 8 Nr. 1 GewStG	42
1. Einheitliche Regelung der Überlassung fremden Geld- bzw. Sachkapitals	42
2. Begründung des § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG	43

II. Konzept der Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen	43
III. Steuersystematische Unzulänglichkeiten	46
G. Zusammenfassung	48
§ 3 Sinn und Zweck des § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG	49
A. Ermittlung des „objektivierten Gewerbeertrags“	49
I. Lizenzentgelte	50
1. Lizenzentgelte in der Praxis	51
a) Arten von Lizenzentgelten	51
aa) Umsatzlizenzen	52
bb) Stücklizenz	52
cc) Pauschallizenz	53
dd) Mischformen (Mindestlizenz, Lizenzstaffel)	53
b) Bemessung von Lizenzentgelten	54
2. Bedeutung für die gewerbsteuerliche Hinzurechnung	55
3. Pauschalierung des Finanzierungsanteils	57
a) Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer	58
b) Vertragslaufzeit	60
c) Fremdfinanzierungskosten	61
d) Schlussfolgerungen	62
II. Konzessionsabgaben	64
1. Abgabenrechtliche Einordnung	64
a) Erlaubnis zur Ausübung einer bestimmten Tätigkeit	64
b) Nutzungsrechte an öffentlichen Sachen	65
2. Kein Finanzierungsanteil dem Grunde nach	67
3. Sonderfall: „Konzessionsabgaben“ i. S. d. § 48 EnWG i. V. m. §§ 1 ff. KAV	68
III. Zusammenfassung	70
B. Abwehr von Gewinnverlagerungen	70
I. Internationale Gewinnverlagerungen	71
1. Die Lizenz als Instrument zur Gewinnverlagerung am Beispiel von IKEA	72
a) Unternehmensstruktur (vereinfacht)	73
b) Gestaltungsmodell (bis 2009)	75
2. Einordnung des Zielkonflikts	78
3. § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG als Missbrauchsbekämpfungsnorm? a) Maßstab einer Missbrauchstypisierung	79
b) Einordnung des Tatbestands	81
4. § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG als reine Fiskalzwecknorm	82
a) Kein „qualifizierter“ Fiskalzweck	82
b) Hinzurechnung als gewerbsteuerliche „Fiskalzweckbelas- tung“	84
II. Interkommunale Gewinnverlagerungen	86

1. Problemaufriss	86
2. Gestaltungsmodell	87
3. Gewerbesteuerliche Hinzurechnung keine zielgerichtete Lösung	87
C. Verstetigung des Gewerbesteueraufkommens	89
I. Empirische Überprüfung der Verstetigungsthese	90
1. Relativer Verstetigungseffekt	90
a) Statistische Entwicklung	90
b) Schlussfolgerungen	92
2. Absoluter Verstetigungseffekt	94
II. Aufkommensverstetigung als Gesetzeszweck?	95
1. Parallele zur gewerbesteuerlichen Mindestbesteuerung (§ 10a Satz 2 GewStG)	95
2. Schlussfolgerungen	96
§ 4 Zusammenspiel mit der Lizenzschranke des § 4j EStG	97
A. Die Vorschrift des § 4j EStG im Überblick	97
I. Tatbestand	97
II. Rechtsfolge	99
B. Verhältnis zur gewerbesteuerlichen Hinzurechnung	99
C. Ausblick vor dem Hintergrund der GloBE-Initiative der OECD/ G20-Staaten	100

Teil 2

Auslegung der Tatbestandsmerkmale des § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG 104

§ 1 Überlassung von Rechten	104
A. Wortlaut	105
I. Eingrenzung der verschiedenen „Rechte“	105
II. Möglichkeiten der „Überlassung“ („Stufenleiter der Gestattungen“)	106
1. Translative Rechtsübertragung	107
2. Einräumung eines ausschließlichen Nutzungsrechts	108
3. Einräumung eines einfachen Nutzungsrechts	109
4. Schuldrechtliche Gestattung	110
5. Schlichte, einseitig widerrufliche Einwilligung	110
III. Zwischenergebnis	111
B. Systematik	111
I. „Überlassung von Rechten“ im EStG	111
1. Historischer Ursprung des Tatbestandsmerkmals	112
2. Heutiges Begriffsverständnis	113
3. Übertragbarkeit auf die gewerbesteuerliche Hinzurechnung	115
II. Konzessionen und Lizenzen	116
1. Lizenzen	117
a) Grundlagen	117

b)	Arten von Lizenzen	118
aa)	Ausschließliche Lizenz	118
bb)	Einfache Lizenz	119
cc)	Alleinige Lizenz	120
dd)	Negative Lizenz	120
c)	Rechtsnatur	121
aa)	Lizenzvertrag	122
bb)	Nutzungsrecht	124
(1)	Meinungsstand in Rechtsprechung und Literatur	124
(a)	Herrschende Meinung: „Dinglicher Charakter“	124
(b)	Gegenansicht: „Verdinglichte Obligation“	126
(2)	Stellungnahme	127
d)	Gegenstand der Lizenz	128
aa)	Patente	128
bb)	Gebrauchsmuster	129
cc)	Marken	130
(1)	Marken i. S. d. §§ 1 Nr. 1, 3 MarkenG	130
(2)	Geschäftliche Bezeichnungen i. S. d. §§ 1 Nr. 2, 5 MarkenG	131
(3)	Geographische Herkunftsangaben i. S. d. §§ 1 Nr. 3, 126 ff. MarkenG	133
dd)	Designs	133
ee)	Pflanzensorten	134
ff)	Topographien	134
gg)	Urheberrechte	135
(1)	Urheberrecht im engeren Sinne	135
(2)	Verwandte Schutzrechte (§§ 70 ff. UrhG)	136
hh)	Persönlichkeitsrechte	137
(1)	Verkehrsfähigkeit des kommerzialisierbaren Be- standteils	137
(2)	Rechtsnatur der „Überlassung“	139
(3)	Bedeutung für die gewerbsteuerliche Hinzurech- nung	139
ii)	Know-How	140
(1)	Neugestaltung des Know-how-Schutzes durch das GeschGehG vom 18.04.2019	142
(2)	Das Geschäftsgeheimnis als Immaterialgüterrecht?	143
(3)	Bedeutung für die gewerbsteuerliche Hinzurech- nung	145
e)	Zwischenergebnis	147
2.	Konzessionen	147
a)	Dogmatische Einordnung	148
aa)	Präventives Verbot mit Erlaubnisvorbehalt	148

bb) Repressives Verbot mit Dispensmöglichkeit	149
b) Bedeutung für die gewerbsteuerliche Hinzurechnung	150
aa) Definition der tatbestandsmäßigen Konzessionen	150
bb) Einordnung der bergrechtlichen Erlaubnis und Bewilligung (§§ 7, 8 BBergG)	152
cc) Einordnung der Wegenutzungsrechte i. S. d. § 46 EnWG	152
III. Die Sachkapitalüberlassungen i. S. d. § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG	153
1. Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen	153
2. Abgrenzung der Buchst. d bis f	154
a) Zivilrechtliche Sach- vs. Rechtspacht als Abgrenzungskriterium?	155
b) Gegenstandsbezogene Betrachtung	156
C. Historie	157
I. Tatbestandslosigkeit der Lizenz nach § 8 Nr. 7 GewStG a. F.	158
II. Bedeutung für die historische Auslegung	159
D. Sinn und Zweck	160
I. „Rechte“	160
1. Auslegung	160
2. Rechtsfortbildung im Bereich der immateriellen Wirtschaftsgüter?	162
II. „Überlassung“	163
E. Ergebnis	165
§ 2 Zeitliche Befristung	166
A. Wortlaut	166
B. Systematik	167
I. Parallelvorschriften des EStG („zeitlich begrenzte“ Überlassung)	167
1. Abgrenzung zur endgültigen Übertragung	168
2. „Verbrauchende“ Rechteüberlassung	170
a) BFH, Urteil vom 16.05.2001 – I R 64/99 („Bandenwerbungs-Urteil“)	170
b) Übertragbarkeit auf den Bereich der Immaterialgüterrechte?	171
II. Parallelvorschriften des § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG	173
C. Historie	174
D. Sinn und Zweck	174
I. Grundsätzliches Begriffsverständnis	174
II. Übergang des zivilrechtlichen bzw. wirtschaftlichen Eigentums an gewerblichen Schutzrechten	176
III. „Total-Buy-Out“ von Urheberrechten	178
1. Meinungsstand in Rechtsprechung, Literatur und Finanzverwaltung	179
2. Stellungnahme	180
IV. Konzessionen	182

E. Ergebnis	182
§ 3 Aufwendungen	183
A. Auslegung	184
I. Wortlaut	184
II. Systematik	185
III. Historie	186
IV. Sinn und Zweck	187
1. Grundsätzliches Begriffsverständnis	187
2. Lizenzentgelte	188
3. Konzessionsabgaben	189
B. „Soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind“ ...	191
I. Lizenzen	191
1. Steuerbilanzielle Abbildung von Lizenzen	191
a) Meinungsstand in Rechtsprechung und Literatur	192
b) Stellungnahme	193
aa) Nichtausweis schwebender Geschäfte	193
bb) Grundsatz: Lizenzvertrag als schwebendes Dauerschuld- verhältnis	195
cc) Ausnahme: Vorzeitige Erfüllung und Übergang des Vergütungsrisikos	195
2. Lizenzaufwendungen, die in Herstellungskosten eines Wirt- schaftsguts eingehen	197
a) Herstellungskostenbegriff	197
b) Fallgruppen	197
aa) Herstellungslizenz	197
bb) Vertriebslizenz	198
cc) Kombinationen aus Herstellungs-, Vertriebs- bzw. Gebrauchslizenz	199
3. Abschreibungen als „phasenverschobener“ Aufwand i. S. d. § 8 GewStG?	199
a) BFH, Urteil v. 30.04.2003 – I R 19/02 („Bauzeitzinsen“) ...	200
b) Stellungnahme	200
4. Unterjähriges Ausscheiden des Wirtschaftsguts aus dem Umlauf- vermögen	201
a) Unterschiedliche Ansichten in der Rechtsprechung	201
aa) FG Schleswig-Holstein, Urteil v. 21.03.2018 – 1 K 243/15	202
bb) FG Münster, Urteil v. 20.07.2018 – 4 K 493/17 G und FG Berlin-Brandenburg, Urteil v. 08.01.2019 – 6 K 6121/17	202
cc) BFH, Urteile v. 30.07.2020 – III R 24/18 und v. 20.05.2021 – IV R 31/18	203
b) Stellungnahme	203

aa) Maßgeblichkeit des Anschaffungs- bzw. Herstellungskostenbegriffs	203
bb) Konzeptionelle Schwächen	204
5. Sonderproblem: Lizenzaufwendungen, die in Herstellungskosten eines immateriellen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens eingehen (§ 5 Abs. 2 EStG)	205
a) Problemaufriss	205
b) BFH, Urteil v. 12.11.2020 – III R 38/17	206
c) Stellungnahme	207
aa) Auseinandersetzung mit dem gesetzlichen Herstellungskostenbegriff	207
bb) Teleologische und systematische Argumente gegen eine „Umqualifizierung“	207
cc) Gewerbesteuerliche Hinzurechnung auch im Fall des § 5 Abs. 2 EStG	208
II. Konzessionen	209
C. Gemischte Verträge	210
I. Meinungsstand in Rechtsprechung, Literatur und Finanzverwaltung	210
II. Stellungnahme	211
1. Teilbare vs. unteilbare Verträge	212
a) Typenkombinationsverträge	212
b) Typenverschmelzungsverträge	213
c) Typische Verträge mit andersartiger Nebenleistung	214
2. Rechtsfolge	214
a) Teilbare Verträge	214
b) Unteilbare Verträge	216
D. Ergebnis	216
§ 4 Ausnahmetatbestände	217
A. Durchleitungsrechte (Klammerzusatz des § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG)	217
I. Wortlaut	218
1. Handelsvertreter bzw. Kommissionär mit Ermächtigung nach § 185 Abs. 1 BGB	219
2. Fiduziarische Treuhand	220
3. Eigenhändler mit Beschränkungen im Innenverhältnis	221
II. Systematik	222
1. Durchlaufende Kredite (§ 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG)	222
2. Bankenprivileg nach § 19 GewStDV	223
a) Die Vorschrift im Überblick	223
b) Wirtschaftlicher Hintergrund und Schlussfolgerungen	224
III. Historie	225
1. Gesetzgebungsverfahren	225
2. Schlussfolgerungen	226

IV. Sinn und Zweck	227
1. Grundsätzliches Begriffsverständnis	227
2. Unmittelbar mit dem Vertrieb zusammenhängende Nutzungshandlungen	229
3. Keine Eigennutzung im Rahmen „unechter“ Auftragsproduktionen (BFH, Urteil v. 29.06.2022 – III R 2/21)	229
B. Aufwendungen i. S. d. § 25 Künstlersozialversicherungsgesetzes (§ 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 2 GewStG)	230
I. Die Vorschrift im Überblick	230
II. Sinn und Zweck	231
III. Auslegungsfragen	233
1. Nicht abgeführte Künstlersozialabgabe	233
2. Zahlungen i. S. d. § 25 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 KSVG i. V. m. § 3 Nr. 26 EStG	233
C. Ergebnis	234

Teil 3

Anwendung der gewonnenen Erkenntnisse auf ausgewählte Fallgruppen 236

§ 1 Überlassung von Standardsoftware	236
A. Begriffsdefinitionen	237
B. Urheberrechtlicher Schutz von Software	238
C. Gewerbesteuerliche Würdigung sog. Softwareüberlassungsverträge	239
I. Fallgruppe 1: Überlassung zur wirtschaftlichen Verwertung	239
II. Fallgruppe 2: Überlassung an Endanwender	240
1. Überlassung von Rechten	240
a) Vertragstypologische Einordnung	240
b) Urheberrechtliche Einordnung	242
aa) Bestimmungsgemäßer Gebrauch (§ 69c Nr. 1 UrhG)	242
bb) „Berechtigter“ i. S. d. § 69d Abs. 1 UrhG	243
(1) Meinungsstand in Rechtsprechung und Literatur	244
(2) Stellungnahme	245
(a) Erwerber einer Programmkopie	245
(b) Mieter einer Programmkopie	246
cc) „Zwingender Kern“ des § 69d Abs. 1 UrhG	248
c) Systematischer Vergleich (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Doppelbuchst. aa, Nr. 6 EStG)	249
d) Schlussfolgerungen	250
2. Zeitliche Befristung	252
3. Aufwendungen	253
a) „Für“ die zeitlich befristete Überlassung von Rechten	253

b) „Soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind“	255
4. Ausnahmetatbestand (Klammerzusatz des § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG)	256
D. Ergebnis	257
§ 2 Software as a Service (SaaS)	258
A. Definition von SaaS in Abgrenzung zu weiteren Formen des Cloud-Computing	259
B. Gewerbesteuerliche Würdigung von SaaS-Verträgen	260
I. Fallgruppe 1: Vertrag zwischen Softwarehersteller und SaaS-Anbieter	260
II. Fallgruppe 2: Vertrag zwischen SaaS-Anbieter und SaaS-Kunde ...	261
1. Überlassung von Rechten	261
a) Vertragstypologische Einordnung	261
b) Urheberrechtliche Einordnung	263
aa) Emulations-SaaS	263
bb) Nutzung der Cloud-Dienste mittels sog. Applets bzw. Client-Software	264
c) Stellungnahme	265
2. Zeitliche Befristung	265
3. Aufwendungen	266
4. Ausnahmetatbestand (Klammerzusatz des § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG)	267
C. Ergebnis	267
§ 3 Nutzung von Werbeflächen	268
A. Außenwerbung	269
I. Fallgruppe 1: Stationäre Werbeflächen	270
1. Vertragstypologische Einordnung	270
2. Gewerbesteuerliche Würdigung	270
a) Meinungsstand in Rechtsprechung und Literatur	270
b) Stellungnahme	271
II. Fallgruppe 2: Mobile Werbeflächen	273
III. Fallgruppe 3: „Exklusivrecht auf Werbung“	274
1. Vertragstypologische Einordnung	274
2. Gewerbesteuerliche Würdigung	275
a) Meinungsstand in Rechtsprechung und Literatur	275
b) Stellungnahme	276
B. Online-Werbung	277
I. Vertragstypologische Einordnung	278
II. Gewerbesteuerliche Würdigung	279
C. Ergebnis	281

Einleitung

Durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14.08.2007¹ wurden die Hinzurechnungstatbestände des § 8 Nr. 1 bis 3 und 7 GewStG a.F. im § 8 Nr. 1 Buchst. a bis f GewStG n.F. zusammengefasst und vereinheitlicht. Im Zuge dessen sah sich der Gesetzgeber zur Schaffung einer neuen Hinzurechnungsregelung § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG veranlasst, welche die Aufwendungen für die „zeitlich befristete Überlassung von Rechten“ erfasst.

Durch diese – sowie die weiteren Hinzurechnungen – kann der Gewerbeertrag als Besteuerungsgrundlage der Gewerbesteuer (§§ 6, 7 GewStG) erheblich vom betrieblichen Gewinn i. S. d. §§ 4 ff. EStG abweichen. Begründet wird dies mit dem Charakter der Gewerbesteuer als „Objektsteuer“.² So soll die Gewerbesteuer die Ertragskraft des Objekts „Gewerbebetrieb“ als Gesamtheit der in ihm gebündelten Sachen, Rechte und sonstigen Gegenstände besteuern.³ Da es für die Ertragskraft aber keinen Unterschied mache, ob sich der Betrieb durch Eigen- oder Fremdkapital finanziere, werden die Finanzierungsanteile, die in den Aufwendungen für die Überlassung fremden Geld- und Sachkapitals enthalten sind, typisierend wieder hinzugerechnet.⁴ Rechtstechnisch handelt es sich bei den Hinzurechnungen des § 8 Nr. 1 GewStG somit um das Vehikel zur Verwirklichung des seit jeher zugrunde gelegten „Objektsteuerprinzips“.

Der Einführung des § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG bedurfte es dabei zur Schließung einer Besteuerungslücke. So ging der Gesetzgeber davon aus, dass die „zeitlich befristete Überlassung von Rechten“ – ähnlich wie die Miete oder Pacht von beweglichen bzw. unbeweglichen Wirtschaftsgütern – eine Form der Fremdfinanzierung darstellt, welche von den bisherigen Hinzurechnungstatbeständen jedoch nicht erfasst wurde.⁵ Weiterhin sah er speziell in der Lizenz ein gängiges Instrument zur Verlagerung von Unterneh-

¹ BGBl. I 2007, 1912.

² Vgl.: BVerfG, Beschluss v. 15.02.2016 – 1 BvL 8/12, BStBl. II 2016, 557; BVerfG, Beschluss v. 21.06.2006 – 2 BvL 2/99, NJW 2006, 2757; BVerfG, Beschluss v. 13.05.1969 – 1 BvR 25/65, NJW 1969, 1243.

³ Hofmeister, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 8 GewStG Rn. 21.

⁴ BT-Drucksache 16/4841, S. 78; Schnitter, in: Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 8 GewStG Rn. 9.

⁵ BT-Drucksache 16/4841, S. 80.

mensgewinnen ins Ausland.⁶ Als Beispiel nennt er den Fall eines „bundesweit operierenden Kaufhauskonzerns“, welcher für die Nutzung des eigenen Namens eine Lizenzgebühr an die im Ausland sitzende Muttergesellschaft zahle und mithin die Gewerbesteuereinnahmen der Gemeinde mindere, in der die jeweilige Filiale sitze.⁷ Derartige Gestaltungen sollen durch die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG „eingedämmt“ werden.⁸ Im Übrigen zielt die Neuregelung auf eine Verstetigung des Gewerbesteueraufkommens ab, indem sie die Bemessungsgrundlage um weitere, erfolgsunabhängige Elemente verbreitert.⁹

Die wirtschaftlichen und praktischen Folgen dieser Maßnahme können als weitreichend bezeichnet werden.¹⁰ So handelt es sich bei der Gewerbesteuer, deren Aufkommen gemäß Art. 106 Abs. 6 Satz 1 GG ausschließlich den Gemeinden zusteht, um die „zentrale Einnahmequelle der Kommunen“.¹¹ Aus dieser ging im Jahr 2021 – trotz pandemiebedingter Gewinneinbrüche – ein Rekordaufkommen in Höhe von rund 61,1 Mrd. Euro hervor.¹² Der auf die Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG entfallende Betrag kann dabei – ausgehend von den Besteuerungsgrundlagen der vergangenen Erhebungszeiträume¹³ und einem durchschnittlichen Hebesatz von 403 %¹⁴ – auf rund 185 Mio. Euro geschätzt werden.

Gleichzeitig ist zu beobachten, dass die Bedeutung immaterieller Wirtschaftsgüter und mithin auch die Relevanz des § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG im Zuge einer globalisierten, auf Arbeitsteilung ausgerichteten Wirtschaft weiterhin ansteigt.¹⁵ So sind bereits heute zahlreiche Betriebe zur Erhaltung

⁶ BT-Drucksache 16/4841, S. 31.

⁷ Unternehmenssteuerreform 2008 – Häufige Fragen und Antworten (Teil 2), S. 5 f., <https://rsw.beck.de/docs/librariesprovider5/rsw-dokumente/Fragen-Antworten-Teil2>.

⁸ BT-Drucksache 16/4841, S. 31.

⁹ BT-Drucksache 16/4841, S. 30, 32.

¹⁰ Vgl.: *Hofmeister*, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 8 GewStG Rn. 22 f.

¹¹ BT-Drucksache 16/4841, S. 30; *Blumers*, BB 2021, 2006.

¹² Vgl.: https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/Steuereinnahmen/steuer_einnahmen.html;jsessionid=0DD7B5917ECC76CABCF00857ACE67EB1.internet731.

¹³ So wurden im EZ 2018 (zuletzt veröffentlichte Statistik) Aufwendungen i. H. v. rund 5,24 Mrd. Euro, davon wiederum ein Viertel, gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG hinzugerechnet (Tendenz steigend), vgl.: https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/Unternehmenssteuern/Publikationen/Downloads-Gewerbesteuern/gewerbesteuer-2141020187004.pdf?__blob=publicationFile.

¹⁴ Vgl.: https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/_Grafik/_Interaktiv/steuereinnahmen-hebesaetze-gewerbesteuer-laender.html.

¹⁵ *Anzinger/Linn*, StbJb 2017/18, 353 (354); *Schlotter/Hruschka*, StbJb 2017/18, 667; *Rapp*, FR 2017, 563; *Prinz/Otto*, DStR 2017, 275; *Schöneborn*, NWB 2012, 2952; *Clemens/Laurent*, DStR 2008, 440 (441).

bzw. Erhöhung ihrer Wettbewerbsfähigkeit auf die Nutzung von fremden gewerblichen Schutzrechten, Konzessionen und sonstigen Rechten angewiesen („Sharing Economy“).¹⁶ Mit Fortschreiten der Digitalisierung kommt es ferner zunehmend zur Nutzung digitaler Services und Produkte wie etwa Software, Datenbanken und Online-Clouds.¹⁷ Wird dabei der Tatbestand des § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG ausgelöst, führt dies zu einer Hinzurechnung des Aufwands mit entsprechenden Belastungen für den Vergütungsschuldner (= Leistungsempfänger). Diese sind umso höher, je mehr der Betrieb mit Fremdkapital im Sinne der Vorschrift arbeitet. Erwirtschaftet er nur geringe Erträge oder gar Verluste, kann die Hinzurechnung sogar zur sog. Substanzbesteuerung führen.¹⁸ Die praktischen und wirtschaftlichen Auswirkungen des Tatbestands sind mithin ebenso weitgehend wie die damit verbundenen rechtlichen Schwierigkeiten. Diese wurden zuletzt vor allem dadurch sichtbar, dass die Vorschrift verstärkt in den Fokus der Betriebsprüfungen geraten ist.¹⁹

So stellen sich in der Anwendung des § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG nach wie vor einige spezifische, aber auch grundlegende Zweifelsfragen, etwa nach der Reichweite der tatbestandsmäßigen „Rechte“. Anders als die Hinzurechnungstatbestände des § 8 Nr. 1 Buchst. a bis e GewStG blickt die Norm auf keine Vorgängervorschrift zurück, auf die im Rahmen der Auslegung zurückgegriffen werden könnte.²⁰ Auch besteht zu § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG bislang nur ein überschaubarer Umfang an Rechtsprechung.²¹ Zwar liegen bereits Ergänzungen und Klarstellungen seitens der Finanzverwaltung in Form der zwei gleichlautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der

¹⁶ *Bartenbach*, Patentlizenz- und Know-how-Vertrag, Rn. 3; *Hofmeister*, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 8 GewStG Rn. 271; *Clemens*, in: Deloitte, GewStG, § 8 Nr. 1f Rn. 4.

¹⁷ *Frase*, BeSt 2019, 7; *Frase*, kösdi 2017, 20342; *Maßbaum/Müller*, BB 2015, 3031.

¹⁸ *Hofmeister*, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 8 GewStG Rn. 22; *Neu/Schiffers/Watermeyer*, GmbHR 2007, 421 (431).

¹⁹ *Richartz/Schöneborn*, NWB 2019, 2338 (2345); *Pinkernell*, FR 2017, 20 (21); *Schiffers/Köster*, DStZ 2016, 862 (880); *Mohr*, DStR 2013, 1580.

²⁰ *Roser*, ifst-Schrift Nr. 497 (2014), S. 47.

²¹ BFH, Urteil v. 29.06.2022 – III R 2/21, BFH/NV 2022, 1386; BFH, Urteil v. 19.12.2019 – III R 39/17, BFH/NV 2020, 739; BFH, Urteil v. 26.04.2018 – III R 25/16, BFH/NV 2018, 1199; BFH, Urteil v. 12.01.2017 – IV R 55/11, BStBl. II 2017, 725 (Ls.); BFH, Urteil v. 31.01.2012 – I R 105/10, BFH/NV 2012, 996; FG Berlin-Brandenburg, Urteil v. 09.12.2020 – 10 K 10003/19, EFG 2021, 666; FG Niedersachsen, Urteil v. 06.12.2018 – 6 K 187/16, BeckRS 2018, 42909; FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 18.04.2018 – 1 K 1362/15, juris; FG Berlin-Brandenburg, Urteil v. 14.02.2017 – 6 K 6104/15, EFG 2017, 741.