

Prof. Dr. Lorenz Jarass, Wiesbaden\*

## Faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in Europa

Welche Maßnahmen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS) kann ein einzelnes EU-Land unilateral umsetzen?

Mitte Juni 2015 hat die Europäische Kommission Vorschläge für eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung vorgelegt, deren Umsetzung allerdings die einhellige Zustimmung aller 28 EU-Länder erfordern würde. Im Gegensatz dazu können folgende Steuermaßnahmen unilateral von einem einzelnen EU-Land ohne vorherige EU-Harmonisierung umgesetzt werden: (i) Quellensteuern auf alle Zins- und Lizenzzahlungen bei voller Erstattung aller ausländischen DBA-Quellensteuern; (ii) Beschränkung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Zins- und Lizenzzahlungen. Die vorgeschlagenen Steuermaßnahmen stehen in Übereinstimmung mit allen EU-Richtlinien. Sie erhöhen tendenziell das Steueraufkommen und die Konkurrenzfähigkeit der Unternehmen derjenigen Länder, die die Steuermaßnahmen umsetzen.

### I. Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung

#### 1. EU, OECD und G20 planen Maßnahmen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS)

In den letzten Jahren wurde auch einer breiteren Öffentlichkeit bewusst, dass insbesondere international tätige Konzerne ihre Aktivitäten derart strukturieren können, dass sie letztlich weltweit fast keine Steuern zahlen müssen.<sup>1</sup> Diese Steuervermeidung<sup>2</sup> wird durch Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung<sup>3</sup> erreicht.

Der dadurch verursachte vielfache Schaden wird im OECD-Aktionsplan<sup>4</sup> gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung detailliert beschrieben:

„Staaten werden geschädigt ... durch Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung [wird] die Integrität des Steuersystems untergraben ... Mangel an Steuereinnahmen [führt] zu einer kritischen Unterfinanzierung der öffentlichen Investitionstätigkeit ... [E]ine durch steuerlich motiviertes Verhalten beeinflusste Ressourcenallokation [ist] nicht optimal.

Die übrigen Steuerpflichtigen werden geschädigt. Wenn Steuervorschriften es zulassen, dass Unternehmen ihre steuerliche Belastung reduzieren, indem sie ihre Einkünfte aus Ländern, in denen die Produktionstätigkeit ausgeübt wurde, in andere Länder verlagern, tragen andere Steuerpflichtige in diesem Land einen größeren Teil der Belastung.

Unternehmen werden geschädigt ... Verzicht auf das Ausnutzen gesetzlicher Möglichkeiten zur Reduzierung der Steuerbelastung des Unternehmens kann zu Wettbewerbsnachteilen führen. ... Unternehmen, die nur im Inlandsmarkt tätig sind ..., können nur schwer mit multinationalen Unternehmen konkurrieren, die ihre Gewinne zur Vermeidung oder Reduzierung ihrer Steuerbelastung über Grenzen hinweg verlagern können.“<sup>5</sup>

Aber es steht noch mehr auf dem Spiel als erhebliche Steueraufkommensverluste und die Beeinträchtigung eines fairen Wettbewerbs: Obwohl in die Globalisierung immer stärker eingebunden, sind es nach wie vor die einzelnen Nationalstaaten, die sicherstellen müssen, was ihre Bevölkerung als

Grundlage für ihr Wohlergehen benötigt, nämlich Infrastruktur im weitesten Sinne. Die hierfür erforderlichen Mittel müssen aus einer angemessenen Besteuerung der wirtschaftlichen Ergebnisse des Landes gewonnen werden.

*Angel Gurría*, OECD-Generalsekretär, hat die Motive, die Zielsetzung und die Methode des OECD-Aktionsplans in wenigen klaren Worten erläutert:

„Wir wollten verhindern, dass Unternehmen doppelt besteuert werden. Nun sind wir im Zustand doppelter Nichtbesteuerung angekommen ... Wir wollen einen Satz von Gesetzen und Vorschriften erreichen, der sicherstellt: Steuern werden da erhoben, wo die Werte geschaffen werden und die wirtschaftliche Aktivität stattfindet.“<sup>6</sup>

Der OECD-Aktionsplan enthält eine ziemlich komplette Sammlung von wohlbegründeten Vorschlägen.<sup>7</sup>

Bereits im Dezember 2013 hatte das Europäische Parlament verpflichtende Vereinbarungen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung innerhalb der EU gefordert.<sup>8</sup> Im Juni 2015 hat die Europäische Kommission ein Maßnahmenpaket „Faire und effiziente Unternehmensbesteuerung“ veröffentlicht<sup>9</sup> mit der Zielsetzung, eine Besteuerung dort sicherzustellen, wo die Einkommen erwirtschaftet wurden.

Das EU-Maßnahmenpaket, der OECD-Aktionsplan und die G20-Vereinbarungen zeigen deutlich, dass die relevanten in-

\* Prof. Dr. Lorenz Jarass, Dipl. Kfm. (Universität Regensburg), M.S. (Stanford University, USA) ist Professor für Wirtschaftswissenschaften an der Hochschule RheinMain in Wiesbaden. Mehr über den Autor erfahren Sie auf S. IV.

- 1 Beispiele GOOGLE, AMAZON, STARBUCKS etc., vgl. *Jarass/Obermair*, Faire und effiziente Unternehmensbesteuerung – International geplante Maßnahmen und national umsetzbare Reformvorschläge gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, 2015, Kap. 2.1.4, S. 35 ff. (<http://www.jarass.com/home/index.php/DE/steuern/buecher-und-umfangreiche-gutachten/1237-faire-und-effiziente-unternehmensbesteuerung>).
- 2 Steuervermeidung wird unterschieden von der (illegalen) Steuerhinterziehung.
- 3 Base Erosion and Profit Shifting (BEPS).
- 4 OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting (12. 2. 2013) ([http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting\\_9789264192744-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en#page1)); OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (19. 7. 2013) (<http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>). Die OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development) repräsentiert 34 westliche Industriestaaten.
- 5 Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, 09/2014 ([http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/aktionsplan-zur-bekämpfung-der-gewinnverkürzung-und-gewinnverlagerung\\_9789264209688-de](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/aktionsplan-zur-bekämpfung-der-gewinnverkürzung-und-gewinnverlagerung_9789264209688-de)).
- 6 Interview mit *Angel Gurría*, Handelsblatt v. 13. 2. 2013.
- 7 OECD, Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Fn. 5).
- 8 Europäisches Parlament, Entschließung 2013/2963(RSP) zur Forderung nach messbaren und verbindlichen Verpflichtungen zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerumgehung in der EU vom 12. 12. 2013 (<http://www.europarl.europa.eu/oeil/popups/summary.do?id=1328953&t=e&l=en>).
- 9 Kommission, Mitteilung vom 17. 6. 2015, Eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union – Fünf Aktions-schwerpunkte, COM(2015) 302 final, S. 8 ([http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/fairer\\_corporate\\_taxation/com\\_2015\\_302\\_de.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/fairer_corporate_taxation/com_2015_302_de.pdf)).

ternationalen und europäischen Institutionen tatsächlich immer stärker konkrete Maßnahmen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung umsetzen wollen.

## 2. Zins- und Lizenzzahlungen bleiben immer häufiger unbesteuert

Die Erträge aus den wirtschaftlichen Aktivitäten eines Landes werden als Wertschöpfung bezeichnet. Einen Teil davon erhalten die Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter als Arbeitsentgelte, den anderen Teil erhalten die Kapitalgeber als Kapitalentgelte.<sup>10</sup> Davon wiederum wird ein Teil an die Fremdkapitalgeber für Zinsen, Lizenzgebühren etc. ausbezahlt,<sup>11</sup> der Rest verbleibt als Gewinn bei den Eigenkapitalgebern, also bei den Unternehmenseigentümern.

Eigentlich sollten nach dem u. a. von der OECD vertretenen Grundsatz alle Arbeits- und Kapitalentgelte dort besteuert werden, wo sie erwirtschaftet wurden, so dass dadurch die öffentlichen Infrastrukturen finanziert werden können, die für eben diese wirtschaftlichen Aktivitäten erforderlich sind. Entsprechend haben auch die G20-Länder gefordert:

„Einkommen sollten dort besteuert werden, wo sie erwirtschaftet wurden und wo die Wertschöpfung stattgefunden hat.“<sup>12</sup>

Derzeit werden allerdings neben den Arbeitsentgelten nur die ausgewiesenen<sup>13</sup> Gewinne im Land der zugehörigen wirtschaftlichen Aktivitäten besteuert. Die Zins- und Lizenzzahlungen sollen nach vielen Doppelbesteuerungsabkommen erst beim Empfänger besteuert werden und bleiben deshalb an der Quelle, also in dem Land, in dem sie erwirtschaftet wurden, unbesteuert.

Diese nach dem ersten Weltkrieg eingeführte Regelung<sup>14</sup> eröffnet in einer weltweit globalisierten Ökonomie<sup>15</sup> häufig ganz legale Steuervermeidungsmöglichkeiten.<sup>16</sup> „Derzeit kann Einkommen unbesteuert bleiben, weil es in Ländern ausgewiesen werden kann, wo es nicht erwirtschaftet worden ist“<sup>17</sup>, so OECD-Generalsekretär *Angel Gurría*. Wenn nämlich Zins- und Lizenzzahlungen ohne Inlandsbesteuerung ins Ausland geleistet werden können, bleiben sie bei geeigneter Steuerplanung letztlich gänzlich unbesteuert.

## 3. Drastische Senkung der nominalen Körperschaftsteuersätze

Die nominalen Körperschaftsteuersätze sind seit 1995 als Ergebnis des ungezügelter internationalen Steuerwettbewerbs weltweit von über 35% auf rund 25% abgesenkt worden, wie *Abbildung 1* zeigt.

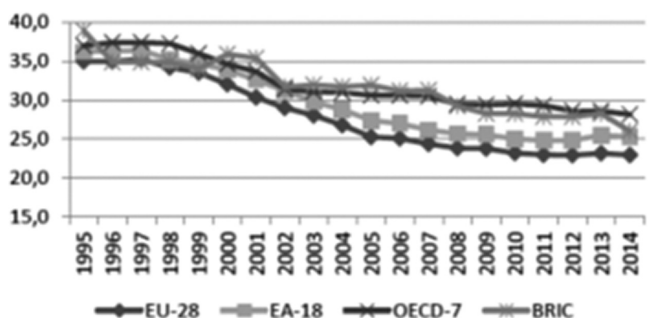


Abb. 1: Nominale Körperschaftsteuersätze 1995–2014

Quelle: Mitteilung der Kommission „Eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der EU“ vom 17. 6. 2015 (Graph 1) – BRIC-Länder: Brasilien, Russland, Indien und China

*Tabelle 1* zeigt einen Vergleich der nominalen Steuersätze (Körperschaftsteuer zzgl. lokale Steuern wie z. B. die deutsche Gewerbesteuer)<sup>18</sup> in der EU, Japan und USA.

Tab. 1: Nominale Steuersätze für Kapitalgesellschaften in der EU, Japan und USA

|             |  |
|-------------|--|
| 10% bis 15% | Bulgarien, Irland, Zypern  |
| 15% bis 20% | Lettland, Litauen, Polen, Rumänien, Slowenien, Tschechische Republik                           |
| 20% bis 25% | Estland, Finnland, Griechenland, Kroatien, Ungarn, Schweden, Schweiz, Slowakische Republik, UK |
| 25% bis 30% | Dänemark, Luxemburg, Niederlande, Norwegen, Österreich   |
| 30% bis 35% | Belgien, Deutschland, Italien, Portugal, Spanien   |
| 35% bis 40% | Frankreich, Japan, Malta, USA  |

Patentboxen als Beispiele für nationalstaatlich ermöglichte Gewinnverkürzungen zeigt *Tabelle 2* (auf S. 146).

Bereits zwölf Länder haben Patentboxen eingerichtet, darunter zehn EU-Länder sowie Liechtenstein und die Schweiz. Malta und Zypern verlangen auf Lizenzentnahmen überhaupt keine Steuern, Liechtenstein 2,5%, die Niederlande 5%, Luxemburg 5,7% und Belgien 6,8%. Die regulären Unternehmensteuersätze sind in diesen Ländern viel höher, wie auch in Deutschland mit rund 30%, wobei in Deutschland eben auch Lizenzentnahmen mit diesem normalen Steuersatz von 30% versteuert werden müssen.

10 *Jarass/Obermair*, Steuermaßnahmen zur nachhaltigen Staatsfinanzierung, 2012, Kap. 2.2.1(2), S. 45 ff. (<http://www.jarass.com/home/index.php/DE/steuern/buecher-und-umfangreiche-gutachten/449-steuer-massnahmen-zur-nachhaltigen-staatsfinanzierung>).

11 Hier kurz als Zins- und Lizenzzahlungen bezeichnet.

12 Meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors Sydney 22–23 February 2014, Communiqué, para. 9 ([https://g20.org/wp-content/uploads/2014/12/Communique-Meeting-of-G20-Finance-Ministers-and-Central-Bank-Governors-Sydney-22-23-February-2014\\_0.pdf](https://g20.org/wp-content/uploads/2014/12/Communique-Meeting-of-G20-Finance-Ministers-and-Central-Bank-Governors-Sydney-22-23-February-2014_0.pdf)).

13 Die nicht ausgewiesenen Gewinne (häufig als stille Reserven bezeichnet), bleiben derzeit in Deutschland dauerhaft unbesteuert. Sie sollten zukünftig schrittweise besteuert werden, vgl. hierzu *Jarass/Obermair* (Fn. 1), Kap. 7.1, S. 134 ff.

14 Kommission, Mitteilung vom 17. 6. 2015 (Fn. 9), S. 3.

15 *Jarass/Obermair* (Fn. 1) Kap. 2.1.1(1), S. 29–30.

16 Unangemessene Verrechnungspreise (die hier nicht weiter thematisiert werden sollen) sind ein weiteres Schlupfloch: Bezugspreise von ausländischen verbundenen Unternehmen werden zu hoch angesetzt (und bei Exporten zu niedrig), um so den Gewinnschuss im Hochsteuerland künstlich niedrig zu halten. Deutschland hat allerdings zur Durchsetzung des Fremdvergleichsgrundsatzes schon entschiedene Maßnahmen ergriffen (z. B. Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung, Dokumentationspflichten, etc.). Auch der BEPS-Aktionsplan der OECD (Fn. 4) sieht hierfür eine Reihe von Maßnahmen vor: Aktionen 8 und 13.

17 *Angel Gurría*, Remarks delivered to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors (19. 4. 2013) (<http://www.oecd.org/unitedstates/tax-transparencyandbepspresentationtog20financeministersandcentralbank-governors.htm>).

18 Zu tatsächlich bezahlten Steuersätzen von DAX30-Unternehmen s. *Jarass*, BB 2013, 2713–2717.

**Tab. 2:** Verminderung der nominalen Steuersätze in Patentboxen

| Nominaler Steuersatz [%]    | für Lizenz-einkünfte | Standard-steuersatz | Jahr der Einführung |
|-----------------------------|----------------------|---------------------|---------------------|
| Belgien                     | 7                    | 34                  | 2007                |
| Frankreich                  | 15                   | 33                  | 2000                |
| Liechtenstein               | 3                    | 13                  | 2011                |
| Luxemburg                   | 6                    | 30                  | 2007                |
| Malta                       | 0                    | 35                  | 2007                |
| Niederlande                 | 5                    | 25                  | 2007                |
| Portugal                    | 12                   | 23                  | 2014                |
| Schweiz<br>Kanton Nidwalden | 9                    | 21                  | 2011                |
| Spanien                     | 10                   | 30                  | 2008                |
| Ungarn                      | 10                   | 19                  | 2003                |
| UK                          | 10                   | 22                  | 2012                |
| Zypern                      | 0                    | 10                  | 2012                |

Quelle: Bundesregierung, Antwort auf die Kleine Anfrage der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN (BT-Drs. 18/1238)

Die deutsche Bundesregierung sieht Patentboxen kritisch:

„Es bestehen Bedenken, dass es durch die steigende Zahl von Patentboxregelungen zunehmend zu einem volkswirtschaftlich schädlichen Steuerwettbewerb kommt, der das Besteuerungsniveau insbesondere für international operierende Unternehmen absenkt.“

Laut Bundesregierung „käme als Gegenmaßnahme ... die Versagung des Betriebsausgabenabzugs oder z. B. ein Quellensteuerabzug für Lizenzzahlungen in das niedrig besteuerte Ausland in Betracht“,<sup>19</sup> also genau diejenigen Maßnahmen, die, wie anschließend gezeigt, unilateral von jedem Land *ohne* weitere internationale Abstimmung umsetzbar sind.

#### 4. Erträge besteuern, wo sie erwirtschaftet werden

Die bis Ende 2015 mit den beteiligten Ländern abgestimmten OECD-Empfehlungen sollen anschließend von den beteiligten Ländern, insbesondere auch von allen EU-Ländern, in ihrer nationalen Steuergesetzgebung umgesetzt werden. Aber weder die OECD noch die G20 haben direkten Zugriff auf diese nationalen Gesetzgebungen, und die EU nur insoweit, als alle 28 Mitgliedsländer entsprechenden Richtlinien einvernehmlich zustimmen müssen.<sup>20</sup>

Jedes einzelne Land ist aufgefordert, zur Erreichung der Ziele von EU, OECD und G20 geeignete Maßnahmen zu ergreifen.<sup>21</sup> Wie im Folgenden gezeigt, kann jeder einzelne EU-Mitgliedstaat eine Besteuerung dort sicherstellen, wo die wirtschaftlichen Aktivitäten stattfinden und die Erträge erwirtschaftet werden,<sup>22</sup> und zwar ohne vorherige internationale Harmonisierung.

Die vorgestellten Reformvorschläge erhöhen tendenziell das Steueraufkommen und die Konkurrenzfähigkeit der Unternehmen derjenigen Länder, die die Vorschläge umsetzen.<sup>23</sup> Sobald ein Land, z. B. Deutschland, diese Maßnahmen zum eigenen Vorteil umgesetzt hat, ist damit zu rechnen,

dass andere Länder (wie bei der deutschen Zinsschranke) folgen werden, wodurch de facto Schritt für Schritt eine Harmonisierung ermöglicht wird.

## II. Quellensteuern auf alle Zins- und Lizenzzahlungen

### 1. Quellensteuern sind international üblich, aber der Steuersatz wird in vielen Doppelbesteuerungsabkommen auf 0 % reduziert

Viele Länder haben Quellensteuern für Zins- und Lizenzzahlungen eingeführt (siehe *Tabelle 3*), insbesondere bei Zahlungen an verbundene Unternehmen.<sup>24</sup>

Die Quellensteuersätze orientieren sich am unteren Rand der Körperschaftsteuersätze und werden häufig – auch in Deutschland – aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen reduziert,<sup>25</sup> zwischen EU-Mitgliedstaaten insbesondere für verbundene<sup>26</sup> Unternehmen auf 0 %.

19 Bundesregierung, Antwort auf die Kleine Anfrage der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen – BT-Drs. 18/1125 – Steuergestaltung über Lizenz- bzw. Patentboxen, BT-Drs. 18/1238 v. 25. 4. 2014, S. 3 (übermittelt durch BMF-Schreiben vom 24. 4. 2014), <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/18/012/1801238.pdf>.

20 Einstimmigkeit wird in diesen Steuerfragen nur schwerlich erreicht werden können, weil die Mitgliedsländer, die von der derzeitigen Situation profitieren, nicht gezwungen werden können, durch Zustimmung ihre Vorteile aufzugeben.

21 Grundlegende Ideen hierzu wurden bereits seit 1999 veröffentlicht, vgl. Jarass, Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Juli 1999 (<http://www.jarass.com/home/index.php/DE/steuern/buecher-und-umfangreiche-gutachten/63-bruehler-empfehlungen-zur-reform-der-unternehmensbesteuerung>); Jarass/Obermair, Unternehmenssteuerreform 2008 – Kosten und Nutzen der Reformvorschläge, 2006, Kap. 6 (<http://www.jarass.com/home/index.php/DE/steuern/buecher-und-umfangreiche-gutachten/58-unternehmenssteuerreform-2008>); Jarass/Obermair, Tax on earnings before interest and taxes instead of profit – fair, simple and competitive. A conceivable initiative of EU Member States for a common consolidated corporate tax base. EC Tax Review 2008, 111-117 (<http://www.jarass.com/Steuer/B/EC%20-tax%20review,%20tax%20on%20EBIT%20instead%20on%20profit.pdf>). Basierend auf diesen Ideen wurden im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 die Zinsschranke und bei der Gewerbesteuer die beschränkte Abzugsfähigkeit von Zins- und Lizenzzahlungen eingeführt.

22 Zu Einzelheiten der folgenden Vorschläge s. Jarass/Obermair (Fn. 1), Kap. 4.

23 Jarass/Obermair (Fn. 1), Kap. 4.4.3, S. 113 ff.

24 Zu einer Übersicht bezgl. Quellensteuersätze für verbundene Unternehmen s. Spengel/Finke, Interest Allocation – Issues, Evidence, and Reforms. Paper prepared for OECD BEPS Working Group Meeting Paris 23 October 2013, ZEW, Tab. 3, (16. 10. 2013).

25 Art. 11 OECD-DBA-Musterabkommen (OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: condensed version (15. 7. 2014) ([http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014\\_mtc\\_cond-2014-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014_mtc_cond-2014-en#page1)) sieht die Möglichkeit einer Quellensteuer auf gezahlte Schuldzinsen in Höhe von 10 % vor. Das OECD-Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung, 15. 7. 2014 (<http://www.oecd.org/berlin/publikationen/oecd-musterabkommen-zur-vermeidung-von-doppelbesteuerung.htm>) sieht hingegen in Art. 12 einen grundsätzlichen Verzicht von Quellensteuern auf gezahlte Lizenzgebühren vor. Im Gegensatz dazu sehen Art. 11 und 12 des UN-DBA-Musterabkommens – United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, 2011 ([www.un.org/esa/ffd/documents/UN\\_Model\\_2011\\_Update.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf)) die Möglichkeit von Quellensteuern sowohl auf gezahlte Schuldzinsen als auch auf gezahlte Lizenzgebühren vor, wobei die Höhe des Quellensteuersatzes sich aus den jeweiligen bilateralen Verhandlungen ergeben soll.

26 Beteiligung > 25 %. Vgl. Art. 3 lit. b) Richtlinie 2003/49/EG vom 3. 6. 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABIEU L 157 v. 26. 6. 2003, S. 49-54 (<http://eur-lex.europa.eu/LexUri.Serv/LexUri.Serv.do?uri=CELEX:32003L0049:de:HTML>).



**Tab. 3:** Quellensteuern für Zins- und Lizenzzahlungen in der EU, Schweiz und USA, 2014

| (1)   | Quellensteuern auf gezahlte Schuldzinsen        |   |
|-------|---|---|
| (1.1) | Keine Quellensteuern                            | Dänemark, Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich, Lettland, Luxemburg, Malta, Niederlande, Norwegen, Österreich, Schweden, Schweiz <sup>a)</sup> , Ungarn, Zypern   |
| (1.2) | Quellensteuersatz ≤ 15%                         | Bulgarien, Kroatien, Litauen <sup>b)</sup> , Slowenien, Tschechische Republik, Türkei   |
| (1.3) | Quellensteuersatz > 15%                         | Belgien, Griechenland, Irland, Italien, Japan, Polen, Portugal, Rumänien, Schweiz, Slowakische Republik, Spanien, UK, USA   |
| (1.4) | Erhöhter Quellensteuersatz für bestimmte Länder | Dänemark, Frankreich, Kroatien, Lettland, Portugal, Rumänien, Tschechische Republik   |
| (2)   | Quellensteuern auf gezahlte Lizenzgebühren      |   |
| (2.1) | Keine Quellensteuern                            | Lettland, Luxemburg, Malta, Niederlande, Norwegen, Schweiz, Ungarn  |
| (2.2) | Quellensteuersatz ≤ 15%                         | Bulgarien, Estland, Kroatien, Litauen, Slowenien, Tschechische Republik, Zypern   |
| (2.3) | Quellensteuersatz > 15%                         | Belgien, Dänemark, Deutschland, Finnland, Frankreich <sup>d)</sup> , Griechenland, Irland <sup>e)</sup> , Italien, Japan, Österreich, Polen, Portugal, Rumänien, Schweden, Slowakische Republik, Spanien, Türkei, UK, USA |
| (2.4) | Erhöhter Quellensteuersatz für bestimmte Länder | Frankreich, Kroatien, Lettland, Portugal, Rumänien, Tschechische Republik   |

<sup>a)</sup> Außer bei Zinsen für Anleihen und Sparguthaben.

<sup>b)</sup> Nur bei Zahlung an Nicht-EU- und Nicht-DBA-Länder.

<sup>c)</sup> Bei Zinsen für Anleihen und Sparguthaben.

<sup>d)</sup> Mit Körperschaftsteuerschuld verrechenbar.

<sup>e)</sup> Keine Quellensteuer im normalen Handel mit EU- und DBA-Staaten.

Quelle: Jarass/Obermair, Faire und effiziente Unternehmensbesteuerung (Tab. 4.1), basierend auf Finke/Fuest/Nusser/Spengel, Extending taxation of interest and royalty income at source (Fig. 2 und Fig. 3)<sup>27</sup>

## 2. Quellensteuern werden in der Zins- und Lizenzrichtlinie der EU explizit erlaubt

Die Vorgaben der EU-Richtlinie<sup>28</sup> erlauben den Mitgliedstaaten die Einführung derartiger Quellensteuern, soweit sie bei der verwaltungstechnischen Umsetzung der Richtlinie die darin vorgesehenen Voraussetzungen beachten und nur die nachweislich Berechtigten auf Antrag von einer Quellensteuer ausnehmen.<sup>29</sup>

Dabei sind insbesondere folgende Aspekte zu berücksichtigen.<sup>30</sup>

### – Sicherstellung einer EU-Einmalbesteuerung

Die Richtlinie will ausschließlich die Doppelbesteuerung verhindern, aber die Einmalbesteuerung in der EU sicherstellen: „(3) Es muss gewährleistet sein, dass Einkünfte in Form von Zinsen und Lizenzgebühren einmal in einem Mitgliedstaat besteuert werden.“<sup>31</sup>

Im Klartext: Niemand kann unter Berufung auf diese EU-Richtlinie die Zahlung der Quellensteuer verweigern, wenn er nicht belegen kann, dass die gezahlten Zinsen und Lizenzgebühren zumindest einmal in einem EU-Mitgliedstaat als Zins- und Lizenzzerträge besteuert werden.

### – Mindest-Steuersatz für Einmalbesteuerung?

Wie hoch der tatsächlich gezahlte Steuersatz anzusetzen ist, damit eine Einmalbesteuerung gegeben ist, ist strittig. Bei der Verabschiedung der EU-Richtlinie 2003 in der damaligen EU-15 lag der niedrigste Körperschaftsteuersatz bei 12,5% (Irland),<sup>32</sup> in 2014 lag er in der EU bei 10%.<sup>33</sup> Allerdings kann der niedrigste EU-Körperschaftsteuersatz nicht das alleinige Kriterium sein, da dann bei einer weiteren Reduzierung des Körperschaftsteuersatzes in einem EU-Mitgliedstaat auf z. B. 1% auch noch – rein formal – eine einmalige Besteuerung gegeben wäre. Im Zusammenhang mit der

gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) wurde vom Europäischen Parlament ein Mindest-Steuersatz von 70% des EU-Durch-

<sup>27</sup> Jarass/Obermair (Fn. 1), Tab. 4.1, basierend auf Finke/Fuest/Nusser/Spengel, Extending taxation of interest and royalty income at source – an option to limit base erosion and profit shifting? ZEW Discussion Paper, September 2014 (<http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp14073.pdf>), Fig. 2 und Fig. 3.

<sup>28</sup> Art. 1 Richtlinie 2003/49/EG (Fn. 27).

<sup>29</sup> Vgl. Jarass, IStR 2014, 741-749 ([www.jarass.com/home/index.php/DE/steuern/aufsätze/1241-gewinnverkerzung-und-gewinnverlagerungs-nationale-massnahmen-sind-moeglich-und-hilfreich](http://www.jarass.com/home/index.php/DE/steuern/aufsätze/1241-gewinnverkerzung-und-gewinnverlagerungs-nationale-massnahmen-sind-moeglich-und-hilfreich)) und Jarass/Obermair (Fn. 1); Art. 1 Abs. 12 Richtlinie 2003/49/EG (Fn. 27), bzw. nur dann gezahlte Quellensteuer erstatten, Art. 1 Abs. 15 Richtlinie 2003/49/EG (Fn. 27).

<sup>30</sup> S. hierzu Jarass, IStR 2014, 742/743 und Jarass/Obermair (Fn. 1), Kap. 4.1.1(2), S. 70–72.

<sup>31</sup> Erwägungsgrund 3 der Richtlinie 2003/49/EG (Fn. 27); Wendelin/Staats, Zur Rechtmäßigkeit von Quellensteuern. E-Mail an den Verf. vom 3. 9. 2014: „Beim Abschluss der EU-Richtlinie für Zins- und Lizenzgebührenzahlungen gingen alle beteiligten Mitgliedstaaten erkennbar davon aus, dass eine Besteuerung im Ansässigkeitsstaat stattfindet und man deshalb auf die Erhebung von Quellensteuern verzichten kann. Wenn nun aber gezielt Durchleitungen durchgeführt werden und (noch wichtiger) einzelne Mitgliedstaaten anfangen mit Zins- und Patentboxen zu arbeiten, stellt das die Geschäftsgrundlage der Richtlinie in Frage. Man könnte sich also auf den Standpunkt stellen, dass mittlerweile ein ‚Wegfall der Geschäftsgrundlage‘ vorliegt und damit die Richtlinie insgesamt oder zumindest in den fraglichen Sachverhalten obsolet geworden ist.“

<sup>32</sup> Steuersätze in anderen EU-Ländern im Jahr 2004 (s. Kanzlei Diop & Meier: [www.kanzlei-d-m.de/service/steuersätze-in-anderen-eu-laendern](http://www.kanzlei-d-m.de/service/steuersätze-in-anderen-eu-laendern); Luxemburg: 22,9%, alle anderen damaligen EU-Mitgliedstaaten lagen mehr oder weniger deutlich über 25%; in 2014 lagen viele EU-Länder mehr oder weniger deutlich unter 25%, vgl. BMF, 11. 6. 2015, Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2014 ([http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschue\\_ren\\_Bestellservice/2015-06-11-wichtigsten-steuern-im-internationalen-vergleich-2014.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=4](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschue_ren_Bestellservice/2015-06-11-wichtigsten-steuern-im-internationalen-vergleich-2014.pdf?__blob=publicationFile&v=4)); IdW, Steuersätze EU 2013 (<http://www.iwkoeln.de/infodienste/iwd/archiv/beitrag/grafik-strecke-steuern-in-europa-223642>).

<sup>33</sup> Vgl. Tab. 1.

schnitts<sup>34</sup> vorgeschlagen; daraus würde eine untere Grenze von gut 15 % resultieren.

Nach dem deutschen Außensteuergesetz liegt eine Korrekturerfordernis vor, falls die Auslandsbesteuerung „um mehr als ein Drittel geringer ist“<sup>35</sup> als die deutsche Besteuerung. Bezogen auf den Satz der Abgeltungssteuer von 25 % ergibt sich eine Grenze von wiederum gut 15 %.

*Fazit:* Bei einer Gesamtsteuerbelastung von unter 10 % kann also gesichert davon ausgegangen werden, dass eine Einmalbesteuerung im Sinne der EU-Richtlinie nicht mehr gegeben und damit dann auch auf Zahlungen zwischen verbundenen EU-Unternehmen eine Quellensteuer zulässig ist.

#### – Mindestbeteiligung

Die EU-Richtlinie gilt nur für Zahlungen an verbundene Unternehmen mit einer Beteiligung  $\geq 25\%$ <sup>36</sup>; dabei kann jedes Mitgliedsland verlangen, dass diese Voraussetzung „während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens zwei Jahren“<sup>37</sup> erfüllt war.

#### – Keine automatische Freistellung

Der Quellensteuerstaat kann vom Antragsteller für jeden einzelnen Kredit- oder Lizenzvertrag<sup>38</sup> eine vom Quellenstaat ausgestellte Bestätigung verlangen<sup>39</sup>, dass der Quellenstaat „eine Entscheidung über die Gewährung der Befreiung gefällt hat“<sup>40</sup>.

#### – Keine Freistellung für Zwischengesellschaften

Der Empfänger der Zins- und Lizenzzahlungen muss diese „zu eigenen Gunsten und nicht nur als Zwischenträger, etwa als Vertreter, Treuhänder oder Bevollmächtigter für eine andere Person“<sup>41</sup> erhalten. Diesen Nachweis muss führen, wer unter Verweis auf die EU-Richtlinie einen Antrag auf Befreiung von der Quellensteuer stellt<sup>42</sup> Selbst wenn also der endgültig Begünstigte nach der EU-Richtlinie nicht der Quellensteuer unterfallen würde, könnte sich eine zwischen-geschaltete Gesellschaft nicht auf die EU-Richtlinie berufen.

#### – Keine Freistellung bei Steuerumgehung

Nicht nur bei Steuerhinterziehung und Missbrauch, sondern auch bei Steuerumgehung kann jeder Mitgliedsstaat die Quellensteuerfreistellung verweigern.<sup>43</sup>

Entsprechend plant die Europäische Kommission eine offizielle Klarstellung, dass „die Mitgliedsländer Zins- und Lizenzzahlungen im eigenen Land besteuern können, falls die Zahlungen nirgendwo sonst in der EU effektiv besteuert werden“<sup>44</sup>.

*Fazit:* Quellensteuern sind EU-rechtlich möglich. Nur Zahlungen für Kredit- und Lizenzverträge, die nachweislich berechtigt sind, müssen auf Antrag von einer Quellensteuer ausgenommen werden.<sup>45</sup>

### 3. Zulässigkeit von Quellensteuern auch in Deutschland unstrittig

Die rechtliche Zulässigkeit von Quellensteuern ist in Deutschland unstrittig.<sup>46</sup>

– Quellensteuern erfüllen das in Deutschland häufig geforderte Nettoprinzip,<sup>47</sup> da alle Kosten beim Betrieb geltend gemacht werden können und die Quellensteuer nur eine Vorauszahlung von Steuern darstellt.

– Durch Quellenbesteuerung kann systematisch und verwaltungsarm eine Doppelbesteuerung vermieden werden, soweit die im Quellenland gezahlten Quellensteuern im Empfängerland auf die Einkommensteuerschuld vollständig angerechnet werden können.<sup>48</sup>

Das deutsche Bundesfinanzministerium will allerdings derzeit allgemeine Quellensteuern (noch?) nicht einführen, weil unter Berücksichtigung der dann im Gegenzug in Deutschland anzurechnenden ausländischen Quellensteuer netto Aufkommensverluste befürchtet werden.<sup>49</sup> Deshalb sieht die BMF-Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen vor:

„Zinsen und Lizenzgebühren, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als Nutzungsberechtigter bezieht, können nur in diesem Staat besteuert werden.“<sup>50</sup>

34 Europäisches Parlament, Legislative Entschließung vom 19. 4. 2012 zu dem Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) (COM(2011)0121 – C7-0092/2011 – 2011/0058(CNS)), <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P7-TA-2012-0135+0+DOC+XML+V0//DE>. Im Juni 2015 präsentierte die Kommission eine Strategie zur Neuauflage der GKKB. 2016 will die Kommission einen neuen Vorschlag präsentieren, der auf 2 wesentlichen Änderungen basiert: Die GKKB soll verpflichtend sein und sie soll schrittweise eingeführt werden. Der wesentliche Fokus soll auf der Sicherstellung der einheitlichen Bemessungsgrundlage liegen, beginnend mit internationalen Elementen bezogen auf das BEPS Projekt der OECD ([http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/index\\_de.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_de.htm)).

35 § 2 Abs. 2 Nr. 1 AStG.

36 Art. 1 Abs. 7 i.V.m. Art. 3 Abs. 1 b) Richtlinie 2003/49/EG (Fn. 27); statt Mindestkapitalbeteiligung kann auch ein Mindestanteil an den Stimmrechten verlangt werden, vgl. Art. 3 Abs. 1 b) iii) Richtlinie 2003/49/EG (Fn. 27). Hinweis: 10 % Mindestbeteiligung statt der hier verlangten 25 % gelten nur für Dividenden gemäß der Mutter-Tochter-Richtlinie (Richtlinie 90/435/EWG vom 23. 7. 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABIEU L 225/6 vom 20. 8. 1990. Die Richtlinie 90/435/EWG wurde ersetzt durch die Richtlinie 2011/96/EU vom 30. 11. 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. L 345 vom 29. 12. 2011, S. 8–16, welche zuletzt um eine De-minimis-Missbrauchsbekämpfungsvorschrift ergänzt wurde durch die Richtlinie (EU) 2015/121 vom 27. 1. 2015, ABIEU L 21/1 vom 28. 1. 2015).

37 Art. 1 Abs. 10 Richtlinie 2003/49/EG (Fn. 27).

38 Art. 1 Abs. 13 Richtlinie 2003/49/EG (Fn. 27).

39 Art. 1 Abs. 11 Richtlinie 2003/49/EG (Fn. 27); nach geltendem Recht werden auf Antrag keine Quellensteuern (Kapitalertragsteuer) bei Zins- und Lizenzzahlungen an verbundene Unternehmen innerhalb der EU und der Schweiz erhoben (§ 50g EStG); hierfür ist vom zuständigen Finanzamt eine Bescheinigung über die Inlandsansässigkeit auszustellen (§ 50h EStG).

40 Art. 1 Abs. 12 Richtlinie 2003/49/EG (Fn. 27).

41 Art. 1 Abs. 4 Richtlinie 2003/49/EG (Fn. 27).

42 Art. 1 Abs. 12 bzw. 15 Richtlinie 2003/49/EG (Fn. 27).

43 Art. 5 Richtlinie 2003/49/EG (Fn. 27).

44 Kommission, Mitteilung vom 17. 6. 2015 (Fn. 9), S. 9: „Member States are not required to give beneficial treatment to interest and royalty payments if there is no effective taxation elsewhere in the EU.“

45 Art. 1 Abs. 12 Richtlinie 2003/49/EG (Fn. 27).

46 S. hierzu auch *Jarass/Obermair* (Fn. 1), Kap. 4.1.1(3), S. 72/73.

47 Vgl. *Jarass/Obermair* (Fn. 1), Kap. 4.2.1(3), S. 87/88.

48 Vgl. *Jarass/Obermair* (Fn. 1), Kap. 4.1.2(2), S. 76/77. Die derzeit häufig auftretenden Anrechnungüberhänge (vgl. *Jarass/Obermair* (Fn. 1), Kap. 4.1.1(4), S. 73–75) würden dadurch systematisch verhindert werden.

49 Diese Befürchtung ist unberechtigt, vgl. *Jarass/Obermair* (Fn. 1), Kap. 4.4.2(2), S. 109/110.

50 BMF, Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen vom 22. 8. 2013, Art. 11 und 12 ([http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales\\_Steuerecht/Allgemeine\\_Informationen/2013-08-22-Verhandlungsgrundlage-DBA-deutsch.html](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerecht/Allgemeine_Informationen/2013-08-22-Verhandlungsgrundlage-DBA-deutsch.html)); ganz ähnlich das OECD-DBA-Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung (Fn. 26).

Entsprechend wurden in vielen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen mit Industrieländern Quellensteuern ausgeschlossen, beim deutschen Zahler von Schuldzinsen und Lizenzgebühren wird deshalb im Regelfall keine Quellensteuer erhoben.

Bei einer generellen (Wieder-)Einführung von Quellensteuern müssten diese Doppelbesteuerungsabkommen<sup>51</sup> schrittweise angepasst werden. Aktion 15 des OECD-Aktionsplans sieht hierfür als Umsetzungsmöglichkeit eine international abgestimmte Vereinbarung zur Änderung aller betroffenen Doppelbesteuerungsabkommen der teilnehmenden Länder vor.<sup>52</sup>

Als erster Schritt sollte die aktuelle deutsche Verhandlungsgrundlage<sup>53</sup> für Doppelbesteuerungsabkommen, die derzeit jedenfalls für Industriestaaten einen Quellensteuersatz von 0% vorsieht, geändert werden.<sup>54</sup> Übrigens hat Deutschland 2014 mit dem Schwellenland China<sup>55</sup> Quellensteuern von 10% für Zins- und Lizenzzahlungen vereinbart und mit dem Entwicklungsland Costa Rica<sup>56</sup> von 5%.

#### 4. Quellensteuern auf alle Zins- und Lizenzzahlungen einführen

##### a) Erhebung und Erstattung *de lege lata* und *de lege ferenda*

Wenn in Deutschland derzeit überhaupt Quellensteuer erhoben wird, geschieht dies in einer völlig unsystematischen Art und Weise. Zudem ist die Erstattung von bezahlter Quellensteuer von einer Vielzahl unterschiedlichster Voraussetzungen abhängig<sup>57</sup>, was zu großen Besteuerungsunsicherheiten führt.

Zukünftig sollte jedes Unternehmen auf *alle* von ihm in Deutschland gezahlten und steuerlich als Kosten geltend gemachten Schuldzinsen und Lizenzgebühren eine Quellensteuer (z. B. 10%) zahlen.

Im Gegenzug sollte jedes Unternehmen vom deutschen Fiskus eine Erstattung *aller* Quellensteuern erhalten, die auf seine in Deutschland steuerpflichtigen Zins- oder Lizenzträge im In- oder DBA-Ausland erhoben worden sind.

Dabei sollte es nicht zwingend erforderlich sein, dass das Ausland entsprechende Maßnahmen ergreift. Vielmehr sollte jedes DBA-Land selbstständig entscheiden können, ob es überhaupt Quellensteuer auf Zins- und Lizenzzahlungen nach Deutschland erhebt und ob es deutsche Quellensteuer dem in seinem Land ansässigen Zahlungsempfänger erstattet.

##### b) Beispiele

Die folgenden Beispiele erläutern Umsetzung und Wirkungsweise einer derartigen Quellensteuer. Dabei möge der Zahler dem Zahlungsempfänger 100 Euro schulden.

##### – Fall 1: Deutscher Zahler, ausländischer Zahlungsempfänger

Ohne Quellensteuer zahlt der deutsche Zahler an den ausländischen Zahlungsempfänger 100 Euro.

Mit Quellensteuer zahlt der deutsche Zahler an den deutschen Fiskus 10 Euro Quellensteuer und an den ausländischen Zahlungsempfänger 90 Euro.

*Unterfall 1a:* Die deutsche Quellensteuer von 10 Euro wird durch den ausländischen Fiskus an den ausländischen Zah-

lungsempfänger erstattet, der dadurch insgesamt 100 Euro erhält (also genauso viel wie ohne Erhebung einer Quellensteuer).

*Unterfall 1b:* Keine Erstattung der deutschen Quellensteuer von 10 Euro durch den ausländischen Fiskus an den ausländischen Zahlungsempfänger, der daher insgesamt nur 90 Euro erhält. Er wird deshalb versuchen<sup>58</sup>, seinen Preis von 100 Euro auf 111 Euro zu erhöhen (was seine Wettbewerbsfähigkeit vermindert), um so nach Abzug der deutschen Quellensteuer (nun 11 Euro) netto 100 Euro zu bekommen. Der deutsche Zahler wird dann voraussichtlich versuchen, zukünftig Geschäfte mit einem Zahlungsempfänger zu machen, dessen Sitzland die deutsche Quellensteuer anrechnet. Der ausländische Fiskus wiederum kommt unter Druck, zukünftig die deutsche Quellensteuer an den in seinem Land ansässigen Zahlungsempfänger zu erstatten.

##### – Fall 2: Ausländischer Zahler, deutscher Zahlungsempfänger

Ohne Quellensteuer zahlt der ausländische Zahler an den deutschen Zahlungsempfänger 100 Euro.

Falls nicht nur Deutschland, sondern auch der ausländische Staat eine Quellensteuer (von z. B. 10%) eingeführt hat, zahlt der ausländische Zahler an den ausländischen Fiskus 10 Euro Quellensteuer und an den deutschen Zahlungsempfänger nur 90 Euro.

*Unterfall 2a:* Der ausländische Staat hat ein Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland. In diesem Fall erstattet der deutsche Fiskus die ausländische Quellensteuer von 10 Euro dem deutschen Zahlungsempfänger, der dadurch insgesamt 100 Euro erhält (also genauso viel wie ohne Erhebung einer Quellensteuer).

51 Das BMF-Schreiben vom 22. 1. 2015 zeigt den Stand der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen am 1. 1. 2015 ([http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF\\_Schreiben/Internationales\\_Steuerrecht/Allgemeine\\_Informationen/2015-01-19-stand-DBA-1-Januar-2015.html](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2015-01-19-stand-DBA-1-Januar-2015.html)).

52 Zu Multilateralen Übereinkommen (BEPS-Maßnahme Nr. 15) als Instrument einer flexiblen Anpassung der bestehenden DBA s. *Reimer*, IStR 2015, 1–8.

53 BMF (Fn. 50). Der Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD „Deutschlands Zukunft gestalten“ vom 14. 12. 2013, S. 65, äußert sich hierzu: „Die Bundesregierung wird die Arbeiten für die nationale Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) fortsetzen. DBA dienen nicht mehr allein der Verhinderung von doppelter Besteuerung, sondern auch der Verhinderung doppelter Nichtbesteuerung (sog. weiße Einkünfte). Wir werden daher weiterhin entsprechende Klauseln in den DBAs verhandeln und in der Zwischenzeit diese Grundsätze in nationalen Regelungen absichern.“ (<https://www.cdu.de/sites/default/files/media/dokumente/koalitionsvertrag.pdf>). – Bei diesen Verhandlungen sollte die Einführung einer allgemeinen Quellensteuer näher in Betracht gezogen werden.

54 *Ditz/Pinkernell/Quilitzsch*, IStR 2014, 45, lehnen eine Quellensteuer auf Lizenzgebühren ab: „Die Wiedereinführung von Quellensteuern auf Lizenzgebühren, die EU und OECD aus guten Gründen abgeschafft haben, hätte gravierende Nachteile für die inländischen Unternehmen und passt steuerpolitisch nicht zum Status Deutschlands als Exportnation.“

55 DBA Deutschland – VR China (Revisionsabkommen, Unterzeichnung am 28. 3. 2014), Art. 11 Zinsen, Art. 12 Lizenzgebühren.

56 DBA Deutschland – Costa Rica vom 13. 2. 2014, BGBl. II 2014, 917, Art. 11 Abs. 2 und Art. 12 Abs. 2.

57 Im Ausland gezahlte Quellensteuern können in Deutschland entweder auf die anteilige Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerschuld (ohne Berücksichtigung der anteiligen Gewerbesteuerschuld) angerechnet werden oder es wird in Deutschland nur der nach Abzug der ausländischen Quellensteuer verbleibende Nettobetrag besteuert (indirekte Anrechnung).

58 Zu möglichen Reaktionen, insbesondere zu so genannten Netto-Klauseln, s. *Jarass/Obermair* (Fn. 1), Kap. 4.1.2(3), S. 77–79.



Tab. 4: Beschränkung des steuerlichen Abzugs von Zinszahlungen in der EU und in Vergleichsländern, 2014

|       |  |   |
|-------|--|---|
| (1)   | <b>Keine Beschränkungen</b>                                  | Estland, Malta, Slowakische Republik, UK, Zypern  |
| (2)   | <b>Beschränkung gemäß</b>                                    |   |
| (2.1) | Schulden-Eigenkapital-Verhältnis                             | Belgien, Bulgarien, Dänemark, Frankreich, Griechenland, Japan, Kanada, Kroatien, Litauen, Lettland, Luxemburg <sup>a)</sup> , Polen, Rumänien, Schweiz, Slowenien, Tschechische Republik, Türkei, Ungarn, USA   |
| (2.2) | Schulden-Vermögen-Verhältnis                                 | Dänemark, Österreich, Schweiz   |
| (2.3) | EBIT(DA)   | Bulgarien, Dänemark, Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich, Italien, Norwegen, Portugal, USA   |
| (3)   | <b>Beschränkungen gemäß</b>                                  |   |
| (3.1) | Zahlung an verbundene Unternehmen                            | Belgien, Dänemark, Finnland, Frankreich, Griechenland, Japan, Kanada, Kroatien, Litauen, Luxemburg, Norwegen, Polen, Slowakische Republik, Slowenien, Schweiz, Tschechische Republik, Türkei, UK, USA   |
| (3.2) | Zahlung für durch verbundene Unternehmen garantierte Kredite | Dänemark, Finnland, Frankreich, Japan, Luxemburg, Norwegen, Tschechische Republik, Slowakische Republik, USA  |
| (4)   | <b>Allgemeine Beschränkungen</b>                             |   |
| (4.1) | alle Zinszahlungen   | Belgien <sup>b)</sup> , Bulgarien, Deutschland, Italien, Lettland, Österreich, Portugal, Rumänien, Spanien, Ungarn  |
| (4.2) | weitere Vorschriften   | Irland, Niederlande, Österreich, Schweden   |
| (5)   | <b>Konsequenz der Beschränkung</b>                           |   |
| (5.1) | kein steuerlicher Abzug                                      | Belgien, Bulgarien, Dänemark, Deutschland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Italien, Japan, Kroatien, Litauen, Lettland, Norwegen, Österreich, Polen, Portugal, Rumänien, Slowakische Republik, Slowenien, Spanien, Tschechische Republik, Ungarn, USA |
| (5.2) | verdeckte Gewinnausschüttung                                 | Kanada, Luxemburg, Schweiz, Tschechische Republik <sup>c)</sup> , Türkei  |

<sup>a)</sup> Nur, falls Kredite für Finanzholding-Aktivitäten genutzt werden.

<sup>b)</sup> Falls Zinsen beim Empfänger steuerfrei oder steuerbegünstigt sind.

<sup>c)</sup> Nur überhöhte Zinsen an verbundene Unternehmen in Nicht-EU-Ländern.

Quelle: Quelle: Jarass/Obermair, Faire und effiziente Unternehmensbesteuerung (Tab. 4.5); basierend auf Finke/Fuest/Nusser/Spengel, Extending taxation of interest and royalty income at source (Fig. 1)<sup>59</sup>

*Unterfall 2b:* Der ausländische Staat hat *kein* Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland. Dann erfolgt *keine* Erstattung der ausländischen Quellensteuer von 10 Euro durch den deutschen Fiskus an den deutschen Zahlungsempfänger, der daher insgesamt nur 90 Euro erhält. Er wird deshalb versuchen, seinen Preis von 100 Euro auf 111 Euro zu erhöhen (was seine Wettbewerbsfähigkeit vermindert), um so nach Abzug der Quellensteuer (nun 11 Euro) netto 100 Euro zu bekommen. Der deutsche Zahlungsempfänger wird voraussichtlich versuchen, zukünftig Geschäfte mit einem Zahler zu machen, dessen Sitzland mit Deutschland ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, damit er vom deutschen Fiskus die ausländische Quellensteuer erstattet bekommt. Der ausländische Fiskus wiederum kommt unter Druck, zukünftig mit Deutschland ein Doppelbesteuerungsabkommen abzuschließen.

### – Fall 3: Deutscher Zahler, deutscher Zahlungsempfänger

Ohne Quellensteuer zahlt der deutsche Zahler an den deutschen Zahlungsempfänger 100 Euro.

Nach Einführung der vorgeschlagenen Quellensteuer zahlt der deutsche Zahler an den deutschen Fiskus 10 Euro Quellensteuer und an den deutschen Zahlungsempfänger 90 Euro. Der deutsche Fiskus erstattet die deutsche Quellensteuer von 10 Euro dem deutschen Zahlungsempfänger, der dadurch insgesamt 100 Euro erhält (also genauso viel wie ohne Erhebung einer Quellensteuer).

## III. Beschränkung des steuerlichen Abzugs von Zins- und Lizenzzahlungen

### 1. Beschränkungen des steuerlichen Abzugs von Zinszahlungen international üblich

Viele Länder haben Beschränkungen des steuerlichen Abzugs von Zinszahlungen eingeführt (siehe *Tabelle 4*) insbesondere bei Zahlungen an verbundene Unternehmen.<sup>60</sup>

In Deutschland sind bereits seit 2008 Zinsaufwendungen eines Betriebes über 3 Mio. Euro durch die so genannte Zinsschranke nur bis zur „Höhe des Zinsertrages“ im gleichen Jahr als Betriebsausgaben abziehbar, „darüber hinaus nur bis zur Höhe des verrechenbaren EBITDA“.<sup>61</sup> Die Einführung einer „Lizenzgebührenschränke“ wird derzeit innerhalb der deutschen Bundesregierung diskutiert.<sup>62</sup>

Viele andere Länder haben mittlerweile ähnliche Begrenzungen eingeführt. Österreich hat ab 1. 3. 2014 offizielle Abzugsbeschränkungen bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland (Steuer-

<sup>59</sup> Jarass/Obermair (Fn. 1), Tab. 4.5; diese basiert auf Finke/Fuest/Nusser/Spengel, Extending taxation of interest and royalty income at source (Fn. 25), Fig. 1.

<sup>60</sup> Zu einer Übersicht bezgl. Quellensteuersätze für verbundene Unternehmen s. Spengel/Finke (Fn. 24), Tab. 3.

<sup>61</sup> § 4h Abs. 1 EStG; zu Ausnahmen s. § 4h Abs. 2 EStG.

<sup>62</sup> Koalitionsvertrag vom 14. 12. 2013 (Fn. 53), S. 65: „Auch wollen wir sicherstellen, dass der steuerliche Abzug von Lizenzaufwendungen mit einer angemessenen Besteuerung der Lizenzträge im Empfängerland korrespondiert. Im Vorgriff auf diese internationale Regelung werden wir in Deutschland erforderlichenfalls gesetzgeberisch voranschreiten.“

ersatz <10%) eingeführt,<sup>63</sup> allerdings nur bei Zahlungen an verbundene Unternehmen, wodurch die Beschränkung relativ leicht umgehbar ist. Auch der OECD-Aktionsplan sieht die Möglichkeit von Abzugsbegrenzungen explizit vor.<sup>64</sup>

## 2. Abzugsbeschränkungen sind sowohl in der EU als auch in Deutschland rechtlich zulässig

Die griechischen Argonauten mussten zwischen den beiden Ungeheuern Skylla und Charybdis hindurchsegeln. Ähnlich geht es jedem Reformvorschlag, der steuerliche Abzugsbeschränkungen vorsieht. Aber sowohl der Europäische Gerichtshof<sup>65</sup> als auch der deutsche Bundesfinanzhof<sup>66</sup> haben explizit Abzugsbeschränkungen für zulässig erklärt.

## 3. Beschränkung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Zins- und Lizenzzahlungen einführen

### a) Grundsätze

Die Abzugsfähigkeit von Zins- und Lizenzzahlungen, die direkt oder indirekt in Steueroasen fließen, sollte in Abhängigkeit vom Steuersatz des Empfängers beschränkt werden (z. B. bei unter 20%). Dabei sollte es auf den tatsächlich bezahlten Steuersatz des durch die Zahlung endgültig Begünstigten ankommen, nicht etwa auf den Steuersatz des ersten Empfängers der Zahlung, der diese dann, ggf. in Form von steuerbegünstigten Transaktionen, an den endgültig Begünstigten weiterleitet.

Die Abzugsbeschränkung sollte umso stärker wirken, je niedriger der jeweilige ausländische Steuersatz ist. Durch eine derartige Beschränkung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Zins- und Lizenzzahlungen wird insgesamt eine bestimmte Mindestbesteuerung sichergestellt (hier 20%) und die Steueroasen würden ausgetrocknet.

Zur Verwaltungsvereinfachung sollte die deutsche Finanzverwaltung (ähnlich wie bei der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer) ein Verzeichnis von geprüften Zahlungsempfängern anbieten, bei denen der Betriebsausgabenabzug gesichert wäre.

Doppelbesteuerungen durch Abzugsbeschränkungen können deutlich verringert werden, wenn die nicht zum Abzug zugelassenen Zahlungen zukünftig nicht mehr als Zinsen oder Lizenzgebühren qualifiziert werden, sondern als Dividenden, die dann häufig beim Empfänger steuerfrei sind.

Änderungen an Doppelbesteuerungsabkommen sind für die Einführung genereller Abzugsbeschränkungen nicht erforderlich. Das ist ein entscheidender Vorteil gegenüber Quellensteuern, die, wie erläutert, vielfach Änderungen der geltenden Doppelbesteuerungsabkommen erfordern.

### b) Beispiel

Bei einem Steuersatz des Empfängers von 5% kann der deutsche Zahler nur ein Viertel (= 5%/20%) der Zins- und Lizenzzahlungen in Deutschland steuerlich als Kosten geltend machen.

Durch die Einführung von Abzugsbeschränkungen bei Zahlung in Niedrigsteuerländer resultiert also ein systematischer Druck auf die Niedrigsteuerländer, ihre Steuersätze zu erhöhen.

Derartige Abzugsbeschränkungen sind national und international üblich. So hat Österreich zum 1. 3. 2014 Abzugsbeschränkungen eingeführt. Das Land Hessen hat eine Bun-

desratsinitiative zur Abzugsbeschränkung für Lizenzzahlungen in ein Niedrigsteuerland angekündigt.

## 4. Beschränkungen durch die deutsche Gewerbesteuer erweitern

Die deutsche Gewerbesteuer erfüllt die Forderung des OECD-Generalsekretärs *Gurria*, Steuern dort zu erheben wo die wirtschaftlichen Aktivitäten stattfinden und die Erträge erwirtschaftet wurden<sup>67</sup>, jedenfalls im Prinzip: Sie beschränkt, unabhängig vom Zahlungsempfänger, die steuerliche Abzugsfähigkeit auf 3/4 der Zinszahlungen und auf 15/16 der Lizenzzahlungen; dabei sind Zins- und Lizenzzahlungen von insgesamt 0,1 Mio. Euro in jedem Fall abzugsfähig.

Alle erhaltenen Zinsen und Lizenzgebühren sind allerdings voll gewerbsteuerpflichtig<sup>68</sup>, was zu einer systematischen Doppelbesteuerung führt, falls beide Seiten gewerbsteuerpflichtig sind. Zukünftig sollten Zins- und Lizenzzahlungen bei der Gewerbesteuer gar nicht mehr abziehbar sein und im Gegenzug zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen alle Zins- und Lizenzträge gewerbsteuerfrei gestellt werden.<sup>69</sup>

## IV. Fazit

Zukünftig würde ohne energische Gegenmaßnahmen ein immer größerer Teil der in Deutschland erwirtschafteten Erträge nirgends mehr versteuert werden, weder im Quellenstaat Deutschland noch in irgendeinem ausländischen Empfängerland. Wenn insoweit nicht gegengesteuert wird, steht zu befürchten, dass Deutschland immer weniger Unternehmenssteuern bekommt. Zudem würden immer mehr Arbeitsplätze ins Ausland vertrieben werden, insbesondere wegen des künstlichen Aufbaus von in Niedrigsteuerländern angesiedelten Zwischengesellschaften und Kapitalverwaltungen.

Quellensteuern und Abzugsbeschränkungen sind, wie gezeigt, international üblich und sowohl nach EU-Recht als auch nach deutschem Recht zulässig. Bei beiden Reformvorschlägen würde nur belastet, wer Niedrigsteuerländer nutzt. Steuervermeider würden zukünftig systematisch zur Steuerzahlung herangezogen, die durch eine Verlagerung ins Ausland erreichbaren Steuervorteile würden deutlich verringert. Die Konkurrenzfähigkeit der deutschen Unternehmen würde verbessert. Andere Staaten würden angeregt, zu ihrem jeweiligen Vorteil ähnliche Maßnahmen einzuführen, wodurch schrittweise eine internationale Abstimmung erreicht würde.

63 Abgabenänderungsgesetz Österreich 2014 (<https://www.bmf.gv.at/steuern/Abgabenaenderungsgesetz-2014.html>); vgl. Wirtschaftskammer Österreich, Überblick über die wichtigsten Änderungen (7. 3. 2014) ([https://www.wko.at/Content.Node/Service/Steuern/Einkommensteuer-und-Koerperschaftsteuer/Einkommenssteuer/Abgabenaenderungsgesetz\\_2014.html](https://www.wko.at/Content.Node/Service/Steuern/Einkommensteuer-und-Koerperschaftsteuer/Einkommenssteuer/Abgabenaenderungsgesetz_2014.html)).

64 *Pinkernell*, Bericht der EU-Expertengruppe zur Besteuerung der Digital Economy, IStR 2014, 57–64 (IStR-LB Heft 13/2014); s. a. EU Expert Group on Taxation of the Digital Economy ([http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/gen\\_info/good\\_governance\\_matters/digital\\_economy/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/good_governance_matters/digital_economy/index_en.htm); [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-14-604\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-604_en.htm)).

65 EuGH, 21. 7. 2011 – Rs. C-397/09, Scheuten Solar Technology, ECLI:EU:C:2011:499, EWS 2011, 383.

66 BFH, 16. 1. 2014 – I R 21/12, BStBl. II 2014, 5031, BB 2014, 1765, BVerfG-Az.: 2 BvR 1559/14, unter Bezug auf die Gewerbesteuer.

67 Interview mit *Angel Gurria*, Handelsblatt v. 13. 2. 2013.

68 Der nominale Gewerbesteuersatz liegt zwischen 7% (Mindeststeuersatz) und rund 18% (abhängig vom lokalen Hebesatz).

69 Zu Einzelheiten s. *Jarass/Obermair* (Fn. 1), Kap. 4.3.