

L. JARASS ■ G.M. OBERMAIR

Faire und effiziente Unternehmensbesteuerung

International geplante Maßnahmen und
national umsetzbare Reformvorschläge
gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung

2., vollständig neu bearbeitete Auflage erschienen

Faire und effiziente Unternehmensbesteuerung

International geplante Maßnahmen und
national umsetzbare Reformvorschläge
gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung

Inhaltsübersicht

Zusammenfassung	5
1 Mangelhafte Besteuerung im Unternehmensbereich	17
Teil I : Besteuerung von Unternehmenserträgen	27
2 Defizite bei der Besteuerung von Unternehmenserträgen	28
3 Reformvorschläge zur Besteuerung von Unternehmenserträgen, die nur MIT internationaler Abstimmung umsetzbar sind	51
4 Reformvorschläge zur Besteuerung von Unternehmenserträgen, die auch OHNE internationale Abstimmung umsetzbar sind	67
Teil II : Besteuerung von Unternehmensvermögen	121
5 Defizite bei der Besteuerung von Unternehmensvermögen	123
6 Reformvorschläge zur Besteuerung von Unternehmensvermögen, die nur MIT internationaler Abstimmung umsetzbar sind	128
7 Reformvorschläge zur Besteuerung von Unternehmensvermögen, die auch OHNE internationale Abstimmung umsetzbar sind	134
Teil III : Anhang	145
8 Belastungswirkungen der drei Reformvorschläge laut Kap. 4	145
9 Autoren und Quellenverzeichnis	192

4 Reformvorschläge zur Besteuerung von Unternehmenserträgen, die auch OHNE internationale Abstimmung umsetzbar sind

In Kap. 3 wurden Vorschläge zur Verhinderung oder zumindest Eindämmung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS) vorgestellt, die offensichtlich internationale Abstimmung erfordern. International abgestimmte Maßnahmen haben zweifellos hinsichtlich der Erfassung der gesamten von transnationalen Unternehmen erzielten Bemessungsgrundlage den höchsten Wirkungsgrad²³⁷, d.h. das höchste Mehraufkommen im Verhältnis zum Mehraufwand. Vielfach ist aber eine internationale Abstimmung nicht oder, wenn überhaupt, nur sehr langfristig möglich, da sie gegen die Widerstände der derzeit begünstigten Staaten durchgesetzt werden müssten. Ob und wenn ja wann etwa alle oder fast alle OECD-Länder die Maßnahmen des OECD-Aktionsplans²³⁸ national umgesetzt haben werden, ist ungewiss.

Nationale Reformen, die den internationalen Zielsetzungen (z.B. OECD-Aktionsplan) entsprechen, können und sollten vorab national umgesetzt werden; dadurch wird nämlich eine internationale Umsetzung der EU- und OECD-Ziele beschleunigt. So haben EU und OECD den einzelnen Mitgliedsländern ja ausdrücklich den Auftrag erteilt, ihre nationalen Steuervorschriften zu reformieren und so die gesetzten Ziele zu erreichen. Versuche, die sehr unterschiedlichen nationalen Steuersysteme stärker international miteinander abzustimmen und unilaterales²³⁹ Vorgehen schließen sich also nicht aus, sondern sind wechselseitig füreinander nützlich.

In diesem Kapitel werden detaillierte Reformvorschläge vorgestellt, die OHNE vorherige internationale Abstimmung umsetzbar sind, und mittels Beispielrechnungen erläutert.



Internationale Abstimmung und spätere Harmonisierung können eher erreicht werden, wenn unilaterales Vorgehen die Vorteile fehlender internationaler Abstimmung für die dadurch begünstigten Länder und Steuererosen verringern. Andererseits erleichtern erste Schritte für eine internationale Abstimmung²⁴⁰ die Ausweitung nationaler unilateraler Maßnahmen auf eine größere Gruppe von Staaten, die durch eine derartige Zusammenarbeit begünstigt werden.²⁴¹

²³⁷ Siehe z.B. [Finke/Fuest/Nusser/Spengel 2014, abstract].

²³⁸ Vgl. Kap. 3.1 unserer Untersuchung.

²³⁹ Nationales Vorgehen auch ohne weitere Abstimmung mit anderen Ländern.

²⁴⁰ Vgl. die in Kap. 3 unserer Untersuchung dargestellten Aktionen der OECD und Maßnahmen der EU.

²⁴¹ Ganz anderer Meinung sind Vertreter der Unternehmens- und Steuerberatung: "Da es sich bei BEPS um ein internationales Problem handelt, und der OECD-Aktionsplan staatliche Alleingänge gerade verhindern will, sollte der deutsche Gesetzgeber nicht vorschnell durch unilaterale Maßnahmen handeln. Abzulehnen sind daher insbesondere Abzugsbeschränkungen für Lizenzgebühren, die zudem gegen das objektive Nettoprinzip verstoßen würden und letztlich nur dem fragwürdigen Ziel dienen, ausländisches Steuersubstrat einer inländischen "Ersatzbesteuerung" zuzuführen. ... Gegen überreife Maßnahmen zur Besteuerung von Lizenzgebühren spricht auch der Umstand, dass der OECD-Aktionsplan umfangreiche Änderungen der Verrechnungspreisgrundsätze vorsieht, um Gewinnverlagerungen schon an der Wurzel zu bekämpfen." [Ditz/Pinkernell/Quilitzsch 2014, Fazit].

Als Folge des globalen Wirtschaftens ergibt sich die Steuerbemessungsgrundlage Gewinn vielfach nur noch als künstliche Restgröße, nachdem erhebliche, häufig steuervermeidungsgetriebene Aufwendungen für Schuldzinsen und Lizenzgebühren vom Kapitalentgelt abgezogen und steuerfrei in Steueroasen transferiert worden sind.²⁴² Nach Schaffung offener Grenzen (EU-Grundfreiheiten etc.) und gleichzeitig fehlender Steuerharmonisierung zwischen den Ländern bleibt als Grundprinzip möglicher Reformen, wie von berufener Stelle, nämlich vom OECD-Generalsekretär vorgeschlagen²⁴³, eine Besteuerung am Ort der Wertschöpfung, also an der Quelle beim Werte schaffenden Betrieb²⁴⁴:

- Der Ort der Wertschöpfung ist bei materiellen Produkten, etwa von Rohstoffen über Halbzeug bis zu Fertigprodukten prinzipiell eindeutig feststellbar, nämlich der Ort der jeweiligen Betriebsstätte, und sollte nicht künstlich an einen anderen Ort verschiebbar sein.
- Bei immateriellen Produkten, wie Patenten, digitalen Produkten etc., ist der Ort der Wertschöpfung freilich weit schwerer zu bestimmen. Ist es der Ort des Forschungslabors, die Konzernzentrale, eine zwischengeschaltete Risikogesellschaft oder die in einem steuergünstigen Land angesiedelte Vertriebsgesellschaft?²⁴⁵

Die Wertschöpfung ist die Summe aus Arbeitsentgelten und Kapitalentgelten.²⁴⁶ Die Besteuerung von Arbeitsentgelten ist in Deutschland und fast allen anderen Ländern abschließend geregelt durch den Einzug von Lohnsteuer und Sozialabgaben durch den Arbeitgeber im Namen von Fiskus und Sozialversicherung. Dies liegt außerhalb unserer Untersuchung. Vielmehr geht es hier um die angemessene Besteuerung der Kapitalentgelte. Die Kapitalentgelte ergeben sich als Summe der folgenden drei Größen:

- gezahlte Schuldzinsen als Kapitalentgelt für Fremdkapital,
- gezahlte Lizenzgebühren als Kapitalentgelt für Wissenskapital²⁴⁷
- resultierende Gewinne als Kapitalentgelt für Eigenkapital.

Zukünftig – so das Prinzip der im Folgenden beschriebenen Reformvorschläge – soll in Deutschland nicht nur die Restgröße Gewinn besteuert werden, sondern die gesamten in Deutschland erwirtschafteten Kapitalentgelte, zu deren Erzielung die Öffentliche Hand die Infrastruktur bereitstellen muss; dazu gehören eben auch gezahlte Schuldzinsen und gezahlte Lizenzgebühren, die dann nicht mehr unbesteuert in Steueroasen fließen können²⁴⁸:

- Besteuerung aller im Betrieb erwirtschafteten Kapitalentgelte beim Betrieb²⁴⁹,
- Besteuerung unabhängig vom in- oder ausländischen Sitz des Kapitaleigentümers.

Die vorgeschlagene Besteuerung am Ort der Wertschöpfung, also beim Betrieb, dient auch der dringlichen Wiederherstellung fairer Wettbewerbsbedingungen zwischen lokal und global tätigen Unternehmen.²⁵⁰

Vor allem aber entfällt bei allgemeiner Durchsetzung dieser Prinzipien in Deutschland großenteils der Nutzen von Steueroasen: Wenn Schuldzinsen und Lizenzgebühren (in Deutschland erwirtschaftete Kapitalentgelte für Fremdkapital und für Wissenskapital) grundsätzlich in Deutschland besteuert werden, so wie derzeit schon die Gewinne (Entgelt für Eigenkapital), dann bringt deren Transfer ins Ausland keinen nennenswerten Steuervorteil mehr.

Der Bundesminister für Wirtschaft und Energie GABRIEL schreibt dazu: "Wir brauchen ein Stoppschild für Steuerdumping. Mindestbesteuerung in Europa ist ein Thema für die Hüter des Wettbewerbs in der digitalen Ära. Es kann doch nicht sein, dass der Internethandel durch aggressive Verlagerung der Gewinne in Steueroasen und Steuerunterbietungsländer radikal

²⁴² Vgl. Kap. 2 unserer Untersuchung.

²⁴³ [Gurria 2013].

²⁴⁴ [Jarass/Obermair 2012, Kap. 2.2.1(2)]; [Jarass 2014].

²⁴⁵ Mit diesen Fragen befassen sich die Aktionen 1 bis 7 des OECD-Aktionsplans; vgl. Kap. 3.1 unserer Untersuchung.

²⁴⁶ = EBIT zzgl. geleistete Lizenzgebühren.

²⁴⁷ Die ausschließliche Besteuerung von Lizenzgebühren im Ansässigkeitsstaat des forschenden Unternehmens mag steuerdogmatisch und handelspolitisch vorzugswürdig sein, soweit sich Industrieländer gegenüberstehen, die das Welteinkommensprinzip verwenden und annähernd symmetrische Handelsbeziehungen haben. Aber leider gibt es immer häufiger Fälle, wo die Lizenzträge geeignet strukturiert und dann nirgends mehr besteuert werden. Zudem haben sich viele Länder, so auch Deutschland, in der Praxis vom Welteinkommensprinzip verabschiedet.

²⁴⁸ Siehe hierzu auch Kasten 4.1. Die Löhne als ein Teil der Wertschöpfung werden umgehungsresistent und entsprechend der nominalen Steuersätze besteuert. Reformbedarf besteht nur bei den Kapitalentgelten, und hier insbesondere bei den gezahlten Schuldzinsen und Lizenzgebühren.

²⁴⁹ Ggf. zusätzliche Besteuerung durch das Wohnsitzland beim Empfänger der Kapitalentgelte.

²⁵⁰ Wie entscheidend derartige Maßnahmen für eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung insbesondere im internationalen Bereich sind, hat sich z.B. bei der deutsch-amerikanischen Steuerkonferenz der International Fiscal Association (IFA) Mitte August 2013 in Hamburg gezeigt: Keines der dort vorgestellten "Steuroptimierungsmodelle" würde sich bei der im Folgenden näher erläuterten systematischen Besteuerung am Ort der Wertschöpfung für die Unternehmen noch rechnen.

der Besteuerung ausweicht, während die normalen Einzelhändler vor Ort, die sich an die Regeln halten, zugrunde gehen. Mit solchen Methoden hat APPLE seine Steuern auf im Ausland erzielte Gewinne auf ein Prozent, GOOGLE auf drei und AMAZON auf fünf reduziert. Europa muss dagegen härter angehen – und das als solidarisches Handeln begreifen. In der digitalen Ökonomie müssen wir sicherstellen, dass der Ort der Wertschöpfung wieder mit dem Ort der Besteuerung übereinstimmt."²⁵¹

Kasten 4.1 : Angriff auf die Steueroasen

"JARASS schlägt eine Umstellung der Unternehmensbesteuerung vor. Er beruft sich auf OECD-Generalsekretär Angel GURRIA, der im Handelsblatt-Interview sagte: "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." ... JARASS will das Ziel, das GURRIA ausgegeben hat, erreichen, indem alle Erträge besteuert werden, die in Unternehmen in einem Land erwirtschaftet werden, unabhängig davon, wie sie auf ... Eigenkapitalgeber (Gewinn), Fremdkapitalgeber (Zinsen) und Know-How-Lieferanten (Lizenzen) aufgeteilt werden. Besteuerungsgrundlage wäre dann in etwa das sogenannte EBIT, also Erträge vor Zinsen und Steuern, das in der Unternehmensbewertung als Ausweis der Leistungsfähigkeit gilt. Die wichtigsten Hebel, um Gewinne zu verschieben, sind nämlich Lizenzgebühren und Fremdkapitalzinsen an Finanzholdings in Niedrigsteuerländern."²⁵²

Die im Folgenden dargestellten Reformvorschläge sind unilateral, also auch OHNE internationale Abstimmung umsetzbar. Bei der Umsetzung ist besonders auf Umgehungsresistenz zu achten, die eher erreicht wird, falls diese Reformvorschläge durch eine Gruppe von betroffenen Ländern gemeinsam umgesetzt werden. Häufig werden nämlich Gewinne unter Berufung auf EU-Richtlinien oder Doppelbesteuerungsabkommen zuerst steuerfrei transferiert in EU-Länder oder andere durch Doppelbesteuerungsabkommen begünstigte Drittländer, die keine Quellensteuern und keine Missbrauchsbekämpfung haben, bevor sie dann in Steueroasen landen. Derartige Steuerplanungspraktiken sind durch eine Gruppe von Ländern leichter erkennbar und regulierbar.

Auch bei einer im ersten Schritt rein unilateralen Umsetzung von Reformmaßnahmen ist also eine internationale Abstimmung zwischen betroffenen Ländern sehr hilfreich (z.B. im Rahmen einer EU-Action-Group). Sobald Deutschland unilateral angefangen hat, werden sich andere Länder mit ähnlichen Problemen bei der Durchsetzung ihrer Steueransprüche vermutlich nach kurzer Zeit anschließen (ähnlich wie beim Exportschlager der deutschen Zinsschranke).

Es gibt unterschiedliche Möglichkeiten der Umsetzung der Besteuerung der Wertschöpfung beim Betrieb, z.B. Quellensteuern, steuerliche Abzugsbeschränkungen und eine Gewerbesteuerreform. Im Folgenden werden hierzu konkrete Umsetzungsvorschläge dargestellt und mittels Beispielrechnungen erläutert²⁵³:

- Reformvorschlag I: Quellensteuer auf alle gezahlten Schuldzinsen und Lizenzgebühren (Kap. 4.1),
- Reformvorschlag II: Abzugsbeschränkung bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland (Kap. 4.2),
- Reformvorschlag III: Gewerbesteuerreform (Kap. 4.3).

Anschließend werden diese Reformvorschläge miteinander verglichen (Kap. 4.4). Am Schluss von Kap. 4 werden weitere seit langem überfällige, rein national umsetzbare Maßnahmen vorgestellt, die im vollen Wortsinne Re-Formen sind, indem einige klare Grundprinzipien des Einkommensteuerrechts wieder in Kraft gesetzt werden (Kap. 4.5).

4.1 Reformvorschlag I: Quellensteuern

4.1.1 Derzeitige Quellensteuern

(1) Quellensteuern im internationalen Bereich üblich

Tab. 4.1 gibt eine Übersicht über Quellensteuersätze²⁵⁴ in der EU und in Vergleichsländern für das Jahr 2014. Quellensteuern sind in vielen Fällen wohldefiniert und somit grundsätzlich erhebbar, wie Tab. 4.1

²⁵¹ [Gabriel 2014].

²⁵² [Handelsblatt 2013b].

²⁵³ Zu einer Kurzdarstellung der Vorschläge siehe [Jarass 2014a].

²⁵⁴ Zu einer Übersicht über die nominalen Körperschaftsteuersätze siehe die frühere Tab. 2.1; zu einer Übersicht über die nominalen Quellensteuersätze für Zinszahlungen zwischen verbundenen Unternehmen siehe [Spengel/Finke 2013, Tab. 3]; zu einer Übersicht über die Holdingregimes in unterschiedlichen EU-Ländern siehe [Hey 2014].

zeigt. Die Quellensteuersätze orientieren sich häufig am unteren Rand der Körperschaftsteuersätze und werden – auch in Deutschland – häufig aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen reduziert.²⁵⁵ Eine Reihe von Ländern haben spezielle Regeln für Zahlungen an verbundene Unternehmen in Niedrigsteuerrändern. Einige Länder wie die Tschechische Republik und Rumänien erheben eine höhere Quellensteuer, falls die Zahlung in ein Land geht, mit dem weder ein Doppelbesteuerungsabkommen noch ein Informationsaustauschabkommen abgeschlossen wurde, Dänemark und Kroatien nur, falls zudem der Steuersatz im Empfängerland eine bestimmte Höhe unterschreitet. Portugal, Frankreich und Lettland wenden höhere Quellensteuersätze für Zins- und Lizenzgebührenezahlungen in aufgelistete Steueroasen an.

Tab. 4.1 : Quellensteuern in EU und Vergleichsländern, 2014

(1) Quellensteuern auf gezahlte Schuldzinsen	
(1.1) Keine Quellensteuer	Dänemark, Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich, Lettland, Luxemburg, Malta, Niederlande, Norwegen, Österreich, Schweden, Schweiz ^{a)} , Ungarn, Zypern
(1.2) Quellensteuersatz ≤ 15%	Bulgarien, Kroatien, Litauen ^{b)} , 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 Quellensteuer	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 ^{d)} , Griechenland, Irland ^{e)} , 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

a) Außer bei Zinsen für Anleihen und Sparguthaben; b) Nur bei Zahlung an Nicht-EU- und Nicht-DBA-Länder; c) Bei Zinsen für Anleihen und Sparguthaben; d) Mit Körperschaftsteuerschuld verrechenbar; e) Keine Quellensteuer im normalen Handel mit EU- und DBA-Staaten.

Quelle: Basierend auf [Finke/Fuest/Nusser/Spengel 2014, Fig.s 2 und 3]. Neustrukturierung und Übersetzung durch Jarass/Obermair.

Wenn Quellenstaat und Empfängerstaat beide EU-Mitglieder sind, dann werden allerdings derzeit im Regelfall Quellensteuern weder für Zahlungen an verbundene²⁵⁶ noch an unverbundene Unternehmen erhoben.

(2) Quellensteuern sind NICHT durch EU-Richtlinien verboten

Häufig wird die Auffassung vertreten, dass Quellensteuern auf alle gezahlten Schuldzinsen und Lizenzgebühren EU-widrig seien, weil die EU-Richtlinie für Zins- und Lizenzgebührenezahlungen²⁵⁷ dies für Zahlungen zwischen verbundenen Unternehmen verbiete. Die Autoren dieser Untersuchung verschweigen nicht, dass sie lange Zeit auch diese Auslegung der EU-Richtlinie für unabweislich gehalten und deshalb Quellensteuern als vorzuziehenden, aber leider nicht umsetzbaren Königsweg zur angemessenen Besteuerung von grenzüberschreitenden Zahlungen angesehen haben. Die Vorgaben zur EU-Richtlinie erlauben den Mitgliedstaaten aber sehr wohl die Einführung von Quellensteuern, soweit sie bei der verwaltungstechnischen Umsetzung der Richtlinie die darin vorgesehenen Voraussetzungen für eine Berufung auf die EU-Richtlinie beachten und nur die nachweislich Berechtigten auf Antrag von einer Quellensteuer ausnehmen.²⁵⁸

Dabei sind folgende Aspekte zu berücksichtigen:

- **Sicherstellung einer EU-Einmalbesteuerung:** Die Richtlinie will ausschließlich die Doppelbesteuerung verhindern, aber die Einmalbesteuerung in der EU sicherstellen: "(3) Es muss gewährleistet sein, dass

²⁵⁵ Art. 11 OECD-DBA-Musterabkommen [OECD 2012a] sieht die Möglichkeit einer Quellensteuer auf gezahlte Schuldzinsen in Höhe von 10% vor. Art. 12 OECD-DBA-Musterabkommen sieht hingegen einen grundsätzlichen Verzicht von Quellensteuern auf gezahlte Lizenzgebühren vor. Im Gegensatz dazu sieht das UN-DBA-Musterabkommen [UN 2011, Art. 11 und 12] 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.

²⁵⁶ Beteiligung > 25% [EU 2003].

²⁵⁷ [EU 2003].

²⁵⁸ [EU 2003, Art. 1, Abs. 12], bzw. nur dann gezahlte Quellensteuer erstatten [EU 2003, Art. 1, Abs. 15].

Einkünfte in Form von Zinsen und Lizenzgebühren einmal in einem Mitgliedstaat besteuert werden."²⁵⁹ 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 Lizenzerträge 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)²⁶⁰, in 2014 lag er in der EU bei 10% (Bulgarien, vgl. Tab. 2.1). 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 Mindeststeuersatz von 70% des EU-Durchschnitts²⁶¹ vorgeschlagen; daraus würde eine untere Grenze von gut 15% resultieren. Nach deutschem Außensteuergesetz liegt eine Korrekturerfordernis vor, falls die Auslandsbesteuerung "um mehr als ein Drittel geringer ist"²⁶² 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 $\geq 25\%$ ²⁶³; dabei kann jedes Mitgliedsland verlangen, dass diese Voraussetzung "während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens 2 Jahren"²⁶⁴ erfüllt war.
- **Keine automatische Freistellung:** Der Quellensteuerstaat kann vom Antragsteller für jeden einzelnen Kredit- oder Lizenzvertrag²⁶⁵ eine vom Quellenstaat ausgestellte Bestätigung verlangen²⁶⁶, dass der Quellenstaat "eine Entscheidung über die Gewährung der Befreiung gefällt hat"²⁶⁷.
- **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"²⁶⁸ erhalten. Diesen Nachweis muss führen, wer unter Verweis auf die EU-Richtlinie einen Antrag auf Befreiung von der Quellensteuer stellt.²⁶⁹ Selbst wenn also der endgültig Begünstigte gemäß EU-Richtlinie nicht der Quellensteuer unterfallen würde, könnte sich eine zwischengeschaltete Gesellschaft nicht auf die EU-Richtlinie berufen.
- **Keine Freistellung bei Steuerumgehung:** Nicht nur bei Steuerhinterziehung und Missbrauch, sondern auch bei Steuerumgehung kann jeder Mitgliedstaat die Quellensteuerfreistellung verweigern.²⁷⁰

Fazit: Quellensteuern sind EU-rechtlich möglich. Nur Zahlungen für zur Befreiung nachweislich berechnete Kredit- und Lizenzverträge müssen auf Antrag von einer Quellensteuer ausgenommen werden.²⁷¹

²⁵⁹ [EU 2003, Gründe, Abs. 3]. [Staats 2014a] schreibt ganz richtig dazu: "Beim Abschluss der EU-Richtlinie für Zins- und Lizenzgebührenzahlungen gingen alle beteiligten Mitgliedsstaaten erkennbar davon aus, dass eine Besteuerung im Ansässigkeitsstaat stattfindet und man deshalb auf die Erhebung von Quellensteuern verzichten kann. Wenn nun aber gezielt Durchleitung durchgeführt werden und (noch wichtiger) einzelne Mitgliedsstaaten 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."

²⁶⁰ [Steuersätze 2004]; Luxemburg 22,9%, alle anderen damaligen EU-Mitgliedstaaten lagen mehr oder weniger deutlich über 25%.

²⁶¹ [EP 2012].

²⁶² § 2 Abs. 2 Nr. 1 AStG.

²⁶³ [EU 2003, Art. 1, Abs. 7 i.V.m. Art. 3 Abs. 1 b)]; statt Mindestkapitalbeteiligung kann auch ein Mindestanteil an den Stimmrechten verlangt werden [EU 2003, Art. 3 Abs. 1 b) iii]. Hinweis: 10% Mindestbeteiligung statt der hier verlangten 25% gelten nur für Dividenden gemäß der Mutter-Tochter-Richtlinie [EU 1990].

²⁶⁴ [EU 2003, Art. 1, Abs. 10].

²⁶⁵ [EU 2003, Art. 1, Abs. 13].

²⁶⁶ [EU 2003, Art. 1, Abs. 11]; nach geltendem Recht werden auf Antrag keine Quellensteuern (Kapitalertragsteuer) bei Zins- und Lizenzgebührenzahlungen 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).

²⁶⁷ [EU 2003, Art. 1, Abs. 12].

²⁶⁸ [EU 2003, Art. 1, Abs. 4].

²⁶⁹ [EU 2003, Art. 1, Abs. 12 bzw. 15].

²⁷⁰ [EU 2003, Art. 5].

²⁷¹ [EU 2003, Art. 1, Abs. 12].

Diese Überlegungen ließen sich noch um ein rechtsdogmatisches Argument ergänzen²⁷²: Beim Abschluss der EU-Richtlinie für Zins- und Lizenzgebühreneinzahlungen²⁷³ 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 von Erträgen über Zwischengesellschaften in Niedrigsteuerrländer durchgeführt werden und, noch wichtiger, einzelne Mitgliedstaaten anfangen mit Zins- und Patentboxen zu arbeiten und damit selbst Steueroasen werden, 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.

(3) Zulässigkeit von Quellensteuern in Deutschland unstrittig

Die rechtliche Zulässigkeit von Quellensteuern ist in Deutschland unstrittig:

- Quellensteuern erfüllen das in Deutschland häufig geforderte Nettoprinzip²⁷⁴, 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 Einkommensschuld vollständig angerechnet werden. Anrechnungsüberhänge sollten systematisch verhindert werden.²⁷⁵

Das deutsche Bundesministerium der Finanzen (BMF) will allerdings derzeit allgemeine Quellensteuern (noch?) nicht einführen, da unter Berücksichtigung der dann im Gegenzug in Deutschland anzurechnenden ausländischen Quellensteuer netto Aufkommensverluste befürchtet werden²⁷⁶. Entsprechend 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."²⁷⁷ Im Klartext: Der Staat, in dem die Zinsen und Lizenzgebühren erwirtschaftet und ausgezahlt werden, darf diese laut BMF-Verhandlungsgrundlage nicht besteuern, also auch keine Quellensteuer darauf erheben.

Entsprechend wurden in vielen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen mit Industrieländern Quellensteuern ausgeschlossen:

- Beim deutschen Zahler von Schuldzinsen und Lizenzgebühren wird im Regelfall keine Quellensteuer erhoben, beim deutschen Empfänger unterliegen die Erträge der vollen Besteuerung.
- Im Ausland gezahlte Quellensteuern können im Regelfall in Deutschland auf die anteilige Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerschuld angerechnet werden²⁷⁸ oder es wird in Deutschland nur der nach Abzug der ausländischen Quellensteuer verbleibende Nettobetrag besteuert²⁷⁹.

Bei einer generellen (Wieder)Einführung von Quellensteuern müssten diese Doppelbesteuerungsabkommen²⁸⁰ schrittweise angepasst werden. Aktion 15 des OECD-Aktionsplans²⁸¹ sieht hierfür als Umsetzungsmöglichkeit eine international abgestimmte Vereinbarung vor zur Änderung aller betroffenen Doppelbesteuerungsabkommen der teilnehmenden Länder.

Als erster Schritt sollte die aktuelle deutsche Verhandlungsgrundlage²⁸² für Doppelbesteuerungsabkommen,

²⁷² Siehe [Staats 2014a].

²⁷³ [EU 2003].

²⁷⁴ Vgl. Kap. 4.2.1(3).

²⁷⁵ Vgl. Kap. 4.1.2(2).

²⁷⁶ Vgl. Kap. 4.4.2(2).

²⁷⁷ [BMF 2013a, Art. 11 und 12]; ganz ähnlich das OECD-DBA-Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung [OECD 2012a].

²⁷⁸ Ohne Berücksichtigung der anteiligen Gewerbesteuerschuld.

²⁷⁹ Sogenannte indirekte Anrechnung.

²⁸⁰ [BMF 2014c] zeigt den Stand der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen Anfang 2014.

²⁸¹ Siehe Kap. 3.1.2(4) unserer Untersuchung.

²⁸² [BMF 2013a]. Der Koalitionsvertrag schreibt hierzu: "Die Bundesregierung wird die Arbeiten für die nationale Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) fortsetzen. DBA dienen nicht mehr alleine der Verhinderung von doppelter Besteuerung, sondern auch der Verhinderung doppelter Nichtbesteuerung (sogenannte weiße Einkünfte). Wir werden daher weiterhin entsprechende Klauseln in den DBAs verhandeln und in der Zwischenzeit diese Grundsätze in nationalen Regelungen absichern." [Koalitionsvertrag 2013, S. 65]. Bei diesen Verhandlungen sollte die Einführung einer allgemeinen Quellensteuer näher in Betracht gezogen werden.

die derzeit jedenfalls für Industriestaaten einen Quellensteuersatz von 0% vorsieht, geändert werden²⁸³. Dann könnten auch für Industrieländer Quellensteuern vereinbart werden so wie in 2014 für das Schwellenland China²⁸⁴ Quellensteuern von 10% für Schuldzinsen und Lizenzgebühren vereinbart wurden und mit Costa Rica²⁸⁵ 5%.

(4) Heutiger Stand der Quellenbesteuerung in Deutschland

Quellensteuern werden in Deutschland nicht nur im Rahmen von Doppelbesteuerungsabkommen mit Schwellen- und Entwicklungsländern erhoben, sondern auch durch eine Vielzahl von Sondervorschriften, die eine unangemessen hohe oder niedrige Besteuerung verringern sollen, z.B.

- Verringerung der unangemessenen Nutzung von Doppelbesteuerungsabkommen (z.B. § 50d²⁸⁶, § 50g, § 50h, § 50i EStG).
- Erzielen nicht in Deutschland Ansässige und deshalb grundsätzlich in Deutschland nicht Steuerpflichtige in Deutschland Einkünfte, z.B. durch die Überlassung von Nutzungsrechten, so müssen grundsätzlich 15% Quellensteuer in Deutschland einbehalten werden (§ 49 Abs. 9, § 50, § 50a EStG).

Zudem gibt es eine Reihe von Beschränkungen, z.B. durch Berichtigung von Einkünften (§ 1 AStG) oder bei ausländischen Zwischengesellschaften (§§ 7 bis 14 AStG), die sich im Ergebnis ähnlich wie Quellensteuern auswirken.

Die derzeit in Deutschland geltenden Besteuerungs- und Anrechnungsvorschriften sind sehr kompliziert²⁸⁷ und können in der Praxis nur von hochspezialisierten Steuerfachleuten umgesetzt werden. Einige Beispiele²⁸⁸:

(a) Beschränkung der Anrechnung von Quellensteuern

Es gibt zwei Grundprinzipien für die Anrechnung von bezahlten Quellensteuern:

- Zum einen können im In- und Ausland bezahlte Quellensteuern mit der Steuerschuld in Deutschland verrechnet werden, wobei dann der netto erhaltene Betrag plus Quellensteuer in Deutschland der Besteuerung unterliegt.²⁸⁹
- Alternativ ist keine Verrechnung der Quellensteuer mit der resultierenden Steuerschuld möglich, dann muss aber nur der netto erhaltene Betrag in Deutschland versteuert werden.²⁹⁰

Diese zwei Grundprinzipien für die Anrechnung von Quellensteuern unterliegen einer Vielzahl von komplizierten Beschränkungen und Ausgestaltungen in der Steuerpraxis, z.B.:

- Nach aktueller deutscher Rechtslage können Quellensteuern nur mit Steuern verrechnet werden, die auf Einkünfte aus diesem Land entfallen.²⁹¹ Dadurch kann sich das Anrechnungsvolumen stark verringern.²⁹²
- Für diese Begrenzung bleibt die in Deutschland auf die ausländischen Einkünfte gezahlte Gewerbesteuer unberücksichtigt.
- Existiert zwischen Deutschland und dem ausländischen Quellenstaat ein Doppelbesteuerungsabkommen²⁹³, ist der Abzug der Quellensteuer von der deutschen Bemessungsgrundlage nur unter bestimmten

²⁸³ Von kenntnisreichen Praxisvertretern wird eine Quellensteuer auf Lizenzgebühren strikt abgelehnt: "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." [Ditz/Pinkernell/Quilitzsch 2014, Fazit].

²⁸⁴ [BMF 2014, Art. 11 Zinsen, Art. 12 Lizenzgebühren].

²⁸⁵ [BMF 2014d, Art. 11 Abs. 2 und Art. 12 Abs. 2].

²⁸⁶ Zum Verfahren nach § 50d EStG siehe [EU-MTRL 2013].

²⁸⁷ Vgl. etwa [Pinkernell 2014a, S. 76].

²⁸⁸ Die folgenden Beispiele basieren auf Ausführungen von PINKERNELL (Tax and Intellectual Property, 2. WCL Frankfurter Tax-Gespräche, Frankfurt, 02. April 2014), der dabei u.a. die enormen Probleme bei der Umsetzung der derzeit in Deutschland geltenden Quellensteuer-Rechtslage erläuterte.

²⁸⁹ Vgl. etwa die spätere Tab. 8.1.1a, Sp. (1.2), Z. (2.1c) und Z. (2.2b).

²⁹⁰ Vgl. etwa die spätere Tab. 8.1.1a, Sp. (3.1), Z. (2.1c) und Z. (2.2b).

²⁹¹ Per-Country-Limitation, § 68a EStDV.

²⁹² Auch wenn das Unternehmen in Deutschland insgesamt viele Steuern bezahlen muss und damit genügend Anrechnungspotenzial hätte, § 34c Abs. 6 Satz 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 4 EStG.

²⁹³ Zu den einzelnen DBAs siehe [BMF 2014c].

Voraussetzungen zulässig²⁹⁴, insbesondere dann, wenn die Quellensteuer nach dem Doppelbesteuerungsabkommen angerechnet werden dürfte. Der Abzug ist dann aber auf den Steuersatz beschränkt, den das Doppelbesteuerungsabkommen für den Quellenstaat festgelegt hat.²⁹⁵

- Existiert zwischen Deutschland und dem ausländischen Quellenstaat KEIN Doppelbesteuerungsabkommen, hat das deutsche Unternehmen bereits nach nationalem Recht vorrangig einen Anspruch auf Anrechnung der ausländischen Quellensteuer.²⁹⁶ Es kann aber stattdessen den Abzug von der Bemessungsgrundlage beantragen²⁹⁷, was grundsätzlich dann vorteilhaft ist, wenn das Unternehmen insgesamt einen Verlust macht oder aber der Anrechnungsüberhang so groß ist, dass der Abzug günstiger als die Anrechnung ist.
- Ein durch den Abzug der Quellensteuer von der Bemessungsgrundlage gegebenenfalls resultierender steuerlicher Verlust kann in die Folgejahre vorgetragen und dann mit späteren Gewinnen verrechnet werden.²⁹⁸
- Der Verlust, der aus dem Abzug der Quellensteuer von der deutschen Bemessungsgrundlage entsteht, wird auch bei der deutschen Gewerbesteuer berücksichtigt²⁹⁹, während die deutsche Gewerbesteuer bei der Anrechnung von Quellensteuer unberücksichtigt bleibt.

(b) Ein konkretes Beispiel aus der Praxis

Die Belastungswirkungen einer Quellensteuer müssen derzeit für jeden Einzelfall untersucht werden. In diesem Beispiel soll das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und einem ausländischen Vertragsstaat eine Reduzierung der Quellensteuer bewirken:

- Ein deutsches Unternehmen erbringe eine Beratungsleistung für einen Kunden im ausländischen Vertragsstaat im Wert von 200 €, wobei die Hälfte des Entgelts (100 € von 200 €) auf eine Know-How-Überlassung entfällt. Das nationale Recht im Vertragsstaat sieht eine Quellensteuer von 30% für die gesamte Leistung vor (60 €), das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und dem Vertragsstaat erlaubt nur eine Quellensteuer von 10% auf Lizenzgebühren für die Überlassung von Know How. Das deutsche Unternehmen erhält netto 140 €, der Kunde im Vertragsstaat behält 60 € Quellensteuer ein.³⁰⁰
- 30 € Quellensteuer entfallen auf die Beratungsleistung, die der Vertragsstaat annahmegemäß laut Doppelbesteuerungsabkommen gar nicht besteuern darf. Das deutsche Unternehmen muss daher beim Vertragsstaat eine Erstattung in Höhe von 30 € beantragen. Deutschland gewährt insoweit weder eine Anrechnung noch einen Abzug von der Bemessungsgrundlage. Die restlichen 30 € Quellensteuer sind der Know-How-Überlassung zuzuordnen, die der Vertragsstaat annahmegemäß gemäß Doppelbesteuerungsabkommen nur mit 10% besteuern darf. Nur 10 € Quellensteuer hat der ausländische Kunde in Übereinstimmung mit dem Doppelbesteuerungsabkommen an das deutsche Unternehmen gezahlt. Deshalb muss sich das deutsche Unternehmen die zu viel gezahlten 20 € Quellensteuer vom ausländischen Vertragsstaat erstatten lassen, nur 10 € kann es anrechnen oder – falls es für das deutsche Unternehmen günstiger ist – als Betriebsausgabe von der steuerlichen Bemessungsgrundlage abziehen.
- Das deutsche Unternehmen muss sich aber immer für eine der beiden Möglichkeiten, Anrechnung der Quellensteuer auf die Steuerschuld oder Abzug von der Bemessungsgrundlage, entscheiden. Es kann nicht einen Teilbetrag der Quellensteuer anrechnen und den Restbetrag dann von der Bemessungsgrundlage abziehen.

²⁹⁴ § 26 Abs. 6 Satz 1 KStG verweist u.a. auf § 34c Abs. 6 Satz 1 EStG, wonach in DBA-Sachverhalten grundsätzlich nur die Anrechnung vorgesehen ist. § 34c Abs. 6 Satz 2 EStG lässt aber alternativ den Abzug gem. § 34c Abs. 2 EStG zu, wenn die Quellensteuer nach dem DBA angerechnet werden dürfte, d.h. es muss sich um eine abkommenskonforme Quellensteuer handeln. Diese komplizierte Regelung verfolgt mehrere Zwecke: Erstens soll der Steuerpflichtige abkommenswidrig erhobene Quellensteuern nicht einfach anrechnen/abziehen können, sondern ein Verständigungsverfahren anstoßen. Zweitens wird ein Anreiz für den Steuerpflichtigen geschaffen, einen DBA-Anspruch auf Ermäßigung/Teilerstattung der Quellensteuer, den er gegenüber dem Quellenstaat hat, auch geltend zu machen. Drittens wird der Vorteil des Tax Sparing nicht gewährt, wenn der Steuerpflichtige statt der Anrechnung den Abzug wählt.

²⁹⁵ Eine fiktive Quellensteueranrechnung (Tax Sparing), die in einigen älteren DBA noch enthalten ist, berechtigt nicht zum Abzug.

²⁹⁶ § 26 Abs. 1 KStG; eine Verrechnung der Quellensteuer ist gemäß deutschem Steuerrecht nur mit der anteiligen Körperschaftsteuerschuld möglich, nicht hingegen mit der anteiligen Gewerbesteuerschuld.

²⁹⁷ §§ 26 Abs. 6 Satz 1 KStG, 34c Abs. 2 EStG.

²⁹⁸ Mindestbesteuerung nach § 10d EStG muss dabei beachtet werden.

²⁹⁹ § 7 Abs. 1 GewStG; Mindestbesteuerung nach § 10a GewStG muss dabei beachtet werden.

³⁰⁰ Wozu er nach dem Steuerrecht des Vertragsstaats verpflichtet ist.

Das derzeitige deutsche Steuersystem erhebt völlig unsystematisch Quellensteuern und ist deshalb ein Arbeitsbeschaffungsprogramm für nationale und internationale Steuerberater, das zudem zu großen Besteuerungsunsicherheiten führt. Auch der in Steuerfragen eigentlich versierte Wissenschaftler denkt sich: "Und ist es auch Wahnsinn, so hat es doch Methode."³⁰¹

Deshalb muss zukünftig die Quellensteuer verwaltungsarm umgesetzt werden, indem – wie im anschließend erläuterten Reformvorschlag vorgesehen – eine Vollarrechnung der im Ausland gezahlten Quellensteuer beim deutschen Empfänger zumindest dann sichergestellt sein sollte, wenn ein Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Quellenstaat und Empfängerstaat existiert.

Im Doppelbesteuerungs-Musterabkommen der OECD, das als Grundlage für viele Doppelbesteuerungsabkommen auch in Deutschland dient, ist für gezahlte Zinsen ein Quellensteuersatz³⁰² von 10% als Möglichkeit vorgesehen, der in einigen Doppelbesteuerungsabkommen auch von Deutschland verwendet wird³⁰³. Für die folgenden Reformvorschläge und Berechnungen wird ebenfalls ein Quellensteuersatz von 10% verwendet.

Die ausschließliche Besteuerung von Lizenzgebühren im Ansässigkeitsstaat des Empfängers mag nach dem Welteinkommensprinzip steuerdogmatisch sowie auch handelspolitisch vorzuzugswürdig sein, soweit sich Industrieländer gegenüberstehen, die das Welteinkommensprinzip verwenden und annähernd symmetrische Handelsbeziehungen haben. Entsprechend sieht für gezahlte Lizenzgebühren das OECD-DBA-Musterabkommen keine Quellensteuer vor.³⁰⁴ Aber in der Praxis liegen eben häufig gerade keine symmetrischen Handelsbeziehungen vor, und auch Industrieländer wie Deutschland gehen wegen der fehlenden internationalen Abstimmung vernünftigerweise in immer mehr Unternehmensteuerbereichen vom Welteinkommensprinzip zum Territorialprinzip über³⁰⁵, besteuern also nur noch die in Deutschland erwirtschafteten Einkommen und lassen von deutschen Unternehmen im Ausland erwirtschaftetes Einkommen in Deutschland steuerfrei.

4.1.2 Reformvorschlag I: Quellensteuer auf alle gezahlten Schuldzinsen und Lizenzgebühren

Im Folgenden wird ein einfaches und umgehungsresistentes Steuersystem vorgeschlagen, das eine Quellensteuer auf Zins- und Lizenzzahlungen vorsieht.

(1) Vorgeschlagene Maßnahmen

Für den Reformvorschlag I werden folgende zwei Maßnahmen vorgeschlagen:

- **Quellensteuerzahlung:**
Jedes Unternehmen erhebt auf alle von ihm in Deutschland gezahlten und steuerlich als Kosten geltend gemachten Schuldzinsen und Lizenzgebühren³⁰⁶ eine Quellensteuer³⁰⁷ (z.B. 10%) und führt diese Quellensteuer an das zuständige Finanzamt ab.
- **Quellensteuererstattung:**
Im Gegenzug erhält das Unternehmen eine Erstattung aller Quellensteuern, die auf seine Zins- oder Lizenzgebührenerträge im In- oder Ausland erhoben wurden.

³⁰¹ Frei nach William Shakespeare: Hamlet (2. Akt, 2. Szene).

³⁰² [OECD 2012a, Art. 11].

³⁰³ Die BMF-Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen [BMF 2013a] sieht derzeit für DBAs mit Industrieländern (noch?) keine Quellensteuern vor, sondern nur für Entwicklungsländer; vgl. das im März 2014 geschlossene DBA mit China, das eine Quellensteuer von 10% auf gezahlte Dividenden (5% bei verbundenen Unternehmen > 25%) und Zinsen vorsieht [BMF 2014, Art. 10 und 11].

³⁰⁴ [OECD 2012a, Art. 12].

³⁰⁵ Z.B. bleiben in ausländischen Betriebsstätten und Tochtergesellschaften erzielte Einkünfte in Deutschland unbesteuert, dort erwirtschaftete und nach Deutschland transferierte Dividenden bleiben in Deutschland steuerfrei (§ 8b KStG).

³⁰⁶ Und in Zahlungen anteilig enthaltene Schuldzinsen (z.B. Leasinggebühren) und Lizenzgebühren (z.B. Zahlungen für Know How, Beratungs- und IT-Leistungen).

³⁰⁷ Die in Deutschland geltende Abgeltungssteuer ist keine Quellensteuer, da sie im Namen des Empfängers der Zins- bzw. Dividendenerträge von der inländischen Bank einbehalten werden. Vielmehr ist die Kapitalertragsteuer eine Quellensteuer, da sie vom Zahler bzw. von der Bank im Namen des Zahlers einbehalten wird.

(2) Anrechnungsüberhänge systematisch verringern

In der Praxis entstehen die Anrechnungsüberhänge primär in solchen Fällen, in denen auch eine inländische Steuer auf die ausländischen Einkünfte entfällt (Gewinnsituation), die aber geringer ist als die bereits gezahlte Quellensteuer. Können nämlich vom Lizenznehmer gezahlte Quellensteuern vom Lizenzgeber nicht in Gänze mit seiner Steuerschuld verrechnet werden, so kommt es beim Lizenzgeber zu einem Anrechnungsüberhang durch nicht anrechenbare Quellensteuern und damit zu einer unerwünschten Doppelbesteuerung. Tab. 4.2 zeigt beispielhaft die hierfür relevanten Teile von Tab. 8.2.1d aus dem Anhang.

Tab. 4.2 : Nicht anrechenbare Quellensteuer – Beispiel

Quellensteuer	(1.1)	(1.2)	(2)	(3.1)	(3.2)
	Rechtslage heute meistens	Rechtslage heute manchmal	Reform- vorschlag I	keine Anrechnung	Anpassung Lizenzgebühr
Fall B1: Lizenznehmer im normal besteuerten Ausland, Lizenzgeber in Deutschland	Quellensteuer in Deutschland				
	0%	10%	10%	10%	10%
alle Werte in €	Anrechnung der Quellensteuer beim Empfänger				
	bis zur Steuerschuld	ja	ja	nein	nein
(1) Lizenznehmer im normal besteuerten Ausland					
(1.1) Lizenzgebühr	1000	1000	1000	1000	111
(1.1a) davon Quellensteuer	0	100	100	100	111
(2) Lizenzgeber in Deutschland					
(2.1) Lizenzertrag	1000	1000	1000	1000	1.111
(2.1a) davon Quellensteuergutschrift	0	100	100	100	111
(2.2) Steuern	87	42	-13	58	87
(2.2a) davon Körperschaftsteuer	45	45	45	30	45
(2.2b) davon anrechenbare Quellensteuer	0	45	100	0	0
(2.2c) davon NICHT anrechenbare Quellensteuer	0	55	0	100	111
(2.3) Gewinn nach Steuern	213	158	213	142	213

Quelle: Tab. 8.2.1d. Hinweis: Tab. 4.2 ist in der Buch-Version falsch, da dort die Bezüge fälschlicherweise auf Tab. 8.2.1b statt, richtig, auf Tab. 8.2.1d verwiesen haben. Wurde hier in der PDF-Version korrigiert.

Ergebnis:

- Durch eine Beschränkung der Anrechnung der Quellensteuer auf die Körperschaftsteuerschuld kann im Regelfall vom Lizenzgeber ein Teil der vom Lizenznehmer gezahlten Quellensteuer nicht genutzt werden, in diesem Beispiel 25 € von insgesamt 100 € gezahlter Quellensteuer (Z. (2.2c), Sp. (1.2)).
- Kann die Quellensteuer gar nicht angerechnet werden, und passt der Lizenzgeber deshalb seine Lizenzgebühr derart an, dass sein Gewinn nach Steuern in Z. (2.3) unverändert bleibt, so kann die gesamte gezahlte Quellensteuer von 111 € nicht angerechnet werden (Z. (2.2c), Sp. (3.2)). Der deutsche Lizenznehmer muss in diesem Fall eine entsprechend höhere Lizenzgebühr bezahlen.

Nur bei einer vollen Anrechnung der Quellensteuer beim Empfänger, wie sie im Reformvorschlag I (Sp. 2) vorgesehen ist, kann also systematisch eine Doppelbesteuerung durch nicht anrechenbare Quellensteuern vermieden werden. Zwingend erforderlich ist deshalb eine volle Anrechnung³⁰⁸ der im Ausland gezahlten Quellensteuer auf die in Deutschland zu bezahlenden anteiligen Steuern, um eine Mehrbelastung von in Deutschland ansässigen Unternehmen zu vermeiden. Hierbei erscheinen folgende Maßnahmen angemessen:

- Bei Quellensteuern aus Ländern, mit denen Deutschland ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, sollte in jedem Fall die laut Doppelbesteuerungsabkommen gezahlte Quellensteuer vom deutschen Fiskus erstattet werden, und nicht – wie derzeit – begrenzt durch die in Deutschland aus den ausländischen Erträgen resultierenden Steuerschuld.

³⁰⁸ Zukünftig auch bei der Gewerbesteuer, soweit die Erträge nicht ohnehin gewerbesteuerfrei sind (vgl. hierzu auch den im folgenden Kap. 4.3.2 erläuterten Reformvorschlag III für die Gewerbesteuer).

- Zur Vermeidung eines unnötigen bürokratischen Aufwands könnte Zahlung und Erstattung der Quellensteuer durch die kontoführenden Banken erfolgen, ganz ähnlich wie derzeit schon bei der Abgeltungssteuer.

Kann eine volle Erstattung politisch nicht durchgesetzt werden, so sind zumindest folgende Maßnahmen angeraten:

- Anrechenbarkeit der Quellensteuer nicht nur auf die Körperschaftsteuerschuld, sondern – im Gegensatz zur derzeitigen Rechtslage – auch auf die Gewerbesteuerschuld, soweit die entsprechenden Zins- und Lizenzträge gewerbesteuerpflichtig sind.
- Anrechnungsüberhänge infolge nicht anrechenbarer Quellensteuer sollten vollständig in Folgejahre vortragbar sein.

(3) Mögliche Reaktionen

Nach Einführung einer Quellensteuer von z.B. 10% auf gezahlte Schuldzinsen und Lizenzgebühren erhält der Gläubiger (bzw. Lizenzgeber) im ersten Schritt nur noch 90% der im Vertrag vereinbarten Summe auf sein Konto überwiesen, über die restlichen 10% erhält er vom Schuldner eine Quellensteuergutschrift. Ob und in welchem Umfang in Deutschland bezahlte Quellensteuer vom ausländischen Sitzland bei der Steuerbemessung des im Ausland ansässigen Gläubigers berücksichtigt wird, hängt ausschließlich von den Entscheidungen des ausländischen Sitzlands ab.³⁰⁹ Zudem können selbst bei einer grundsätzlich gegebenen Anrechnungsmöglichkeit Anrechnungsüberhänge verbleiben.³¹⁰ Der für den Gläubiger resultierende Nutzen einer Quellensteuergutschrift hängt also von den Anrechnungsvorschriften in seinem Sitzland und von der individuellen Steuersituation des Gläubigers ab.

(a) Nettoklauseln

Insbesondere bei einem steueroptimierten international tätigen Konzern dürfte im Regelfall die Quellensteuergutschrift von relativ geringem Nutzen sein. Deshalb werden bei internationalen Geschäftsbeziehungen immer häufiger in die Verträge explizit sogenannte Nettoklauseln aufgenommen, die sicherstellen, dass z.B. der ausländische Gläubiger auch bei gesetzlichen Änderungen im Schuldnerstaat weiterhin 100% der vereinbarten Zinsen erhält.

Diese allgemeinen Ausführungen sollen anhand des folgenden Beispiels erläutert werden.

Ein in Deutschland ansässiges deutsches Unternehmen schulde einem in Luxemburg ansässigen Unternehmen 1.000 € Zinsen. Nach Einführung einer 10%-Quellensteuer in Deutschland führt das deutsche Unternehmen 100 € als Quellensteuer an den deutschen Fiskus ab, der in Luxemburg ansässige Gläubiger erhält nur noch 900 € Zinsen ausgezahlt. Nach deutschem Handelsrecht erhält der luxemburgische Gläubiger weiterhin 1.000 €, allerdings nur noch 900 € in bar und 100 € als Quellensteuergutschrift. Der deutsche Gläubiger erfüllt also weiterhin seine vertraglichen Pflichten, falls der Vertrag deutschem Recht unterliegt.

Steuerlich gibt es nun für den luxemburgischen Gläubiger zwei Möglichkeiten:

- Falls der luxemburgische Fiskus die in Deutschland gezahlten 100 € Quellensteuer auf die Steuerschuld des luxemburgischen Gläubigers anrechnet, kann der Gläubiger diese Quellensteuer mit der in Luxemburg aus seinem Zinsertrag resultierenden Steuerschuld verrechnen. Falls der Gläubiger die gesamte Quellensteuer verrechnen kann oder der luxemburgische Fiskus ihm gar die volle Quellensteuer erstattet, bleibt der Nettoertrag des Gläubigers unverändert.
- In der Praxis kann der in Luxemburg ansässige Gläubiger aber durch entsprechende legale Konstruktionen eine Besteuerung der Zinserträge weitestgehend vermeiden, seine Steuerschuld ist damit nahe Null, eine Verrechnung der Quellensteuergutschrift ist damit nicht möglich, und deshalb ist die Quellensteuergutschrift für den luxemburgischen Gläubiger wertlos. Statt bisher 1.000 € erhält er nun nur noch

³⁰⁹ Wie in Kap. 4.1.1(3) erläutert, müssen vor Einführung einer Quellensbesteuerung die entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommen angepasst werden. Inwieweit sich dabei Luxemburg (oder jedes andere betroffene Land) zu einer Anrechnung verpflichtet, liegt einzig und allein im Belieben des Partnerlandes.

³¹⁰ Vgl. die vorhergehende Tab. 4.2.

900 €, eine Minderung seiner Zinserträge um 100 €. Der Gläubiger wird deshalb versuchen, den quellensteuerbedingten Abzug durch eine Zinserhöhung für den deutschen Kreditnehmer, z.B. von 1.000 € auf 1.111 €, wettzumachen³¹¹, was nach Abzug der deutschen Quellensteuer von 10% bei ihm zum alten Ertrag nach Steuern von 1.000 € führt³¹². Für die Zukunft wird der Gläubiger von vorneherein versuchen eine Nettoklausel in den Kreditvertrag aufzunehmen, die eine ungeschmälerte Zahlung von 1.000 € an ihn sicherstellt. Dies stellt aus Sicht des Schuldners eine Zinssatzerhöhung dar und verschlechtert die Konkurrenzfähigkeit des luxemburgischen Gläubigers. Gleichzeitig würde sich dadurch die Wettbewerbsfähigkeit aller Finanzinstitute verbessern soweit sie in Ländern ansässig sind, die ausländische Quellensteuern voll anrechnen oder, noch besser, gemäß unserem Reformvorschlag I erstatten. Insbesondere würde die Wettbewerbsfähigkeit der in Deutschland ansässigen Finanzinstitute durch unilaterale Umsetzung unseres Reformvorschlags I deutlich verbessert werden.

Durch die Einführung einer allgemeinen Quellensteuer wird also nicht nur die Wettbewerbsfähigkeit von in Deutschland ansässigen Unternehmen verbessert, sondern zugleich die Wettbewerbsfähigkeit von Niedrigsteuerländern verschlechtert. Dies verdeutlicht auch nochmals das folgende Beispiel:

Ein in China ansässiges Unternehmen schulde einem in Deutschland ansässigen Lizenzgeber 1.000 € Lizenzgebühren. Bei einem in China festgelegten Quellensteuersatz von 10% führt das chinesische Unternehmen 100 € Quellensteuer an den chinesischen Fiskus ab, der deutsche Lizenzgeber erhält 900 € zusätzlich 100 € Quellensteuergutschrift.

- Der deutsche Lizenzgeber erhält insgesamt 1.000 €, die er in Deutschland versteuern muss. Bei einem deutschen Steuersatz von 29% resultiert eine Steuerschuld von 290 €, nach Anrechnung der Quellensteuergutschrift von 100 € verbleiben 190 € Steuern, die das deutsche Unternehmen an den deutschen Fiskus bezahlen muss. Für den deutschen Lizenzgeber ändert sich nichts, allerdings hat in diesem Fall der deutsche Fiskus ein Minderaufkommen.
- Eine steuerbedingte Verlegung der Lizenzverwaltung in ein Niedrigsteuerland ist aus Sicht des in Deutschland ansässigen Lizenzgebers nun weniger interessant, da das Niedrigsteuerland die in China gezahlte Quellensteuer nicht erstattet, damit in jedem Fall die 10% chinesische Quellensteuer anfallen würde und der Lizenzgeber bei Wegzug in ein Niedrigsteuerland³¹³ durch die Einführung der Quellensteuer nur noch 900 € Lizenzertag vor Steuern bekäme³¹⁴.

Die Einführung von Quellensteuern und die wechselseitige Berücksichtigung von bezahlten Quellensteuern liegt also im Interesse von beiden Ländern, um so die Vorteile einer Nutzung von Niedrigsteuerländern und die daraus resultierenden Aufkommensverluste in Normalsteuerländern zu verringern.

(b) Nutzung der EU-Grundfreiheiten zur Gewinnverlagerung?

Es könnte die Gefahr bestehen, dass unter Berufung auf die EU-Grundfreiheiten Quellensteuern umgangen werden, wie das folgende Beispiel zeigt³¹⁵:

- Eine luxemburgische Firma erzielt Lizenz Einkünfte in Höhe von 1.000 € von einer deutschen Firma. Die luxemburgische Firma bezahlt an eine Firma auf den Bahamas, den eigentlichen Inhaber des immateriellen Wirtschaftsguts, 990 € Lizenzgebühren. Bei der luxemburgischen Firma verbleibt damit nur ein Nettoertrag von 10 €, der in Luxemburg zu versteuern ist. Das ist das übliche Verfahren zur Steuervermeidung³¹⁶. Der endgültig Begünstigte legt seinen Sitz in eine Steueroase.
- Wenn Deutschland auf die von der deutschen Firma gezahlten 1.000 € eine Quellensteuer von z.B. 10% erheben würde, müsste die deutsche Firma 100 € Quellensteuer im Namen der luxemburgischen Firma an den deutschen Fiskus abführen.

³¹¹ Eine derartige Anpassung des Zinssatzes ist in jedem Fall nach Auslaufen der Zinsfestschreibung möglich, vielfach aber auch kurzfristig möglich, falls der Kreditvertrag eine bestimmte Zahlung an den Gläubiger vorsieht und deshalb Mehrbelastungen aus Änderungen der deutschen Rechtslage der deutsche Schuldner tragen muss.

³¹² Vgl. etwa Tab. 4.2, Z. (1.1), Sp. (3.2).

³¹³ Ein derartiger Transfer von immateriellen Wirtschaftsgütern, z.B. Lizenzrechten, aus Deutschland heraus in ein anderes Land, insbesondere ein Niedrigsteuerland, ist bereits nach derzeitiger deutscher Rechtslage (SEStEG und Nachfolgeregelungen) mit dem Risiko erheblicher Steuerzahlungen verbunden.

³¹⁴ Vgl. etwa die spätere Tab. 8.2.1c, Z. (2.1b), Sp. (2).

³¹⁵ Auf dieses Problem hat [Staats 2014a] hingewiesen.

³¹⁶ Vgl. die Beispiele in Kap. 2.1.4. Häufig gehören die drei Firmen in Deutschland, Luxemburg und auf den Bahamas zum selben Konzern; das muss aber nicht so sein.

Nun könnte man auf die Idee kommen, dass Deutschland bei der Erhebung der Quellensteuer die mit den Lizenzzahlungen in Verbindung stehenden Betriebsausgaben der luxemburgischen Firma von 990 € berücksichtigen muss. Die Bemessungsgrundlage der deutschen Quellensteuer würde damit nur noch 10 € (= 1.000 € - 990 €) betragen und die Quellensteuer nur noch 1 € (= 10 € * 10%). Dies könnte jedenfalls dann gelten, wenn eine Quellensteuer nur auf Zahlungen an ausländische Gläubiger bzw. Lizenzgeber erhoben wird und dabei auch seine unmittelbar³¹⁷ im Zusammenhang mit den Erträgen stehende Betriebsausgaben nicht steuerlich geltend gemacht werden können, während bei inländischen Empfängern derartige Betriebsausgaben bei der steuerlichen Veranlagung berücksichtigt werden.

Eine Quellensteuer ist nämlich eine (beschränkte) Besteuerung des (in unserem Fall) ausländischen Empfängers durch den deutschen Fiskus. Der Europäische Gerichtshof hat in diesem Zusammenhang entschieden, dass es EU-Recht widerspricht, wenn bei ausländischen Zahlungsempfängern deren "Betriebsausgaben, ... nicht steuermindernd geltend" gemacht werden können, "während bei einem gebietsansässigen Dienstleister nur die Nettoeinkünfte, d.h. die nach Abzug der Betriebsausgaben verbleibenden Einkünfte, der Steuer unterliegen".³¹⁸ Darauf gestützt hat der deutsche Bundesfinanzhof ähnlich entschieden.³¹⁹

Ein Problem kann es also deshalb geben, weil

- der inländische Empfänger keine Quellensteuer bezahlen muss, und bei der späteren Steuerveranlagung zur Berechnung seiner Steuerschuld für die erhaltenen Schuldzinsen/Lizenzgebühren seine Betriebsausgaben geltend machen kann;
- der ausländische Empfänger hingegen Quellensteuer bezahlen muss, und bei der Berechnung der Höhe der Quellensteuer seine unmittelbar im Zusammenhang mit den Erträgen stehende Betriebsausgaben unberücksichtigt bleiben.

Unser Reformvorschlag I sieht Quellensteuern für **alle** Zahlungen von Schuldzinsen und Lizenzgebühren vor, sowohl auf Zahlungen an Inländer wie an Ausländer, und zwar auf den Bruttobetrag, mit vollständiger Erstattung aller gezahlten in- und ausländischen Quellensteuern beim deutschen Empfänger:

- Inwieweit der deutsche Empfänger auf die erhaltenen Schuldzinsen/Lizenzgebühren Steuern bezahlen muss, spielt dabei also gar keine Rolle, und damit spielt auch keine Rolle, ob er Betriebsausgaben geltend machen kann oder nicht.
- Der ausländische Empfänger muss dieselbe Quellensteuer wie der Inländer bezahlen, hingegen bleibt er auf der Quellensteuer sitzen, soweit er sie nicht von seinem Sitzland erstattet bzw. auf seine Steuerschuld angerechnet bekommt.

Damit betrifft die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs und des deutschen Bundesfinanzhofs eine gemäß Reformvorschlag I ausgestaltete Quellensteuer nicht.

Sollte trotzdem noch ein Gericht auf unzulässige Diskriminierung erkennen, könnte man dem ausländischen Zahlungsempfänger erlauben, für eine Besteuerung nach deutschem Recht zu optieren. Damit würden seine Zahlungen an seinen Gläubiger bzw. Lizenzgeber der deutschen Quellensteuer unterliegen.³²⁰ Im oben genannten Beispiel müsste dann also der deutsche Zahler im Namen der luxemburgischen Gesellschaft 1 € Quellensteuer abführen und die luxemburgische Gesellschaft im Namen des Lizenzgebers auf den Bahamas 99 € (= 10% * 990 €).

4.1.3 Belastungswirkungen von Reformvorschlag I: Quellensteuer auf gezahlte Schuldzinsen und Lizenzgebühren

Im Folgenden werden beispielhaft die Auswirkungen einer Quellensteuer von 10% dargestellt, und zwar in Abschnitt (1) für gezahlte Schuldzinsen und in Abschnitt (2) für gezahlte Lizenzgebühren.

³¹⁷ Zur Abgrenzung von unmittelbar im Zusammenhang mit den Erträgen stehenden Betriebsausgaben von sonstigen Betriebsausgaben siehe [BMF 2014g].

³¹⁸ [EuGH 2006, Zusammenfassung am Ende].

³¹⁹ [BFH 2012]. Die vom BFH geforderte "Ausgestaltung vor dem Hintergrund des Leistungsfähigkeits- und konkret des objektiven Nettoprinzipts" [BFH 2012, Rz. 12] wird im Urteil des EuGH nicht thematisiert.

³²⁰ Zudem würde die Abzugsbeschränkung bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland gemäß Reformvorschlag II (siehe Kap. 4.2) greifen, falls dieser parallel zur Quellensteuer umgesetzt würde.

Der für die Belastungswirkungen relevante Unterschied zwischen Schuldzinsen und Lizenzgebühren besteht dabei in der jeweils den Berechnungen zugrunde gelegten Gewinnmarge des Empfängers:

- Dem Gläubiger sollen nach Abzug seiner Verwaltungskosten 90% der Zinsen als zu versteuerndes Einkommen verbleiben.
- Dem Lizenzgeber sollen nach Abzug seiner Kosten für Forschung, Entwicklung und Vertrieb 30% der Lizenzgebühren als zu versteuerndes Einkommen verbleiben.

(1) Vergleich der Belastungswirkungen von Reformvorschlag I: Quellensteuer auf gezahlte Schuldzinsen

Tab. 4.3 zeigt beispielhaft Belastungswirkungen einer 10%-Quellensteuer auf gezahlte Schuldzinsen gemäß Reformvorschlag I.

In den Zeilen (1) bis (5) werden dabei jeweils folgende fünf Fälle unterschieden:

- Z. (1) : Schuldner in Deutschland, Gläubiger in Deutschland;
- Z. (2) : Schuldner in Deutschland, Gläubiger im normal besteuerten Ausland;
- Z. (3) : Schuldner in Deutschland, Gläubiger im Niedrigsteuerland;
- Z. (4) : Schuldner im normal besteuerten Ausland, Gläubiger in Deutschland;
- Z. (5) : Schuldner im Niedrigsteuerland, Gläubiger in Deutschland.

Für jeden der fünf Fälle werden in den einzelnen Zeilen jeweils folgende Ergebnisse dargestellt:

- Schuldner – Zinskosten vor und nach Steuern;
die Zinskosten nach Steuern sind für den Schuldner geringer als die Zinskosten vor Steuern in Höhe von 1.000 €, soweit er die gezahlten Zinsen steuerlich als Kosten geltend machen kann.
- Gläubiger – Gewinn nach Steuern;
der Gewinn des Gläubigers ergibt sich als Zinsertrag minus abzugsfähige Kosten; diese Kosten werden im Beispiel mit 10% des Zinsertrags von 1.000 € angesetzt, sodass in diesem Fall ein zu versteuerndes Einkommen von 900 € verbleibt.
- Steueraufkommen in Deutschland und im Ausland.

Die Spalten (1.1) und (1.2) zeigen die geltende Rechtslage:

- Sp. (1.1): keine Quellensteuer (meistens).
- Sp. (1.2): Quellensteuer (manchmal), dabei Anrechnung der Quellensteuer beim Gläubiger bis zur Höhe seiner anteiligen Steuerschuld³²¹.

Spalte (2) zeigt den **Reformvorschlag I**:

- Sp. (2): 10% Quellensteuer, volle³²² Anrechnung der Quellensteuer im Empfängerland mittels Erstattung der Quellensteuer unabhängig von der anteiligen Steuerschuld.

Spalten (3.1) und (3.2) zeigen die Auswirkungen, falls der Empfängerstaat die Quellensteuer nicht anrechnet:

- Sp. (3.1): Wieder 10% Quellensteuer, aber keinerlei³²³ Anrechnung der Quellensteuer beim Gläubiger.
- Sp. (3.2): Wie Sp. (3.1), aber zusätzlich Anpassung des Zinssatzes³²⁴ durch den Gläubiger.

³²¹ Die im Quellenland gezahlte Quellensteuer wird in vielen Empfängerländern (auch in Deutschland) auf die aus den empfangenen Zahlungen resultierende Steuerschuld angerechnet; ist die Steuerschuld im Empfängerland geringer als die Quellensteuer, verbleibt ein Anrechnungsüberhang als nicht anrechenbare Quellensteuer und damit eine entsprechende Doppelbesteuerung, Tab. 4.2.

³²² Anrechnungsüberhänge werden vom Empfängerland erstattet.

³²³ Die gezahlte Quellensteuer trifft dann den Gläubiger der Lizenzgebühren voll als Anrechnungsüberhang (volle Doppelbesteuerung).

³²⁴ Der Zinssatz wird in diesem Fall durch den Gläubiger mit der Maßgabe angepasst, dass sein Gewinn nach Steuern (z.B. Tab. 4.3, Z. (1.3)) durch die Quellensteuer unverändert bleibt.

Tab. 4.3 : Belastungswirkungen von Reformvorschlag I: Quellensteuer auf gezahlte Schuldzinsen

Vergleich der Belastungswirkungen einer Quellensteuer auf gezahlte Schuldzinsen	(1.1)	(1.2)	(2)	(3.1)	(3.2)
	Rechtslage heute meistens	Rechtslage heute manchmal	Reform- vorschlag I	keine Anrechnung	Anpassung Zinssatz
	0%	10%	10%	10%	10%
		Quellensteuer beim Schuldner			
		Anrechnung der Quellensteuer beim Gläubiger			
	bis zur Steuerschuld	ja	ja	nein	nein
			Erstattung		
alle Werte in €	Basiswert	ÄNDERUNG gegenüber Basiswert			
(1) Schuldner in Deutschland, Gläubiger in Deutschland					
(1.1) Schuldner: Zinskosten vor Steuern	1.000	0	0	0	111
(1.2) Schuldner: Zinskosten nach Steuern	745	0	0	0	83
(1.3) Gläubiger: Gewinn nach Steuern	639	0	0	-71	0
(1.4) Steueraufkommen in Deutschland	6	0	0	71	83
(1.5) Steueraufkommen im Ausland	0	0	0	0	0
(2) Schuldner in Deutschland, Gläubiger im normal besteuerten Ausland					
(2.1) Schuldner: Zinskosten vor Steuern	1.000	0	0	0	111
(2.2) Schuldner: Zinskosten nach Steuern	745	0	0	0	83
(2.3) Gläubiger: Gewinn nach Steuern	675	0	0	-75	0
(2.4) Steueraufkommen in Deutschland	-255	100	100	100	83
(2.5) Steueraufkommen im Ausland	225	-100	-100	-25	0
(3) Schuldner in Deutschland, Gläubiger in Niedrigsteuerland					
(3.1) Schuldner: Zinskosten vor Steuern	1.000	0	0	0	111
(3.2) Schuldner: Zinskosten nach Steuern	745	0	0	0	83
(3.3) Gläubiger: Gewinn nach Steuern	855	-55	0	-95	0
(3.4) Steueraufkommen in Deutschland	-255	100	100	100	83
(3.5) Steueraufkommen im Ausland		-45	-100	-5	0
(4) Schuldner im normal besteuerten Ausland, Gläubiger in Deutschland					
(4.1) Schuldner: Zinskosten vor Steuern	1.000	0	0	0	111
(4.2) Schuldner: Zinskosten nach Steuern	750	0	0	0	83
(4.3) Gläubiger: Gewinn nach Steuern	639	0	0	-71	0
(4.4) Steueraufkommen in Deutschland	261	-100	-100	-29	0
(4.5) Steueraufkommen im Ausland	-250	100	100	100	83
(5) Schuldner im Niedrigsteuerland, Gläubiger in Deutschland					
(5.1) Schuldner: Zinskosten vor Steuern	1.000	0	0	0	111
(5.2) Schuldner: Zinskosten nach Steuern	950	0	0	0	105
(5.3) Gläubiger: Gewinn nach Steuern	639	0	0	-71	0
(5.4) Steueraufkommen in Deutschland	261	-100	-100	-29	0
(5.5) Steueraufkommen im Ausland	-50	100	100	100	106

Quelle: Tab. 8.1.1f.

In Kap. 8.1.1(3) werden detaillierte Herleitungen und Erläuterungen zu allen in Tab. 4.3 gezeigten Werten gegeben.

Ein Beispiel zum Lesen von Tab. 4.3 anhand Zeile (4.3):

Sp. (1.1): Der deutsche Gläubiger erhält brutto (also vor Steuern) 1.000 € Zinsertrag; er hat annahmegemäß 100 € (= 10% * 1.000 €) Kosten; auf die verbleibenden 900 € muss er annahmegemäß 15% Körperschaftsteuer und 14% Gewerbesteuer, also 261 € bezahlen; es verbleiben 639 € (= 900 € - 261 €) Gewinn nach Steuern.

Sp. (1.2): In diesem Fall muss der ausländische Schuldner 10% Quellensteuer bezahlen. Der deutsche Gläubiger erhält brutto (also vor Steuern) 900 € Zinsertrag zuzüglich eine Quellensteuergutschrift von 100 €; er hat 100 € (= 10% * 1.000 €) Kosten; auf die verbleibenden 900 € muss er 15% Körperschaftsteuer, also 135 € bezahlen; darauf kann er seine Quellensteuergutschrift von 100 € bis zur Höhe der Körperschaftsteuerschuld anrechnen, sodass 35 € Körperschaftsteuer verbleiben; zudem muss er 14% Gewerbesteuer, also 126 € bezahlen; es verbleiben 639 € (= 900 € - 100 € - 35 € - 126 €) Gewinn nach Steuern; gegenüber Sp. (1.1) ist die Änderung also 0 € (Anmerkung: Wäre die Körperschaftsteuerschuld kleiner als 100 €, wie in Tab. 4.4 bei Lizenzgebühren, würde eine Mehrbelastung resultieren).

Sp. (2): Wie Sp. (1.2), aber diesmal bekommt der deutsche Gläubiger die volle Quellensteuer vom deutschen Fiskus erstattet, was in diesem Fall denselben Gewinn nach Steuern ergibt; gegenüber Sp. (1.1) ist die Änderung also wieder 0 €.

Sp. (3.1): In diesem Fall kann der deutsche Gläubiger die Quellensteuer weder auf seine Körperschaftsteuerschuld anrechnen noch bekommt er sie vom deutschen Fiskus erstattet; von den Brutto-Zinserträgen von 1.000 € gehen seine Kosten von 100 € und die ausländische Quellensteuer von ebenfalls 100 € ab, auf die verbleibenden 800 € muss er 15% Körperschaftsteuer und 14% Gewerbesteuer, also 232 € bezahlen; es verbleiben 568 € (= 800 € - 232 €) nach Steuern; gegenüber Sp. (1.1) ist die Änderung also -71 €.

Sp. (3.2): Der deutsche Gläubiger erhöht nun seinen Zinssatz dergestalt, dass sein Gewinn nach Steuern gegenüber Sp. (1.1) unverändert bleibt. (Anmerkung: Dies führt zu den in Z. (4.2) gezeigten zusätzlichen Belastungen des ausländischen Schuldners von 83 €).

Die wesentlichen Belastungswirkungen einer Quellensteuer auf Schuldzinsen können wie folgt zusammengefasst werden³²⁵:

Schuldner und Gläubiger beide in Deutschland ansässig³²⁶:

- Keine Änderung, soweit Deutschland die vom Schuldner bezahlte Quellensteuer beim Gläubiger anrechnet.³²⁷
- Bei Nichtanrechnung der Quellensteuer erhöht sich das deutsche Steueraufkommen zu Lasten des Gläubigers.³²⁸
- Der Gläubiger kann seine Mindererträge durch Erhöhung des Zinssatzes auf seinen Schuldner weiterreichen³²⁹, soweit die Marktverhältnisse dies zulassen³³⁰. Dies führt zu einer weiteren Erhöhung des deutschen Steueraufkommens.³³¹

Schuldner und Gläubiger NICHT beide in Deutschland ansässig³³²:

- Durch die Einführung einer Quellensteuer gewinnt der Quellenstaat Steueraufkommen.³³³
- Wenn der Gläubigerstaat die im Ausland vom Schuldner bezahlte Quellensteuer teilweise oder ganz auf die Steuerschuld des Gläubigers anrechnet, verliert der Gläubigerstaat Steueraufkommen.³³⁴
- Bei Nichtanrechnung der Quellensteuer verliert der Gläubigerstaat nur noch etwas Steueraufkommen aufgrund der durch die Quellensteuer verringerten Zinserträge des Gläubigers.³³⁵
- Der Gläubiger kann seine Mindererträge³³⁶ durch Erhöhung des Zinssatzes auf seinen Schuldner abwälzen³³⁷, soweit die Marktverhältnisse dies zulassen³³⁸. Dies führt zu einer weiteren Erhöhung des Steueraufkommens des jeweiligen Quellensteuerstaats.

(2) Vergleich der Belastungswirkungen von Reformvorschlag I: Quellensteuer auf gezahlte Lizenzgebühren

Tab. 4.4 zeigt beispielhaft die Belastungswirkungen einer 10%-Quellensteuer auf gezahlte Lizenzgebühren gemäß Reformvorschlag I.

Dabei werden – analog zur Quellensteuer auf Schuldzinsen laut Tab. 4.3 – in den Zeilen (1) bis (5) folgende fünf Fälle unterschieden:

- Z. (1) : Lizenznehmer in Deutschland, Lizenzgeber in Deutschland;
- Z. (2) : Lizenznehmer in Deutschland, Lizenzgeber im normal besteuerten Ausland;
- Z. (3) : Lizenznehmer in Deutschland, Lizenzgeber in Niedrigsteuerland;

³²⁵ Zu detaillierten Analysen siehe Kap. 8.1.1(3).

³²⁶ Tab. 4.3, Z. (1).

³²⁷ Tab. 4.3, Z. (1), Sp. (1.2) bis (3.2).

³²⁸ Tab. 4.3, Z. (1.3) und (1.4), Sp. (3.1).

³²⁹ Tab. 4.3, Z. (1.3), Sp. (3.1), Z. (1.2), Sp. (3.2).

³³⁰ Werden z.B. in anderen Ländern die Quellensteuern voll angerechnet (analog Sp. (1.2)) oder gar erstattet (analog Sp. (2)), so wird eine entsprechende Preiserhöhung am Markt nur schwer durchsetzbar sein. Es gibt also einen inhärenten Druck auf alle Länder, gezahlte Quellensteuer bei der Steuerbelastung der inländischen Lizenzgeber angemessen zu berücksichtigen.

³³¹ Tab. 4.3, Z. (1.4), Sp. (3.2).

³³² Tab. 4.3, Z. (2), (3), (4), (5).

³³³ Tab. 4.3, Z. (2.4), (3.4), (4.5), (5.5), Sp. (1.2) bis (3.2).

³³⁴ Tab. 4.3, Z. (2.5), (3.5), (4.4), (5.4), Sp. (1.2), (2).

³³⁵ Tab. 4.3, Z. (2.5), (3.5), (4.4), (5.4), Sp. (3.1).

³³⁶ Tab. 4.3, Z. (2.3), (3.3), (4.3), (5.3), Sp. (3.1).

³³⁷ Z. (2.2), (3.2), (4.2), (5.2), Sp. (3.2); der deutsche Lizenznehmer muss dann zudem zusätzlich Steuern bezahlen wegen der teilweisen Nichtabzugsfähigkeit der Schuldzinsen bei der deutschen Gewerbesteuer.

³³⁸ Tab. 4.3, Z. (2.4), (3.4), (4.5), (5.5), Sp. (3.2).

- Z. (4) : Lizenznehmer im normal besteuerten Ausland, Lizenzgeber in Deutschland;
- Z. (5) : Lizenznehmer im Niedrigsteuerland, Lizenzgeber in Deutschland.

Tab. 4.4 : Belastungswirkungen von Reformvorschlag I: Quellensteuer auf gezahlte Lizenzgebühren

Vergleich der Belastungswirkungen einer Quellensteuer auf gezahlte Lizenzgebühren	(1.1)	(1.2)	(2)	(3.1)	(3.2)
	Rechtslage heute meistens	manchmal	Reform- vorschlag I	keine Anrechnung	Anpassung Lizenzgebühr
	0%	10%	10%	10%	10%
	Quellensteuer beim Lizenznehmer				
	Anrechnung der Quellensteuer beim Lizenzgeber				
	bis zur Steuerschuld	ja	ja	nein	nein
Erstattung					
alle Werte in €	Basiswert	ÄNDERUNG gegenüber Basiswert			
(1) Lizenznehmer in Deutschland, Lizenzgeber in Deutschland					
(1.1) Lizenznehmer: Lizenzkosten vor Steuern	1.000	0	0	0	111
(1.2) Lizenznehmer: Lizenzkosten nach Steuern	719	0	0	0	80
(1.3) Lizenzgeber: Gewinn nach Steuern	213	-55	0	-71	0
(1.4) Steueraufkommen in Deutschland	-194	55	0		80
(1.5) Steueraufkommen im Ausland	0	0	0	0	0
(2) Lizenznehmer in Deutschland, Lizenzgeber im normal besteuerten Ausland					
(2.1) Lizenznehmer: Lizenzkosten vor Steuern	1.000	0	0	0	111
(2.2) Lizenznehmer: Lizenzkosten nach Steuern	719	0	0	0	80
(2.3) Lizenzgeber: Gewinn nach Steuern	225	-25	0	-75	0
(2.4) Steueraufkommen in Deutschland	-281	100	100	100	80
(2.5) Steueraufkommen im Ausland	75	-75	-100	-25	0
(3) Lizenznehmer in Deutschland, Lizenzgeber in Niedrigsteuerland					
(3.1) Lizenznehmer: Lizenzkosten vor Steuern	1.000	0	0	0	111
(3.2) Lizenznehmer: Lizenzkosten nach Steuern	719	0	0	0	80
(3.3) Lizenzgeber: Gewinn nach Steuern	285	-85	0	-95	0
(3.4) Steueraufkommen in Deutschland	-281	100	100	100	80
(3.5) Steueraufkommen im Ausland	15	-15	-100	-5	0
(4) Lizenznehmer im normal besteuerten Ausland, Lizenzgeber in Deutschland					
(4.1) Lizenznehmer: Lizenzkosten vor Steuern	1.000	0	0	0	111
(4.2) Lizenznehmer: Lizenzkosten nach Steuern	750	0	0	0	83
(4.3) Lizenzgeber: Gewinn nach Steuern	213	-55	0	-71	0
(4.4) Steueraufkommen in Deutschland	87	-45	-100	-29	0
(4.5) Steueraufkommen im Ausland	-250	100	100	100	83
(5) Lizenznehmer im Niedrigsteuerland, Lizenzgeber in Deutschland					
(5.1) Lizenznehmer: Lizenzkosten vor Steuern	1.000	0	0	0	111
(5.2) Lizenznehmer: Lizenzkosten nach Steuern	950	0	0	0	106
(5.3) Lizenzgeber: Gewinn nach Steuern	213	-55	0	-71	0
(5.4) Steueraufkommen in Deutschland	87	-45	-100	-29	0
(5.5) Steueraufkommen im Ausland	-50	100	100	100	106

Quelle: Tab. 8.2.1f.

In Kap. 8.2.1(3) werden detaillierte Herleitungen und Erläuterungen zu allen in Tab. 4.4 gezeigten Werten gegeben.

Ein Beispiel zum Lesen von Tab. 4.4 anhand Zeile (4.3):

Sp. (1.1): Der deutsche Lizenzgeber erhält brutto (also vor Steuern) 1.000 € Lizenzvertrag; er hat annahmegemäß 700 € (= 70% * 1.000 €) Kosten; auf die verbleibenden 300 € muss er annahmegemäß 15% Körperschaftsteuer und 14% Gewerbesteuer, also 87 € bezahlen; es verbleiben 213 € (= 300 € - 87 €) Gewinn nach Steuern.

Sp. (1.2): In diesem Fall muss der ausländische Lizenznehmer 10% Quellensteuer bezahlen. Der deutsche Lizenzgeber erhält brutto (also vor Steuern) 900 € Lizenzvertrag zuzüglich eine Quellensteuergutschrift von 100 €; er hat wieder 700 € (= 70% * 1.000 €) Kosten; auf die verbleibenden 300 € muss er 15% Körperschaftsteuer, also 45 € bezahlen; darauf kann er seine Quellensteuergutschrift von 100 € bis zur Höhe der Körperschaftsteuerschuld anrechnen, sodass 0 €

Körperschaftsteuer verbleiben; zudem muss er 14% Gewerbesteuer, also 42 € bezahlen; es verbleiben 158 € (= 300 € - 100 € - 0 € - 42 €) Gewinn nach Steuern; gegenüber Sp. (1.1) ist die Änderung also -55 € (Anmerkung: Wäre die Körperschaftsteuerschuld größer als 100 €, wie in Tab. 4.3 bei Schuldzinsen wegen der dort viel geringeren Kosten, würde keine Mehrbelastung resultieren).

Sp. (2): Wie Sp. (1.2), aber diesmal bekommt der deutsche Lizenzgeber die volle Quellensteuer vom deutschen Fiskus erstattet; gegenüber dem Fall ohne Quellensteuer laut Sp. (1.1) ist damit der Gewinn nach Steuern unverändert; gegenüber Sp. (1.1) ist die Änderung also wieder 0 €.

Sp. (3.1): In diesem Fall kann der deutsche Lizenzgeber die Quellensteuer weder auf seine Körperschaftsteuerschuld anrechnen noch bekommt er sie vom deutschen Fiskus erstattet; von den Brutto-Lizenzträgen von 1.000 € gehen seine Kosten von 700 € und die ausländische Quellensteuer von ebenfalls 100 € ab, auf die verbleibenden 200 € muss er 15% Körperschaftsteuer und 14% Gewerbesteuer, also 58 € bezahlen; es verbleiben 142 € (= 200 € - 58 €) nach Steuern; gegenüber Sp. (1.1) ist die Änderung also -71 €.

Sp. (3.2): Der deutsche Lizenzgeber erhöht nun seine Lizenzgebühr dergestalt, dass sein Gewinn nach Steuern gegenüber Sp. (1.1) unverändert bleibt. (Anmerkung: Dies führt zu den in Z. (4.2), Sp. (3.2) gezeigten zusätzlichen Belastungen des ausländischen Lizenznehmers von 83 €).

Für jeden der fünf Fälle werden in den einzelnen Zeilen jeweils folgende Ergebnisse dargestellt:

- Lizenznehmer – Lizenzkosten vor und nach Steuern;
die Lizenzkosten sind für den Lizenznehmer nach Steuern geringer als vor Steuern, soweit die gezahlten Lizenzgebühren steuerlich als Kosten geltend gemacht werden können.
- Lizenzgeber – Gewinn nach Steuern;
der Gewinn des Lizenzgebers ergibt sich als Lizenztrag minus abzugsfähige Kosten; diese Kosten werden im Beispiel mit 70% der Lizenzgebühr von 1.000 € angesetzt, sodass in diesem Fall ein zu versteuerndes Einkommen von 300 € verbleibt.
- Steueraufkommen in Deutschland und im Ausland.

Die Spalten (1.1) und (1.2) zeigen die geltende Rechtslage:

- Sp. (1.1): Keine Quellensteuer (meistens).
- Sp. (1.2): Quellensteuer (manchmal), dabei Anrechnung der Quellensteuer beim Empfänger bis in Höhe seiner anteiligen Steuerschuld.³³⁹

Sp. (2) zeigt den **Reformvorschlag I**:

- Sp. (2): 10% Quellensteuer, volle³⁴⁰ Anrechnung der Quellensteuer im Empfängerland mittels Erstattung der Quellensteuer unabhängig von der anteiligen Steuerschuld.

Sp. (3.1) und (3.2) zeigen die Auswirkungen, falls der Empfängerstaat die Quellensteuer nicht anrechnet:

- Sp. (3.1): Wieder 10% Quellensteuer, aber keinerlei³⁴¹ Anrechnung der Quellensteuer beim Lizenzgeber.
- Sp. (3.2): Wie Sp. (3.1), aber zusätzlich Anpassung der Lizenzgebühr³⁴² durch den Lizenzgeber.

Die wesentlichen Belastungswirkungen einer Quellensteuer auf Lizenzgebühren können wie folgt zusammengefasst werden³⁴³:

Lizenznehmer und Lizenzgeber beide in Deutschland ansässig³⁴⁴:

- Der Gewinn des Lizenzgebers verringert sich, soweit Deutschland die vom Lizenznehmer bezahlte Quellensteuer beim Lizenzgeber nur auf dessen Körperschaftsteuerschuld anrechnet.³⁴⁵
- Bei Nichtanrechnung der Quellensteuer erhöht sich das deutsche Steueraufkommen zu Lasten des Lizenzgebers.³⁴⁶

³³⁹ Die im Quellenland gezahlte Quellensteuer wird in vielen Empfängerländern (auch in Deutschland) auf die aus den empfangenen Zahlungen resultierende Körperschaftsteuerschuld angerechnet; ist die Steuerschuld im Empfängerland geringer als die Quellensteuer, verbleibt ein Anrechnungsüberhang als nicht anrechenbare Quellensteuer und damit eine entsprechende Doppelbesteuerung, vgl. Tab. 4.2.

³⁴⁰ Anrechnungsüberhänge werden vom Empfängerland erstattet.

³⁴¹ Die gezahlte Quellensteuer trifft Empfänger der Lizenzgebühren voll als Anrechnungsüberhang (volle Doppelbesteuerung).

³⁴² Die Lizenzgebühr wird in diesem Fall durch den Lizenzgeber mit der Maßgabe angepasst (Tab. 4.4, Z. (1.1), Sp. (3.2)), dass sein Gewinn nach Steuern (Tab. 4.4, Z. (1.3), Sp. (3.2)) durch die Quellensteuer unverändert bleibt.

³⁴³ Detaillierte Analysen in Kap. 8.2.1(3).

³⁴⁴ Tab. 4.4, Z. (1).

³⁴⁵ Tab. 4.4, Z. (1), Sp. (1.2); dies steht im Gegensatz zur Quellensteuer auf Schuldzinsen (Tab. 4.3, Z. (1.2), Sp. (1.2)), wo wegen der bei Schuldzinsen angenommenen geringeren Kosten (10% statt 70%) und des damit höheren zu versteuernden Einkommens des Gläubigers die Steuerbelastung deutlich höher ist und damit die gesamte Quellensteuer verrechnet werden kann (also kein Anrechnungsüberhang verbleibt) und deshalb der Gewinn des Lizenzgebers nach Steuern unverändert ist.

³⁴⁶ Tab. 4.4, Z. (1.4), Sp. (3.1); Z. (1.3), Sp. (3.1).

- Der Lizenzgeber kann seine Mindererträge durch Erhöhung des Zinssatzes auf seinen Lizenznehmer weiterreichen³⁴⁷, soweit die Marktverhältnisse dies zulassen³⁴⁸. Dies führt zu einer weiteren Erhöhung des deutschen Steueraufkommens.³⁴⁹

Lizenznehmer und Lizenzgeber NICHT beide in Deutschland ansässig³⁵⁰:

- Durch die Einführung einer Quellensteuer gewinnt der Quellenstaat Steueraufkommen.³⁵¹
- Wenn der Lizenzgeberstaat die im Ausland vom Lizenznehmer bezahlte Quellensteuer teilweise oder ganz auf die Steuerschuld des Lizenzgebers anrechnet, verliert der Lizenzgeberstaat Steueraufkommen.³⁵²
- Bei Nichtanrechnung der Quellensteuer verliert der Lizenzgeberstaat nur noch etwas Steueraufkommen aufgrund der durch die Quellensteuer verringerten Lizenzerträge des Lizenzgebers.³⁵³
- Der Lizenzgeber kann seine Mindererträge³⁵⁴ durch Erhöhung der Lizenzgebühr auf seinen Lizenznehmer abwälzen³⁵⁵, soweit die Marktverhältnisse dies zulassen. Dies führt zu einer weiteren Erhöhung des Steueraufkommens des jeweiligen Quellensteuerstaats³⁵⁶.

4.2 Reformvorschlag II: Abzugsbeschränkungen

4.2.1 Derzeitige Abzugsbeschränkungen

(1) Derzeitige Abzugsbeschränkungen im internationalen Bereich

Bereits in den vergangenen beiden Jahrzehnten haben viele Länder Maßnahmen ergriffen, um ihre Besteuerungsrechte für Zinsen und Lizenzgebühren zu sichern.³⁵⁷

Zum einen prüfen fast alle Länder, ob Zahlungen zwischen verbundenen Unternehmen marktangemessen sind.³⁵⁸ Zinssätze und Lizenzgebühren werden nur insoweit steuerlich zum Abzug zugelassen, wie sie aus Verhandlungen zwischen unverbundenen Unternehmen resultieren würden. Allerdings ist die Bestimmung von marktangemessenen Lizenzgebühren oft schwierig, weil keine vergleichbaren Vereinbarungen zwischen unverbundenen Unternehmen existieren, und auch bei Zinssätzen ist bei unterschiedlichen Kredithöhen und Kreditrisiken ein weiteres Ermessensspielraum gegeben.³⁵⁹

Zusätzlich zur Marktangemessenheit der Zahlungen haben eine wachsende Zahl von Ländern Beschränkungen für die steuerliche Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen eingeführt, siehe Tab. 4.5.

Die in Zeile (1) gezeigten Länder ohne spezifische Beschränkungen limitieren, wie auch viele der in Zeile (2)ff. aufgeführten Länder, den unangemessenen Zinsabzug von der steuerlichen Bemessungsgrundlage durch allgemeine Missbrauchsregeln. Die in Zeile (2) gezeigten generellen Abzugsbeschränkungsregeln treffen nicht nur Fälle von aggressiver Steuerplanung und Steuervermeidung, sondern auch andere Fälle.

³⁴⁷ Tab. 4.4, Z. (1.3), Sp. (3.1); Z. (1.2), Sp. (3.2).

³⁴⁸ Werden z.B. in anderen Ländern die Quellensteuern voll angerechnet (analog Sp. (1.2)) oder gar erstattet (analog Sp. (2)), so wird eine entsprechende Preiserhöhung am Markt nur schwer durchsetzbar sein. Es gibt also einen inhärenten Druck auf alle Länder, gezahlte Quellensteuer bei der Steuerbelastung der inländischen Lizenzgeber angemessen zu berücksichtigen.

³⁴⁹ Tab. 4.4, Z. (1.4), Sp. (3.2).

³⁵⁰ Tab. 4.4, Z. (2), (3), (4), (5).

³⁵¹ Tab. 4.4, Z. (2.4), (3.4), (4.5), (5.5), Sp. (1.2) bis (3.2).

³⁵² Tab. 4.4, Z. (2.5), (3.5), (4.4), (5.4), Sp. (1.2), (2).

³⁵³ Tab. 4.4, Z. (2.5), (3.5), (4.4), (5.4), Sp. (3.1).

³⁵⁴ Tab. 4.4, Z. (2.3), (3.3), (4.3), (5.3), Sp. (3.1).

³⁵⁵ Tab. 4.4, Z. (2.2), (3.2), (4.2), (5.2), Sp. (3.2). Der deutsche Lizenznehmer muss zudem zusätzlich Steuern bezahlen wegen der teilweisen Nichtabzugsfähigkeit der Lizenzgebühren bei der Gewerbesteuer, sodass Lizenzkosten nach Steuern laut Tab. 4.4, Z. (2.2), Sp. (3.2) von 80 € resultieren. Die Zinskosten nach Steuern, vgl. Tab. 4.3, Z. (2.2), Sp. (3.2), betragen hingegen 83 €, weil bei Schuldzinsen nur 12/16 und nicht, wie bei Lizenzgebühren, 15/16 von der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer abgezogen werden können.

³⁵⁶ Tab. 4.4, Z. (2.4), (3.4), (4.5), (5.5), Sp. (3.2).

³⁵⁷ Zum Folgenden siehe [Finke/Fuest/Nusser/Spengel 2014, S. 4ff.].

³⁵⁸ Arm's Length Principle; für einen Überblick siehe [Lohse/Riedel/Spengel 2012].

³⁵⁹ Siehe etwa [Burnett 2014].

Deshalb gibt es häufig Ausnahmen, wie z.B. bei der deutschen Zinsschranke, die allerdings die Anwendbarkeit der Regeln enorm erschweren und zudem gerade für international tätige Unternehmen neue Möglichkeiten der Steuervermeidung eröffnen.

Tab. 4.5 : Steuerliche Beschränkung des Zinsabzugs in EU- und Vergleichsländern, 2014

(1) Keine Beschränkungen	Estland, Malta, Slowakische Republik, UK, Zypern
(2) Beschränkung gemäß	
(2.1) Schulden-Eigenkapital-Verhältnis	Belgien, Bulgarien, Dänemark, Frankreich, Griechenland, Japan, Kanada, Kroatien, Litauen, Lettland, Luxemburg ^{a)} , 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) Beschränkungen gemäß	
(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
(3.3) alle Zinszahlungen	Belgien ^{b)} , Bulgarien, Deutschland, Italien, Lettland, Österreich, Portugal, Rumänien, Spanien, Ungarn
(4) Konsequenz der Beschränkung	
(4.1) 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
(4.2) verdeckte Gewinnausschüttung	Kanada, Luxemburg, Schweiz, Tschechische Republik ^{c)} , Türkei
(5) Sonstige Beschränkungen	Irland, Niederlande, Österreich, Schweden
a) Nur, falls Kredite für Finanzholding-Aktivitäten genutzt werden; b) Falls Zinsen beim Empfänger steuerfrei oder steuerbegünstigt sind; c) Nur überhöhte Zinsen an verbundene Unternehmen in Nicht-EU-Ländern.	

Quelle: Basierend auf [Finke/Fuest/Nusser/Spengel 2014, Fig. 1], Neustrukturierung und Übersetzung durch Jarass/Obermaier.

(2) Zulässigkeit von Abzugsbeschränkungen vom EuGH bestätigt, in Deutschland aber bei der Körperschaftsteuer strittig

Die griechischen Argonauten mussten zwischen den beiden Ungeheuern Skylla und Charybdis hindurchsegeln. Ähnlich geht es jedem Reformvorschlag, der generelle steuerliche Abzugsbeschränkungen vorsieht: Er muss nicht nur EU-Recht berücksichtigen und letztlich vor dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) Bestand haben, sondern auch die deutsche Rechtslage beachten, die in diesem Fall nicht durch klare Gesetze, sondern durch Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (BFH) und letztlich des deutschen Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) geprägt ist.

Der deutsche Bundesfinanzhof hatte Bedenken, ob die generelle Abzugsbeschränkung von Schuldzinsen bei der deutschen Gewerbesteuer mit EU-Recht vereinbar ist und den Fall dem EuGH vorgelegt.³⁶⁰ Dieser hat Mitte 2011 entschieden³⁶¹, dass generelle Abzugsbeschränkungen mit EU-Recht, insbesondere auch mit der EU-Zins- und Lizenzrichtlinie³⁶², vereinbar sind. Nach Meinung des EuGH ist nämlich die Berechnungsweise der Bemessungsgrundlage für die Besteuerung des Zinszahlers nicht Gegenstand der EU-Zins- und Lizenzrichtlinie und deshalb kann eine Abzugsbeschränkung auch nicht in Widerspruch zu deren Inhalt stehen.

In Deutschland ist die Zulässigkeit von Abzugsbeschränkungen bei der Gewerbesteuer durch höchstrichterliche Rechtsprechung bestätigt³⁶³, da die Gewerbesteuer eine Objektsteuer sei und deshalb keinesfalls zwingend alle Kosten abzugsfähig sein müssen, das sogenannte objektive Nettoprinzip³⁶⁴ hier also keine Anwendung finden müsse³⁶⁵.

³⁶⁰ [Haas 2011].

³⁶¹ [EuGH 2011].

³⁶² [EU 2003].

³⁶³ [BFH 2014a].

³⁶⁴ Vgl. das folgende Kap. 4.2.1(3): Leistungsfähigkeit – Wertschöpfung versus Nettoprinzip.

³⁶⁵ Vgl. Kap. 4.3.1(2).

Bei der Körperschaftsteuer hält allerdings der Bundesfinanzhof bisher noch dieses Nettoprinzip aufrecht. Dies soll anhand der aktuellen Auseinandersetzung um die deutsche Zinsschranke erläutert werden. Zinsaufwendungen eines Betriebes sind durch die sogenannte Zinsschranke nur bis zur "Höhe des Zinsertrages" im gleichen Jahr als Betriebsausgaben abziehbar, "darüber hinaus nur bis zur Höhe des verrechenbaren EBITDA."³⁶⁶ In Verfahren vor dem Bundesfinanzhof³⁶⁷ ist streitig, ob die Zinsschranke rechtlich zulässig ist. Der Bundesfinanzhof hat Ende 2013 erhebliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke geäußert³⁶⁸: Die Zinsschranke knüpft nach Meinung des BFH nicht zielgenau an die als missbräuchlich eingestufte Gewinnverlagerung ins Ausland an, sondern pauschal an eine als zu hoch empfundene Fremdkapitalisierung und beschränkt auch Inlandsfälle, obwohl hier eine das deutsche Besteuerungssubstrat gefährdende Gewinnverlagerung durch Fremdkapitalisierung nach Meinung des BFH nicht denkbar ist.

Aber EU-Recht zwingt den deutschen Gesetzgeber, Inlands- und Auslandsfälle gleich zu behandeln, sonst stünde zu befürchten, dass der EuGH die Zinsschranke wegen Diskriminierung von Auslandssachverhalten für EU-widrig erklärt. Der BFH sieht dieses Problem natürlich auch und flüchtet sich nun in allgemeine Vermutungen, um das Dogma Nettoprinzip nicht aufgeben zu müssen: "Ebenso erscheint es fraglich, ob die Vermeidung der Unionsrechtswidrigkeit durch eine derart schwerwiegende Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips hergestellt werden musste. Es lässt sich zumindest nicht ausschließen, dass der EuGH ... eine im dargestellten Sinne zielgenaue Missbrauchsklausel akzeptieren würde und dem Gesetzgeber deren Ausformulierung auch möglich gewesen wäre."³⁶⁹ Dies würde letztlich eine hochkomplizierte Einzelfallregelung erfordern, die gerade bei Auslandsunternehmen nur schwer umsetzbar und kontrollierbar wäre; zudem wäre dadurch die Zinsschranke vor dem EuGH mit Erfolgsaussichten angreifbar.

Die BFH-Entscheidung sieht nur das Nettoprinzip und geht überhaupt nicht auf das eigentliche Problem ein, nämlich wie man systematisch Steuervermeidung verringern kann.

Im dargestellten Verfahren ging es nur um einen Antrag auf Aussetzung des Verfahrens, dem der BFH in seinem Beschluss stattgegeben hat, und nicht um die Prüfung der Verfassungswidrigkeit der Zinsschranke. Wenn der BFH allerdings in zwei weiteren anhängigen Verfahren, wo es um die Verfassungswidrigkeit der Zinsschranke geht, zum selben Ergebnis gelangt, ist eine Vorlage des BFH an das Bundesverfassungsgericht zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke erforderlich und hätte eine verfassungsrechtliche Überprüfung der Zinsschrankenregelung insgesamt zur Folge.³⁷⁰

Eine Streichung der Zinsschranke würde nach Angaben der deutschen Bundesregierung bereits in 2014 zu Steuermindereinnahmen von 0,9 Mrd. € führen, ab dem Kassenjahr 2015 zu zusätzlichen – erheblichen – Steuermindereinnahmen.³⁷¹

(3) Exkurs: Leistungsfähigkeit – Wertschöpfung versus Nettoprinzip

Leistungsfähigkeitsprinzip, Nettoprinzip und Folgerichtigkeit der Belastungsentscheidung sind zu Recht der ganze Stolz der Steuerjuristen. Dabei stellt sich die Frage, wie die Leistungsfähigkeit gemessen wird.

Subjektives Nettoprinzip: Das subjektive Leistungsfähigkeitsprinzip gilt für Privatpersonen. Hier gilt grundsätzlich, dass alle geleisteten Kosten von der steuerlichen Bemessungsgrundlage abgezogen werden und nur die resultierenden Nettoerträge unter Berücksichtigung der persönlichen Lebensumstände des

³⁶⁶ § 4h, Abs. 1 EStG; zu Ausnahmen siehe § 4h Abs. 2 EStG.

³⁶⁷ Verfahren I R 2/13 und I R 57/13.

³⁶⁸ Beschluss vom 18.12.13 (I B 85/13) [BFH 2013, juris Tz. 27]: "Es ist ernstlich zweifelhaft, ob die Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs für Zinsaufwendungen gemäß § 4h EStG 2002 n.F. (sog. Zinsschranke) mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist." Nach Ansicht des BFH seien Maßnahmen gegen missbräuchliche Gestaltungen zwar zulässig, in der jetzigen Ausgestaltung seien sie "indes nicht zielgenau formuliert, sodass missbräuchliche Gestaltungen unterhalb der Freigrenze von 3 Mio. EUR nicht erfasst werden ..., während andererseits Finanzierungsgestaltungen erfasst werden, die marktüblich, sinnvoll und typischerweise nicht missbräuchlich sind. ... Hinzu kommt, dass aufgrund der Regelungsstruktur der Zinsschranke insbesondere fremdkapitalbedürftige neue Unternehmen und Unternehmen in der Krise betroffen werden, ohne dass bei ihnen der Verdacht der Gewinnverlagerung bestehen müsste. ... Gerade bei diesen Unternehmen kann die Zinsschranke zudem zu unangemessenen Belastungswirkungen in Form einer Substanzbesteuerung führen, die eine weitere Fremdkapitalaufnahme notwendig machen und zu einer weitgehenden Entwertung des Zinsvortrags sowie einem gesteigerten Insolvenzrisiko führen kann."

³⁶⁹ [BFH 2013, juris Tz. 28].

³⁷⁰ "Verfassungsrechtliche Bedenken hatte der BFH bisher lediglich zu Teilaspekten der Regelung der Zinsschranke, insb. der Regelung in § 8a Abs. 2, 3. Alternative KStG 2002 n.F. (d.h. sog. Back-to-Back-Finanzierungen unter der Zinsschranke) geäußert (vgl. BFH, Beschluss vom 13.03.12 – I B 111/11, ebenfalls im Verfahren auf AdV). Es bleibt abzuwarten, ob der BFH in den beiden ebenfalls beim 1. Senat anhängigen Verfahren zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke (vgl. die beim BFH anhängigen Verfahren I R 2/13 (Vorinstanz FG Baden-Württemberg vom 26.11.12, 6 K 3390/11) und I R 57/13) zum selben Ergebnis gelangt, wobei Entscheidungen zu den anhängigen Verfahren für dieses Jahr erwartet werden." [Linklaters 2014].

³⁷¹ [Troost 2014].

Steuerpflichtigen seine steuerliche Leistungsfähigkeit korrekt messen. Das subjektive Leistungsfähigkeitsprinzip gilt wohl auch für Einzelunternehmer und vielleicht auch für kleinere Personengesellschaften.

Objektives Nettoprinzip: Das objektive Leistungsfähigkeitsprinzip gilt in jedem Fall für korporierte Unternehmen.³⁷² Dabei stellt sich die Frage, wie die objektive Leistungsfähigkeit eines Unternehmens gemessen wird:

- Auch nach traditioneller Sichtweise ist die steuerliche Leistungsfähigkeit eines Unternehmens³⁷³ nicht durch den Zufluss an liquiden Mitteln, also nicht durch die Änderung seines Kassenbestands³⁷⁴, gegeben, sondern durch den erzielten Gewinn, gemessen durch die Änderung des Nettovermögens.³⁷⁵
- Abzugsbeschränkungen seien unzulässig, da sie zu einer Nichtberücksichtigung von Vermögensminderungen führen. Dies gelte auch, wenn unberücksichtigte Kosten in Folgejahre vorgetragen werden können, wie z.B. bei der deutschen Mindestbesteuerung und der deutschen Zinsschranke.
- Diese traditionelle Sichtweise ändert sich mittlerweile schrittweise. So hätte der Bundesfinanzhof bezüglich der Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke deutlich geringere Bedenken, wenn in Analogie zu EuGH-Entscheidungen³⁷⁶ die Abzugsbeschränkung durch die Zinsschranke bei endgültigen Verlusten rückgängig gemacht werden würde.³⁷⁷
- Der BFH-Richter HEUERMANN geht noch einen Schritt weiter und ordnet die Zinsschranke als Lenkungsnorm ein unter Hintanstellung des Nettoprinzips.³⁷⁸

Die alleinige Messung durch den Gewinn zeichnet aber insbesondere bei größeren, international tätigen Unternehmen kein korrektes Bild mehr von ihrer steuerlichen Leistungsfähigkeit. Sehr viel besser wird deren Leistungsfähigkeit gemessen durch

- Gesamtkapital³⁷⁹ des Unternehmens und die daraus erwirtschafteten Kapitalentgelte³⁸⁰,
- Eigenkapital und die im Unternehmen erwirtschafteten Gewinne (Gewinn- und Verlustrechnung).

Diese korrekt bilanzierten Vermögens- und Ertragswerte dokumentieren die Leistungsfähigkeit des Unternehmens bezüglich seines Kapitaleinsatzes und damit seine steuerliche Leistungsfähigkeit.

(4) Derzeitige Abzugsbeschränkungen in Deutschland

Bei der Gewerbesteuer sind Abzugsbeschränkungen für gezahlte Schuldzinsen und Lizenzgebühren 2008 eingeführt und höchststrichtrichlerlich für rechtlich zulässig erklärt worden.³⁸¹ Auch bei der Gewerbesteuer gilt die Zinsschranke, deren rechtliche Zulässigkeit für die Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer, wie gezeigt³⁸², strittig ist.

Laut Koalitionsvertrag aus dem Jahr 2013 ist die Einführung einer Lizenzgebührenschränke geplant³⁸³, falls Lizenzgebühren in manchen grenzüberschreitenden Fällen weiterhin gänzlich unbesteuert bleiben und die avisierten internationalen Abstimmungen³⁸⁴ nicht in absehbarer Zeit zum Erfolg führen.

Der Bundesminister für Wirtschaft und Energie GABRIEL erklärte Mitte Mai 2014: "Gewinnverlagerungen müssen begrenzt werden. Lizenzzahlungen von global aufgestellten Unternehmen an Briefkastenfirmen in Steueroasen, um ihre Gewinne dort zu konzentrieren, wo kaum oder keine Steuern anfallen, sind einzudämmen. Das wird seit geraumer Zeit sehr bewusst betrieben: Patente liegen bei einer Scheinfirma, und aus den anderen Standorten fließen Gebühren, bis der Gewinn weggerechnet

³⁷² [BFH 2014a].

³⁷³ Siehe auch Kap. 7.1.1 unserer Untersuchung.

³⁷⁴ Kapitalflussrechnung.

³⁷⁵ Gewinn- und Verlustrechnung, § 4 Abs. 1 S. 1 EStG.

³⁷⁶ "Final Loss" laut EuGH, z.B. bei Betriebsaufgabe etc.

³⁷⁷ [BFH 2013, juris Tz. 28]: "EuGH-Urteil vom 12. September 2006 C-196/04, Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, Slg. 2006, I-7995, Rz 55 ff.; EuGH-Beschluss vom 23. April 2008 C-201/05, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, Slg. 2008, I-2875, Rz 77 ff."

³⁷⁸ [Heuermann 2013]; ähnlich das nicht rechtskräftige Urteil des FG Baden-Württemberg [Zinsschranke 2013] sowie [Staats 2014].

³⁷⁹ = Eigenkapital plus Fremdkapital.

³⁸⁰ = gezahlte Schuldzinsen (Entgelt für Fremdkapital) plus gezahlte Lizenzgebühren (Entgelt für Eigenkapital) plus Gewinne.

³⁸¹ [BFH 2014a].

³⁸² Siehe Kap. 4.2.1(2) unserer Untersuchung.

³⁸³ [Koalitionsvertrag 2013, 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 vorschreiten."

³⁸⁴ Vgl. Kap. 3 unserer Untersuchung.

ist. Wir müssen erreichen, dass Lizenzzahlungen nur dann als steuermindernde Betriebsausgabe anerkannt werden, wenn im Zielland eine angemessene Besteuerung erfolgt."³⁸⁵ Und Bundesfinanzminister SCHÄUBLE forderte ebenfalls Mitte 2014, in Europa die Möglichkeit einzuschränken, Lizenzeinnahmen in Länder mit niedrigen Steuersätzen umzuleiten und überlegte, ob Lizenzeinnahmen aus Patenten steuerlich begünstigt werden könnten: "Das könnte ein Weg sein, ein Stück in Richtung steuerliche Forschungsförderung voranzukommen."³⁸⁶

4.2.2 Reformvorschlag II: Abzugsbeschränkung bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland

(1) Vorgeschlagene Maßnahmen

Die Abzugsfähigkeit von gezahlten Zinsen und Lizenzgebühren³⁸⁷ sollte in Abhängigkeit vom Steuersatz des Empfängers beschränkt werden. Dabei muss es auf den tatsächlich bezahlten Steuersatz ankommen und nicht etwa auf den nominalen Steuersatz. Zudem ist der Steuersatz des durch die Zahlung endgültig Begünstigten relevant, nicht etwa der Steuersatz des ersten Empfängers der Zahlung, der diese dann, gegebenenfalls in Form von steuerbegünstigten Transaktionen, an den endgültig Begünstigten weiterleitet.

Die Abzugsbeschränkung sollte bei einem Steuersatz von unter 20% greifen³⁸⁸:

- Voller Abzug also nur, falls Steuersatz des Empfängers $\geq 20\%$.
- Kein steuerlicher Abzug, falls Steuersatz des Empfängers = 0%.
- Falls Steuersatz des Empfängers zwischen 0% und 20%, resultiert ein Abzugsanteil in Höhe des Steuersatzes des Empfängers dividiert durch 20%. Beispiel: Steuersatz des Empfängers 5%, steuerlicher Abzug in Deutschland ein Viertel ($=5\%/20\%$) der gezahlten Schuldzinsen und Lizenzgebühren.³⁸⁹

Eine Abzugsbeschränkung sollte beim deutschen Zahler greifen, falls er nicht angemessen plausibel machen kann, dass der durch seine Zahlungen endgültig Begünstigte tatsächlich mindestens 20% Steuersatz bezahlt hat. Dabei sollte den Zahler in Deutschland keine unnötig schwer zu erfüllende Beweislast treffen. Es geht vielmehr um den ganz simplen und im Regelfall leicht zu erkennenden Fall einer systematischen Steuervermeidung mittels Gesellschaften, die zwischen den deutschen Zahler und den endgültig Begünstigten geschaltet werden, und so unter Nutzung unterschiedlicher Steuerregime die Steuerbelastung des endgültig Begünstigten aus deutscher Sicht unangemessen verringern. Durch die Abzugsbeschränkung würden in der Summe beim Zahler und beim Empfänger immer mindestens 20% erhoben werden.

Bei Zahlungen innerhalb Deutschlands würden typischerweise weiterhin alle Zahlungen voll berücksichtigt, da selbst bei Zahlungen an deutsche Gewerbesteuerorten, die nur den gesetzlichen Mindesthebesatz von 200% verlangen, eine Steuerbelastung von 22,83%³⁹⁰ resultiert. Die Abzugsbeschränkungen wirken in Deutschland umso stärker, je niedriger der jeweilige ausländische Steuersatz ist. Es resultiert also durch die Einführung von Abzugsbeschränkungen bei Zahlung in Niedrigsteuerländer ein systematischer Druck auf Niedrigsteuerländer ihre Steuersätze zu erhöhen.

Der Reformvorschlag II: Abzugsbeschränkung bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland, hat mehrere rechtliche Vorteile:

- Reformvorschlag II ist sicher EU-konform, da er die EU-Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie laut EuGH-Urteil³⁹¹ nicht verletzt.
- Reformvorschlag II erfüllt die vom Bundesfinanzhof geforderten Zielgenauigkeit³⁹², da er nur Zahlungen in Niedrigsteuerländer betrifft.

³⁸⁵ [Gabriel 2014].

³⁸⁶ [Handelsblatt 2014c, S. 16].

³⁸⁷ Wie bei Reformvorschlag I (Quellensteuer) inkl. den in Zahlungen anteilig enthaltenen Schuldzinsen (z.B. Leasinggebühren) und Lizenzgebühren (z.B. Zahlungen für Know How, Beratungs- und IT-Leistungen).

³⁸⁸ Bei einem derartig niedrigen Steuersatz wären in der EU nur Bulgarien, Irland, Lettland, Litauen, Polen, Rumänien, Slowenien, Tschechische Republik und Zypern betroffen (vgl. Tab. 2.1 und 8.3) und die Abzugsbeschränkung könnte verwaltungsarm umgesetzt werden.

³⁸⁹ Dabei wird alternativ mindestens die geltende Hinzurechnung bei der Gewerbesteuer umgesetzt (vgl. Kap. 4.3.1(1)), die bei einem Steuersatz des Empfängers in einem kleinen Bereich von knapp unter 20% zu einer größeren Hinzurechnung führt als die hier vorgeschlagene Abzugsbeschränkung.

³⁹⁰ = 15% Körperschaftsteuersatz * (1 + 5,5% Solidaritätszuschlag) + 3,5 Gewerbesteuermesszahl * 200% Hebesatz.

³⁹¹ [EuGH 2011].

³⁹² Siehe Kap. 4.2.1(2).

- Der Vorschlag geht deshalb auch eher konform mit dem in Deutschland häufig geforderten Nettoprinzip³⁹³.

Kasten 4.2 : Stimmt es, dass gegen steuerflüchtige Konzerne nichts zu machen ist?

"Wenn der Fiskus anstatt das deutschen Steuerpflichtigen zufließende Kapitaleinkommen zu besteuern, die in Deutschland erwirtschafteten Kapitalerträge besteuern würde, wäre es nur noch sehr schwer möglich, der Steuerpflicht zu entkommen. Das würde bedeuten, dass die Unternehmen nicht nur auf das in Deutschland eingesetzte Eigenkapital Steuern zahlen müssen, sondern auch auf die Erträge des hier eingesetzten Fremdkapitals und Know Hows. Lizenzgebühren wären dann bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Erträge nicht mehr abzugsfähig, Zinsen auf das Fremdkapital ebensowenig. Bei der Besteuerung von Lizenzentnahmen und Kapitalerträgen in Deutschland wäre die schon gezahlte Steuer zu berücksichtigen, um Doppelbesteuerung zu vermeiden. Soweit die Erträge aber ins Ausland fließen, wäre im Gegensatz zur heutigen Situation sichergestellt, dass sie der Steuerpflicht nicht entgehen.

Den internationalen Konzernen entgeht damit nur ein unfairer Steuervorteil gegenüber ihren kleineren, normal im Inland Steuer zahlenden Konkurrenten, aber gut finden werden sie es natürlich nicht. Soweit es sich um Betriebe handelt, die lokale Nachfrage bedienen, wie STARBUCKS oder IKEA, muss einen das nicht kümmern. Bei international absetzenden Betrieben mit Standortalternativen, wäre eine Kompensation über bessere Abschreibungsbedingungen für Maschinen erwägenswert. Dann bleibt Deutschland als Produktionsstandort attraktiv."³⁹⁴

Änderungen an Doppelbesteuerungsabkommen sind für die Einführung genereller Abzugsbeschränkungen nicht erforderlich.³⁹⁵ Das ist ein entscheidender Vorteil gegenüber Quellensteuern, die, wie erläutert, vielfach Änderungen der geltenden Doppelbesteuerungsabkommen erfordern. 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. Damit würden als Dividenden ausgeschüttete Gewinne, die im Regelfall bei Ausschüttung als Dividende schon im Unternehmen besteuert wurden, genauso behandelt werden wie nicht zum steuerlichen Abzug zugelassene Zins- und Lizenzgebührenzahlungen. Eine derartige Umqualifizierung von Zins- und Lizenzgebührenzahlungen in Dividenden wird bereits heute z.B. in Kanada, Schweiz und Luxemburg durchgeführt.

Das Land Hessen hat am 16. Oktober 2014 eine Bundesratsinitiative zur Abzugsbeschränkung für gezahlte Lizenzgebühren bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland angekündigt.³⁹⁶

(2) Umsetzung durch ein Verzeichnis von geprüften Zahlungsempfängern

Eine Doppelbesteuerung sollte möglichst vermieden werden, jedenfalls soweit beim endgültig begünstigten Empfänger eine bestimmte Mindestbesteuerung tatsächlich stattfindet. Eine Abzugsbeschränkung greift nur dann beim deutschen Zahler, falls er eine derartige Mindestbesteuerung nicht angemessen plausibel machen kann. Dabei sollte den Zahler in Deutschland keine unnötig schwer zu erfüllende Beweislast treffen. Es geht vielmehr um den ganz simplen und im Regelfall leicht zu erkennenden Fall einer systematischen Steuervermeidung mittels Gesellschaften, die zwischen den deutschen Zahler und den endgültig Begünstigten geschaltet werden, und unter Nutzung unterschiedlicher Steuerregime die Steuerbelastung des endgültig Begünstigten aus deutscher Sicht unangemessen verringern.

Die Bestimmung dieser Steuerbelastung sollte sich am deutschen Steuerrecht orientieren³⁹⁷: Alle Vergünstigungen, die ein in Deutschland ansässiger endgültig Begünstigter in Anspruch nehmen könnte, sollte man auch dem im Ausland Ansässigen zugestehen.³⁹⁸ Zudem wird man auch hier mit Typisierungen und Pauschalisierungen arbeiten müssen, etwa bei der Frage, wie ein inländischer Emittent einer börsennotierten Anleihe den Steuersatz seiner Gläubiger in Erfahrung bringen soll.

Der Gesetzgeber sollte dabei Verfahren schaffen, das klare Regeln und Vertrauensschutz beinhaltet. In der Umsatzsteuer z.B. besteht das Problem, dass der Steuerpflichtige in bestimmten Fällen wissen muss, ob sein Vertragspartner ein Unternehmer ist oder nicht (z.B. Übergang der Steuerschuldnerschaft bei sonstigen Leistungen,

³⁹³ Zum Nettoprinzip siehe Kap. 4.2.1(3).

³⁹⁴ [Handelsblatt 2013a].

³⁹⁵ Sie könnten aber trotzdem hilfreich sein. Zudem sind die DBA-Diskriminierungsverbote (Art. 24 OECD-MA) zu beachten, vgl. hierzu etwa [Mattern 2014].

³⁹⁶ [Hessen 2014, Maßnahme 1].

³⁹⁷ Vgl. etwa Streitfragen bei der Auslegung von § 8 Abs. 3 ASTG: Ermittlung der Steuerbelastung nach ausländischem oder deutschem Steuerrecht (Schattenveranlagung?), Reduzierung der Steuerbelastung durch Verlustausgleich und Verlustabzug, steuerfreie Umwandlungen im Ausland etc.

³⁹⁸ Dies ist schon aus europarechtlichen Gründen geboten, vgl. etwa [EuGH 2006] und [BFH 2012].

Vorsteuerabzug aus einer Eingangsrechnung). Der Staat hat darauf mit der Einführung von Umsatzsteuer-Identifikationsnummern für alle Unternehmer reagiert, deren Gültigkeit man online überprüfen kann. Die Finanzverwaltung sollte ein ähnliches Verzeichnis von geprüften Zahlungsempfängern anbieten, bei denen der Betriebsausgabenabzug gesichert ist.³⁹⁹

(3) Doppelbesteuerung möglichst vermeiden

Für generelle Abzugsbeschränkungen sind Änderungen an Doppelbesteuerungsabkommen nicht erforderlich.⁴⁰⁰ Das ist ein entscheidender Vorteil gegenüber Quellensteuern, die vielfach Änderungen der geltenden Doppelbesteuerungsabkommen erfordern.⁴⁰¹

Eine Doppelbesteuerung durch die in unserem Reformvorschlag II geforderte Abzugsbeschränkung kann deutlich verringert werden, wenn die nicht zum Abzug zugelassenen Zahlungen zukünftig nicht mehr als Zinsen oder Lizenzgebühren qualifiziert werden, sondern als Dividenden. Damit würden als Dividenden ausgeschüttete Gewinne, die im Regelfall vor Ausschüttung als Dividende schon im Unternehmen besteuert wurden, genauso behandelt werden wie nicht zum steuerlichen Abzug zugelassene Zins- und Lizenzgebührenzahlungen. Eine derartige Umqualifizierung von Zins- und Lizenzgebührenzahlungen in Dividenden wird heute bereits in verschiedenen Ländern durchgeführt.⁴⁰²

Durch eine derartige Umqualifizierung wären die Zahlungen in Deutschland bei einer empfangenden Kapitalgesellschaft in jedem Fall steuerfrei⁴⁰³, beim ausländischen Empfänger liegt das im Ermessen des ausländischen Fiskus. Im Regelfall hält sich der ausländische Fiskus aber an die deutsche Klassifikation, insbesondere wenn die Erträge in Deutschland schon besteuert wurden. Handelt es sich beim Empfänger nicht um eine Kapitalgesellschaft, sondern um eine Personengesellschaft oder um eine natürliche Person, dann müsste der Empfänger in Deutschland Abgeltungssteuer bezahlen, im Ausland müssten die Zahlungen dann nach den jeweils geltenden nationalen Vorschriften versteuert werden.

(4) Abzugsbeschränkungen nicht auf konzerninterne Zahlungen reduzieren

Schon bisher gibt es in vielen Ländern Abzugsbeschränkungen, insbesondere wenn die Zahlung in ein Niedrigsteuerland geleistet wird.⁴⁰⁴ Derartige Abzugsbeschränkungen hat LODIN für Zahlungen zwischen verbundenen Unternehmen vorgeschlagen, wobei die Höhe der Beschränkung durch das Verhältnis von Steuersatz des Empfängers und Steuersatz des Zahlers gegeben sein soll.⁴⁰⁵

Kasten 4.3 : Abzugsbeschränkungen bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland – Beispiel Österreich

Zins- und Lizenzzahlungen an Konzerngesellschaften in Niedrigsteuerländern mit einer nominellen oder effektiven Steuerbelastung von weniger als 10% sind bei der auszahlenden österreichischen Gesellschaft nicht länger steuerlich abzugsfähig. Mit dieser Regelung sollen Steuerverschiebungen in Niedrigsteuerländer eingedämmt und somit Missbrauch verhindert werden.

Zudem wurde ein Abzugsverbot für übermäßig hohe Gehälter eingeführt: Der Teil von Gehältern inkl. Tantiemen, Boni etc., der pro Person und Wirtschaftsjahr 500.000 € übersteigt, ist beim Arbeitgeber nicht mehr als Betriebsausgabe abzugsfähig.

Quelle: [Österreich 2014].

Österreich hat ein ähnliches System im März 2014 eingeführt, vgl. Kasten 4.3. Von den dort gemachten Erfahrungen kann Deutschland lernen bei der Umsetzung einer Abzugsbeschränkung bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland. In Österreich werden nur Zahlungen zwischen verbundenen Unternehmen einer Abzugsbeschränkung bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland unterworfen. Dies erscheint nicht sinnvoll, da dadurch das Verfahren unnötig kompliziert wird und durch Nutzung von konzernfremden Zwischenge-

³⁹⁹ Zu dieser Idee siehe [Pinkernell 2014d], der Abzugsbeschränkungen generell sehr skeptisch gegenübersteht.

⁴⁰⁰ Sie könnten aber trotzdem hilfreich sein.

⁴⁰¹ Vgl. Kap. 4.1.1(3).

⁴⁰² Vgl. Tab. 4.5, Z. (4.2).

⁴⁰³ § 8b KStG.

⁴⁰⁴ Vgl. Tab. 4.5, Z. (3).

⁴⁰⁵ Siehe [Lodin 2011; [Lodin 2013].

sellschaften leichter umgehbar wird. Zudem ist der in Österreich geforderte Mindeststeuersatz beim endgültig Begünstigten von 10% zu niedrig. In 2014 hat Frankreich ganz ähnliche Maßnahmen beschlossen.⁴⁰⁶

4.2.3 Belastungswirkungen von Reformvorschlag II: Abzugsbeschränkung bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland

Im Folgenden werden beispielhaft die Auswirkungen von Abzugsbeschränkungen bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland für zwei unterschiedliche Situationen dargestellt, und zwar in Abschnitt (1) für gezahlte Schuldzinsen und in Abschnitt (2) für gezahlte Lizenzgebühren.

Der für die Belastungswirkungen relevante Unterschied zwischen Schuldzinsen und Lizenzgebühren besteht dabei in der jeweils den Berechnungen zugrunde gelegten Gewinnmarge des Empfängers:

- Dem Gläubiger sollen nach Abzug seiner Verwaltungskosten 90% der Zinsen als zu versteuerndes Einkommen verbleiben.
- Dem Lizenzgeber sollen nach Abzug seiner Kosten für Forschung, Entwicklung und Vertrieb 30% der Lizenzgebühren als zu versteuerndes Einkommen verbleiben.

(1) Vergleich der Belastungswirkungen von Reformvorschlag II: Abzugsbeschränkung für gezahlte Schuldzinsen bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland

Tab. 4.6 zeigt beispielhaft Belastungswirkungen von gezahlten Schuldzinsen nach Abzugsbeschränkung bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland gemäß Reformvorschlag II.

In den Zeilen (1) bis (5) werden dabei jeweils folgende fünf Fälle unterschieden:

- Z. (1) : Schuldner in Deutschland, Gläubiger in Deutschland;
- Z. (2) : Schuldner in Deutschland, Gläubiger im normal besteuerten Ausland;
- Z. (3) : Schuldner in Deutschland, Gläubiger im Niedrigsteuerland;
- Z. (4) : Schuldner im normal besteuerten Ausland, Gläubiger in Deutschland;
- Z. (5) : Schuldner im Niedrigsteuerland, Gläubiger in Deutschland.

Für jeden der fünf Fälle werden in den einzelnen Zeilen – wie schon bei Tab. 4.3 – jeweils folgende Ergebnisse dargestellt:

- Schuldner – Zinskosten vor und nach Steuern;
die Zinskosten sind für den Schuldner nach Steuern geringer als die Zinskosten vor Steuern, soweit die gezahlten Schuldzinsen steuerlich als Kosten geltend gemacht werden können.
- Gläubiger – Gewinn nach Steuern;
der Gewinn des Gläubigers ergibt sich als Zinsertrag minus abzugsfähige Kosten; diese Kosten werden im Beispiel mit 10% des Zinsertrags von 1.000 € angesetzt, sodass in diesem Fall ein zu versteuerndes Einkommen von 900 € verbleibt.
- Steueraufkommen in Deutschland und im Ausland.

Spalte (1) zeigt die geltende Rechtslage:

- Sp. (1): Abzugsbeschränkung von einem Viertel der Schuldzinsen bei der Gewerbesteuer.

Spalte (2) zeigt den **Reformvorschlag II**:

- Sp. (2): Volle Abzugsbeschränkung für Schuldzinsen bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland.
- Sp. (3): Wie Sp. (2), aber zusätzlich Anpassung des Zinssatzes durch den Gläubiger.

⁴⁰⁶ Siehe [Evershedes 2014].

Tab. 4.6 : Belastungswirkungen von Reformvorschlag II: Abzugsbeschränkung für gezahlte Schuldzinsen bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland

Vergleich der Belastungswirkungen einer Abzugsbeschränkung für gezahlte Schuldzinsen bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland	(1)	(2)	(3)
	Rechtslage heute	Reform- vorschlag II	Anpassung Zinssatz
	Abzugsbeschränkung beim deutschen Schuldner teilweise	ja	ja
		bei Zahlung in Niedrigsteuerland	
alle Werte in €	Basiswert	ÄNDERUNG gegenüber Basiswert	
(1) Schuldner in Deutschland, Gläubiger in Deutschland			
(1.1) Schuldner: Zinskosten vor Steuern	1.000	0	0
(1.2) Schuldner: Zinskosten nach Steuern	745	0	0
(1.3) Gläubiger: Gewinn nach Steuern	639	0	0
(1.4) Steueraufkommen in Deutschland	6	0	0
(1.5) Steueraufkommen im Ausland	0	0	0
(2) Schuldner in Deutschland, Gläubiger im normal besteuerten Ausland			
(2.1) Schuldner: Zinskosten vor Steuern	1.000	0	0
(2.2) Schuldner: Zinskosten nach Steuern	745	0	0
(2.3) Gläubiger: Gewinn nach Steuern	675	0	0
(2.4) Steueraufkommen in Deutschland	-255	0	0
(2.5) Steueraufkommen im Ausland	225	0	0
(3) Schuldner in Deutschland, Gläubiger in Niedrigsteuerland			
(3.1) Schuldner: Zinskosten vor Steuern	1.000	0	0
(3.2) Schuldner: Zinskosten nach Steuern	745	182	182
(3.3) Gläubiger: Gewinn nach Steuern	855	0	0
(3.4) Steueraufkommen in Deutschland	-255	182	182
(3.5) Steueraufkommen im Ausland	45	0	0
(4) Schuldner im normal besteuerten Ausland, Gläubiger in Deutschland			
(4.1) Schuldner: Zinskosten vor Steuern	1.000	0	0
(4.2) Schuldner: Zinskosten nach Steuern	750	0	0
(4.3) Gläubiger: Gewinn nach Steuern	639	0	0
(4.4) Steueraufkommen in Deutschland	261	0	0
(4.5) Steueraufkommen im Ausland	-250	0	0
(5) Schuldner im Niedrigsteuerland, Gläubiger in Deutschland			
(5.1) Schuldner: Zinskosten vor Steuern	1.000	0	0
(5.2) Schuldner: Zinskosten nach Steuern	950	0	0
(5.3) Gläubiger: Gewinn nach Steuern	639	0	0
(5.4) Steueraufkommen in Deutschland	261	0	0
(5.5) Steueraufkommen im Ausland	-50	0	0

Quelle: Tab. 8.1.2f, wo auch detaillierte Herleitungen und Erläuterungen zu den einzelnen Werten zu finden sind.

Ein Beispiel zum Lesen von Tab. 4.6 anhand Zeile (3.2):

Sp. (1): Der deutsche Schuldner muss brutto (also vor Steuern) 1.000 € Schuldzinsen bezahlen, die er sowohl bei der Körperschaftsteuer als auch zu 3/4 bei der Gewerbesteuer geltend machen kann. Dadurch erhält er bei der Körperschaftsteuer ein Guthaben von 150 € (= 1.000 € * 15% Körperschaftsteuersatz) und bei der Gewerbesteuer ein Guthaben von 105 € (= 1.000 € * 3/4 * 14% Gewerbesteuersatz), insgesamt also 255 €; es verbleiben 745 € (= 1.000 € - 255 €) Zinskosten nach Steuern.

Sp. (2): In diesem Fall kann der deutsche Schuldner nur 1/4 (= 5% ausländischer Steuersatz / 20%) der Zinskosten bei der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer geltend machen, wodurch er bei der Körperschaftsteuer ein Guthaben von 38 € (= 1.000 € * 1/4 * 15% Körperschaftsteuersatz) und bei der Gewerbesteuer ein Guthaben von 35 € (= 1.000 € * 1/4 * 14% Gewerbesteuersatz), insgesamt also 73 € erhält; es verbleiben Zinskosten nach Steuern von 927 € (= 1.000 € - 73 €), und damit 182 € mehr als in Sp. (1).

Sp. (3): Für den ausländischen Gläubiger ändert sich durch die deutsche Abzugsbeschränkung nichts, deshalb ist eine Anpassung des Zinssatzes nicht erforderlich.

Die wesentlichen Belastungswirkungen einer Abzugsbeschränkung für Schuldzinsen bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland können wie folgt zusammengefasst werden:

- Änderungen gegenüber dem Basiswert ergeben sich nur in den Zeilen (3.2) und (3.4). Bei Zahlung der Schuldzinsen in ein Niedrigsteuerland erhöhen sich für den deutschen Schuldner die Zinskosten nach Steuern um 182 € von 745 € auf 927 €, und genau um diesen Betrag von 182 € erhöht sich das Steueraufkommen des deutschen Fiskus.

- Eine Anpassung der Zinssätze nach der Reform⁴⁰⁷ findet in keiner Fallkonstellation statt, da sich die dem Gläubiger zufließenden Zinserträge in keiner Fallkonstellation ändern⁴⁰⁸.

(2) Vergleich der Belastungswirkungen von Reformvorschlag II: Abzugsbeschränkung für gezahlte Lizenzgebühren bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland

Tab. 4.7 zeigt beispielhaft Belastungswirkungen von gezahlten Lizenzgebühren nach Abzugsbeschränkung bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland gemäß Reformvorschlag II.⁴⁰⁹

In den Zeilen (1) bis (5) werden dabei jeweils folgende fünf Fälle unterschieden⁴¹⁰:

- Z. (1) : Lizenznehmer in Deutschland, Lizenzgeber in Deutschland;
- Z. (2) : Lizenznehmer in Deutschland, Lizenzgeber im normal besteuerten Ausland;
- Z. (3) : Lizenznehmer in Deutschland, Lizenzgeber in Niedrigsteuerland;
- Z. (4) : Lizenznehmer im normal besteuerten Ausland, Lizenzgeber in Deutschland;
- Z. (5) : Lizenznehmer im Niedrigsteuerland, Lizenzgeber in Deutschland.

Für jeden der fünf Fälle werden in den einzelnen Zeilen jeweils folgende Ergebnisse dargestellt:

- Lizenznehmer – Lizenzkosten vor und nach Steuern;
die Lizenzkosten sind für den Lizenznehmer nach Steuern geringer als vor Steuern, soweit die gezahlten Lizenzgebühren steuerlich als Kosten geltend gemacht werden können.
- Lizenzgeber – Gewinn nach Steuern;
der Gewinn des Lizenzgebers ergibt sich als Lizenzzertrag minus abzugsfähige Kosten; diese Kosten werden im Beispiel mit 70% der Lizenzgebühr von 1.000 € angesetzt, sodass in diesem Fall ein zu versteuerndes Einkommen von 300 € verbleibt.
- Steueraufkommen in Deutschland und im Ausland.

Spalte (1) zeigt die geltende Rechtslage:

- Sp. (1): Abzugsbeschränkung von einem Sechzehntel der Lizenzgebühren bei der Gewerbesteuer.

Spalte (2) zeigt den **Reformvorschlag II**:

- Sp. (2): Volle Abzugsbeschränkung für Lizenzgebühren bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland.
- Sp. (3): Wie Sp. (2), aber zusätzlich Anpassung der Lizenzgebühren⁴¹¹ durch den Lizenzgeber.

Die wesentlichen Belastungswirkungen einer Abzugsbeschränkung für Lizenzgebühren bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland können wie folgt zusammengefasst werden:

- Änderungen gegenüber dem Basiswert ergeben sich in Tab. 4.7 – wie bei der in Tab. 4.6 gezeigten Abzugsbeschränkung für Schuldzinsen – nur in den Zeilen (3.2) und (3.4). Bei Zahlung der Lizenzgebühren in ein Niedrigsteuerland erhöhen sich für den deutschen Schuldner die Lizenzkosten nach Steuern um 209 € (Z. (3.2)) von 709 € auf 928 €, und genau um diesen Betrag von 209 € erhöht sich das Steueraufkommen des deutschen Fiskus (Z. (3.4)).
- Eine Anpassung der Zinssätze (Sp. (2)) findet in keiner Fallkonstellation statt, da sich die dem Lizenzgeber zufließenden Lizenzzerträge in keiner Fallkonstellation ändern.

⁴⁰⁷ Tab. 4.6, Sp. (3).

⁴⁰⁸ Es sei denn, der Schuldner hat die Marktmacht, einen Teil der zusätzlichen Steuerbelastung auf den Gläubiger abzuwälzen, indem er den bezahlten Zinssatz verringert. Dies soll hier nicht weiter berücksichtigt werden, da der Zinssatz aufgrund des freien Kapitalmarkts wesentlich vom internationalen Kapitalmarkt abhängt und durch innerstaatliche Änderungen nicht nennenswert beeinflussbar sein dürfte.

⁴⁰⁹ Die gezeigten Werte beruhen auf Kap. 8.2.2(3), Tab. 8.2.2f, wo auch detaillierte Herleitungen und Erläuterungen zu den einzelnen Werten zu finden sind.

⁴¹⁰ Analog zur Quellensteuer auf Lizenzgebühren laut Tab. 4.4.

⁴¹¹ Die Lizenzgebühr wird in diesem Fall durch den Lizenzgeber mit der Maßgabe angepasst, dass sein Gewinn nach Steuern (z.B. Tab. 4.7, Z. (1.3)) durch die Abzugsbeschränkung für Lizenzgebühren unverändert bleibt.

Tab. 4.7 : Belastungswirkungen von Reformvorschlag II: Abzugsbeschränkung für gezahlte Lizenzgebühren bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland

Vergleich der Belastungswirkungen einer Abzugsbeschränkung für gezahlte Lizenzgebühren bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland	(1)	(2)	(3)
	Rechtslage heute	Reformvorschlag II	Anpassung Lizenzgebühr
	Abzugsbeschränkung beim deutschen Lizenznehmer teilweise	ja	ja
		bei Zahlung in Niedrigsteuerland	
alle Werte in €	Basiswert	ÄNDERUNG gegenüber Basiswert	
(1) Lizenznehmer in Deutschland, Gläubiger in Deutschland			
(1.1) Lizenznehmer: Lizenzkosten vor Steuern	1.000	0	0
(1.2) Lizenznehmer: Lizenzkosten nach Steuern	719	0	0
(1.3) Lizenzgeber: Gewinn nach Steuern	213	0	0
(1.4) Steueraufkommen in Deutschland	-194	0	0
(1.5) Steueraufkommen im Ausland	0	0	0
(2) Lizenznehmer in Deutschland, Gläubiger im normal besteuerten Ausland			
(2.1) Lizenznehmer: Lizenzkosten vor Steuern	1.000	0	0
(2.2) Lizenznehmer: Lizenzkosten nach Steuern	719	0	0
(2.3) Lizenzgeber: Gewinn nach Steuern	225	0	0
(2.4) Steueraufkommen in Deutschland	-281	0	0
(2.5) Steueraufkommen im Ausland	75	0	0
(3) Lizenznehmer in Deutschland, Gläubiger in Niedrigsteuerland			
(3.1) Lizenznehmer: Lizenzkosten vor Steuern	1.000	0	0
(3.2) Lizenznehmer: Lizenzkosten nach Steuern	719	209	209
(3.3) Lizenzgeber: Gewinn nach Steuern	285	0	0
(3.4) Steueraufkommen in Deutschland	-281	209	209
(3.5) Steueraufkommen im Ausland	15	0	0
(4) Lizenznehmer im normal besteuerten Ausland, Gläubiger in Deutschland			
(4.1) Lizenznehmer: Lizenzkosten vor Steuern	1.000	0	0
(4.2) Lizenznehmer: Lizenzkosten nach Steuern	750	0	0
(4.3) Lizenzgeber: Gewinn nach Steuern	213	0	0
(4.4) Steueraufkommen in Deutschland	87	0	0
(4.5) Steueraufkommen im Ausland	-250	0	0
(5) Lizenznehmer im Niedrigsteuerland, Gläubiger in Deutschland			
(5.1) Lizenznehmer: Lizenzkosten vor Steuern	1.000	0	0
(5.2) Lizenznehmer: Lizenzkosten nach Steuern	950	0	0
(5.3) Lizenzgeber: Gewinn nach Steuern	213	0	0
(5.4) Steueraufkommen in Deutschland	87	0	0
(5.5) Steueraufkommen im Ausland	-50	0	0

Quelle: Tab. 8.2.2f, wo auch detaillierte Herleitungen und Erläuterungen zu den einzelnen Werten zu finden sind.

Ein Beispiel zum Lesen von Tab. 4.7 anhand Zeile (3.2):

Sp. (1): Der deutsche Lizenznehmer muss brutto (also vor Steuern) 1.000 € Lizenzgebühren bezahlen; diese Schuldzinsen kann er sowohl bei der Körperschaftsteuer als auch zu 15/16 bei der Gewerbesteuer geltend machen. Dadurch erhält er bei der Körperschaftsteuer ein Guthaben von 150 € (= 1.000 € * 15% Körperschaftsteuersatz) und bei der Gewerbesteuer ein Guthaben von 131 € (= 1.000 € * 15/16 * 14% Gewerbesteuersatz), insgesamt also 281 €; es verbleiben 719 € (= 1.000 € - 281 €) Lizenzkosten nach Steuern.

Sp. (2): In diesem Fall kann der deutsche Lizenznehmer nur 1/4 (= 5% ausländischer Steuersatz / 20%) der Zinskosten bei der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer geltend machen, wodurch er bei der Körperschaftsteuer ein Guthaben von 38 € (= 1.000 € * 1/4 * 15% Körperschaftsteuersatz) und bei der Gewerbesteuer ein Guthaben von 35 € (= 1.000 € * 1/4 * 14% Gewerbesteuersatz), insgesamt also 73 € erhält; es verbleiben Lizenzkosten nach Steuern von 927 € (= 1.000 € - 73 €), und damit (gerundet) 209 € mehr als in Sp. (1).

Sp. (3): Für den ausländischen Lizenzgeber ändert sich durch die deutsche Abzugsbeschränkung nichts, deshalb ist eine Anpassung der Lizenzgebühr nicht erforderlich.

Kasten 4.4 : Interview – Steuerschlupflöcher können geschlossen werden

"Während Deutschland über härtere Strafen für Steuerhinterzieher diskutiert bleibt weitgehend unbeachtet: Globale Konzerne wenden ganz legal ihre Steuertricks an – und sparen so Milliarden. Euro sprach darüber mit dem Steuerexperten Lorenz JARASS, der die EU-Kommission und den Deutschen Bundestag berät.

€uro: Laut Schätzungen gehen dem deutschen Staat jährlich zwischen 50 und 100 Milliarden Euro durch Steuerhinterziehung verloren. Doch damit nicht genug: Multinationale Konzerne schleusen ganz legal Geld am Fiskus vorbei. Wissen Sie, wie viel?

Lorenz JARASS: Nein. Es gibt keine zuverlässigen Schätzungen. Aber es sind gigantische Summen, die weiter wachsen. Konzerne wie AMAZON bezahlen in Deutschland nach aktuellem Wissensstand so gut wie keine Steuern, obwohl sie hier enorme Umsätze und Erträge erwirtschaften.

€uro: Wie ist das möglich?

Lorenz JARASS: Indem Unternehmen wie APPLE oder AMAZON ihren Sitz in einem Niedrigsteuerland haben, etwa in Luxemburg. Von dort aus wickeln sie einen Großteil des Umsatzes mit deutschen Kunden ab. Steuerlich sind sie hierzulande außen vor. Andere Konzerne wie IKEA oder STARBUCKS gründen dagegen zum Beispiel in den Niederlanden oder in Luxemburg Töchter, die von den deutschen Konzernablegern hohe Lizenzgebühren und Schuldzinsen verlangen. Diese sind in Deutschland steuerlich abzugsfähig, sodass vom Gewinn kaum etwas übrig bleibt.

€uro: Gibt es auch deutsche Konzerne, die ihre Steuern so "optimieren"?

Lorenz JARASS: Ja, sie müssen es sogar, weil sie sonst einen enormen Wettbewerbsnachteil hätten. Die großen DAX-Konzerne haben deshalb Hunderte Auslandstöchter. Ich denke auch, dass ein deutscher AMAZON-Konkurrent wie BUECHER.de langfristig nicht in Augsburg bleiben kann. So treibt das Steuerrecht kuriose Blüten: Die heimischen Unternehmen werden vertrieben.

€uro: Wie lassen sich die Schlupflöcher am besten schließen?

Lorenz JARASS: Der Schwarze Peter liegt beim deutschen Gesetzgeber. Er muss nur die Regeln ändern, sodass etwa Lizenzgebühren und Schuldzinsen nicht mehr steuerlich abzugsfähig sind.

€uro: Warum macht er das nicht?

Lorenz JARASS: Da steckt ein altes Dogma dahinter. Es lautet: Wir dürfen die multinationalen Konzerne nicht so hoch belasten, sonst kommen sie nicht zu uns. Aber langsam findet ein Umdenken statt.

€uro: Müssten die Staaten nicht endlich ihr Steuerrecht harmonisieren, um das Problem zu lösen?

Lorenz JARASS: Da wird nicht viel passieren. Auf EU-Ebene und bei der OECD gibt es solche Vorstöße. Aber Länder wie Irland oder Luxemburg, die vom aktuellen System profitieren, verweigern sich jeder Harmonisierung. Ich war kürzlich in Luxemburg und völlig platt: Da entstehen ganz neue Städte mit ausländischen Firmensitzen, nur weil wir so ein beknacktes Steuersystem haben.

€uro: Kann Deutschland keinen Druck auf die Steuerparadiese ausüben?

Lorenz JARASS: Doch. Indem wir nicht nur die in Deutschland bezahlten Lizenzgebühren nicht mehr zum Steuerabzug zulassen, sondern obendrein genauso handeln wie Luxemburg, also Lizenzentnahmen ermäßigt besteuern. Dadurch fällt der Vorteil für die Steueroasen weg – und sie trocknen aus.⁴¹²

4.3 Reformvorschlag III: Gewerbesteuerreform

4.3.1 Derzeitige Abzugsbeschränkungen bei der deutschen Gewerbesteuer

(1) Abzugsbeschränkungen für gezahlte Schuldzinsen und Lizenzgebühren

Nach geltender Rechtslage gibt es derzeit in Deutschland Abzugsbeschränkungen⁴¹³ bei der Gewerbesteuer insbesondere für gezahlte Schuldzinsen, Mieten, Leasingraten und Lizenzgebühren, soweit die Summe der insgesamt gezahlten Beträge pro Jahr 100.000 € übersteigt, für Finanzinstitutionen gelten Sonderregeln. Die Zinsschranke limitiert auch bei der Gewerbesteuer zusätzlich den Zinsabzug.

In Deutschland sind also bei der Gewerbesteuer unter anderem ein Viertel der gezahlten Schuldzinsen und ein Sechzehntel der gezahlten Lizenzgebühren nicht als Kosten abzugsfähig. Erhaltene Schuldzinsen und Lizenzgebühren müssen hingegen bei der Gewerbesteuer voll versteuert werden, wodurch eine systematische Doppelbesteuerung resultiert (Kaskadeneffekt), sofern Zahler wie Empfänger der Gewerbesteuer unterliegen.

⁴¹² [EURO 2014].

⁴¹³ § 8 Abs. 1 GewStG; nicht abzugsfähig sind insbesondere 1/4 der gezahlten Schuldzinsen, 1/8 der gezahlten Mieten für unbewegliche Wirtschaftsgüter wie z.B. Immobilien, 1/20 der gezahlten Mieten für bewegliche Wirtschaftsgüter wie z.B. Leasingraten für Autos, 1/16 der gezahlten Lizenzgebühren.

(2) Zulässigkeit von Abzugsbeschränkungen bei der Gewerbesteuer vom EuGH und vom BFH bestätigt

Abzugsbeschränkungen bei der Gewerbesteuer sind mit allen EU-Richtlinien, insbesondere auch mit der EU-Zins- und Lizenzrichtlinie vereinbar.⁴¹⁴ In Deutschland wird zwar immer bezweifelt, dass die deutsche Gewerbesteuer und insbesondere ihre Abzugsbeschränkungen mit der deutschen Verfassung konform sind. Sowohl der deutsche Bundesfinanzhof⁴¹⁵ als auch das deutsche Bundesverfassungsgericht⁴¹⁶ haben aber die Zulässigkeit von generellen Abzugsbeschränkungen bei der Gewerbesteuer erneut bestätigt, da die Gewerbesteuer eine Objektsteuer sei und deshalb keinesfalls zwingend alle Kosten abzugsfähig sein müssten, das sogenannte objektive Nettoprinzip⁴¹⁷ also keine Anwendung finden müsse.

Bei der Gewerbesteuer wird die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit durch die erwirtschafteten Kapitalentgelte⁴¹⁸ (Wertschöpfung) gemessen als gewichtete Summe:

- Gewinne (Entgelt für Eigenkapital),
- gezahlte Schuldzinsen (Entgelt für Fremdkapital) und
- gezahlte Lizenzgebühren (Entgelt für Wissenskapital).

4.3.2 Reformvorschlag III: Gewerbesteuerreform für gezahlte und erhaltene Zinsen und Lizenzgebühren

Zukünftig sollten bei der Gewerbesteuer in verstärktem Umfang gezahlte Schuldzinsen und Lizenzgebühren Abzugsbeschränkungen unterliegen und im Gegenzug erhaltene Zinsen und Lizenzgebühren bei der Gewerbesteuer unbesteuert bleiben. Das entspricht dem in der Einleitung zu diesem Kapitel erläuterten Prinzip, alle Kapitalentgelte, für Eigen- wie auch für Fremdkapital, einer Besteuerung am Ort der Wertschöpfung zu unterziehen, da vor allem an diesem Ort die öffentliche Hand insbesondere aus der Gewerbesteuer die für die Wertschöpfung erforderliche Infrastruktur finanzieren muss.

(1) Vorgeschlagene Maßnahmen

Für die Reform der Gewerbesteuer wird vorgeschlagen, in Deutschland erwirtschaftete Kapitalentgelte für Fremdkapital, die ein Gewerbebetrieb als Schuldzinsen oder Lizenzgebühren auszahlt, der Gewerbesteuer zu unterwerfen und im Gegenzug entsprechende Erträge aus Darlehens- und Lizenzverträgen von der Gewerbesteuer freizustellen.

- **Kein** steuerlicher **Abzug von gezahlten** Schuldzinsen und Lizenzgebühren bei der Gewerbesteuer.⁴¹⁹
- Im Gegenzug **Steuerfreistellung** aller **erhaltenen** Zinserträge und Lizenzgebühren bei der Gewerbesteuer.

Diese Gewerbesteuerreform könnte zur Ergänzung zur Einführung von allgemeinen Quellensteuern⁴²⁰ eingeführt werden oder auch als Alternative, insbesondere falls Quellensteuern nicht umgesetzt werden.⁴²¹ Gegebenenfalls könnte der Gewerbesteuersatz⁴²² aufkommensneutral abgesenkt werden.

(2) Gefahr der Doppelbesteuerung verringern

Deutschland kann ohne jede internationale Abstimmung unilateral gegen steuerliche Missbräuche durch derzeit ganz legale Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen vorgehen, indem zukünftig Zahlungen

⁴¹⁴ Zur genauen Begründung siehe Kap. 4.2.1(2).

⁴¹⁵ [BFH 2014a]; [BFH 2014c].

⁴¹⁶ Vgl. Kap. 4.2.1(2).

⁴¹⁷ Vgl. Kap. 4.2.1(3): Leistungsfähigkeit – Wertschöpfung versus Nettoprinzip.

⁴¹⁸ Vgl. die Eingangsüberlegungen zu Beginn von Kap. 4.

⁴¹⁹ Wie bei Reformvorschlag I (Quellensteuer) und Reformvorschlag II (Abzugsbeschränkung bei Zahlung in Niedrigsteuerland) inkl. in Zahlungen anteilig enthaltene Schuldzinsen (z.B. Leasinggebühren) und Lizenzgebühren (z.B. Zahlungen für Know How, Beratungs- und IT-Leistungen).

⁴²⁰ Wie in Kap. 4.1.2 unserer Untersuchung vorgeschlagen.

⁴²¹ Eine Verknüpfung einer Finanztransaktionssteuer mit der steuerlichen Absetzbarkeit der gesamten Transaktionskosten könnte hilfreich sein, z.B. indem zukünftig bei der Gewerbesteuer auch die Kosten von Finanztransaktionen nicht mehr geltend gemacht werden können.

⁴²² Also die Gewerbesteuerermesszahl.

für Schuldzinsen und Lizenzgebühren zumindest bei der Gewerbesteuer nicht mehr zum Abzug zugelassen werden. Im Gegenzug sollten Zins- und Lizenzerträge, ähnlich wie derzeit schon erhaltene Dividenden, von allen Unternehmen gewerbesteuerfrei vereinnahmt werden können. Dadurch würden in Deutschland ansässige Forschungsunternehmen und Finanzinstitute nicht mehr gegenüber im steuergünstigen Ausland ansässigen Unternehmen benachteiligt, der derzeitige Zwang zu komplizierten Steuerkonstruktionen mittels im Ausland angesiedelten Kapital- und Lizenzverwaltungsgesellschaften würde entfallen, Eigenkapital würde gegenüber Fremdkapital nicht mehr diskriminiert. Finanzkapitaloasen und sogenannte Lizenzboxen wie in den Niederlanden mit drastisch ermäßigten Steuersätzen für Kapital- und Lizenzerträge würden einen wesentlichen Teil ihrer Attraktivität einbüßen. Viele andere Länder würden ähnliche Maßnahmen ergreifen, um nicht in Nachteil gegenüber Deutschland zu geraten.⁴²³

Kasten 4.5 : Namenslizenzen versus Produktionslizenzen

Namenslizenzen: Wenn z.B. eine STARBUCKS-Filiale den gleichen Kaffee wie der neben ihm sitzende Cafe-Familienunternehmer zum doppelten Preis verkaufen kann, weil die Leute eben für STARBUCKS-Kaffee mehr zu zahlen bereit sind als für Normalkaffee, dann kann die STARBUCKS-Filiale eine Lizenzgebühr an die Zentrale (genauer: an eine Lizenzholding in einer Steueroase) bezahlen. Dies ist eine reine Namenslizenz und sie kann voll in Deutschland besteuert werden, weil die STARBUCKS-Filiale nicht ins Ausland abwandern kann.

Produktionslizenzen:

Wenn z.B. BOEHRINGER Ingelheim für die Herstellung eines Medikaments eine Lizenz von z.B. CIBA GEIGY benötigt, dann ist das schwieriger: Lassen wir in Deutschland den steuerlichen Abzug der Lizenzgebühren nicht zu, dann droht die Gefahr, dass das Medikament stattdessen in der Schweiz hergestellt und nach Deutschland importiert wird. BOEHRINGER Ingelheim kann dann in Deutschland die vollen Einkaufskosten (die auch die Lizenzgebühren enthalten) steuerlich geltend machen. Für reine Produktionslizenzen könnte deshalb ein (teilweiser) steuerlicher Abzug gerechtfertigt sein.

Wie schon beim Reformvorschlag II in Kap. 4.2.2(2) ausgeführt, sollten durch eine Gewerbesteuerreform nicht mehr zum Abzug zugelassene Zahlungen für Schuldzinsen und Lizenzgebühren zukünftig in Dividenden umqualifiziert werden, um so die Gefahr einer Doppelbesteuerung zu verringern.

4.3.3 Belastungswirkungen von Reformvorschlag III: Gewerbesteuerreform für gezahlte und erhaltene Zinsen und Lizenzgebühren

Im Folgenden werden beispielhaft die Auswirkungen der vorgeschlagenen Gewerbesteuerreform dargestellt, und zwar in Abschnitt (1) für gezahlte und erhaltene Zinsen und in Abschnitt (2) für gezahlte und erhaltene Lizenzgebühren.

Der für die Belastungswirkungen relevante Unterschied zwischen Zinsen und Lizenzgebühren besteht dabei in der jeweils den Berechnungen zugrunde gelegten Gewinnmarge des Empfängers:

- Dem Gläubiger sollen nach Abzug seiner Verwaltungskosten 90% der Zinsen als zu versteuerndes Einkommen verbleiben.
- Dem Lizenzgeber sollen nach Abzug seiner Kosten für Forschung, Entwicklung und Vertrieb 30% der Lizenzgebühren als zu versteuerndes Einkommen verbleiben.

(1) Vergleich der Belastungswirkungen von Reformvorschlag III: Gewerbesteuerreform für gezahlte und erhaltene Zinsen

Tab. 4.8 zeigt beispielhaft Belastungswirkungen für gezahlte und erhaltene Zinsen durch eine Gewerbesteuerreform gemäß Reformvorschlag III. In den Zeilen (1) bis (5) werden dabei jeweils folgende fünf Fälle unterschieden:

- Z. (1) : Schuldner in Deutschland, Gläubiger in Deutschland;
- Z. (2) : Schuldner in Deutschland, Gläubiger im normal besteuerten Ausland;
- Z. (3) : Schuldner in Deutschland, Gläubiger im Niedrigsteuerland;
- Z. (4) : Schuldner im normal besteuerten Ausland, Gläubiger in Deutschland;
- Z. (5) : Schuldner im Niedrigsteuerland, Gläubiger in Deutschland.

⁴²³ [Jarass/Obermair 2008, Kap. 3.4, S. 117].

**Tab. 4.8 : Belastungswirkungen von Reformvorschlag III:
Gewerbsteuerreform für gezahlte und erhaltene Zinsen**

Vergleich der Belastungswirkungen einer Gewerbsteuerreform für gezahlte und erhaltene Schuldzinsen	(1)	(2)	(3)
	Rechtslage heute	Reform- vorschlag III	Anpassung Schuldzinsen
	Kein Abzug der gezahlten Schuldzinsen bei der Gewerbesteuer		
	teilweise	nein	nein
Freistellung der erhaltenen Zinsen bei der Gewerbesteuer			
	teilweise	ja	ja
alle Werte in €	Basiswert	ÄNDERUNG gegenüber Basiswert	
(1) Schuldner in Deutschland, Gläubiger in Deutschland			
(1.1) Schuldner: Zinskosten vor Steuern	1.000	0	-148
(1.2) Schuldner: Zinskosten nach Steuern	719	131	5
(1.3) Gläubiger: Gewinn nach Steuern	639	126	0
(1.4) Steueraufkommen in Deutschland	-20	5	5
(1.5) Steueraufkommen im Ausland	0	0	0
(2) Schuldner in Deutschland, Gläubiger im normal besteuerten Ausland			
(2.1) Schuldner: Zinskosten vor Steuern	1.000	0	0
(2.2) Schuldner: Zinskosten nach Steuern	719	131	131
(2.3) Gläubiger: Gewinn nach Steuern	675	0	0
(2.4) Steueraufkommen in Deutschland	-281	131	131
(2.5) Steueraufkommen im Ausland	225		0
(3) Schuldner in Deutschland, Gläubiger in Niedrigsteuerland			
(3.1) Schuldner: Zinskosten vor Steuern	1.000	0	0
(3.2) Schuldner: Zinskosten nach Steuern	719	131	131
(3.3) Gläubiger: Gewinn nach Steuern	855	0	0
(3.4) Steueraufkommen in Deutschland	-281	131	131
(3.5) Steueraufkommen im Ausland	225	0	0
(4) Schuldner im normal besteuerten Ausland, Gläubiger in Deutschland			
(4.1) Schuldner: Zinskosten vor Steuern	1.000	0	-148
(4.2) Schuldner: Zinskosten nach Steuern	750	0	-111
(4.3) Gläubiger: Gewinn nach Steuern	639	126	0
(4.4) Steueraufkommen in Deutschland	261	-126	-148
(4.5) Steueraufkommen im Ausland	-250	0	37
(5) Schuldner im Niedrigsteuerland, Gläubiger in Deutschland			
(5.1) Schuldner: Zinskosten vor Steuern	1.000	0	-148
(5.2) Schuldner: Zinskosten nach Steuern	950	0	-141
(5.3) Gläubiger: Gewinn nach Steuern	639	126	0
(5.4) Steueraufkommen in Deutschland	261	-126	-148
(5.5) Steueraufkommen im Ausland	-50	0	7

Quelle: Tab. 8.1.3f., wo auch detaillierte Herleitungen und Erläuterungen zu den einzelnen Werten zu finden sind.

Ein Beispiel zum Lesen von Tab. 4.8 anhand Zeile (4.3):

Sp. (1): Der deutsche Gläubiger erhält brutto (also vor Steuern) 1.000 € Zinsertrag; er hat annahmegemäß 100 € (= 10% * 1.000 €) Kosten; auf die verbleibenden 900 € muss er annahmegemäß 15% Körperschaftsteuer und 14% Gewerbesteuer, also 261 € bezahlen; es verbleiben 639 € (= 900 € - 261 €) Gewinn nach Steuern.

Sp. (2): In diesem Fall muss der deutsche Gläubiger keine Gewerbesteuer auf die Netto-Zinserträge von 900 € bezahlen; dadurch spart er 126 € (= 900 € * 14%) Gewerbesteuer; gegenüber Sp. (1) steigt der Gewinn nach Steuern also um diese 126 €.

Sp. (3): Der deutsche Gläubiger senkt nun seinen Zinssatz dergestalt, dass sein Gewinn nach Steuern gegenüber Sp. (1) unverändert bleibt. (Anmerkung: Dies führt zu der in Z. (4.2) gezeigten Verringerung der Zinskosten des Schuldners nach Steuern von 141 €; dieser Wert ist höher als 126 €, weil die Zinsen um mehr als 126 € gesenkt werden können, siehe Tab. 8.1.3d).

Für jeden der fünf Fälle werden in den einzelnen Zeilen – wie schon bei Tab. 4.3 – jeweils folgende Ergebnisse dargestellt:

- Schuldner – Zinskosten vor und nach Steuern;
die Zinskosten nach Steuern sind für den Schuldner geringer als die Zinskosten vor Steuern in Höhe von 1.000 €, soweit er die gezahlten Zinsen steuerlich als Kosten geltend machen kann.

- Gläubiger – Gewinn nach Steuern;
der Gewinn des Gläubigers ergibt sich als Zinsertrag minus abzugsfähige Kosten; diese Kosten werden im Beispiel mit 10% des Zinsertrags von 1.000 € angesetzt, sodass in diesem Fall ein zu versteuerndes Einkommen von 900 € verbleibt.
- Steueraufkommen in Deutschland und im Ausland.

Spalte (1) zeigt die geltende Rechtslage:

- Sp. (1): Kein steuerlicher Abzug von einem Viertel der Schuldzinsen bei der Gewerbesteuer.

Spalte (2) zeigt den **Reformvorschlag III**:

- Sp. (2): Kein steuerlicher Abzug aller Schuldzinsen, Freistellung aller Zinserträge bei der Gewerbesteuer.
- Sp. (3): Wie Sp. (2), aber zusätzlich Anpassung des Zinssatzes⁴²⁴ durch den Gläubiger.

Die wesentlichen Belastungswirkungen für gezahlte und erhaltene Zinsen durch die vorgeschlagenen Gewerbesteuerreform können wie folgt zusammengefasst werden:

Schuldner und Gläubiger beide in Deutschland ansässig (Z. (1)):

- Sp. (2): Durch die vorgeschlagene komplette Nichtabzugsfähigkeit der gezahlten Schuldzinsen bei der Gewerbesteuer erhöhen sich für den deutschen Schuldner die Zinskosten nach Steuern um 131 € (Z. (1.2)) von 719 € auf 850 €. Durch die im Gegenzug vorgeschlagene komplette Gewerbesteuerfreistellung der erhaltenen Schuldzinsen beim Gläubiger erhöht sich dessen Gewinn nach Steuern um 126 € (Z. (1.3)) von 639 € auf 765 €. Das deutsche Steueraufkommen erhöht sich um die Differenz von 5 € (Z. (1.4)).
- Sp. (3): Wenn der deutsche Gläubiger den Zinssatz und die Zinskosten für den Schuldner vor Steuern um 148 € (Z. (1.1)) senkt und damit seinen Gewinn nach Steuern konstant hält (Z. (1.3)), so steigen für den Schuldner die Zinskosten nach Steuern nur noch um 5 € (Z. (1.2)). Das deutsche Steueraufkommen erhöht sich um die Differenz von 5 € (Z. (1.4)).

Schuldner in Deutschland ansässig, Gläubiger im Ausland ansässig (Z. (2), (3)):

- Sp. (2): Durch die vorgeschlagene komplette Nichtabzugsfähigkeit der gezahlten Schuldzinsen bei der Gewerbesteuer erhöhen sich für den deutschen Schuldner die Zinskosten nach Steuern um 131 € (Z. (2.2), (3.2)) von 719 € auf 850 €. Das deutsche Steueraufkommen erhöht sich um die Mehrkosten des deutschen Schuldners von 131 € (Z. (2.2), (3.2)).
- Sp. (3): Wie erläutert wird durch die Gewerbesteuerreform der Gewinn nach Steuern des ausländischen Gläubigers nicht geändert; eine Anpassung der Zinssatzes findet deshalb nicht statt.

Schuldner im Ausland ansässig, Gläubiger in Deutschland ansässig (Z. (4), (5)):

- Sp. (2): Die vorgeschlagene komplette Nichtabzugsfähigkeit der gezahlten Schuldzinsen bei der deutschen Gewerbesteuer ist für den ausländischen Schuldner irrelevant (Z. (4.2), (5.2)). Durch die vorgeschlagene komplette Nichtabzugsfähigkeit der gezahlten Schuldzinsen bei der Gewerbesteuer erhöht sich für den deutschen Gläubiger der Gewinn nach Steuern um 126 € (Z. (4.3), (5.3)) von 639 € auf 765 €. Das deutsche Steueraufkommen vermindert sich um die vom deutschen Gläubiger gesparten Steuern von 126 € (Z. (4.3), (5.3)).
- Sp. (3): Wenn der deutsche Gläubiger den Zinssatz und die Zinskosten für den Schuldner vor Steuern um 148 € (Z. (4.1), (5.1)) senkt und damit seinen Gewinn nach Steuern konstant hält (Z. (4.3), (5.3)), so steigen für den Schuldner die Zinskosten nach Steuern um 111 € (Z. (4.2)), falls er im normal besteuerten Ausland ansässig ist, und um 141 € (Z. (5.2)), falls er in einem Niedrigsteuerland ansässig ist. Das deutsche Steueraufkommen sinkt in beiden Fällen um 148 € (Z. (4.4), (5.4)); das Steueraufkommen steigt dann im normal besteuerten Ausland um 37 € (Z. (4.5)), im Niedrigsteuerland nur um 7 € (Z. (5.5)).

⁴²⁴ Der Zinssatz wird in diesem Fall durch den Gläubiger mit der Maßgabe angepasst, dass sein Gewinn nach Steuern (z.B. Tab. 4.8, Z. (1.3), Sp. (3)) durch die Reform der Gewerbesteuer unverändert bleibt.

(2) Vergleich der Belastungswirkungen von Reformvorschlag III: Gewerbsteuerreform für gezahlte und erhaltene Lizenzgebühren

Tab. 4.9 zeigt beispielhaft Belastungswirkungen für gezahlte und erhaltene Lizenzgebühren durch eine Gewerbesteuerreform gemäß Reformvorschlag III.⁴²⁵

**Tab. 4.9 : Belastungswirkungen von Reformvorschlag III:
Gewerbsteuerreform für gezahlte und erhaltene Lizenzgebühren**

Vergleich der Belastungswirkungen einer Gewerbsteuerreform für gezahlte und erhaltene Lizenzgebühren	(1)	(2)	(3)
	Rechtslage heute	Reform- vorschlag III	Anpassung Lizenzgebühr
Kein Abzug der gezahlten Lizenzgebühren bei der Gewerbesteuer	teilweise	ja	ja
Freistellung der erhaltenen Lizenzgebühren bei der Gewerbesteuer	teilweise	ja	ja
alle Werte in €	Basiswert	ÄNDERUNG gegenüber Basiswert	
(1) Lizenznehmer in Deutschland, Lizenzgeber in Deutschland			
(1.1) Lizenznehmer: Lizenzkosten vor Steuern	1.000	0	-49
(1.2) Lizenznehmer: Lizenzkosten nach Steuern	719	131	90
(1.3) Lizenzgeber: Gewinn nach Steuern	213	42	0
(1.4) Steueraufkommen in Deutschland	-194	89	89
(1.5) Steueraufkommen im Ausland	0		0
(2) Lizenznehmer in Deutschland, Lizenzgeber im normal besteuerten Ausland			
(2.1) Lizenznehmer: Lizenzkosten vor Steuern	1.000	0	0
(2.2) Lizenznehmer: Lizenzkosten nach Steuern	719	131	131
(2.3) Lizenzgeber: Gewinn nach Steuern	225	0	0
(2.4) Steueraufkommen in Deutschland	-281	131	131
(2.5) Steueraufkommen im Ausland	15	0	0
(3) Lizenznehmer in Deutschland, Lizenzgeber in Niedrigsteuerland			
(3.1) Lizenznehmer: Lizenzkosten vor Steuern	1.000	0	0
(3.2) Lizenznehmer: Lizenzkosten nach Steuern	719	131	131
(3.3) Lizenzgeber: Gewinn nach Steuern	285	0	0
(3.4) Steueraufkommen in Deutschland	-281	131	131
(3.5) Steueraufkommen im Ausland	15	0	0
(4) Lizenznehmer im normal besteuerten Ausland, Lizenzgeber in Deutschland			
(4.1) Lizenznehmer: Lizenzkosten vor Steuern	1.000	0	-49
(4.2) Lizenznehmer: Lizenzkosten nach Steuern	750	0	-37
(4.3) Lizenzgeber: Gewinn nach Steuern	213	42	0
(4.4) Steueraufkommen in Deutschland	87	-42	-49
(4.5) Steueraufkommen im Ausland	-250	0	12
(5) Lizenznehmer im Niedrigsteuerland, Lizenzgeber in Deutschland			
(5.1) Lizenznehmer: Lizenzkosten vor Steuern	1.000	0	-49
(5.2) Lizenznehmer: Lizenzkosten nach Steuern	950	0	-47
(5.3) Lizenzgeber: Gewinn nach Steuern	213	42	0
(5.4) Steueraufkommen in Deutschland	87	-42	-49
(5.5) Steueraufkommen im Ausland	-50	0	2

Quelle: Tab. 8.2.3f.

Ein Beispiel zum Lesen von Tab. 4.9 anhand Zeile (4.3):

Sp. (1): Der deutsche Lizenzgeber erhält brutto (also vor Steuern) 1.000 € Lizenzzertrag; er hat annahmegemäß 700 € (= 70% * 1.000 €) Kosten; auf die verbleibenden 300 € muss er annahmegemäß 15% Körperschaftsteuer und 14% Gewerbesteuer, also 87 € bezahlen; es verbleiben 213 € (= 300 € - 87 €) Gewinn nach Steuern.

Sp. (2): In diesem Fall muss der deutsche Lizenzgeber keine Gewerbesteuer auf die Netto-Lizenzzerträge von 300 € bezahlen; dadurch spart er 42 € (= 300 € * 14%) Gewerbesteuer; gegenüber Sp. (1) steigt der Gewinn nach Steuern also um diese 42 €.

Sp. (3): Der deutsche Lizenzgeber senkt nun seine Lizenzgebühr um 49 € Z. (4.1)), sodass sein Gewinn nach Steuern (Z. (4.3)) gegenüber Sp. (1) unverändert bleibt. Anmerkung: Dies führt zu der in Z. (4.2) gezeigten Verringerung der Lizenzkosten nach Steuern von 37 €.

⁴²⁵ Die gezeigten Werte beruhen auf Kap. 8.2.3(3), Tab. 8.2.3f, wo auch detaillierte Herleitungen und Erläuterungen zu den einzelnen Werten zu finden sind.

In den Zeilen (1) bis (5) werden dabei jeweils folgende fünf Fälle unterschieden⁴²⁶:

- Z. (1) : Lizenznehmer in Deutschland, Lizenzgeber in Deutschland;
- Z. (2) : Lizenznehmer in Deutschland, Lizenzgeber im normal besteuerten Ausland;
- Z. (3) : Lizenznehmer in Deutschland, Lizenzgeber im Niedrigsteuerland;
- Z. (4) : Lizenznehmer im normal besteuerten Ausland, Lizenzgeber in Deutschland;
- Z. (5) : Lizenznehmer im Niedrigsteuerland, Lizenzgeber in Deutschland.

Für jeden der fünf Fälle werden in den einzelnen Zeilen jeweils folgende Ergebnisse dargestellt:

- Lizenznehmer – Zinskosten vor und nach Steuern;
die Lizenzkosten sind für den Lizenznehmer nach Steuern geringer als vor Steuern, soweit die gezahlten Lizenzgebühren steuerlich als Kosten geltend gemacht werden können.
- Lizenzgeber – Gewinn nach Steuern;
der Gewinn des Lizenzgebers ergibt sich als Lizenzertrag minus abzugsfähige Kosten; diese Kosten werden im Beispiel mit 70% der Lizenzgebühr von 1.000 € angesetzt, sodass in diesem Fall ein zu versteuerndes Einkommen von 300 € verbleibt.
- Steueraufkommen in Deutschland und im Ausland.

Spalte (1) zeigt die geltende Rechtslage:

- Sp. (1): Kein steuerlicher Abzug von einem Sechszentel der Lizenzgebühren bei der Gewerbesteuer.

Spalte (2) zeigt den **Reformvorschlag III**:

- Sp. (2): Kein steuerlicher Abzug aller gezahlten Lizenzgebühren, Freistellung aller Lizenzträge bei der Gewerbesteuer.
- Sp. (3): Wie Sp. (2), aber zusätzlich Anpassung der Lizenzgebühr⁴²⁷ durch den Lizenzgeber.

Die wesentlichen Belastungswirkungen der vorgeschlagenen Gewerbesteuerreform für gezahlte und erhaltene Lizenzgebühren können wie folgt zusammengefasst werden:

Lizenznehmer und Lizenzgeber beide in Deutschland ansässig (Z. (1)):

- Sp. (2): Durch die vorgeschlagene komplette Nichtabzugsfähigkeit der gezahlten Lizenzgebühr bei der Gewerbesteuer erhöhen sich für den deutschen Lizenznehmer die Lizenzkosten nach Steuern um 131 € (Z.1.2) von 719 € auf 850 €. Durch die im Gegenzug vorgeschlagene komplette Gewerbesteuerfreistellung der erhaltenen Lizenzgebühren beim Lizenzgeber erhöht sich dessen Gewinn nach Steuern um 42 € (Z. (1.3)) von 213 € auf 255 €. Das deutsche Steueraufkommen erhöht sich um die Differenz von 89 € (Z. (1.4)).
- Sp. (3): Wenn der deutsche Lizenzgeber die Lizenzgebühr für den Lizenznehmer vor Steuern um 49 € (Z. (1.1)) senkt und damit seinen Gewinn nach Steuern konstant hält (Z. (1.3)), so steigen für den deutschen Lizenznehmer die Lizenzkosten nach Steuern nur noch um 90 € (Z. (1.2)). Das deutsche Steueraufkommen erhöht sich um 89 € (Z. (1.4)).

Lizenznehmer in Deutschland ansässig, Lizenzgeber im Ausland ansässig (Z. (2), (3)):

- Sp. (2): Durch die vorgeschlagene komplette Nichtabzugsfähigkeit der gezahlten Lizenzgebühr bei der Gewerbesteuer erhöhen sich für den deutschen Lizenznehmer die Lizenzkosten nach Steuern um 131 € (Z. (2.2), (3.2)) von 719 € auf 850 €. Die im Gegenzug vorgeschlagene komplette Gewerbesteuerfreistellung der erhaltenen Schuldzinsen wirkt sich beim ausländischen Gläubiger nicht aus (Z. (2.3), (3.3)). Das deutsche Steueraufkommen erhöht sich um die Mehrkosten des deutschen Schuldners von 131 € (Z. (2.4), (3.4)).
- Sp. (3): Wie erläutert wird durch die Gewerbesteuerreform der Gewinn nach Steuern des ausländischen Lizenzgebers nicht geändert; eine Anpassung der Lizenzgebühr findet deshalb nicht statt.

⁴²⁶ Analog zur Quellensteuer auf Lizenzgebühren laut Tab. 4.4.

⁴²⁷ Die Lizenzgebühr wird in diesem Fall durch den Lizenzgeber mit der Maßgabe angepasst, dass sein Gewinn nach Steuern (z.B. Tab. 4.9, Z. (1.3)) durch die Reform der Gewerbesteuer unverändert bleibt.

Lizenzgeber in Deutschland ansässig, Lizenznehmer im Ausland ansässig (Z. (4), (5)):

- Sp. (2): Die vorgeschlagene komplette Nichtabzugsfähigkeit der gezahlten Lizenzgebühr bei der Gewerbesteuer ist für den ausländischen Lizenznehmer irrelevant (Z. (4.2), (5.2)). Durch die vorgeschlagene komplette Steuerfreistellung des Lizenzertrags bei der Gewerbesteuer erhöht sich für den deutschen Lizenzgeber der Gewinn nach Steuern um 42 € (Z. (4.3), (5.3)) von 213 € auf 255 €. Das deutsche Steueraufkommen vermindert sich um die vom deutschen Gläubiger gesparten Steuern von 42 € (Z. (4.4), (5.4)).
- Sp. (3): Wenn der deutsche Gläubiger den Zinssatz und die Lizenzkosten für den Lizenznehmer vor Steuern um 49 € (Z. (4.1), (5.1)) senkt und damit seinen Gewinn nach Steuern konstant hält (Z. (4.3), (5.3)), so sinken für den ausländischen Lizenznehmer die Lizenzkosten nach Steuern um 37 € (Z. (4.2)), falls er im normal besteuerten Ausland ansässig ist, und um 47 € (Z. (5.2)), falls er in einem Niedrigsteuerland ansässig ist. Das deutsche Steueraufkommen sinkt in beiden Fällen um 49 € (Z. (4.4), (5.4)); das Steueraufkommen steigt dann im normal besteuerten Ausland um 12 € (Z. (4.5)), im Niedrigsteuerland nur um 2 € (Z. (5.5)).

4.4 Vergleich der drei Reformvorschläge

Im Folgenden werden zuerst die drei Reformvorschläge miteinander verglichen⁴²⁸ und anschließend die sich jeweils ergebenden Änderungen des Steueraufkommens abgeschätzt.⁴²⁹

4.4.1 Vergleich der Belastungswirkungen der drei Reformvorschläge

Der für die Belastungswirkungen relevante Unterschied zwischen Schuldzinsen und Lizenzgebühren besteht in der jeweils angenommenen Gewinnmarge des Empfängers:

- Dem Gläubiger sollen nach Abzug seiner Verwaltungskosten 90% der erhaltenen Schuldzinsen als zu versteuerndes Einkommen verbleiben.
- Dem Lizenzgeber sollen nach Abzug seiner Kosten für Forschung, Entwicklung und Vertrieb 30% der erhaltenen Lizenzgebühren als zu versteuerndes Einkommen verbleiben.

(1) Vergleich der Belastungswirkungen der drei Reformvorschläge bei Zinsen

Tab. 4.10 zeigt eine vergleichende Darstellung der drei Reformvorschläge für Zinsen basierend auf den beispielhaften Ergebnissen für die drei Reformvorschläge:

- Reformvorschlag I: Quellensteuer auf gezahlte Schuldzinsen (Kap. 4.1.3(1));
- Reformvorschlag II: Abzugsbeschränkung bei Zahlung von Schuldzinsen in ein Niedrigsteuerland (Kap. 4.2.3(1));
- Reformvorschlag III: Gewerbesteuerreform (Kap. 4.3.3(1)).

In den Spalten (1), (2) und (3) werden die Ergebnisse für die drei Reformvorschläge dargestellt. Die Spalten (1a) und (3a) berücksichtigen mögliche Reaktionen des Gläubigers⁴³⁰:

- In Sp. (1a) wird davon ausgegangen, dass dem Gläubiger von seinem Ansässigkeitsstaat – entgegen dem Reformvorschlag I – die vom Schuldner bezahlte Quellensteuer nicht erstattet wird⁴³¹ und er deshalb den Zinssatz dergestalt erhöht, dass sein Gewinn nach Steuern auch nach Einführung der Quellensteuer unverändert bleibt.

⁴²⁸ In [Finke/Fuest/Nusser/Spengel 2014, Fig. 4] werden die gesamtwirtschaftlichen Auswirkungen der ersten beiden Reformvorschläge untersucht.

⁴²⁹ Die drei Reformvorschläge könnten auch geeignet kombiniert werden; die daraus resultierenden Effekte werden hier nicht weiter untersucht.

⁴³⁰ Eine Sp. (2a) ist in dieser zusammenfassenden Darstellung nicht erforderlich, da eine Abzugsbeschränkung beim Schuldner zu keiner direkten Änderung beim Gläubiger führt, es sei denn, wie schon in Kap. 4.1.2(3) ausgeführt, der Schuldner hat die Marktmacht, einen Teil der zusätzlichen Steuerbelastung auf den Gläubiger abzuwälzen, indem er den bezahlten Zinssatz verringert. Dies soll hier nicht weiter berücksichtigt werden, da der Zinssatz aufgrund des freien Kapitalmarkts wesentlich vom internationalen Kapitalmarkt abhängt und durch innerstaatliche Änderungen nicht nennenswert beeinflusst sein dürfte.

⁴³¹ Bzw. der Schuldner eine grundsätzlich gegebene Anrechnungsmöglichkeit nicht nutzen kann; vgl. hierzu auch Kap. 4.1.2(2).

- In Sp. (3a) wird davon ausgegangen, dass der Gläubiger die Verringerung seiner Steuerbelastung (durch die gemäß Reformvorschlag III vorgesehene Gewerbesteuerfreistellung seiner Zinserträge) vollständig seinem Schuldner zugutekommen lässt, indem er entsprechend den Zinssatz senkt.

Tab. 4.10 : Vergleichende Darstellung der drei Reformvorschläge – wer gewinnt und wer verliert bei Zinsen?

Wer gewinnt (+)? Wer verliert (-)?	(1) Reform- vorschlag I: Quellensteuer	(1a) KEINE Erstattung der Quellensteuer beim Gläubiger → Erhöhung des Zinssatzes durch den Gläubiger	(2) Reform- vorschlag II: Abzugsbe- schränkung	(3) Reform- vorschlag III: Gewerbe- steuerreform	(3a) Durch Reformvor- schlag III Gewerbe- steuerfreistellung der Zinserträge → Senkung des Zinssatzes durch den Gläubiger
(1) Schuldner in Deutschland, Gläubiger in Deutschland					
(1.1) Schuldner	0	--	0	--	-
(1.2) Gläubiger	0	0	0	++	0
(1.3) Deutscher Fiskus	0	++	0	+	+
(1.4) Ausländischer Fiskus	0	0	0	0	0
(2) Schuldner in Deutschland, Gläubiger im normal besteuerten Ausland					
(2.1) Schuldner	0	--	0	--	0
(2.2) Gläubiger	0	0	0	0	0
(2.3) Deutscher Fiskus	++	++	0	++	0
(2.4) Ausländischer Fiskus	--	0	0	0	0
(3) Schuldner in Deutschland, Gläubiger in Niedrigsteuerland					
(3.1) Schuldner	0	--	--	--	0
(3.2) Gläubiger	0	0	0	0	0
(3.3) Deutscher Fiskus	++	++	++	++	0
(3.4) Ausländischer Fiskus	--	0	0	0	0
(4) Schuldner im normal besteuerten Ausland, Gläubiger in Deutschland					
(4.1) Schuldner	0	--	0	0	++
(4.2) Gläubiger	0	0	0	++	0
(4.3) Deutscher Fiskus	--	0	0	--	--
(4.4) Ausländischer Fiskus	++	++	0	0	+
(5) Schuldner im Niedrigsteuerland, Gläubiger in Deutschland					
(5.1) Schuldner	0	0	0	0	++
(5.2) Gläubiger	0	0	0	++	0
(5.3) Deutscher Fiskus	--	0	0	--	--
(5.4) Ausländischer Fiskus	++	++	0	0	+

++: starke Verbesserung; +: Verbesserung; 0: keine Änderung; -: Verschlechterung; --: starke Verschlechterung.

Quellen: Zu Sp. (1), (1a): basierend auf Tab. 4.3; zu Sp. (2): basierend auf Tab. 4.6; zu Sp. (3), (3a): basierend auf Tab. 4.8.

Bei der Darstellung der Ergebnisse muss grundsätzlich zwischen den fünf Fallgruppen unterschieden werden:

Z. (1): Sind Schuldner und Gläubiger beide in Deutschland ansässig, so können die Ergebnisse wie folgt zusammengefasst werden:

- Sp. (1): Bei Reformvorschlag I ändert sich nichts.
- Sp. (1a): Der Schuldner hat nun wegen der Zinserhöhung Mehrbelastungen, der deutsche Fiskus hat wegen der Nichtanrechnung der Quellensteuer Mehrerträge.
- Sp. (2): Bei Reformvorschlag II ändert sich nichts.
- Sp. (3): Bei Reformvorschlag III gewinnt der Gläubiger, weil nun seine Zinserträge gewerbesteuerfrei sind, der Schuldner verliert, weil er nun seine gezahlten Schuldzinsen überhaupt nicht mehr bei der Gewerbesteuer geltend machen kann, und der deutsche Fiskus gewinnt geringfügig.
- Sp. (3a): Der Schuldner hat nun wegen der Zinssenkung nur noch geringe Mehrbelastungen, der deutsche Fiskus hat in Höhe dieser geringen Mehrbelastungen geringe Mehrerträge.

Z. (2) und (3): Ist der Schuldner in Deutschland ansässig, sind die Ergebnisse weitgehend unabhängig davon, ob der Gläubiger in einem normal besteuerten Land oder in einem Niedrigsteuerland ansässig ist:

- Sp. (1): Bei Reformvorschlag I gewinnt der deutsche Fiskus, weil er die Quellensteuer erhält, und der

ausländische Fiskus verliert, weil er die in Deutschland gezahlte Quellensteuer dem bei ihm ansässigen Gläubiger erstatten muss.

- Sp. (1a): Der inländische Schuldner hat wegen der Zinserhöhung Mehrbelastungen, der deutsche Fiskus hat wegen der Nichtanrechnung der Quellensteuer Mehrerträge.
- Sp. (2): Bei Reformvorschlag II ändert sich nichts.
- Sp. (3): Bei Reformvorschlag III verliert der inländische Schuldner, weil er nun seine gezahlten Schuldzinsen überhaupt nicht mehr bei der Gewerbesteuer geltend machen kann, und der deutsche Fiskus gewinnt entsprechend.
- Sp. (3a): Der ausländische Gläubiger profitiert nicht von der Gewerbesteuerfreistellung der Zinserträge, deshalb erfolgt keine Zinssenkung und alle Werte bleiben unverändert.

Z. (4) und (5): Ist der Gläubiger in Deutschland ansässig, sind die Ergebnisse weitgehend unabhängig davon, ob der Schuldner in einem normal besteuerten Land oder in einem Niedrigsteuerland ansässig ist:

- Sp. (1): Bei Reformvorschlag I verliert der deutsche Fiskus, weil er die im Ausland bezahlte Quellensteuer erstatten muss, und der ausländische Fiskus gewinnt, weil er Quellensteuer erhält.
- Sp. (1a): Der ausländische Schuldner hat wegen der Zinserhöhung Mehrbelastungen, der ausländische Fiskus hat wegen der Nichtanrechnung der Quellensteuer Mehrerträge.
- Sp. (2): Bei Reformvorschlag II ändert sich nichts.
- Sp. (3): Bei Reformvorschlag III gewinnt der deutsche Gläubiger, weil nun seine Zinserträge gewerbesteuerfrei sind, für den ausländischen Schuldner ändert sich nichts, der deutsche Fiskus hingegen verliert in Höhe der vom deutschen Gläubiger eingesparten Steuern.
- Sp. (3a): Der ausländische Schuldner profitiert erheblich von der Zinssenkung, der deutsche Fiskus hat noch höhere Steuerausfälle, wovon auch der ausländische Fiskus geringfügig profitiert.

(2) Vergleich der Belastungswirkungen der drei Reformvorschläge bei Lizenzgebühren

Tab. 4.11 zeigt eine vergleichende Darstellung der drei Reformvorschläge am Beispiel Lizenzgebühren basierend auf den beispielhaften Ergebnissen für die drei Reformvorschläge:

- Reformvorschlag I: Quellensteuer auf gezahlte Lizenzgebühren (Kap. 4.1.3(2)),
- Reformvorschlag II: Abzugsbeschränkung bei Zahlung von Lizenzgebühren in ein Niedrigsteuerland (Kap. 4.2.3(2)) und
- Reformvorschlag III: Gewerbesteuerreform (Kap. 4.3.3(2)).

In den Spalten (1), (2) und (3) werden die Ergebnisse für die drei Reformvorschläge dargestellt. Die Spalten (1a) und (3a) berücksichtigen mögliche Reaktionen des Lizenzgebers⁴³²:

- In Sp. (1a) wird davon ausgegangen, dass dem Lizenzgeber von seinem Ansässigkeitsstaat – entgegen dem Reformvorschlag I – die vom Lizenznehmer bezahlte Quellensteuer nicht erstattet wird⁴³³ und er deshalb die Lizenzgebühr dergestalt erhöht, dass sein Gewinn nach Steuern auch nach Einführung der Quellensteuer unverändert bleibt.
- In Sp. (3a) wird davon ausgegangen, dass der Lizenzgeber die Verringerung seiner Steuerbelastung (durch die gemäß Reformvorschlag III vorgesehene Gewerbesteuerfreistellung seiner Lizenzerträge) vollständig seinem Lizenznehmer zugutekommen lässt, indem er entsprechend die Lizenzgebühr senkt.

Bei der Darstellung der Ergebnisse muss wieder zwischen den fünf Fallgruppen unterschieden werden. Gegenüber Tab. 4.10 ergeben sich nur Unterschiede für den Reformvorschlag III, die im Folgenden dargestellt werden:

⁴³² Eine Sp. (2a) ist in dieser zusammenfassenden Darstellung nicht erforderlich, da eine Abzugsbeschränkung beim Lizenznehmer zu keiner direkten Änderung beim Lizenzgeber führt, es sei denn, wie schon in Kap. 4.2.3(1) ausgeführt, der Lizenznehmer hat die Marktmacht, einen Teil der zusätzlichen Steuerbelastung auf den Lizenzgeber abzuwälzen, indem er die zu zahlende Lizenzgebühr verringert. Dies könnte hier durchaus berücksichtigt werden, im Gegensatz zu dem vorher beschriebenen Kreditfall, wo der Zinssatz aufgrund des freien Kapitalmarkts wesentlich vom internationalen Kapitalmarkt abhängt und durch innerstaatliche Änderungen nicht nennenswert beeinflusst sein dürfte.

⁴³³ Bzw. falls er eine grundsätzlich gegebene Anrechnungsmöglichkeit nicht nutzen kann; vgl. auch Kap. 4.1.2(3).

- Z. (2), (3): Es ergeben sich keine Änderungen gegenüber Tab. 4.10, weil der deutsche Lizenznehmer durch die gemäß Reformvorschlag III eingeführte Nicht-Abzugsfähigkeit der Lizenzgebühren genauso stark betroffen ist wie der deutsche Schuldner. Der ausländische Lizenznehmer ist genauso wie der ausländische Gläubiger von Änderungen bei der deutschen Gewerbesteuer nicht betroffen.
- Z. (1), (4), (5): Der Kostenanteil bei Lizenzen ist annahmegemäß mit 70% viel höher als der Kostenanteil von 10% bei Zinsen und deshalb ist das zu versteuernde Einkommen des Lizenzgebers viel niedriger als das des Gläubigers laut Tab. 4.10: Sp. (3): Der in Deutschland ansässige Lizenzgeber hat durch die in Reformvorschlag III vorgesehene Gewerbesteuerfreistellung der Lizenzträge wegen seines deutlich niedrigeren zu versteuernden Einkommens weniger Steuerminderung als der in Deutschland ansässige Gläubiger.⁴³⁴ Der deutsche Fiskus hat entsprechend weniger Steuerausfälle.⁴³⁵ Sp. (3a): Wegen des durch Reformvorschlag III bei Lizenzgebühren gegenüber Zinsen geringeren Steuervorteils senkt der inländische Lizenzgeber die Lizenzgebühren weniger stark als der inländische Gläubiger den Zinssatz⁴³⁶ gesenkt hat. Dadurch hat der inländische Lizenznehmer einen gegenüber dem inländischen Schuldner geringeren Vorteil.⁴³⁷ Der deutsche Fiskus hat wieder entsprechend weniger Steuerausfälle.⁴³⁸

Tab. 4.11 : Vergleichende Darstellung der drei Reformvorschläge – wer gewinnt und wer verliert bei Lizenzgebühren?

Wer gewinnt (+)? Wer verliert (-)?	(1) Reform- vorschlag I: Quellensteuer	(1a) KEINE Erstattung der Quellensteuer beim Gläubiger → Erhöhung der Lizenzgebühr durch den Lizenzgeber	(2) Reform- vorschlag II: Abzugsbe- schränkung	(3) Reform- vorschlag III: Gewerbesteuerreform	(3a) Durch Reformvor- schlag III Gewerbe- steuerfreistellung der Lizenzträge → Senkung der Lizenzgebühr durch den Lizenzgeber
(1) Lizenznehmer in Deutschland, Lizenzgeber in Deutschland					
(1.1) Lizenznehmer	0	--	0	--	--
(1.2) Lizenzgeber	0	0	0	+	0
(1.3) Deutscher Fiskus	0	++	0	++	++
(1.4) Ausländischer Fiskus	0	0	0	0	0
(2) Lizenznehmer in Deutschland, Lizenzgeber im normal besteuerten Ausland					
(2.1) Lizenznehmer	0	--	0	--	0
(2.2) Lizenzgeber	0	0	0	0	0
(2.3) Deutscher Fiskus	++	+	0	++	0
(2.4) Ausländischer Fiskus	--	0	0	0	0
(3) Lizenznehmer in Deutschland, Lizenzgeber in Niedrigsteuerland					
(3.1) Lizenznehmer	0	--	--	--	0
(3.2) Lizenzgeber	0	0	0	0	0
(3.3) Deutscher Fiskus	++	++	++	++	0
(3.4) Ausländischer Fiskus	--	0	0	0	0
(4) Lizenznehmer im normal besteuerten Ausland, Lizenzgeber in Deutschland					
(4.1) Lizenznehmer	0	--	0	0	+
(4.2) Lizenzgeber	0	0	0	+	0
(4.3) Deutscher Fiskus	--	0	0	-	-
(4.4) Ausländischer Fiskus	++	++	0	0	+
(5) Lizenznehmer im Niedrigsteuerland, Lizenzgeber in Deutschland					
(5.1) Lizenznehmer	0	--	0	0	+
(5.2) Lizenzgeber	0	0	0	+	0
(5.3) Deutscher Fiskus	--	0	0	-	-
(5.4) Ausländischer Fiskus	++	++	0	0	0

++: starke Verbesserung; +: Verbesserung; 0: keine Änderung; -: Verschlechterung; --: starke Verschlechterung.

Quellen: Zu Sp. (1), (1a): basierend auf Tab. 4.4; zu Sp. (2): basierend auf Tab. 4.7; zu Sp. (3), (3a): basierend auf Tab. 4.9.

⁴³⁴ Deshalb nur "+" statt "++" in Tab. 4.11, Z. (1.2), (4.2), (5.2) statt "++" in Tab. 4.10, Z. (1.2), (4.2), (5.2).

⁴³⁵ Deshalb nur "-" statt "--" in Tab. 4.11, Z. (4.3), (5.3) statt "--" in Tab. 4.10, Z. (1.3), (4.3), (5.3).

⁴³⁶ Tab. 4.10, Sp. (3a).

⁴³⁷ Deshalb nur "+" in Tab. 4.11, Z. (4.1), (5.1) statt "++" in Tab. 4.10, Z. (4.1), (5.1).

⁴³⁸ Deshalb nur "-" in Tab. 4.11, Z. (4.3), (5.3) statt "--" in Tab. 4.10, Z. (4.3), (5.3).

4.4.2 Wie würde sich das Steueraufkommen ändern?

Im Folgenden werden zuerst die Datengrundlagen erläutert und anschließend für jeden Reformvorschlag Abschätzungen des Steueraufkommens durchgeführt.

(1) Datengrundlage

(a) Datengrundlage zu Zinsen

Tab. 4.12 zeigt die Erfolgsrechnung der Unternehmen laut Bundesbank-Statistik. Die Unternehmen außerhalb des Finanzsektors⁴³⁹ hatten im Zeitraum 2010 bis 2012 jährlich ca. 21 Mrd. € Zinserträge und ca. 63 Mrd. € Zinsaufwendungen.

Tab. 4.12 : Erfolgsrechnung der Unternehmen

Position	2010	2011	2012 ⁵⁾	2011	2012 ⁵⁾
	Mrd €			Veränderung gegenüber Vorjahr in %	
Erträge					
Umsatz	5 031,8	5 501,9	5 647	9,3	2,5
Bestandsveränderung an Erzeugnissen ¹⁾	29,6	36,2	30	22,3	- 17,5
Gesamtleistung	5 061,3	5 538,0	5 677	9,4	2,5
Zinserträge	19,1	21,5	21	12,3	- 1
Übrige Erträge ²⁾	244,5	249,0	258	1,8	3,5
darunter: Erträge aus Beteiligungen	32,4	29,4	32	- 9,4	8,5
Gesamte Erträge	5 325,0	5 808,5	5 956	9,1	2,5
Aufwendungen					
Materialaufwand	276,1	3 674,1	3 776,5	12,1	3
Personalaufwand	799,1	835,4	862,5	4,5	3,5
Abschreibungen	155,2	158,5	160,5	2,1	1
auf Sachanlagen ³⁾	142,5	141,7	145	- 0,5	2,5
sonstige ⁴⁾	12,7	16,8	15,5	32,3	- 8,5
Zinsaufwendungen	62,0	65,5	62,5	5,6	- 4,5
Betriebssteuern	64,9	65,6	65,5	1,0	- 0,5
darunter: Verbrauchsteuern	57,8	58,5	58	1,2	- 1
Übrige Aufwendungen ⁵⁾	742,8	767,2	770,0	3,3	0,5
Gesamte Aufwendungen vor Gewinnsteuern	5 100,2	5 566,3	5 697,5	9,1	2,5
Jahresergebnis vor Gewinnsteuern	224,8	242,2	258,5	7,7	7
Steuern vom Einkommen und Ertrag ⁶⁾	46,1	52,3	51,5	13,5	- 1,5
Jahresergebnis	178,7	189,8	207	6,2	9
Nachrichtlich:					
Cashflow (Eigenerwirtschaftete Mittel) ⁷⁾	⁸⁾ 349,4	367,8	354,5	5,3	- 3,5
Nettozinsaufwand	42,8	44,0	41,5	2,7	- 6
	in % des Umsatzes			Veränderung gegenüber Vorjahr in Prozentpunkten	
Rohertrag ⁹⁾	35,5	33,9	33,7	- 1,6	- 0,2
Jahresergebnis	3,6	3,5	3,7	- 0,1	0,2
Jahresergebnis vor Gewinnsteuern	4,5	4,4	4,6	- 0,1	0,2
Nettozinsaufwand	0,9	0,8	0,7	- 0,1	- 0,1

* Hochgerechnete Ergebnisse; Differenzen in den Angaben durch Runden der Zahlen. 1 Einschl. anderer aktivierter Eigenleistungen. 2 Ohne Erträge aus Gewinnübernahmen (Mutter) sowie aus Verlustabführungen (Tochter). 3 Einschl. Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände. 4 Überwiegend Abschreibungen auf Forderungen, Wertpapiere und Beteiligungen. 5 Ohne Aufwendungen aus Verlustübernahmen (Mutter) sowie aus Gewinnabführungen (Tochter). 6 Bei Personengesellschaften und Einzelunternehmen nur Gewerbesteuer. 7 Jahresergebnis, Abschreibungen, Veränderung der Rückstellungen, des Sonderpostens mit Rücklageanteil und der Rechnungsabgrenzungsposten. 8 Schätzungsweise bereinigt um Sondereffekte infolge des BilMoG. 9 Gesamtleistung abzüglich Materialaufwand.

Quelle: [Bundesbank 2013, S. 52]; die Daten beziehen sich auf den "nichtfinanziellen Unternehmenssektor", also ohne Banken etc.

(b) Datengrundlage zu Lizenzgebühren

Das deutsche Bundesfinanzministerium will derzeit Quellensteuern noch nicht verstärkt gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung einsetzen, weil Steueraufkommensverluste befürchtet werden. Das mag

⁴³⁹ Als "Nicht-finanzielle Unternehmen" in den Volkswirtschaftlichen Statistiken des Statistischen Bundesamts [Destatis 2014b] bezeichnet.

in den letzten Jahren noch richtig gewesen sein. So hatte Deutschland im Jahr 2010 einen steigenden Einnahmeüberschuss⁴⁴⁰ von 0,9 Mrd. € bei Patenten und Lizenzen und von 1,7 Mrd. € bei EDV-Leistungen, die zu einem Teil auch Lizenzen für Software enthalten. Es gibt allerdings keine Statistiken darüber, welcher Teil dieser Zahlungen in Deutschland versteuert wird.

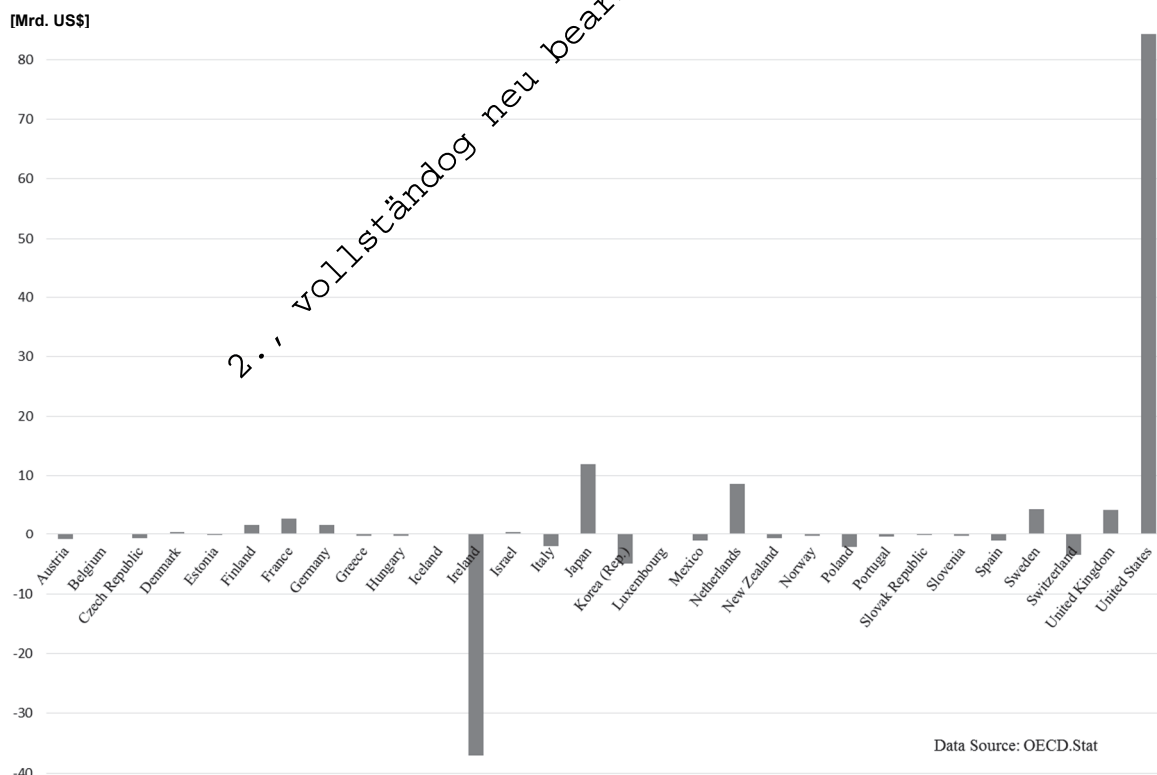
Abb. 4.1 zeigt für ausgewählte OECD-Länder die jeweiligen Nettozahlungen für Lizenzgebühren im Jahr 2012:

- Irland mit rund 38 Mrd. €, Italien mit rund 2 Mrd. € und Korea mit rund 5 Mrd. € hatten die höchsten Nettozahlungen für Lizenzgebühren zu leisten.
- USA mit über 85 Mrd. €, Japan mit rund 12 Mrd. € und Niederlande mit rund 9 Mrd. € hatten die höchsten Nettoerträge. Deutschland hatte, wie schon erwähnt, knapp 1 Mrd. € Nettoertrag.

Die Zahlungsströme der Niederlande und von Irland spiegeln die schon in Kap. 2 erläuterten Steuersparmodelle für Lizenzgebühren⁴⁴¹ wider: Die Zahlungen für Lizenzgebühren fließen aus vielen europäischen Ländern in die Niederlande, werden dort, wenn überhaupt, nur gering versteuert, dann weitertransferiert nach Irland, wo sie, fast gänzlich unbesteuert, formal weiter in karibische Steueroasen transferiert werden. De facto bleiben die Erträge alle in der Gruppe ihrer Herkunftsländer und werden dort gewinnbringend und wiederum steueroptimiert investiert.

Die Erträge werden also nicht in den Steueroasen angelegt, da dort keine Wertschöpfung und damit keine Gewinne erwirtschaftet werden, sondern in den Ländern mit Wertschöpfung, also genau in den Ländern, wo die Lizenzgebühren ursprünglich erwirtschaftet wurden. Würden diese Länder die in ihren Ländern erwirtschafteten Lizenzgebühren in jedem Fall an der Quelle besteuern, würde die geschilderte aufwändige Transferkette nutzlos und die Steueroasen würden ausgetrocknet. Statt Intervention im Ausland durch deutsche Kavallerie erscheint also eine Änderung des deutschen Steuersystems durch systematische Besteuerung der Wertschöpfung an der Quelle angezeigt.

Abb. 4.1 : Nettozahlungen für Lizenzgebühren für ausgewählte OECD-Länder, 2012



Quelle: [Finkel/Fuest/Nusser/Spengel 2014, Graph 2: Royalties and license fees balance (receipts-payments) of reporting OECD countries in 2012].

⁴⁴⁰ [Bundesbank 2011, S. 19].

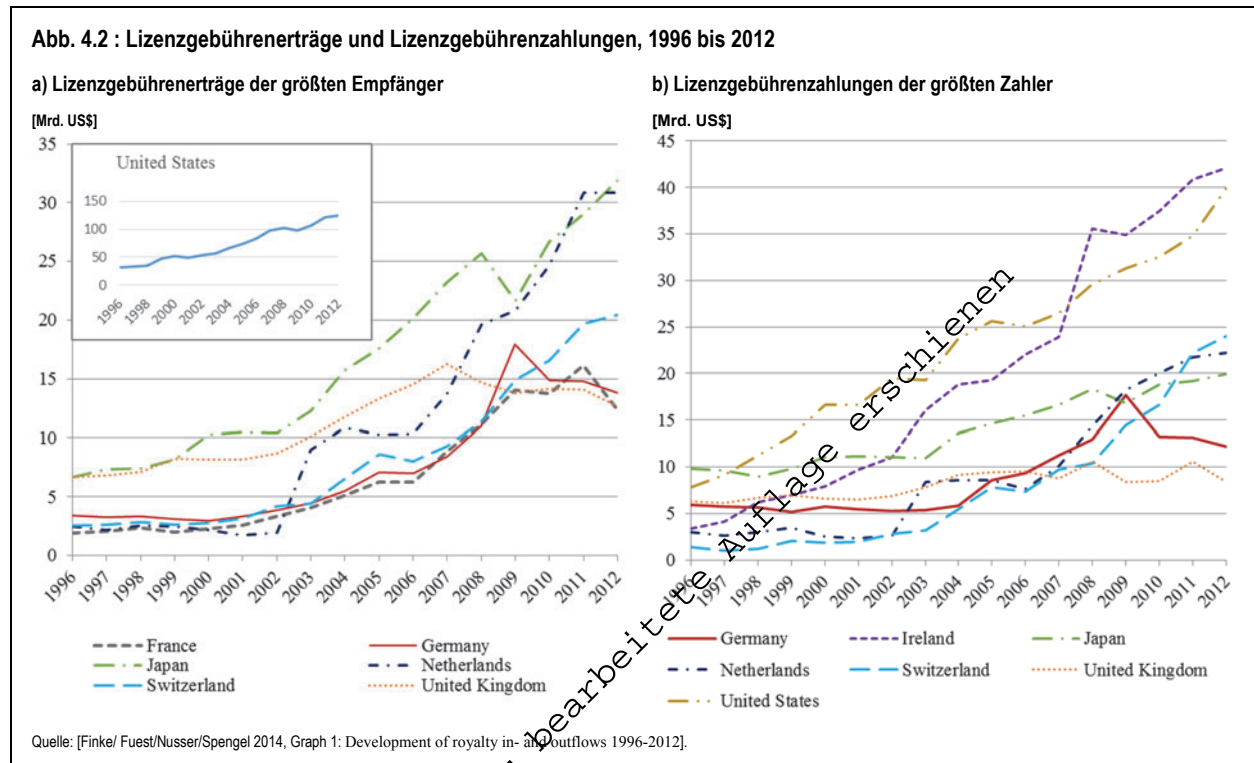
⁴⁴¹ Vgl. die frühere Abb. 2.2.

Abb. 4.2a zeigt die Lizenzgebührenerträge der größten Empfänger für den Zeitraum 1996 bis 2012:

- Die Lizenzgebührenerträge der Niederlande und der Schweiz haben sich seit 2003 mehr als vervierfacht, wesentlich beeinflusst durch deren steuerliche Begünstigungen von Lizenzgebührenerträgen.

Abb. 4.2b zeigt die Lizenzgebührenzahlungen der größten Zahler für den Zeitraum 1996 bis 2012:

- Größte Zahler sind in Europa Irland und die Niederlande, die beide als Durchlaufstationen für Lizenzgebühren dienen.



**(2) Steueraufkommen durch Reformvorschlag I:
Quellensteuern**

Das Steueraufkommen hängt wesentlich von der Ausgestaltung der Quellensteuer sowie den Finanzströmen zwischen den beteiligten Ländern ab. Die früheren Tab. 4.3 für Schuldzinsen und 4.4 für Lizenzgebühren haben dies beispielhaft gezeigt.

(a) Quellensteuern auf gezahlte Schuldzinsen

Laut Tab. 4.12 hatten die deutschen Unternehmen außerhalb des Finanzsektors im Zeitraum 2010 bis 2012 jährlich ca. 21 Mrd. € Zinserträge und ca. 63 Mrd. € Zinsaufwendungen. Bei einer Quellensteuer von 10% auf die 63 Mrd. € Zinsaufwendungen würde Deutschland gut 6 Mrd. €⁴⁴² Quellensteuer einnehmen und müsste gemäß unserem Reformvorschlag I rund 2 Mrd. €⁴⁴³ gezahlte Quellensteuer erstatten, hätte also insgesamt ein Steuermehraufkommen von rund 4 Mrd. €. Hinzu kommt das Steueraufkommen für die in anderen Zahlungen wie Mieten und Pachten, Leasinggebühren etc. enthaltenen Schuldzinsanteile.

(b) Quellensteuern auf gezahlte Lizenzgebühren

Das Mannheimer Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW) hat auf der Basis der Abb. 4.2 zugrunde liegenden Daten Aufkommensabschätzungen⁴⁴⁴ durchgeführt für die Einführung einer generellen

⁴⁴² = 63 Mrd. € * 10%.

⁴⁴³ = 21 Mrd. € * 10%.

⁴⁴⁴ [Finke/Fuest/Nusser/Spengel 2014, ch. 6.3.1]; Anpassungsreaktionen und Verhaltensänderungen blieben unberücksichtigt.

Quellensteuer von 10% auf Lizenzgebühren bei voller Erstattung der bezahlten Quellensteuer im Empfängerland; dies entspricht unserem Reformvorschlag I⁴⁴⁵. Tab. 4.13 zeigt die Ergebnisse dieser Abschätzungen, falls in allen OECD- und EU-Ländern eine derartige Quellensteuer auf Lizenzgebühren eingeführt wird.

Interessant ist das Beispiel Deutschland: Wie vorher in Kap. 4.4.2(1) erläutert, hatte Deutschland in 2010 einen Einnahmeüberschuss bei Lizenzen von 1 bis 2 Mrd. €. Trotzdem hätte Deutschland laut Tab. 4.13 ein Steuermehraufkommen. Dabei ist allerdings zu berücksichtigen, dass die ZEW-Berechnungen davon ausgehen, dass nach Einführung der Quellensteuer alle Länder mit bisher höheren Quellensteuersätzen diese auf 10% reduzieren.

Tab. 4.13 : Steueraufkommen durch eine 10%-Quellensteuer auf Lizenzgebühren

	Steueraufkommen [Mio. US\$]						
	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Dänemark	0	13	30	-22	31	49	32
Deutschland	356	376	390	207	104	157	165
Frankreich	-94	-111	-207	-275	-163	-241	-114
Italien	52	46	348	334	390	348	273
Japan	159	34	67	140	-6	-70	-176
Korea	-2	-1	0	-1	-1	-2	nicht verfügbar
Österreich	66	67	67	55	67	81	81
Schweden	-109	-172	-116	-214	-326	-323	-326
Tschechien	11	18	18	14	16	53	38
USA	-3.504	-4.019	-4.236	-3.695	-3.639	-4.249	-3.924

Quelle: [Finke/Fuest/Nusser/Spengel 2014, Tab. 3: Tax revenue from WHT, all scenarios]; in Tab. 4.13 werden jeweils die gemittelten Werte aus den letzten beiden Spalten von Tab. 3: Tax revenue ... dargestellt.

Der große Verlierer wären die USA, die auch deshalb eine allgemeine Quellensteuer strikt ablehnen. Ein international zwischen allen Beteiligten abgestimmtes Vorgehen ist also schon deshalb nur schwer vorstellbar. Aber abgestimmte Maßnahmen zwischen einem größeren Kreis von Ländern, die durch Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung besonders betroffen sind, wären wie bei der Zinsschranke durchaus zu erwarten, sobald Länder wie Deutschland eine allgemeine Quellensteuer vorangetrieben haben.

(3) Steueraufkommen durch Reformvorschlag II: Abzugsbeschränkung bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland

Auch hier hängt das Steueraufkommen wesentlich von der Ausgestaltung der Abzugsbeschränkung sowie den Finanzströmen zwischen den beteiligten Ländern ab. Die früheren Tab. 4.6 für Schuldzinsen und 4.7 für Lizenzgebühren haben dies beispielhaft gezeigt.

(a) Abzugsbeschränkung für Schuldzinsen bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland

Geht man davon aus, dass mindestens ein Fünftel der in Deutschland geltend gemachten Zinsaufwendungen von gut 60 Mrd. € (siehe Tab. 4.12) in ein Niedrigsteuerland mit einem Steuersatz von unter 20% gezahlt wird, so ist bei einer durchschnittlich hälftigen Abzugsbeschränkung⁴⁴⁶ mindestens mit einem Steuermehraufkommen von knapp 2 Mrd. €⁴⁴⁷ pro Jahr zu rechnen.

⁴⁴⁵ Vgl. Kap. 4.1.2 unserer Untersuchung.

⁴⁴⁶ Gesamte Abzugsbeschränkung also 60 Mrd. € * 1/5 * 1/2 = 6 Mrd. €.

⁴⁴⁷ 6 Mrd. € Abzugsbeschränkung * 29% Körperschaft- und Gewerbesteuersatz = 1,8 Mrd. €.

(b) Abzugsbeschränkung für Lizenzgebühren bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland

Das ZEW hat auf der Basis der Abb. 4.2 zugrunde liegenden Daten Aufkommensabschätzungen⁴⁴⁸ durchgeführt für die Einführung einer Abzugsbeschränkung für Lizenzgebühren in Abhängigkeit vom Steuersatz des Empfängerstaats. Dadurch unterliegen alle Lizenzgebührenzahlungen einer Abzugsbeschränkung⁴⁴⁹, falls der Steuersatz des Quellenstaats höher ist als der Steuersatz des Empfängerstaats.

Tab. 4.14 zeigt die Ergebnisse dieser Abschätzungen:

- Alle untersuchten Länder hätten ein mehr oder weniger großes Steueraufkommen.
- Verlierer wären alle Unternehmen, die derzeit Lizenzgebühren an Empfänger in Niedrigsteuerländern zahlen.

Tab. 4.14 : Steueraufkommen durch eine Abzugsbeschränkung für Lizenzgebühren bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland für ausgewählte Länder, 2006 bis 2012

	Steueraufkommen [Mio. US\$]						
	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Dänemark	31	43	65	53	47	91	80
Deutschland	573	934	561	1.259	746	886	931
Frankreich	5	24	43	87	180	275	239
Italien	128	171	803	734	806	903	796
Japan	676	833	1.099	1.063	1.239	1.372	1.326
Korea	34	61	62	49	46	37	nicht verfügbar
Österreich	9	20	26	23	31	44	47
Schweden	17	59	93	62	71	84	13
Tschechien	12	24	19	16	10	22	18
USA	1.409	1.900	2.711	2.909	2.723	3.336	4.005

Quelle: [Finke/Fuest/Nusser/Spengel 2014, Tab. 5 Tax revenue effect of the inverted tax credit, Sp. 4, d.h. die derzeit bestehenden Quellensteuern und Lizenzboxen werden zusätzlich zur Abzugsbeschränkung beibehalten].

Die ZEW-Aufkommensabschätzungen können in erster Annäherung für den Reformvorschlag II verwendet werden:

- Zwar werden – im Gegensatz zu den Annahmen für die ZEW-Abschätzungen – in Reformvorschlag II⁴⁵⁰ Abzugsbeschränkungen nur vorgenommen, wenn der ausländische Steuersatz unter 20% liegt; dies führt gegenüber den ZEW-Aufkommensabschätzungen zu einem geringeren Aufkommen.
- Falls Abzugsbeschränkungen aber greifen, sind diese bei Reformvorschlag II deutlich stärker als in dem vom ZEW zugrunde gelegten Modell.

Beide Effekte gleichen sich also tendenziell aus.

(4) Steueraufkommen durch Reformvorschlag III: Gewerbsteuerreform

Seit der Unternehmensteuerreform 2008 müssen erstmalig ein Viertel aller gezahlten Schuldzinsen sowie ein Sechzehntel aller gezahlten Lizenzgebühren der Gewerbesteuer unterworfen werden. Statistiken darüber liegen derzeit noch nicht vor, erstmals wird die Gewerbesteuerstatistik für das Jahr 2010 entsprechende Angaben machen. Leider wird diese Gewerbesteuerstatistik erst Anfang 2015 vom Statistischen Bundesamt fertiggestellt sein.⁴⁵¹ Erst dann ist eine belastbare Abschätzung des Steueraufkommens möglich.

⁴⁴⁸ [Finke/Fuest/Nusser/Spengel 2014, ch. 6.3.2]; Anpassungsreaktionen und Verhaltensänderungen blieben unberücksichtigt.

⁴⁴⁹ Abzugsbeschränkung = (Quellenstaat-Steuersatz minus Empfängerstaat-Steuersatz) dividiert durch Quellenstaat-Steuersatz.

⁴⁵⁰ Vgl. Kap. 4.2.2.

⁴⁵¹ [Destatis 2012b], tel. bestätigt am 01.07.2014 durch Frau KAISER, Destatis, Gewerbesteuer.

Trotzdem soll im Folgenden eine erste sehr grobe Abschätzung des Steueraufkommens durchgeführt werden. Dabei wird zwischen den Effekten bei Zinsen und bei Lizenzgebühren unterschieden.

(a) Gewerbesteuerreform für Zinsen

Im Zeitraum 2010 bis 2012 betragen die Zinserträge rund 21 Mrd. € pro Jahr und die Zinsaufwendungen rund 63 Mrd. € pro Jahr (siehe Tab. 4.12). Bei derzeit geltender Rechtslage resultiert dann theoretisch folgendes Steueraufkommen⁴⁵²:

- Auf 21 Mrd. € Zinserträge fallen 6,3 Mrd. €⁴⁵³ Gewerbe-, Körperschaft- und Einkommensteuer an.
- 63 Mrd. € können im ersten Schritt als Zinsaufwendungen bei den Ertragsteuern geltend gemacht werden, woraus eine Minderung des Steueraufkommens von 18,3 Mrd. €⁴⁵⁴ resultiert; allerdings können bei der Gewerbesteuer nur 3/4 der gezahlten Schuldzinsen als Kosten geltend gemacht werden, was zu 2,2 Mrd. €⁴⁵⁵ Gewerbesteueraufkommen führt, von denen 0,8 Mrd. €⁴⁵⁶ mit der Einkommensteuerschuld verrechnet werden können.

Insgesamt resultiert also bei geltender Rechtslage ein Steueraufkommen von -10,6 Mrd. €⁴⁵⁷ pro Jahr, also eine Minderung des Steueraufkommens in Höhe von 10,6 Mrd. € pro Jahr

Nach Umsetzung der vorgeschlagenen Gewerbesteuerreform resultiert folgendes Steueraufkommen:

- Auf 21 Mrd. € Zinserträge müssen wegen der nun eingeführten Gewerbesteuerfreiheit für Zinserträge nur noch 2 Mrd. €⁴⁵⁸ Körperschaftsteuer und 2,3 Mrd. €⁴⁵⁹ Einkommensteuer bezahlt werden.
- 63 Mrd. € können wieder im ersten Schritt als Zinsaufwendungen bei den Ertragsteuern geltend gemacht werden, woraus eine Minderung des Steueraufkommens von 18,3 Mrd. €⁴⁶⁰ resultiert; allerdings können nun bei der Gewerbesteuer die gezahlten Schuldzinsen nicht mehr als Kosten geltend gemacht werden, was zu 8,8 Mrd. €⁴⁶¹ Gewerbesteueraufkommen führt, von denen 3,3 Mrd. €⁴⁶² mit der Einkommensteuerschuld verrechnet werden können.

Insgesamt resultiert also nach Umsetzung der vorgeschlagenen Gewerbesteuerreform eine Minderung des Steueraufkommens von 8,5 Mrd. €⁴⁶³ pro Jahr.

Gegenüber der geltenden Rechtslage resultiert damit ein Mehrertrag von gut 2 Mrd. € pro Jahr.

(b) Gewerbesteuerreform für Lizenzgebühren

Wie erläutert hatte Deutschland im Jahr 2010 einen steigenden Einnahmeüberschuss⁴⁶⁴ von 0,9 Mrd. € bei Patenten und Lizenzen und von 1,7 Mrd. € bei EDV-Leistungen, die zu einem Teil auch Lizenzen für Software enthalten. Es gibt allerdings keine Statistiken darüber, welcher Teil dieser Zahlungen in Deutschland versteuert wird.

Deshalb kann derzeit noch keine Aufkommensabschätzung für Reformvorschlag III: Gewerbesteuerreform bezüglich Lizenzgebühren vorgenommen werden.

⁴⁵² Zur Vereinfachung werden den Berechnungen folgende Annahmen zugrunde gelegt: Der durchschnittliche Einkommensteuersatz soll 29% betragen, soll also genauso hoch sein wie die Summe aus Körperschaftsteuersatz von 15% und Gewerbesteuersatz von 14%; bei der Verrechnung der gezahlten Gewerbesteuer mit der Einkommensteuerschuld sollen keine Verrechnungsüberhänge verbleiben; die Gewerbesteuer soll zu 62% auf körperschaftsteuerpflichtiges Einkommen entfallen (vgl. hierzu Kap. 1.2.1(3), Fußnote zur Abschätzung der Unternehmensgewinne).

⁴⁵³ = 21 Mrd. € * 29%.

⁴⁵⁴ = 63 Mrd. € * 29% Gewerbesteuer-/Einkommensteuer-/Körperschaftsteuersatz.

⁴⁵⁵ = 63 Mrd. € * 1/4 * 14% Gewerbesteuersatz.

⁴⁵⁶ = 2,2 Mrd. € * (100% - 62%).

⁴⁵⁷ = 6,3 Mrd. € - 18,3 Mrd. € + 2,2 Mrd. € - 0,8 Mrd. €.

⁴⁵⁸ = 21 Mrd. € * 62% (Anteil des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens) * 15%.

⁴⁵⁹ = 21 Mrd. € * 38% (Anteil des einkommensteuerpflichtigen Einkommens) * 29%.

⁴⁶⁰ = 63 Mrd. € * 29% Gewerbesteuer-/Einkommensteuer-/Körperschaftsteuersatz.

⁴⁶¹ = 63 Mrd. € * 14% Gewerbesteuersatz.

⁴⁶² = 8,8 Mrd. € * (100% - 62%).

⁴⁶³ = 2 Mrd. € + 2,3 Mrd. € - 18,3 Mrd. € + 8,8 Mrd. € - 3,3 Mrd. €.

⁴⁶⁴ [Bundesbank 2011, S. 19].

4.4.3 Fazit: Die Reformvorschläge führen zu einem fairen und effizienten Steuersystem

(1) Fazit zur Belastungswirkung der drei Reformvorschläge

Bei den Reformvorschlägen I (Quellensteuer) und II (Abzugsbeschränkung bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland) wird belastet, wer Handel mit Niedrigsteuerländern betreibt. In beiden Fällen profitiert der deutsche Fiskus.

Bei Reformvorschlag III (Gewerbesteuerreform) wird systematisch die derzeitige Diskriminierung von Eigenkapital gegenüber Fremdkapital deutlich reduziert. Dadurch wird Steueroptimierung durch übermäßige Fremdfinanzierung deutlich reduziert.

Die Verwaltung von Finanzkapital und Wissenskapital für in Deutschland ansässige Unternehmen würde deutlich verbessert, weil ihre Zins- und Lizenzzerträge dann zukünftig generell nicht mehr der Gewerbesteuer unterliegen würden. Der Aufbau von in Niedrigsteuerländern angesiedelten Kapitalverwaltungen wäre deutlich weniger rentabel.

Bei einer aufkommensneutralen Senkung des Gewerbesteuersatzes wäre die aus der zukünftigen vollständigen Nichtabzugsfähigkeit von Schuldzinsen und Lizenzgebühren resultierende Belastung für normal finanzierte Unternehmen deutlich reduziert. Stark verschuldete Unternehmen hätten allerdings Mehrbelastungen zu tragen. Deshalb wäre eine Umsetzung der vorgeschlagenen Maßnahmen gerade im aktuellen deutschen Niedrigzinsumfeld besonders angezeigt.

(2) Fazit zum Steueraufkommen der drei Reformvorschläge

Deutschland hätte bei allen drei Reformvorschlägen ein Steuermehraufkommen⁴⁶⁵, das zur Senkung der Steuersätze oder für verbesserte Abschreibungsbedingungen⁴⁶⁶ verwendet werden könnte:

- Reformvorschlag I: Deutschland würde durch die Einführung einer allgemeinen Quellensteuer selbst bei voller Erstattung von im In- oder Ausland bezahlter Quellensteuer mittelfristig ein deutliches Mehraufkommen von über 4 Mrd. € pro Jahr erreichen.
- Reformvorschlag II: Durch die Einführung einer Abzugsbeschränkung von Schuldzinsen und Lizenzgebühren bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland würde das deutsche Steueraufkommen um über 2 Mrd. € pro Jahr erhöht werden.
- Reformvorschlag III: Durch die vorgeschlagene Gewerbesteuerreform resultieren nach einer ersten sehr groben Abschätzung Mehrerträge von über 2 Mrd. € pro Jahr, die zur Senkung der Gewerbesteuersatzes verwendet werden könnten.

Die Reformmaßnahmen bringen also einen Mehrertrag für den deutschen Fiskus. Selbst wenn Deutschland aber anfangs nur Null auf Null herauskäme, machen die Reformmaßnahmen Sinn, weil dadurch das Problem der doppelten Nichtbesteuerung und vor allem ihres weiteren Anwachsens deutlich verringert würde und dann die bisherigen Steuervermeider mehr und die bisherigen normalen Steuerzahler weniger bezahlen würden.

Zudem wird zukünftig ohne energische Gegenmaßnahmen ein immer größerer Teil der von multinationalen Unternehmen erzielten Gewinne nirgends mehr versteuert werden, weder im Quellenstaat Deutschland noch in irgendeinem ausländischen Empfängerland.⁴⁶⁷ Wenn hier nicht gegengesteuert wird, steht zu befürchten, dass Deutschland immer weniger Steuereinnahmen aus diesem Bereich bekommt und schon bald noch viel stärker als bisher massive Aufkommensverluste erleidet: Die in Deutschland ansässigen Muttergesellschaften müssen schrittweise ins steuergünstige Ausland (NL, Lux, CH) gehen, um die dortige Niedrigbesteuerung von Zinserträgen und Lizenzzerträgen nutzen zu können. Dann würde Deutschland nicht nur immer mehr Steueraufkommen verlieren, sondern es würden auch immer mehr Arbeitsplätze wegen des deutschen Steuersystems ins Ausland vertrieben werden. Durch die Umsetzung der Reform-

⁴⁶⁵ Genauere Abschätzungen können erst Anfang 2015 nach Vorliegen der Gewerbesteuersteuerstatistik 2010 durchgeführt werden.

⁴⁶⁶ Das Land Hessen hat am 16. Oktober 2014 eine Bundesratsinitiative zur Abzugsbeschränkung für gezahlte Lizenzgebühren bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland zur Finanzierung verbesserter Abschreibungsbedingungen angekündigt [Hessen 2014].

⁴⁶⁷ Beispiele GOOGLE, AMAZON, STARBUCKS etc., vgl. Kap. 2.1.4 unserer Untersuchung.

vorschläge – Quellensteuer, Abzugsbeschränkung und Gewerbesteuerreform – würden diese (legalen) Steuererweider zukünftig in Deutschland zur Steuerzahlung herangezogen, die durch eine Verlagerung ins Ausland erreichbaren Steuervorteile würden drastisch verringert.

Deutschland würde es zudem auch anderen Staaten erleichtern, ähnliche Maßnahmen wie eine allgemeine Quellensteuer und Abzugsbeschränkungen bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland einzuführen und so schrittweise de facto eine internationale Abstimmung vieler Länder zu erreichen.

4.5 Weitere rein national umsetzbare Maßnahmen

Im Folgenden werden weitere seit langem überfällige, rein national umsetzbare Maßnahmen für eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung vorgestellt, die im vollen Wortsinn Re-Formen sind, indem einige klare Grundprinzipien des Einkommensteuerrechts wieder in Kraft gesetzt werden. Dadurch kann zudem sichergestellt werden, dass der aktuelle zu versteuernde Gewinn nicht mehr – wie derzeit – auf Werte weit unterhalb des tatsächlichen ökonomischen Gewinns gesenkt werden kann.

4.5.1 Steuerlichen Abzug von Aufwendungen geeignet beschränken

(1) Zukünftig kein steuerlicher Abzug von Aufwendungen, falls die resultierenden Erträge steuerfrei sind

Grundsätzlich dürfen in Deutschland Aufwendungen nicht steuerlich geltend gemacht werden, soweit das damit erzielbare Einkommen in Deutschland nicht steuerpflichtig ist. Derzeit können aber aufgrund einer Vielzahl von Sonder- und Ausnahmeregeln insbesondere global operierende Unternehmen Aufwendungen steuerlich in Deutschland geltend machen, obwohl die zugehörigen (meist im Ausland anfallenden) Erträge in Deutschland steuerfrei sind.⁴⁶⁸ Besonders problematische Folge: Der Abbau von Anlagen und Arbeitsplätzen in Deutschland und ihre Verlagerung in Niedriglohnländer wird auch noch steuerlich gefördert. Gerade bei vermutlich anhaltend niedrigen Wachstumsraten wird dies zu einer dramatischen Verschärfung des Kampfs um Arbeitsplätze in Deutschland führen.

Zukünftig sollte ein Grundpfeiler des Einkommensteuerrechts⁴⁶⁹ wieder hergestellt werden: Kein steuerlicher Abzug von Aufwendungen, soweit resultierende Erträge steuerfrei sind. Aufwendungen sollten ausnahmslos nur noch in Deutschland steuerlich absetzbar sein, falls auch daraus resultierende Erträge in Deutschland versteuert werden.

Der größte Teil der Aufwendungen, die in Deutschland steuerlich geltend gemacht werden, obwohl die damit zusammenhängenden Erträge in Deutschland steuerfrei sind, besteht aus geleisteten Schuldzinsen. Gerade hier bestehen Abgrenzungsprobleme (wofür wurde der Kredit aufgenommen?) und damit zusammenhängend Umgehungsmöglichkeiten. Dieses Problem würde stark gemildert werden, indem zukünftig nicht mehr der Gewinn, sondern die im Betrieb erwirtschafteten Kapitalentgelte, wie z.B. geleistete Schuldzinsen, bereits bei der Betriebsstätte besteuert würden, wie in unseren Reformvorschlägen I bis III erläutert.

(2) Begrenzung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Finanztransaktionskosten erforderlich, insbesondere falls Finanztransaktionssteuer nicht kommt

Die Erträge aus Finanztransaktionen sollten in Deutschland auch formal weitgehend steuerfrei gestellt werden, da diese de facto ohnehin in vielen Fällen durch entsprechende steuerliche Gestaltungen der deutschen Besteuerung entzogen werden können. Im Gegenzug könnte dann die steuerliche Absetzbarkeit von Kosten im Zusammenhang mit Finanztransaktionen stärker begrenzt werden.

⁴⁶⁸ § 8b KStG; Aufweichung von § 3c EStG.

⁴⁶⁹ § 3c EStG.

Eine Begrenzung wäre besonders sinnvoll, falls eine Finanztransaktionssteuer nicht umgesetzt werden könnte. Aber auch bei einer Umsetzung⁴⁷⁰ erscheint ergänzend zu einer Finanztransaktionssteuer eine Begrenzung der steuerlichen Abzugsfähigkeit der Finanztransaktionskosten angezeigt, weil dann eher sicher gestellt ist, dass Kosten nicht geltend gemacht werden können, obwohl de facto die damit zusammenhängenden Erträge steuerfrei gestellt werden können.

Eine derartige Begrenzung könnte in Deutschland ohne weitere internationale Abstimmung umgesetzt werden, z.B. indem zukünftig Kosten und Erträge von Finanztransaktionen zumindest bei der Gewerbesteuer⁴⁷¹ steuerlich nicht mehr berücksichtigt werden.

4.5.2 Verlustverrechnung stärker beschränken

(1) Verrechnung von Verlusten aus früheren Jahren stärker beschränken

In Deutschland betragen Ende 2010 die Verlustvorträge bei der Körperschaftsteuer⁴⁷² 566 Mrd. €, mehr als das Vierfache der in 2010 ausgewiesenen Einkünfte aller Kapitalgesellschaften wie Aktiengesellschaft, GmbH und weiterer Körperschaftsteuerpflichtigen. Die derzeit in Deutschland bestehende Möglichkeit, Verluste zeitlich unbeschränkt vorzutragen, wird von einem sehr kleinen Anteil von (vermutlich stark steueroptimierten) Unternehmen genutzt: "Auf 19.795 Körperschaftsteuerpflichtige mit den höchsten Verlustvorträgen (entspricht 2,2% aller Körperschaftsteuerpflichtigen) entfallen 503 Mrd. € bzw. 90,0% aller Verlustvorträge von Körperschaftsteuerpflichtigen."⁴⁷³

Seit 2004 können in Deutschland⁴⁷⁴ nur noch Verlustvorträge bis zu 9 Mio. € voll mit laufenden Gewinnen verrechnet werden, weitere Verlustvorträge können das zu versteuernde Einkommen nur zu maximal 60% verringern⁴⁷⁵. Weiterhin können Verluste aber zeitlich unbeschränkt, also ewig vorgetragen werden, und zwar sowohl bei der Gewerbesteuer wie bei der Einkommensteuer. In vielen anderen EU-Ländern wird die Verlustverrechnung stärker beschränkt, wie Tab. 4.15 zeigt.

Tab. 4.15 : Zeitliche Beschränkung der Verlustvorträge in EU-Ländern, Japan, Kanada und USA

Verlustvortrag verfällt spätestens nach	
(1) 5 Jahre	
(1.1) bei natürlichen Personen	Japan, Lettland, Österreich, Rumänien, Spanien
(1.2) auch bei Körperschaften	Bulgarien, Griechenland, Polen, Portugal, Tschechien
(2) 10 Jahre	
(2.1) bei natürlichen Personen	Estland, Frankreich, Schweiz, Slowakei
(2.2) auch bei Körperschaften	Finnland, Niederlande
(2.3) nur bei Körperschaften	Japan, Lettland, Rumänien
(3) 20 Jahre	
(3.1) bei natürlichen Personen	–
(3.2) auch bei Körperschaften	Spanien, Kanada, USA

Quelle: [BMF 2011, S. 19/20].

⁴⁷⁰ Vgl. Kap. 6.1.3.

⁴⁷¹ Vgl. hierzu den in Kap. 4.3.2 unserer Untersuchung erläuterten Reformvorschlag III: Gewerbesteuerreform.

⁴⁷² [Destatis 2010, Tab. 3.1, S. 19]; die Verlustvorträge bei der Gewerbesteuer hatten eine ähnliche Größenordnung, wie ein Vergleich der jeweiligen Verlustvorträge für 2007, dem aktuellsten Jahr der Gewerbesteuersteuerstatistik zeigt.

⁴⁷³ [BMF 2013, S. 62].

⁴⁷⁴ Ähnliche Beschränkungen wurden mittlerweile in Österreich, Polen, Italien und Spanien eingeführt [BMF 2011, S. 20].

⁴⁷⁵ Vgl. § 10d Abs. 2 EStG, § 8 Abs. 1 KStG, § 10a GewStG. Die Zulässigkeit dieser Mindestgewinnbesteuerung wurde 2014 vom BFH ausdrücklich bestätigt: "Mit seinem Urteil vom 22. August 2013 I R 9/11 hat der BFH entschieden, dass die sog. Mindestbesteuerung, nach der Verluste, die weder in ihrem Entstehungsjahr noch im Wege des Verlustrücktrags ausgeglichen werden können, seit dem Veranlagungszeitraum 2004 nur noch begrenzt verrechnungsfähig sind, im Grundsatz keinen verfassungsrechtlichen Bedenken begegnet." [BFH 2014]. In dem noch nicht abschließend entschiedenen BFH-Verfahren I R 59/12 geht es um einen Sonderfall, bei dem die durch diese Mindestbesteuerung verursachte "zeitliche Streckung der Verlustnutzung zu einer endgültigen Nichtberücksichtigung von Verlustvorträgen führt und ob in diesen Fällen der Anwendungsbereich der Mindestbesteuerung aus verfassungsrechtlichen Gründen zu reduzieren ist." Diese Frage wird der BFH dem Bundesverfassungsgericht zur Entscheidung vorlegen [Handelsblatt 2014]. Der Fall erinnert etwas an die endgültige Nichtberücksichtigung von grenzüberschreitenden Verlusten, die laut EuGH in sehr eingeschränkten Fällen im Sitzland der Muttergesellschaft berücksichtigt werden müssen [EuGH 2005].

Auch in Deutschland sollten zukünftig die Verlustvorträge gesetzlich zeitlich begrenzt werden, so wie es in vielen EU-Staaten üblich ist. Z.B. könnten Verluste nach einigen Jahren jedes Jahr abgeschmolzen werden. Dies würde auch die komplizierten Regelungen zum Verlustuntergang bei Eigentumswechsel, die zur Verringerung von Steuerumgehungen durch Kauf von Firmen mit hohen Verlustvorträgen (Mantelkauf) erforderlich sind, weniger bedeutsam machen.

(2) Verlustverrechnung zwischen verbundenen Unternehmen stärker beschränken

Die derzeitige Form der steuerlichen Organschaft widerspricht dem Grundgedanken des EU-Binnenmarkts, da steuerliche Organschaften nur mit in Deutschland ansässigen Gesellschaften vereinbart werden können. Die Bundesregierung diskutierte auch deshalb immer wieder Pläne, statt der derzeit nur innerhalb Deutschlands möglichen steuerlichen Organschaft eine EU-weite Gruppenbesteuerung einführen, die zudem gegenüber der Organschaft deutlich geringere Voraussetzungen bezüglich der Eingliederung der Organgesellschaften in den Organträger aufweist und grundsätzlich für alle EU-Gesellschaften zulässig sein soll.⁴⁷⁶ Damit würden vom deutschen Gesetzgeber weitere erhebliche legale Steuervermeidungsmöglichkeiten geschaffen. Ganz zu Recht hat die Bundesregierung derartige Pläne mittlerweile beerdigt.

Auch nach Einführung einer einheitlichen EU-weiten Bemessungsgrundlage⁴⁷⁷ sollte eine EU-weite Verrechnung von Gewinnen und Verlusten zwischen gesellschaftsrechtlich unabhängigen Gesellschaften, auch wenn sie innerhalb eines Konzerns organisiert sind, nur in sehr beschränktem Umfang möglich sein.

Die Verlustverrechnung zwischen verbundenen Unternehmen sollte zukünftig stärker beschränkt werden.⁴⁷⁸ Die Unternehmensbesteuerung sollte zukünftig grundsätzlich an jeder Betriebsstätte erfolgen.⁴⁷⁹ Dies sollte jedenfalls für alle Betriebsstätten gelten, die eine eigenständige Buchführung (z.B. im Rahmen eines Profit Centers) durchführen; der Bäcker, der auch im Nachbardorf noch einen Verkaufsladen unterhält, sollte davon nicht betroffen sein. Derartige Änderungen könnten rein national ohne vorherige EU-Harmonisierung vorgenommen werden.

4.5.3 Transparenz erhöhen

(1) Befreiungsmöglichkeit von der Veröffentlichungspflicht abschaffen

Grundsätzlich sind alle deutschen Unternehmen verpflichtet, jährlich im Bundesanzeiger ihre Jahresabschlüsse zu veröffentlichen.⁴⁸⁰ Allerdings können sich derzeit Konzerntöchter von dieser Veröffentlichungspflicht befreien lassen.⁴⁸¹ Dies gilt aus europarechtlichen Gründen auch, wenn die Konzernmutter in einem anderen EU-Land ansässig ist.⁴⁸²

Diese Freistellungsmöglichkeit ist nicht etwa, wie häufig behauptet, von der Europäischen Union vorgeschrieben. Die entsprechende Richtlinie⁴⁸³ gibt den EU-Mitgliedsländern nur die **Möglichkeit** eine derartige Befreiung einzuräumen. Wenn allerdings die Befreiung von einem einzelnen Mitgliedsland, hier von Deutschland, eingeräumt wurde, muss sie auch gelten, wenn der Mutterkonzern nicht in Deutschland, sondern in irgendeinem anderen EU-Mitgliedsland ansässig ist.

Immer mehr Konzerne machen von dieser Befreiungsmöglichkeit Gebrauch. So hat z.B. der IKEA-Konzern die INGKA-Holding in den Niederlanden gegründet.⁴⁸⁴ Will man nun z.B. den Geschäftsbericht der IKEA Deutschland GmbH & Co. KG abrufen, erhält man vom Bundesanzeiger folgende Meldung: "IKEA Deutschland GmbH & Co. KG, München (Amtsgericht München – HRA 67108). Beschluss der Gesellschafter. Die Gesellschafter der IKEA Deutschland GmbH & Co. KG haben am 16. Juli 2013 einstimmig folgendes beschlossen: Im Hinblick auf die Veröffentlichung der

⁴⁷⁶ Siehe z.B. [BMF 2011].

⁴⁷⁷ [EU 2011a].

⁴⁷⁸ Vgl. etwa [OECD 2011]; [OECD 2013, S. 46].

⁴⁷⁹ Vgl. hierzu auch [Jarass/Obermair 2012, S. 52f.].

⁴⁸⁰ § 264 HGB i.V.m. § 325 HGB. Kleinstunternehmen können laut MicroBiG vom 20. Dezember 2012 ab dem Geschäftsjahr 2012 ihre Offenlegungspflichten anstatt durch Veröffentlichung auch durch bloße Hinterlegung beim Bundesanzeiger erfüllen.

⁴⁸¹ § 264 Abs. 3 HGB.

⁴⁸² Zur Begründung siehe [EuGH 2014].

⁴⁸³ Richtlinie 2009/101/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. September 2009.

⁴⁸⁴ Zu einem Überblick über die Konzernstrukturen von IKEA siehe [Hentschel 2013].

Bilanz der INGKA Holding B.V., Leiden/Niederlande (Mutterunternehmen, das den Konzernabschluss für den größten Kreis der Unternehmen aufstellt) sind die Gesellschafter damit einverstanden, dass die Bilanz der IKEA Deutschland GmbH & Co. KG zum 31. August 2012 (für das Geschäftsjahr 2012, 01.09.2011 bis 31.08.2012) nicht veröffentlicht wird (§ 264 b HGB).⁴⁸⁵

Deshalb werden seit einigen Jahren von immer weniger Konzerntochtergesellschaften Jahresabschlüsse veröffentlicht, die allgemeine Öffentlichkeit kann über diese Firmen fast nichts mehr in Erfahrung bringen.

Kasten 4.6 : Mittelständler müssen veröffentlichen, Konzerntöchter hingegen nicht

"Mittelständler müssen ihre Geschäftszahlen der Konkurrenz offenlegen, auch den Töchtern ausländischer Konzerne. Diese müssen ihrerseits aber fast nichts von sich preisgeben – ein Wettbewerbsvorteil. Grundsätzlich sind alle Unternehmen in Deutschland verpflichtet, im Bundesanzeiger ihre Jahresabschlüsse zu veröffentlichen. Viele tun das nur mit großer Verspätung und zahlen lieber die fällig werdenden Strafen. Man kann das als einen Akt der Selbstverteidigung sehen, vor allem wenn es sich um größere Mittelständler handelt, die mit Töchtern ausländischer Konzerne konkurrieren.

So wie die deutschen Möbelhäuser mit dem IKEA-Konzern konkurrieren. Dieser kann nicht nur die vielfältigen Möglichkeiten zur Steuervermeidung nutzen, die sich international aufgestellten Konzernen bieten. Nein, er bekommt auch einen großen Informationsvorteil, wenn sich die mittelständischen Konkurrenten an das Gesetz halten. Anders als die Mittelständler können sich Konzerntöchter wie die IKEA Deutschland GmbH & Co. KG von der Pflicht befreien lassen, ihre Jahresabschlüsse im Bundesanzeiger zu veröffentlichen. Weil der deutsche Gesetzgeber den Töchtern deutscher Konzerne diese Möglichkeit einräumt, muss er sie nach Europarecht auch den Töchtern von Konzernen mit Sitz im EU-Ausland einräumen, also auch den deutschen Töchtern der IKEA-Holdinggesellschaft INGKA in den Niederlanden. So muss IKEA für seine Umsatzmilliarden in Deutschland nur in den Niederlanden ein paar Zahlen veröffentlichen.

IKEA kann Jahr für Jahr im Bundesanzeiger nachlesen, wie sich das Geschäft mittelständischer Möbelhändler entwickelt hat, während diese über IKEAs Deutschland-Geschäft aus offiziellen Quellen wenig erfahren. Das ist ein nicht zu unterschätzender strategischer Wettbewerbsvorteil. ... Nicht nur aus Fairnessgründen sollte die Befreiungsmöglichkeit nach § 264 Abs. 3 für Konzerntöchter wieder aus dem Handelsgesetzbuch gestrichen werden. Wenn die deutschen Töchter ausländischer Konzerne keine Geschäftszahlen mehr veröffentlichen, können Wissenschaftler und Journalisten zudem kaum noch abschätzen, wie viel Steuern diese durch Gewinnverlagerung dem deutschen Fiskus vorenthalten.⁴⁸⁶

Dies führt zu einem grob unfairen Wettbewerb: Während z.B. IKEA durch die gewählte europaweite Konzernstruktur ganz legal jedwede Angaben zu seinen Tochtergesellschaften⁴⁸⁷ vermeiden kann (vgl. Kasten 4.6), sind die mit ihnen direkt konkurrierenden mittelständischen Möbelhäuser aufgrund ihrer zu geringen Größe dazu nicht in der Lage. IKEA kann deshalb direkt aus dem Bundesanzeiger wesentliche Kenngrößen ihrer mittelständischen Wettbewerber entnehmen, während diese mittelständischen Möbelhäuser über IKEA nichts in Erfahrung bringen können.

Die deutsche Bundesregierung könnte jederzeit, ohne vorherige Abstimmung oder Harmonisierung mit den Gesetzen der Europäischen Union, diese Befreiungsmöglichkeit beenden. Hierfür müsste nur § 264 Abs. 3 HGB entsprechend geändert werden, indem die Befreiungsmöglichkeit von der Veröffentlichungspflicht gestrichen wird und damit zukünftig **alle** in Deutschland ansässigen Unternehmen der Veröffentlichungspflicht unterliegen würden.

Dies wäre ein wichtiger Schritt zu einem fairen Wettbewerb, der keinerlei Kosten verursachen würde, weil alle erforderlichen Informationen von den Konzern-Tochtergesellschaften derzeit ohnehin erhoben und in Bilanzen aufbereitet werden.⁴⁸⁸

(2) Fehlerhafte Verrechnungspreise zwischen Konzernunternehmen angemessen korrigieren

Fehlerhafte Verrechnungspreise zwischen Konzernunternehmen dienen der Verringerung von Steuerzahlungen. Dabei sind drei Steuergestaltungen üblich:

- Ein Konzernunternehmen im Hochsteuerland bezieht Vorleistungen von einem Konzernunternehmen aus dem Niedrigsteuerland zu überhöhten Preisen. Dadurch fällt ein überhöhter Gewinn im Niedrigsteuerland und ein zu niedriger Gewinn im Hochsteuerland an.

⁴⁸⁵ <https://www.bundesanzeiger.de>, Suche im Unternehmensregister nach IKEA Deutschland GmbH & Co. KG.

⁴⁸⁶ [Handelsblatt 2014b].

⁴⁸⁷ Und einzelnen Standorten, soweit sie, wie üblich, jeweils als separate juristische Person (z.B. als GmbH) organisiert sind.

⁴⁸⁸ Auf eine kostenintensive Testierung könnte dabei durchaus verzichtet werden.

- Ein Konzernunternehmen im Hochsteuerland liefert Vorleistungen an ein Konzernunternehmen in das Niedrigsteuerland zu künstlich niedrigen Preisen. Dadurch fällt wiederum ein überhöhter Gewinn im Niedrigsteuerland und ein zu niedriger Gewinn im Hochsteuerland an.
- Ein Konzernunternehmen im Hochsteuerland bezieht über eine Zwischengesellschaft in der Steueroase Vorleistungen von einem Konzernunternehmen aus dem Niedrigsteuerland zu überhöhten Preisen. Dadurch fällt ein künstlich erzeugter Gewinn in der Steueroase, ein angemessener Gewinn im Niedrigsteuerland und ein zu niedriger Gewinn im Hochsteuerland an.

Können sich die nationalen Steuerverwaltungen nicht einigen, kann es durchaus auch zu doppelter Besteuerung kommen, wenn z.B. im ersten Fall die Steuerverwaltung im Hochsteuerland niedrigere Bezugspreise festlegt als die Steuerverwaltung im Niedrigsteuerland akzeptiert.

In jedem Fall geht es um die Festlegung von angemessenen Preisen gemäß Fremdvergleichsgrundsatz⁴⁸⁹ bei Lieferungen zwischen verbundenen Konzernunternehmen und die Frage, ob durch Gestaltungen in Steueroase erzeugte Gewinne berücksichtigt werden. Viele Länder, darunter auch Deutschland, haben bereits seit Jahren Maßnahmen ergriffen zur Vermeidung von fehlerhaften Verrechnungspreisen zwischen Konzernunternehmen. Bereits im Jahre 2003 wurden Steuerpflichtige verpflichtet⁴⁹⁰, grenzüberschreitende Transaktionen mit verbundenen Unternehmen in einer Verrechnungspreisdokumentation aufzuzeichnen; in den Folgejahren wurden die Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten weiter präzisiert⁴⁹¹. In der Praxis wird bei der Betriebsprüfung durchaus kontrovers die Frage der Verwertbarkeit von solchen Verrechnungspreisdokumentationen diskutiert.⁴⁹² Dabei geht es insbesondere auch um den Einfluss des europäischen Steuerrechts auf Verrechnungspreise und ihre Dokumentation.⁴⁹³

Sowohl die OECD⁴⁹⁴ als auch die Europäische Kommission⁴⁹⁵ haben zu diesen enorm wichtigen Fragen eigene Arbeitsgruppen gegründet, die seit 2012/13 Vorschläge weiterentwickeln und spätestens 2014 ihre Ergebnisse präsentieren werden zur Vermeidung sowohl von Doppelbesteuerung als auch von doppelter Nichtbesteuerung.

4.5.4 Hinterziehungszinsen sollten zukünftig höher sein als Säumniszuschläge

Kasten 4.7 zeigt, dass die Hinterziehungszinsen für Steuerhinterzieher mit 6% pro Jahr nur halb so hoch sind wie die Säumniszuschläge für steuerliche, aber säumige Steuerzahler mit 12% pro Jahr.

Kasten 4.7 : Hinterziehungszinsen sind niedriger als Säumniszuschläge

(1) Hinterziehungszinsen und Säumniszuschläge

(1.1) Allgemeine Verzinsung

Gem. § 233a Abs. 1 Satz 1 AO sind Steuerforderungen zu verzinsen. Nach § 233a Abs. 2 Satz 1 AO beginnt der Zinslauf 15 Monate nach dem Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist. Gem. Satz 3 der Norm endet der Zinslauf mit Ablauf des Tages, an dem die Steuerfestsetzung wirksam wird. Dies ist der Tag der Bekanntgabe des Steuerbescheides. Gem. 238 Abs. 1 Satz 1 AO beträgt der Zinssatz 0,5% pro vollendetem Monat. Hintergrund für die Verzinsung ist ein Ausgleich für die längere Kapitalnutzung durch den Steuerpflichtigen.

(1.2) Hinterziehungszinsen

Gem. § 235 Abs. 1 Satz 1 AO sind hinterzogene Steuern zu verzinsen. Nach § 235 Abs. 2 Satz 1 AO beginnt der Zinslauf mit dem Eintritt des Steuerverkürzungserfolges. Bei einer Steuerhinterziehung durch aktives Tun (Abgabe einer unrichtigen und unvollständigen Steuererklärung) tritt der Steuerverkürzungserfolg in der Regel mit der Bekanntgabe des falschen Steuerbescheides ein. Bei einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen (gar keine Abgabe einer Steuererklärung) tritt nach der Rechtsprechung des BGH der Steuerverkürzungserfolg mit Ablauf des 31. 06.2012 fällig. Es entstehen keine Zinsen. Mit Ablauf des 30.06.2012 fallen Säumniszuschläge gem. § 240 AO an.

(2.1b) Ein Steuerpflichtiger wartet zunächst ab. Erst nach mehreren Zwangsgeldfestsetzungen gibt er seine zutreffende Steuererklärung zum 31.05.2013 ab. Die Steuer wird festgesetzt und ist zum 30.06.2013 fällig. Mit Ablauf des 31.03.2013 fallen Zinsen gem. § 233a AO an, mit Ablauf des 30.06.2013 fallen an Stelle der Zinsen nun Säumniszuschläge an.

⁴⁸⁹ Arm's Length Principle: "Welchen Preis hätten fremde Dritte miteinander vereinbart?"

⁴⁹⁰ § 90 Abs. 3 AO.

⁴⁹¹ Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung, 13.11.2003, seitdem vielfach novelliert; Verwaltungsgrundsätze-Verfahren, BMF, 12.04.2005.

⁴⁹² [Rasch 2014].

⁴⁹³ [Nientimp/Roeder 2014].

⁴⁹⁴ Vgl. Kap. 3.1.2(3) unserer Untersuchung.

⁴⁹⁵ Vgl. Kap. 3.2.3(1) unserer Untersuchung.

Fortsetzung Kasten 4.7:

(2.1c) Ein Steuerhinterzieher gibt seine unzutreffende Steuererklärung pünktlich zum 31.05.2012 ab. Die Steuer wird antragsgemäß mit 0,00 Euro am 30.06.2012 festgesetzt. Die Tat wird später entdeckt; die zutreffend festgesetzte Steuer ist zum 30.06.2013 fällig. Mit Eintritt des Steuerverkürzungserfolges am 30.06.2012 sind Hinterziehungszinsen gem. § 235 AO zu entrichten. Etwaige Zinsen gem. § 233a AO werden angerechnet. Mit Ablauf des 30.06.2013 fallen an Stelle der Zinsen nun Säumniszuschläge an.

(2.1d) Ein Steuerhinterzieher gibt keine Steuererklärung ab. Die Tat wird später entdeckt; die zutreffend festgesetzte Steuer ist zum 30.06.2014 fällig. Mit Eintritt des Steuerverkürzungserfolges am 31.12.2013 sind Hinterziehungszinsen gem. § 235 AO zu entrichten. Etwaige Zinsen gem. § 233a AO werden angerechnet. Mit Ablauf des 30.06.2014 fallen an Stelle der Zinsen nun Säumniszuschläge an.

Für alle Fälle in Beispiel 1 gilt: Die Säumniszuschläge kann der Steuerpflichtige verhindern, wenn ihm auf seinen Antrag hin rechtzeitig eine Stundung gewährt wird. Dann fallen lediglich Stundungszinsen gem. § 234 AO für die Zeit der Stundung an. Gem. 238 Abs. 1 Satz 1 AO beträgt der Zinssatz 0,5% pro vollendeten Monat. Zinsen gem. § 233a AO werden gem. § 234 Abs. 3 AO auf die Stundungszinsen angerechnet. Wird auf einen Rechtsbehelf hin eine Aussetzung der Vollziehung gewährt, entstehen an Stelle der Säumniszuschläge dann Aussetzungszinsen gem. § 237 AO.

(2.2) Beispiel 2: Der Steuerpflichtige kann seine Steuerschulden nach Festsetzung bei Fälligkeit sofort bezahlen. Wie im Beispiel 1 werden wieder einzelne Fälle unterschieden:

(2.2a) Ein Steuerpflichtiger gibt seine zutreffende Steuererklärung pünktlich zum 31.05.2012 ab. Die Steuer wird festgesetzt und ist zum 30.06.2012 fällig. Es fallen weder Zinsen, noch Säumniszuschläge an.

12. des "Folge-Folge-Jahres" ein (Beispiel: Für Veranlagungsjahr 2011 ist der Ablauf am 31.12.2013). Der Zinslauf endet gem. § 235 Abs. 3 Satz 1 AO mit der Zahlung der Steuern. Keine Hinterziehungszinsen werden nach § 235 Abs. 3 Satz 1 AO erhoben, wenn Säumniszuschläge (§ 240 AO) oder Stundungszinsen (§§ 234 und 222 AO) oder Aussetzungszinsen (§ 237 AO i.V.m. § 361 AO und § 69 FGO) anfallen. Zinsen gem. § 233a AO werden gem. § 235 Abs. 4 AO auf die Hinterziehungszinsen angerechnet. Gem. 238 Abs. 1 Satz 1 AO beträgt der Zinssatz 0,5% pro vollendeten Monat.

(1.3) Säumniszuschläge

Wird eine festgesetzte Steuer bei Fälligkeit nicht bezahlt, so entstehen gem. § 240 Abs. 1 Satz 1 AO Säumniszuschläge in Höhe von 1% pro angefangenen Monat der Säumnis. Bei einer Säumnis von bis zu drei Tagen werden keine Säumniszuschläge erhoben, § 240 Abs. 3 AO. Die Säumniszuschläge enden mit der Zahlung der Steuern. Die Säumniszuschläge sind zum einen ein Druckmittel, um auf eine pünktliche Zahlung hinzuwirken, zum anderen sind sie ein Ausgleich für die längere Kapitalnutzung durch den Steuerpflichtigen.

(2) Beispiele:

Bei allen Beispielen geht es um eine natürliche Person, die für den Veranlagungszeitraum 2011 eine Einkommensteuererklärung abgeben muss.

(2.1) Beispiel 1: Der Steuerpflichtige hat zum Zeitpunkt der Steuerfestsetzung keine liquiden Mittel, um die Steuerschuld zu begleichen. Nun muss zwischen einzelnen Fällen unterschieden werden:

(2.1a) Ein Steuerpflichtiger gibt seine zutreffende Steuererklärung pünktlich zum 31.05.2012 ab. Die Steuer wird festgesetzt und ist zum

(2.1b) Ein Steuerpflichtiger wartet zunächst ab. Erst nach mehreren Zwangsgeldfestsetzungen gibt er seine zutreffende Steuererklärung zum 31.05.2013 ab. Die Steuer wird festgesetzt und ist zum 30.06.2013 fällig. Mit Ablauf des 31.03.2013 fallen Zinsen gem. § 233a AO an. Gem. Abs. 2 Satz 3 der Norm endet der Zinslauf mit Ablauf des Tages, an dem die Steuerfestsetzung wirksam wird. Säumniszuschläge fallen nicht an.

(2.1c) Ein Steuerhinterzieher gibt seine unzutreffende Steuererklärung pünktlich zum 31.05.2012 ab. Die Steuer wird antragsgemäß mit 0,00 Euro am 30.06.2012 festgesetzt. Die Tat wird später entdeckt; die zutreffend festgesetzte Steuer ist zum 30.06.2013 fällig. Mit Eintritt des Steuerverkürzungserfolges am 30.06.2012 sind Hinterziehungszinsen gem. § 235 AO zu entrichten. Der Zinslauf endet gem. § 235 Abs. 3 Satz 1 AO mit der Zahlung der Steuern. Etwaige Zinsen gem. § 233a AO werden angerechnet. Gem. § 233a Abs. 2 Satz 3 der Norm endet der Zinslauf mit Ablauf des Tages, an dem die Steuerfestsetzung wirksam wird. Säumniszuschläge fallen nicht an.

(2.1d) Ein Steuerhinterzieher gibt keine Steuererklärung ab. Die Tat wird später entdeckt; die zutreffend festgesetzte Steuer ist zum 30.06.2014 fällig. Mit Eintritt des Steuerverkürzungserfolges am 31.12.2013 sind Hinterziehungszinsen gem. § 235 AO zu entrichten. Der Zinslauf endet gem. § 235 Abs. 3 Satz 1 AO mit der Zahlung der Steuern. Etwaige Zinsen gem. § 233a AO werden angerechnet. Gem. § 233a Abs. 2 Satz 3 der Norm endet der Zinslauf mit Ablauf des Tages, an dem die Steuerfestsetzung wirksam wird. Säumniszuschläge fallen nicht an.

Quelle: [Viertelhausen 2014]; redaktionelle Überarbeitung durch Jarass/Obermair.

Ehrliche Steuerzahler werden also derzeit massiv gegenüber Steuerhinterziehern benachteiligt⁴⁹⁶:

- **Ehrlicher Steuerzahler:**

Der ehrliche Steuerzahler, der seine korrekte Steuererklärung rechtzeitig einreicht, aber die festgesetzte Steuer verspätet bezahlt, muss 12% pro Jahr "Säumniszuschlag"⁴⁹⁷ bezahlen.

⁴⁹⁶ Siehe dazu auch [Jarass 2012].

⁴⁹⁷ § 240 AO: 1% pro Monat.

- **Vergesslicher Steuerzahler:**

Wer bei seiner Einkommensteuererklärung vergessen hat, Einkommen anzugeben, und dies ohne direktes Eingreifen des Finanzamts nachholt, muss zusätzlich zur Steuernachzahlung nur 6% pro Jahr "Verzinsung für Steuernachforderungen"⁴⁹⁸ bezahlen.

- **Steuerhinterzieher – Selbstanzeige:**

Der Steuerhinterzieher kann un versteuertes Einkommen nachträglich anzeigen (Selbstanzeige). Er muss, ähnlich wie der vergessliche Steuerzahler, zusätzlich zur Steuernachzahlung nur 6% pro Jahr bezahlen, die hier "Verzinsung von hinterzogenen Steuern"⁴⁹⁹ heißen (zuzüglich einmalig 5%⁵⁰⁰, falls die Hinterziehungssumme je Steuerart und Besteuerungszeitraum den Betrag von 50.000 € übersteigt). Zudem bleibt der Steuerhinterzieher durch diese Selbstanzeige straflos.⁵⁰¹

- **Steuerhinterzieher – keine Selbstanzeige:**

Zeigt der Steuerhinterzieher un versteuertes Einkommen nicht nachträglich an, muss er nichts bezahlen. Wird er allerdings vor Ablauf der Verjährungsfrist⁵⁰² erwischt, wird er bestraft und muss, wie bei einer Selbstanzeige, zusätzlich zur Steuernachzahlung nur 6% pro Jahr "Verzinsung von hinterzogenen Steuern"⁵⁰³ bezahlen⁵⁰⁴.

Fazit: Der steuerehrliche, aber säumige Steuerzahler wird mit 12% pro Jahr Steuerzuschlag also deutlich schlechter gestellt als der Steuerhinterzieher mit nur 6% pro Jahr Steuerzuschlag. Zukünftig sollte der Steuerhinterzieher gegenüber dem steuerehrlichen, aber säumigen Steuerzahler nicht mehr besser, sondern schlechter gestellt werden. Der Hinterziehungszinssatz sollte deshalb von derzeit 6% pro Jahr auf 12% pro Jahr angehoben werden, der Säumniszuschlag hingegen von derzeit 12% pro Jahr auf 6% pro Jahr abgesenkt werden.

2.1 vollständig neu bearbeitete Auflage erschienen

⁴⁹⁸ § 238 AO.

⁴⁹⁹ § 234 AO.

⁵⁰⁰ Soll ab 2015 erhöht werden: Bereits bei über 25.000 € 10%, bei über 100.000 € 15%, bei über 1 Mio. € 20%.

⁵⁰¹ Soweit die Steuerprüfer nicht schon in dieser Angelegenheit vor der Tür stehen. Die Strafbefreiung gilt mittlerweile nur noch dann, wenn der Steuerhinterzieher alle hinterzogenen Steuern nachmeldet und nicht nur die Teile, deren Aufdeckung er befürchtet.

⁵⁰² Die strafrechtliche Verjährungsfrist beträgt bei einfacher Steuerhinterziehung 5 Jahre, bei schwerer Steuerhinterziehung 10 Jahre ab Eintritt der Steuerverkürzung (siehe hierzu Kasten 4.7 (Abschn. 1.2)). Die steuerrechtliche Verjährung beträgt immer 10 Jahre; erst nach Ablauf dieser 10 Jahre sind hinterzogene Steuern nicht mehr nachzuzahlen.

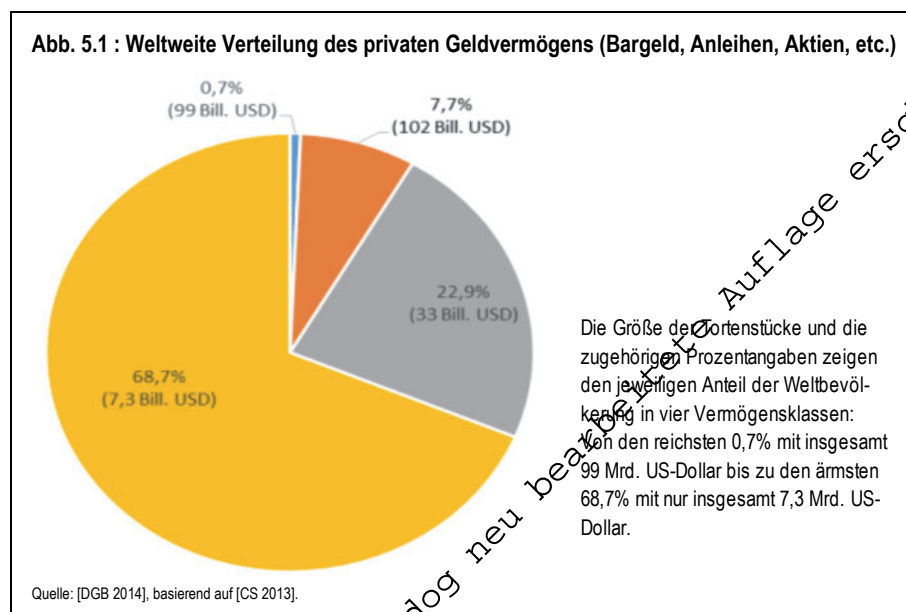
⁵⁰³ § 234 AO.

⁵⁰⁴ Zzgl. einmalig 5%, falls die Hinterziehungssumme je Steuerart und Besteuerungszeitraum den Betrag von 50.000 € übersteigt; dieser Satz soll ab 2015 erhöht werden.

Teil II : Besteuerung von Unternehmensvermögen

Das Vermögen ist weltweit, aber auch innerhalb von Europa und von Deutschland, sehr ungleich verteilt. Abb. 5.1 zeigt die Verteilung des privaten Geldvermögens:

- Die reichsten 0,7% der Weltbevölkerung sind US-Dollarmillionäre und besitzen insgesamt 99 Billionen US-Dollar (=USD) und damit 41% (=99/241) des gesamten privaten Geldvermögens (Bargeld, Anleihen, Aktien, etc.) in Höhe von 241 Billionen US-Dollar;
- die nächsten 7,7% der Weltbevölkerung besitzen weitere 42% des privaten Geldvermögens;
- die folgenden 22,9% der Weltbevölkerung besitzen 14% des privaten Geldvermögens;
- die unteren 68,7% der Weltbevölkerung besitzen nur 3% des privaten Geldvermögens.



Der deutsche Gewerkschaftsbund schreibt hierzu: "Die Kluft zwischen Arm und Reich wächst weltweit. Nicht nur die Chefin des Internationalen Währungsfonds, Christine Lagarde, sieht darin eine ernste Gefahr für die Stabilität der Weltwirtschaft. Jüngste Studien bestätigen: Weltweit konzentriert sich sehr viel Vermögen in sehr wenigen Händen. Vermögen, das zur Finanzierung von Zukunftsaufgaben und zum Schuldenabbau dienen könnte. ... Und die extreme Vermögenskonzentration macht vor Europas Toren nicht hält. Die reichsten 0,008% der Europäer besitzen ein Geldvermögen von 7,7 Billionen US-Dollar. Ein Drittel dieses Vermögens und fast jeder dritte Superreiche Europas kommt aus Deutschland. Allein die oberen 1.068 von ihnen besitzen 992 Mrd. US-Dollar [fast 1 Billion US-Dollar]. Es gibt hierzulande 135 Milliardäre mit zusammen 420 Mrd. US-Dollar. Doch selbst im hoch verschuldeten Griechenland mit viel Armut und hoher Arbeitslosigkeit haben 505 Superreiche ein Vermögen von 60 Mrd. US-Dollar. Hier nimmt die Ungleichheit unerträgliche Züge an. Die deutsche Bundesbank brachte deshalb letzte Woche im Kampf gegen einen drohenden Staatsbankrott eine Vermögensabgabe für die Krisenländer in die Diskussion. Doch das reicht nicht: Auch Deutschland braucht eine gerechte Vermögensbesteuerung."⁵⁰⁵

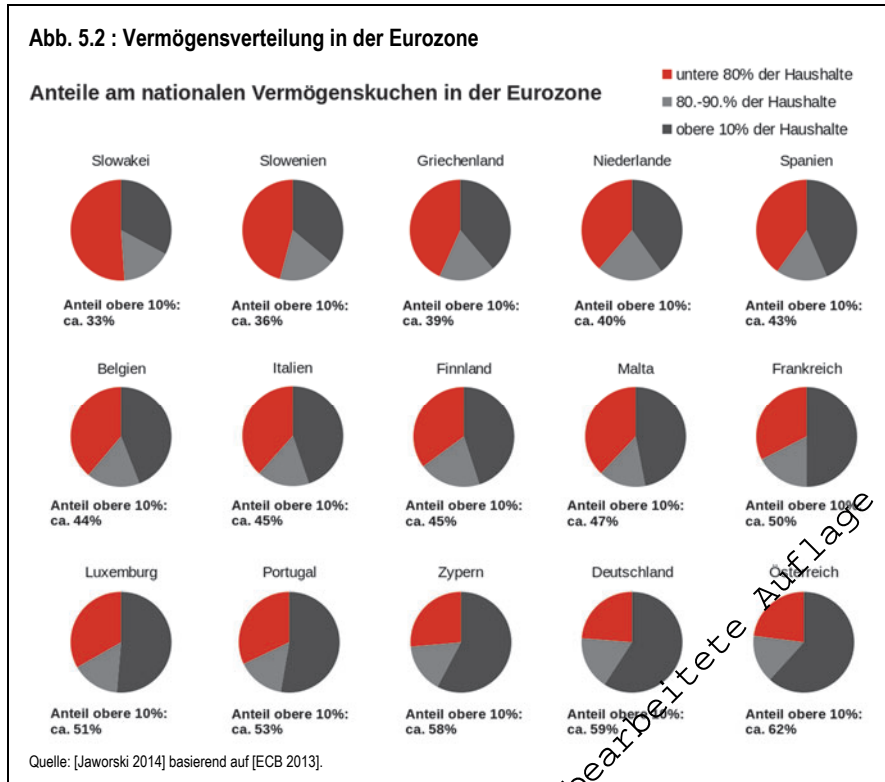
Abb. 5.2 zeigt die Vermögensanteile, die jeweils drei unterschiedliche Bevölkerungsgruppen in den einzelnen Ländern besitzen. Die Darstellung unterscheidet in drei Vermögensgruppen:

- Gruppe der reichsten 10% der Haushalte (schwarz);
- Gruppe der zweitreichsten 10% der Haushalte (hellgrau);
- Gruppe der ärmeren 80% der Haushalte (dunkelgrau/rot).

⁵⁰⁵ [DGB 2014].

Die Länder wurden geordnet nach der Höhe des Vermögensanteils der reichsten 10% der Haushalte:

- In den relativ jungen Marktwirtschaften Slowakei und Slowenien besitzen diese oberen 10% der Haushalte erst rund ein Drittel des Privatvermögens, in Deutschland und Österreich sind es schon fast zwei Drittel.
- In fast allen Ländern der Eurozone besitzen die oberen 10% der Haushalte mehr als die unteren 80%.



Zur Reform der Besteuerung von Privatvermögen wurden eine Vielzahl von Reformvorschlägen erarbeitet⁵⁰⁶, die bisher in Deutschland allerdings nur in kleinen Ansätzen umgesetzt wurden.

Die dringend erforderlichen Reformen bei der Besteuerung von privatem Vermögen stehen zwar nicht im Fokus der hier vorgelegten Untersuchung, sondern die faire und effiziente Besteuerung von Unternehmensvermögen. Es besteht allerdings ein enger Zusammenhang zwischen großen privaten Vermögen und Unternehmensvermögen: Neben eigen- und fremdgenutzten Immobilien besteht der ganz überwiegende Teil größerer privater Vermögen aus Unternehmensvermögen.

Eine faire und effiziente Besteuerung von betrieblichem Vermögen ist deshalb von besonderer Bedeutung für eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung. Betriebliche und große private Vermögen sind dabei untrennbar miteinander verknüpft, da häufig Eigenkapital im Privatvermögen gehalten wird und der laufende Betrieb überwiegend aus Fremdkapital finanziert wird.⁵⁰⁷

Im Folgenden werden die Defizite bei der Besteuerung von Unternehmensvermögen erläutert und hierzu Reformvorschläge erarbeitet. Bei allen Reformvorschlägen der Besteuerung von Unternehmensvermögen ist zu prüfen, ob für sie die allgemeinen Einschränkungen gelten, die in der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts von 1995 zur Vermögensteuer⁵⁰⁸ niedergelegt sind:

- Eine Besteuerung des Vermögens dürfe zwar unabhängig vom tatsächlichen Ertrag als sogenannte Sollertrags-Besteuerung des typischen Ertrags von Vermögen durchgeführt werden;
- eine Minderung der den Ertrag bringenden Vermögenssubstanz durch eine Vermögensteuer ist laut Bundesverfassungsurteil allerdings nicht zulässig.

⁵⁰⁶ Z.B. [WSI 2014], [ver.di 2014], [Jarass/Obermair 2012, Kap. 3.2].

⁵⁰⁷ Zur Verringerung einer Erbschaftsteuerbelastung kann es bei geltender Rechtslage allerdings zweckmäßig sein, gewisse Anteile des Privatvermögens dem Betriebsvermögen zuzuschlagen (§ 13a ErbStG), etwa Ausweis der Familienvilla als Direktorenvilla des Betriebs.

⁵⁰⁸ [BVerfG 1995].