Lorenz J. JARASS

Gustav M. OBERMAIR

Angemessene Unternehmensbesteuerung

National umsetzbare Maßnahmen
gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung
zur Unterstützung von international abgestimmten Maßnahmen

2., vollständig neu bearbeitete Auflage

Übersicht

Übersicht	3
Vorwort von Dr. Norbert WALTER-BORJANS	5
Inhaltsverzeichnis	8
Teil I : WAS IST DAS PROBLEM?	19
1 Mangelhafte Unternehmensbesteuerung	21
2 Die Kleinen zahlen zu viel und die Großen zu wenig	41
TEIL II : INTERNATIONAL ABGESTIMMTE MASSNAHMEN	68
3 OECD-Maßnahmenpaket	69
4 EU-Maßnahmenpaket	81
Teil III : REIN NATIONAL UMSETZBARE MASSNAHMEN	111
5 Besteuerung der gesamten Wertschöpfung in Deutschland erforderlich	112
6 Quellensteuern	126
7 Steuerliche Abzugsbeschränkungen	155
8 Vergleich der drei Reformvorschläge	186
9 Weitere erforderliche Reformmaßnahmen	204
TEIL IV : ANHANG	236
10 Beispiele für die Auswirkungen der Reformvorschläge	236
Quellen	279
Fußnoten	301

TEIL IV : ANHANG

10 Beispiele für die Auswirkungen der Reformvorschläge

Kap. 10 besteht aus vier Teilen:

- Beispiele zur Quellensteuer. ▶ Kap. 10.1
- Beispiele zur Abzugsbeschränkung bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland. ▶ Kap. 10.2
- Beispiele zur Abzugsbeschränkung durch Gewerbesteuerfreistellung der gezahlten und der erhaltenen Zinsen und Lizenzgebühren. ▶ Kap. 10.3
- Beispiele zu Steuer- und Sozialabgabenbelastungen. ▶ Kap. 10.4

10.1 Beispiele zur Quellensteuer

10.1.1 10% Quellensteuer auf ALLE gezahlten Zinsen: Wer gewinnt und wer verliert?

(1) Deutscher Schuldner, deutscher Gläubiger

Tab. 10.1a zeigt beispielhaft die Belastungsänderungen, falls sowohl der Schuldner als auch der Gläubiger in Deutschland ansässig ist.

Annahmen für die Berechnungen:

- Gewinn des Gläubigers vor Steuern beträgt **90%** der erhaltenen Zinsen.
- Steuersatz in Deutschland 29%.

Sp. (1) Derzeit

Deutschland erhebt derzeit beim deutschen Schuldner im Regelfall keine Quellensteuer auf die vom deutschen Schuldner gezahlten Zinsen:

- Der deutsche Schuldner kann die gezahlten Zinsen bei der Körperschaftsteuer voll und bei der Gewerbesteuer zu 12/16 als Kosten geltend machen. Dadurch werden seine gezahlten Zinsen vor Steuern von 1.000 € (Z. (1.1)) auf 745 € nach Steuern (Z. (1.2)) gesenkt.
- Der deutsche Gläubiger muss seinen Gewinn aus Zinserträgen von 900 € (= 1.000 € * 90%) voll versteuern. Es verbleiben ihm als Gewinn nach Steuern 639 € (Z. (1.3) = 900 € - 900 € * 29%).
- Für den deutschen Fiskus verringern sich die Steuereinnahmen um 255 € (= 1.000 € * 15% - 1.000 € * 1/4 * 14%), da der Schuldner seine gezahlten Zinsen steuerlich geltend machen

kann. Andererseits erhält der deutsche Fiskus vom deutschen Gläubiger auf den durch den Zinsertrag erzielten Gewinn von 900 € (= 1.000 € * 90%) Steuern in Höhe von 261 € (= 900 € * 29% Steuersatz). Insgesamt hat der deutsche Fiskus damit ein Steueraufkommen von 6 € (Z. (1.4) = 261 € - 255 €).

Da es sich um ein rein innerdeutsches Geschäft handelt, hat der ausländische Fiskus kein Steueraufkommen (Z. (1.5)).

Tab. 10.1a : 10% Quellensteuer auf gezahlte Zinsen – deutscher Schuldner, deutscher Gläubiger

alle Werte in €	(1) Derzeit	(2a) Reformvorschlag I : 10% Quellensteuer	(2b)
Deutscher Schuldner zahlt 10% Quellensteuer an den deutschen Fiskus	nein	ja	ja
Deutschem Gläubiger werden 10% Quellensteuer vom deutschen Fiskus erstattet	nein	ja	nein
Deutscher Gläubiger erhöht den Zins, damit für ihn ein Gewinn nach Steuern wie vor der Reform resultiert	nein	nein	ja
(1) Schuldner in Deutschland, Gläubiger in Deutschland			
(1.1) Schuldner: gezahlte Zinsen vor Steuern	1.000	1.000	1.156
(1.2) Schuldner: gezahlte Zinsen nach Steuern	745	745	861
(1.3) Gläubiger: Gewinn nach Steuern	639	639	639
(1.4) Steueraufkommen in Deutschland	6	6	123
(1.5) Steueraufkommen im Ausland	0	0	0

Hinweis zu Sp. (2b): Durch Nichterstattung könnte Deutschland sein Steueraufkommen erhöhen. Dies wäre allerdings im Widerspruch zum Reformvorschlag I, weshalb die entsprechenden Werte **durchgekreuzt** sind.

Quelle: [Jarass/Obermair 2014, Tab. 8.1.1a], wo auch weitere Herleitungen und Erläuterungen zu den einzelnen Werten zu finden sind; Werte in Sp. (2b) sind so korrigiert, dass der Gewinn des Gläubigers vor Steuern wie auch in den Sp. (1) und (2a) **90%** der erhaltenen Zinsen beträgt.

Sp. (2a) 10% Quellensteuer gemäß Reformvorschlag I

Deutschland erhebt gemäß Reformvorschlag I beim deutschen Schuldner 10% Quellensteuer auf die von ihm gezahlten Zinsen und erstattet einem in Deutschland ansässigen Gläubiger die von seinem deutschen Schuldner gezahlte Quellensteuer:

- Durch Umsetzung von Reformvorschlag I ändert sich gegenüber der Situation ohne Quellensteuer nichts für alle Beteiligten, weil dem deutschen Gläubiger die vom deutschen Schuldner

gezahlte Quellensteuer vom deutschen Fiskus erstattet wird, wozu Deutschland gemäß Reformvorschlag I verpflichtet ist.

Sp. (2b) 10% Quellensteuer gemäß Reformvorschlag I, aber KEINE Erstattung

Deutschland könnte sein Steueraufkommen erhöhen, indem es dem deutschen Gläubiger die von seinem deutschen Schuldner gezahlte Quellensteuer nicht erstattet. Dies wäre allerdings im Widerspruch zum Reformvorschlag I, weshalb die entsprechenden Werte in Sp. (2b) durchgekennzeichnet sind:

- Die Nichterstattung ginge zu Lasten des deutschen Gläubigers, der nun nur noch die durch die deutsche Quellensteuer geminderten Zinsen erhalten würde. In diesem Fall wird der deutsche Gläubiger versuchen, einen mehr oder weniger großen Teil seiner quellensteuerbedingten Mindererträge durch eine Zinserhöhung auszugleichen. Inwieweit das möglich ist, hängt von der Konkurrenzsituation ab. Werden z.B. in anderen Ländern Quellensteuern erstattet, so wird eine entsprechende Zinserhöhung am Markt nur schwer durchsetzbar sein.
- In unserem Beispiel erhöht der deutsche Gläubiger die Zinsen um 156 € auf 1.156 € (Z. (1.1)), also genauso stark, dass sein Gewinn nach Steuern gegenüber der Situation ohne Quellensteuer unverändert bleibt (Z. (1.3), Sp. (2b) versus Sp. (1)).
- Dies erhöht die vom deutschen Schuldner gezahlten Zinsen nach Steuern um 116 € (Z. (1.2), Sp. (2b) versus Sp. (1)) und verschlechtert damit die Wettbewerbsfähigkeit des deutschen Gläubigers, weil der deutsche Schuldner sich dann eher in einem Land verschulden wird, wo dem ausländischen Gläubiger vom ausländischen Fiskus die in Deutschland gezahlte Quellensteuer erstattet wird. Es gibt also einen inhärenten Druck auch auf Deutschland, in Deutschland gezahlte Quellensteuern bei der Steuerbelastung der deutschen Gläubiger angemessen zu berücksichtigen.
- Der deutsche Fiskus hat ein Steuermehraufkommen von 117 € (Z. (1.4), Sp. (2b) versus Sp. (2a)).
- Da es sich um ein rein innerdeutsches Geschäft handelt, hat der ausländische Fiskus kein Steueraufkommen (Z. (1.5)).

(2) Deutscher Schuldner, ausländischer Gläubiger

Tab. 10.1b zeigt beispielhaft Belastungsänderungen, falls der Schuldner in Deutschland und der Gläubiger im Ausland ansässig ist.

Annahmen für die Berechnungen:

- Gewinn des Gläubigers vor Steuern beträgt **90%** der erhaltenen Zinsen.
- Steuersatz in Deutschland 29%, im normal besteuerten Ausland 25% und im niedrig besteuerten Ausland 5%.

Tab. 10.1b : 10% Quellensteuer auf gezahlte Zinsen – deutscher Schuldner, ausländischer Gläubiger

alle Werte in €	(1) Derzeit	(2a)	(2b) Reformvorschlag I : 10% Quellensteuer
Deutscher Schuldner zahlt 10% Quellensteuer an den deutschen Fiskus	nein	ja	ja
Ausländischem Gläubiger werden 10% Quellensteuer vom ausländischen Fiskus erstattet	nein	ja	nein
Ausländischer Gläubiger erhöht den Zins, damit für ihn ein Gewinn nach Steuern wie vor der Reform resultiert	nein	nein	ja
(2) Schuldner in Deutschland, Gläubiger im normal besteuerten Ausland			
(2.1) Schuldner: gezahlte Zinsen vor Steuern	1.000	1.000	1.148
(2.2) Schuldner: gezahlte Zinsen nach Steuern	745	745	855
(2.3) Gläubiger: Gewinn nach Steuern	675	675	675
(2.4) Steueraufkommen in Deutschland	-255	-155	-178
(2.5) Steueraufkommen im Ausland	225	125	258
(3) Schuldner in Deutschland, Gläubiger im niedrig besteuerten Ausland			
(3.1) Schuldner: gezahlte Zinsen vor Steuern	1.000	1.000	1.117
(3.2) Schuldner: gezahlte Zinsen nach Steuern	745	745	832
(3.3) Gläubiger: Gewinn nach Steuern	855	855	855
(3.4) Steueraufkommen in Deutschland	-255	-155	-173
(3.5) Steueraufkommen im Ausland	45	-55	50

Quelle : [Jarass/Obermair 2014, Tab. 8.1.1b und Tab. 8.1.1c], wo auch Herleitungen und Erläuterungen zu den einzelnen Werten zu finden sind; Werte in Sp. (2b) sind so korrigiert, dass der Gewinn des Gläubigers vor Steuern wie auch in den Sp. (1) und (2a) **90%** der erhaltenen Zinsen beträgt.

Sp. (1) Derzeit

Deutschland erhebt derzeit beim deutschen Schuldner im Regelfall keine Quellensteuer auf die vom deutschen Schuldner gezahlten Zinsen:

- Die vom deutschen Schuldner gezahlten Zinsen bleiben unverändert, wenn er statt bei einem deutschen Gläubiger wie in Tab. 10.1a nun seinen Kredit bei einem ausländischen Gläubiger besorgt: Die Z. (2.1) und Z. (2.2) bzw. Z. (3.1) und Z. (3.2) in Tab. 10.1b bleiben also gegenüber Z. (1.1) und Z. (1.2) in Tab. 10.1a unverändert.

- Für den deutschen Fiskus verringert sich gegenüber der rein innerdeutschen Situation in Tab. 10.1a das Steueraufkommen von 6 € (Tab. 10.1a, Z. (1.4)) auf -255 € (Tab. 10.1b, Z. (2.4)), da der Gläubiger nun im Ausland sitzt und dessen Gewinnsteuern von 225 € (Z. (2.5) = 900 € * 25%) bzw. 45 € (Z. (3.5) = 900 € * 5%) dem jeweiligen ausländischen Fiskus zufließen.
- Der ausländische Gläubiger muss seine Zinserträge gemäß den ausländischen Steuersätzen versteuern, was seinen Gewinn nach Steuern mindert. Dem ausländischen Gläubiger verbleiben als Gewinn nach Steuern 675 € (Z. (2.3)), falls er im normal besteuerten Ausland ansässig ist, bzw. 855 € (Z. (3.3)), falls er im niedrig besteuerten Ausland ansässig ist.

Sp. (2a) 10% Quellensteuer gemäß Reformvorschlag I

Deutschland erhebt gemäß Reformvorschlag I beim deutschen Schuldner 10% Quellensteuer auf die gezahlten Zinsen:

- Die vom deutschen Schuldner gezahlten Zinsen bleiben nach Steuern durch die Einführung einer Quellensteuer auf die von ihm gezahlten Zinsen unverändert bei 745 € (Z. (2.1) und Z. (2.2) bzw. Z. (3.1) und Z. (3.2), Sp. (2a) versus Sp. (1)).
- Durch die Einführung einer deutschen Quellensteuer gewinnt Deutschland Steueraufkommen in Höhe der erhobenen Quellensteuer von 100 € (Z. (2.4) und (3.4), Sp. (2a) versus Sp. (1)).
- Die Erhebung einer deutschen Quellensteuer auf die vom deutschen Schuldner gezahlten Zinsen geht zu Lasten des ausländischen Gläubigers, der nun nur noch die durch die deutsche Quellensteuer geminderten Zinsen in Höhe von 900 € erhalten würde.

Jeder ausländische Fiskus kann gemäß Reformvorschlag I selbst entscheiden, ob er dem in seinem Land ansässigen Gläubiger die vom deutschen Schuldner an den deutschen Fiskus gezahlte Quellensteuer erstattet. In Sp (2a) wird davon ausgegangen, dass ein ausländischer Staat die vom deutschen Schuldner an den deutschen Fiskus gezahlte Quellensteuer dem bei ihm ansässigen Gläubiger erstattet, wozu der ausländische Staat gemäß Reformvorschlag I NICHT verpflichtet ist:

- Durch die Erstattung bleibt der Gewinn des ausländischen Gläubigers nach Steuern durch die Einführung der deutschen Quellensteuer unverändert bei 675 € (Z. (2.3), Sp. (2a) versus Sp. (1)), falls der Gläubiger im normal besteuerten Ausland ansässig ist, bzw. bei 855 € (Z. (3.3), Sp. (2a) versus Sp. (1)), falls der Gläubiger im niedrig besteuerten Ausland ansässig ist.
- Durch die Erstattung sinkt das ausländische Steueraufkommen um die erstattete Quellensteuer von 100 € (Z. (2.5) bzw. (3.5), Sp. (2a) versus Sp. (1)).
- Durch die Erstattung wird die durch die Einführung einer deutschen Quellensteuer verminderte Wettbewerbsfähigkeit des ausländischen Gläubigers gegenüber einem deutschen Gläubiger kompensiert, dem vom deutschen Fiskus die von seinem deutschen Schuldner an den deutschen Fiskus gezahlte Quellensteuer gemäß Reformvorschlag I in jedem Fall erstattet würde.

Sp. (2b) 10% Quellensteuer gemäß Reformvorschlag I, aber KEINE Erstattung

Wie schon erwähnt, kann jeder ausländische Fiskus gemäß Reformvorschlag I selbst entscheiden, ob er dem in seinem Land ansässigen Gläubiger die vom deutschen Schuldner an den

deutschen Fiskus gezahlte Quellensteuer erstattet. Der ausländische Staat könnte sein Steueraufkommen erhöhen, indem er dem in seinem Land ansässigen Gläubiger die von seinem deutschen Schuldner an den deutschen Fiskus gezahlte Quellensteuer nicht erstattet.

Dies geht zu Lasten des ausländischen Gläubigers, der nun nur noch die durch die deutsche Quellensteuer geminderten Zinsen erhalten würde. In diesem Fall wird der ausländische Gläubiger versuchen, seine quellensteuerbedingten Mindererträge durch eine Zinserhöhung auszugleichen (Z. (2.1) bzw. (3.1), Sp. (2b) versus Sp. (1)). Inwieweit das möglich ist, hängt von der Konkurrenzsituation ab. Werden z.B. in anderen Ländern die Quellensteuern voll erstattet (analog Sp. (2a)), so wird eine entsprechende Zinserhöhung am Markt nur schwer durchsetzbar sein.

In unserem Beispiel erhöht der ausländische Gläubiger die Zinsen jeweils so, dass sein Gewinn nach Steuern unverändert bleibt gegenüber der Situation ohne Quellensteuer (Z. (2.3) bzw. Z. (3.3), Sp. (2b) versus Sp. (1)). Für die **Belastungsänderungen** muss nun jeweils unterschieden werden, ob der Gläubiger im normal besteuerten Ausland ansässig ist oder im niedrig besteuerten Ausland:

- Falls der Gläubiger im normal besteuerten Ausland ansässig ist, muss er die Zinsen um 148 € auf 1.148 € erhöhen (Z. (2.1), Sp. (2b) versus Sp. (2a)). Dadurch werden die vom deutschen Schuldner nach Steuern die gezahlten Zinsen um 110 € (Z. (2.2), Sp. (2b) versus Sp. (1)) erhöht.
- Falls der Gläubiger im niedrig besteuerten Ausland ansässig ist, muss er die Zinsen nur um 117 € (Z. (3.1), Sp. (2b) versus Sp. (2a)) auf 1.117 € erhöhen, weil sein Zinsmehrertrag niedriger besteuert wird. Dadurch werden die vom deutschen Schuldner gezahlten Zinsen nach Steuern nur um 87 € (Z. (3.2), Sp. (2b) versus Sp. (1)) erhöht.
- In beiden Fällen wird dadurch die Wettbewerbsfähigkeit des ausländischen Gläubigers gegenüber einem deutschen Gläubiger vermindert, da dem deutschen Gläubiger vom deutschen Fiskus die gezahlte Quellensteuer erstattet wird und er deshalb seine Zinsen nicht erhöhen muss. Es gibt also einen inhärenten Druck auf andere Länder, in Deutschland gezahlte Quellensteuern bei der Steuerbelastung der bei ihnen ansässigen Gläubiger angemessen zu berücksichtigen.
- Der deutsche Fiskus hat wegen der vom inländischen Schuldner mehr gezahlten Zinsen nur noch ein Steuer Mehraufkommen von 77 € (Z. (2.4), Sp. (2b) versus Sp. (1)) bzw. 82 € (Z. (3.4), Sp. (2b) versus Sp. (1)).

Interessant ist die Entwicklung des Steuer Mehraufkommens des ausländischen Fiskus:

- Im normal besteuerten Ausland steigt durch Nichterstattung der Quellensteuer und die daraus resultierende Zinserhöhung das Steueraufkommen um 33 € (Z. (2.5), Sp. (2b) versus Sp. (1)), weil der im normal besteuerten Ausland ansässige Gläubiger durch die Zinserhöhung von 148 € nun 133 € (= 148 € * 90%) mehr Gewinn hat und darauf 33 € (= 133 € * 25%) zusätzlich Steuern zahlen muss.
- Im niedrig besteuerten Ausland steigt durch Nichterstattung der Quellensteuer und die daraus resultierende Zinserhöhung das Steueraufkommen um 5 € (Z. (3.5), Sp. (2b) versus Sp. (1)), weil der im niedrig besteuerten Ausland ansässige Gläubiger durch die Zinserhöhung von 117

€ nun 105 € (= 117 € * 90%) mehr Gewinn hat und darauf 5 € (= 105 € * 5%) zusätzlich Steuern zahlen muss.

(3) Ausländischer Schuldner, deutscher Gläubiger

Tab. 10.1c zeigt beispielhaft Belastungsänderungen, falls der Schuldner im Ausland und der Gläubiger in Deutschland ansässig ist.

Annahmen für die Berechnungen:

- Gewinn des Gläubigers vor Steuern beträgt **90%** der erhaltenen Zinsen.
- Steuersatz in Deutschland 29%, im normal besteuerten Ausland 25% und im niedrig besteuerten Ausland 5%.

Sp. (1) Derzeit

Ein ausländischer Staat erhebt derzeit bei einem bei ihm ansässigen Schuldner im Regelfall keine Quellensteuer auf die vom Schuldner gezahlten Zinsen:

- Der ausländische Schuldner kann die gezahlten Zinsen voll als Kosten beim ausländischen Fiskus geltend machen, wodurch seine gezahlten Zinsen vor Steuern von 1.000 € (Z. (4.1) bzw. Z. (5.1)) auf 750 € (Z. (4.2) = 1.000 € - 1.000 € * 25%) bzw. 950 € (Z. (5.2) = 1.000 € - 1.000 € * 5%) nach Steuern gesenkt werden.
- Für den ausländischen Fiskus verringern sich dadurch die Steuereinnahmen um die Differenz von 250 € (Z. (4.5) = 1.000 € - 750 €) bzw. 50 € (Z. (5.5) = 1.000 € - 950 €).
- Der deutsche Gläubiger muss seinen Gewinn vor Steuern von 900 € (= 1.000 € * 90%) voll versteuern, was seinen Gewinn nach Steuern um die Steuern von 261 € (= 900 € * 29%) mindert. Es verbleiben als Gewinn nach Steuern 639 € (Z. (4.3) bzw. Z. (5.3) = 900 € - 261 €).
- Der deutsche Fiskus erhält entsprechend vom deutschen Gläubiger auf das aus dem Zinsertrag resultierende zu versteuernde Einkommen von 900 € (angenommene Marge 90%) Steuern in Höhe von 261 € (Z. (4.4) bzw. Z. (5.4) = 900 € * 29%).

Sp. (2a) 10% Quellensteuer gemäß Reformvorschlag I

Ein ausländischer Staat ist gemäß Reformvorschlag I NICHT verpflichtet, eine Quellensteuer einzuführen. Vielmehr entscheidet jeder ausländische Staat selbst, ob er eine Quellensteuer einführt. Für Sp. (2a) wird angenommen, dass der ausländische Staat ebenfalls eine Quellensteuer einführt:

- Der ausländische Staat gewinnt durch die Einführung einer Quellensteuer Steueraufkommen von 100 € (Z. (4.5) und (5.5), Sp. (2a) versus Sp. (1)), was ein hoher Anreiz für den ausländischen Staat ist, Quellensteuern einzuführen.
- Dies geht zu Lasten des deutschen Gläubigers, der nun nur noch die um die ausländische Quellensteuer von 100 € geminderten Zinsen von 900 € erhält.
- Deutschland ist gemäß Reformvorschlag I verpflichtet, die vom ausländischen Schuldner an den ausländischen Fiskus gezahlte Quellensteuer dem deutschen Gläubiger zu erstatten.

Dadurch bleibt auch nach Einführung der ausländischen Quellensteuer der Gewinn des deutschen Gläubigers nach Steuern mit 639 € unverändert (Z. (4.3) bzw. Z. (5.3), Sp. (2a) versus Sp. (1)).

- Durch die Erstattung sinkt das deutsche Steueraufkommen um 100 € (Z. (4.4) und (5.4), Sp. (2a) versus Sp. (1)).

Tab. 10.1c : 10% Quellensteuer auf gezahlte Zinsen – ausländischer Schuldner, deutscher Gläubiger

alle Werte in €	(1) Derzeit	(2a) Reformvorschlag I: 10% Quellensteuer	(2b)
Ausländischer Schuldner zahlt 10% Quellensteuer an den ausländischen Fiskus	nein	ja	ja
Deutschem Gläubiger werden 10% Quellensteuer vom deutschen Fiskus erstattet	nein	ja	nein
Deutscher Gläubiger erhöht den Zins, damit für ihn ein Gewinn nach Steuern wie vor der Reform resultiert	nein	nein	ja
(4) Schuldner im normal besteuerten Ausland, Gläubiger in Deutschland			
(4.1) Schuldner: gezahlte Zinsen vor Steuern	1.000	1.000	1.156
(4.2) Schuldner: gezahlte Zinsen nach Steuern	750	750	867
(4.3) Gläubiger: Gewinn nach Steuern	639	639	839
(4.4) Steueraufkommen in Deutschland	261	161	362
(4.5) Steueraufkommen im Ausland	-250	-150	-173
(5) Schuldner im niedrig besteuerten Ausland, Gläubiger in Deutschland			
(5.1) Schuldner: gezahlte Zinsen vor Steuern	1.000	1.000	1.156
(5.2) Schuldner: gezahlte Zinsen nach Steuern	950	950	1.098
(5.3) Gläubiger: Gewinn nach Steuern	639	639	839
(5.4) Steueraufkommen in Deutschland	261	161	362
(5.5) Steueraufkommen im Ausland	-50	50	-58

Hinweis zu Sp. (2b): Durch Nichterstattung könnte Deutschland sein Steueraufkommen erhöhen. Dies wäre allerdings im Widerspruch zum Reformvorschlag I, weshalb die entsprechenden Werte **durchgekreuzt** sind.

Quelle: [Jarass/Obermair 2014, Tab. 8.1.1f und Tab. 8.1.1e], wo auch weitere Herleitungen und Erläuterungen zu den einzelnen Werten zu finden sind; Werte in Sp. (2b) sind so korrigiert, dass der Gewinn des Gläubigers vor Steuern wie auch in den Sp. (1) und (2a) **90%** der erhaltenen Zinsen beträgt.

Sp. (2b) 10% Quellensteuer gemäß Reformvorschlag I, aber KEINE Erstattung

Deutschland könnte sein Steueraufkommen erhöhen, indem er dem deutschen Gläubiger die von seinem ausländischen Schuldner an den ausländischen Fiskus gezahlte Quellensteuer nicht erstattet. Dies wäre allerdings im Widerspruch zum Reformvorschlag I, weshalb die Werte in Tab. 10.1c, Sp. (2b) durchgekennzeichnet sind.

Dies ginge zu Lasten des deutschen Gläubigers, der nun nur noch die um die deutsche Quellensteuer geminderten Zinsen erhalten würde. In diesem Fall wird der deutsche Gläubiger versuchen, einen mehr oder weniger großen Teil seiner quellensteuerbedingten Mindererträge durch eine Zinserhöhung auszugleichen. Werden z.B. in anderen Ländern Quellensteuern erstattet, so wird eine entsprechende Zinserhöhung am Markt nur schwer durchsetzbar sein.

In unserem Beispiel erhöht der deutsche Gläubiger die Zinsen mit 156 € (Z. (4.1) bzw. (5.1), Sp. (2b) versus Sp. (1)) jeweils so, dass sein Gewinn nach Steuern unverändert bleibt gegenüber der Situation ohne Quellensteuer mit 639 € (Z. (4.3) bzw. Z. (5.3), Sp. (2b) versus Sp. (1)):

- Den Schaden hat der ausländische Schuldner, der nun um 117 € höhere gezahlte Zinsen nach Steuern hat (Z. (4.2), Sp. (2b) versus Sp. (1)), wenn er im Normalsteuerland ansässig ist, und sogar um 148 € höhere gezahlte Zinsen nach Steuern (Z. (5.2), Sp. (2b) versus Sp. (1)), wenn er im Niedrigsteuerland ansässig ist.
- Wegen der Zinserhöhung durch den deutschen Gläubiger erhöht sich das deutsche Steueraufkommen auf 302 € (Z. (4.4) bzw. Z. (5.4), Sp. (2b)) und liegt dann deutlich über dem Steueraufkommen vor Einführung der Quellensteuer von 261 € (Z. (4.4) bzw. Z. (5.4), Sp. (1)).

Interessant ist die Entwicklung des Steuermehraufkommens des ausländischen Fiskus:

- Der ausländische Fiskus im Normalsteuerland vereinnahmt einerseits 116 € ($= 1.156 € \cdot 10\%$) Quellensteuer, andererseits macht der in seinem Land ansässige Schuldner 156 € ($= 1.156 € - 1.000 €$) mehr gezahlte Zinsen steuerlich geltend, was zu einer Steuermindereinnahme von 39 € ($= 156 € \cdot 25\%$) führt. Insgesamt steigt also durch die Zinserhöhung das Steueraufkommen um 77 € ($= 116 € - 39 €$, Z. (4.5), Sp. (2b) versus Sp. (1)).
- Der ausländische Fiskus im Niedrigsteuerland vereinnahmt 116 € ($= 1.156 € \cdot 10\%$) Quellensteuer, der in seinem Land ansässige Schuldner macht 156 € ($= 1.156 € - 1.000 €$) mehr gezahlte Zinsen steuerlich geltend, was zu einer Steuermindereinnahme von 8 € ($= 156 € \cdot 5\%$) führt. Im niedrig besteuerten Ausland steigt also durch die Zinserhöhung das Steueraufkommen um 108 € ($= 116 € - 8 €$, Z. (4.5), Sp. (2b) versus Sp. (1)).

Durch die Zinserhöhung kann die Wettbewerbsfähigkeit des deutschen Gläubigers gegenüber einem ausländischen Gläubiger vermindert werden: Dem deutschen Gläubiger wird – im Widerspruch zum Reformvorschlag I – die von seinem ausländischen Schuldner an den ausländischen Fiskus gezahlte Quellensteuer nicht vom deutschen Fiskus erstattet. Falls einem mit dem deutschen Gläubiger konkurrierenden, nicht in Deutschland ansässigen Gläubiger von seinem Fiskus die vom Schuldner gezahlte Quellensteuer erstattet würde, müsste er seine Zinsen nicht erhöhen und hätte damit einen Konkurrenzvorteil gegenüber dem deutschen Gläubiger.

Es gibt also einen inhärenten Druck auch auf Deutschland, im Ausland gezahlte Quellensteuern bei der Steuerbelastung des deutschen Gläubigers angemessen zu berücksichtigen.

10.1.2 10% Quellensteuer auf ALLE gezahlten Lizenzgebühren: Wer gewinnt und wer verliert?

(1) Deutscher Lizenznehmer, deutscher Lizenzgeber

Tab. 10.2a zeigt beispielhaft Belastungsänderungen, falls sowohl der Lizenznehmer als auch der Lizenzgeber in Deutschland ansässig ist.

Annahmen für die Berechnungen:

- Gewinn des Lizenzgebers vor Steuern beträgt **30%** der erhaltenen Lizenzgebühren.
- Steuersatz in Deutschland 29%.

Tab. 10.2a : 10% Quellensteuer auf gezahlte Lizenzgebühren – deutscher Lizenznehmer, deutscher Lizenzgeber

alle Werte in €	(1) Derzeit	(2a) Reformvorschlag I : 10% Quellensteuer	(2b)
Deutscher Lizenznehmer zahlt 10% Quellensteuer an den deutschen Fiskus	nein	ja	ja
Deutschem Lizenzgeber werden 10% Quellensteuer vom deutschen Fiskus erstattet	nein	ja	nein
Deutscher Lizenzgeber erhöht die Lizenzgebühren, damit für ihn ein Gewinn nach Steuern wie vor der Reform resultiert	nein	nein	ja
(1) Lizenznehmer in Deutschland, Lizenzgeber in Deutschland			
(1.1) Lizenznehmer: gezahlte Lizenzgebühren vor Steuern	1.000	1.000	1.123
(1.2) Lizenznehmer: gezahlte Lizenzgebühren nach Steuern	719	719	807
(1.3) Lizenzgeber: Gewinn nach Steuern	213	213	213
(1.4) Steueraufkommen in Deutschland	-194	-194	-106
(1.5) Steueraufkommen im Ausland	0	0	0

Quelle: [Jarass/Obermair 2014, Tab. 8.2.1a], wo auch Herleitungen und Erläuterungen zu den einzelnen Werten zu finden sind; Werte in Sp. (2b) sind so korrigiert, dass der Gewinn des Lizenzgebers vor Steuern wie auch in den Sp. (1) und (2a) **30%** der erhaltenen Lizenzgebühren beträgt.

Sp. (1) Derzeit

Deutschland erhebt derzeit beim deutschen Lizenznehmer im Regelfall keine Quellensteuer auf die vom deutschen Lizenznehmer gezahlten Lizenzgebühren:

- Der deutsche Lizenznehmer kann die Lizenzgebühren bei der Körperschaftsteuer voll und bei der Gewerbesteuer zu 15/16 als Kosten geltend machen, wodurch seine Lizenzgebühren von 1.000 € vor Steuern (Z. (1.1)) auf 719 € nach Steuern (Z. (1.2)) gesenkt werden.
- Der deutsche Lizenzgeber muss seine Lizenzerträge voll versteuern, was seinen Gewinn nach Steuern mindert; es verbleibt ihm ein Gewinn nach Steuern von 213 € (Z. (1.3) = $300 \text{ €} - 29\% * 300 \text{ €}$).
- Für den deutschen Fiskus verringern sich die Steuereinnahmen um 281 € (= $1.000 \text{ €} - 1.000 \text{ €} * 15\% - 1.000 \text{ €} * 15/16 * 14\%$), da der Schuldner seine gezahlten Zinsen steuerlich geltend machen kann. Andererseits erhält der deutsche Fiskus vom deutschen Gläubiger auf den durch die erhaltenen Lizenzgebühren erzielten Gewinn von 300 € (= $1.000 \text{ €} * 30\%$) Steuern in Höhe von 87 € (= $300 \text{ €} * 29\%$ Steuersatz), sodass der deutsche Fiskus insgesamt ein Steueraufkommen von -194 € (Z. (1.4) = $-281 \text{ €} + 87 \text{ €}$) hat.
- Da es sich um ein rein innerdeutsches Geschäft handelt, hat der ausländische Fiskus kein Steueraufkommen (Z. (1.5)).

Sp. (2a) 10% Quellensteuer gemäß Reformvorschlag I

Deutschland erhebt gemäß Reformvorschlag I beim deutschen Lizenznehmer 10% Quellensteuer auf die vom ihm gezahlten Lizenzgebühren und erstattet einem in Deutschland ansässigen Lizenzgeber die von seinem deutschen Lizenznehmer gezahlte Quellensteuer:

- Durch Umsetzung von Reformvorschlag I ändert sich gegenüber den Basiswerten nichts für alle Beteiligten, weil die vom deutschen Lizenznehmer gezahlte Quellensteuer dem deutschen Lizenzgeber vom deutschen Fiskus erstattet wird (Sp. (2a) versus Sp. (1)), wozu Deutschland gemäß Reformvorschlag I verpflichtet ist.

Sp. (2b) 10% Quellensteuer gemäß Reformvorschlag I, aber KEINE Erstattung

Deutschland könnte sein Steueraufkommen erhöhen, indem es dem deutschen Lizenzgeber die von seinem deutschen Schuldner gezahlte Quellensteuer nicht erstattet. Dies wäre allerdings im Widerspruch zum Reformvorschlag I, weshalb die Werte in Tab. 10.2a, Sp. (2b) durchgekennzeichnet sind:

- Die Nichterstattung ginge zu Lasten des deutschen Lizenzgebers, der nun nur noch die durch die deutsche Quellensteuer geminderten Lizenzgebühren erhalten würde. In diesem Fall wird der deutsche Lizenzgeber versuchen, einen mehr oder weniger großen Teil seiner quellensteuerbedingten Mindererträge durch eine Erhöhung der Lizenzgebühren auszugleichen (Z. (1.1), Sp. (2b) versus Sp. (1)). Inwieweit das möglich ist, hängt von der Konkurrenzsituation ab. Werden z.B. in anderen Ländern Quellensteuern erstattet, so wird eine entsprechende Erhöhung der Lizenzgebühren durch den deutschen Lizenzgeber am Markt nur schwer durchsetzbar sein.
- In unserem Beispiel erhöht der deutsche Lizenzgeber die Lizenzgebühren um 123 € auf 1.123 € (Z. (1.1)), also genauso stark, dass sein Gewinn nach Steuern gegenüber der Situation ohne Quellensteuer unverändert bleibt (Z. (1.3), Sp. (2b) versus Sp. (1)).

- Dies erhöht die Lizenzgebühren des deutschen Lizenznehmers um 88 € nach Steuern (Z. (1.2), Sp. (2b) versus Sp. (1)) und verschlechtert damit die Wettbewerbsfähigkeit des deutschen Lizenzgebers, weil der deutsche Lizenznehmer sich dann eher aus einem Land die Lizenz besorgen wird, wo dem ausländischen Lizenzgeber vom ausländischen Fiskus die in Deutschland gezahlte Quellensteuer erstattet wird. Es gibt also einen inhärenten Druck auch auf Deutschland, in Deutschland gezahlte Quellensteuern bei der Steuerbelastung des deutschen Lizenzgebers angemessen zu berücksichtigen.
- Der deutsche Fiskus hat ein Steuermehraufkommen von 88 € (Z. (1.4), Sp. (2b) versus Sp. (1)).
- Da es sich um ein rein innerdeutsches Geschäft handelt, hat der ausländische Fiskus kein Steueraufkommen (Z. (1.5)).

(2) Deutscher Lizenznehmer, ausländischer Lizenzgeber

Tab. 10.2b zeigt beispielhaft Belastungsänderungen, falls der Lizenznehmer in Deutschland und der Lizenzgeber im Ausland ansässig ist.

Annahmen für die Berechnungen:

- Gewinn des Lizenzgebers vor Steuern beträgt **30%** der erhaltenen Lizenzgebühren.
- Steuersatz in Deutschland 29%, im normal besteuerten Ausland 25% und im niedrig besteuerten Ausland 5%.

Sp. (1) Derzeit

Deutschland erhebt derzeit beim deutschen Lizenznehmer im Regelfall keine Quellensteuer auf die vom deutschen Lizenznehmer gezahlten Lizenzgebühren:

- Die vom deutschen Lizenznehmer zu zahlenden Lizenzgebühren bleiben unverändert, wenn er statt bei einem deutschen Lizenzgeber wie in Tab. 10.2a nun seine Lizenz bei einem ausländischen Lizenzgeber kauft: Die Z. (2.1) und Z. (2.2) bzw. Z. (3.1) und Z. (3.2) in Tab. 10.2b haben dieselben Werte wie Z. (1.1) und (1.2) in Tab. 10.2a.
- Für den deutschen Fiskus verringert sich das Steueraufkommen von -194 € (Tab. 10.2a, Z. (1.4)) auf -281 € (Z. (2.4) bzw. Z. (3.4)), da der Lizenzgeber nun im Ausland sitzt und dessen Gewinnsteuern von 75 € (Z. (2.5) = 300 € * 25%) bzw. 15 € (Z. (3.5) = 300 € * 5%) dem jeweiligen ausländischen Fiskus zufließen.
- Der ausländische Lizenzgeber muss seine Lizenzerträge gemäß den ausländischen Steuersätzen versteuern, was seinen Gewinn nach Steuern mindert. Dem ausländischen Lizenzgeber verbleiben als Gewinn nach Steuern 225 € (Z. (2.3)), falls er im normal besteuerten Ausland ansässig ist, bzw. 285 € (Z. (3.3)), falls er im niedrig besteuerten Ausland ansässig ist.

Tab. 10.2b : 10% Quellensteuer auf gezahlte Lizenzgebühren – deutscher Lizenznehmer, ausländischer Lizenzgeber

alle Werte in €	(1) Derzeit	(2a) Reformvorschlag I :	(2b) 10% Quellensteuer
Deutscher Lizenznehmer zahlt 10% Quellensteuer an den deutschen Fiskus	nein	ja	ja
Ausländischem Lizenzgeber werden 10% Quellensteuer vom ausländischem Fiskus erstattet	nein	ja	nein
Ausländischer Lizenzgeber erhöht die Lizenzgebühren, sodass sein Gewinn nach Steuern konstant bleibt	nein	nein	ja
(2) Lizenznehmer in Deutschland, Lizenzgeber im normal besteuerten Ausland			
(2.1) Lizenznehmer: gezahlte Lizenzgebühren vor Steuern	1.000	1.000	1.121
(2.2) Lizenznehmer: gezahlte Lizenzgebühren nach Steuern	719	719	806
(2.3) Lizenzgeber: Gewinn nach Steuern	225	225	225
(2.4) Steueraufkommen in Deutschland	-281	-181	-203
(2.5) Steueraufkommen im Ausland	75	-25	84
(3) Lizenznehmer in Deutschland, Lizenzgeber im niedrig besteuerten Ausland			
(3.1) Lizenznehmer: gezahlte Lizenzgebühren vor Steuern	1.000	1.000	1.113
(3.2) Lizenznehmer: gezahlte Lizenzgebühren nach Steuern	719	719	800
(3.3) Lizenzgeber: Gewinn nach Steuern	285	285	285
(3.4) Steueraufkommen in Deutschland	-281	-181	-202
(3.5) Steueraufkommen im Ausland	15	-85	17

Quelle: [Jarass/Obermair 2014, Tab. 8.2.1b und Tab. 8.2.1c], wo auch Herleitungen und Erläuterungen zu den einzelnen Werten zu finden sind; Werte in Sp. (2b) sind so korrigiert, dass der Gewinn des Lizenzgebers vor Steuern wie auch in den Sp. (1) und (2a) **30%** der erhaltenen Lizenzgebühren beträgt.

Sp. (2a) 10% Quellensteuer gemäß Reformvorschlag I

Deutschland erhebt gemäß Reformvorschlag I beim deutschen Lizenznehmer 10% Quellensteuer auf die gezahlten Lizenzgebühren:

- Die Lizenzgebühren des deutschen Lizenznehmers bleiben nach Steuern durch die Einführung einer Quellensteuer auf die von ihm gezahlten Zinsen unverändert bei 719 € (Z. (2.1) und Z. (2.2) bzw. Z. (3.1) und Z. (3.2), Sp. (2a) versus Sp. (1)).

- Durch die Einführung einer deutschen Quellensteuer gewinnt Deutschland Steueraufkommen in Höhe der erhobenen Quellensteuer von 100 € (Z. (2.4) und (3.4), Sp. (2a) versus Sp. (1)).
- Die Erhebung einer deutschen Quellensteuer auf die vom deutschen Lizenznehmer gezahlten Lizenzgebühren geht zu Lasten des ausländischen Lizenzgebers, der nun nur noch die durch die deutsche Quellensteuer geminderten Lizenzgebühren in Höhe von 900 € erhalten würde.

Jeder ausländische Fiskus kann gemäß Reformvorschlag I selbst entscheiden, ob er dem in seinem Land ansässigen Lizenzgeber die vom deutschen Lizenznehmer an den deutschen Fiskus gezahlte Quellensteuer erstattet. In Sp (2a) wird davon ausgegangen, dass ein ausländischer Staat die vom deutschen Lizenznehmer an den deutschen Fiskus gezahlte Quellensteuer dem bei ihm ansässigen Lizenzgeber erstattet, wozu der ausländische Staat gemäß Reformvorschlag I NICHT verpflichtet ist:

- Durch die Erstattung bleibt der Gewinn des ausländischen Lizenzgebers nach Steuern durch die Einführung der deutschen Quellensteuer unverändert bei 225 € (Z. (2.3), Sp. (2a) versus Sp. (1)), falls der Lizenzgeber im normal besteuerten Ausland ansässig ist, bzw. bei 285 € (Z. 3.3), Sp. (2a) versus Sp. (1)), falls der Lizenzgeber im niedrig besteuerten Ausland ansässig ist.
- Durch die Erstattung wird die durch die Einführung einer deutschen Quellensteuer verminderte Wettbewerbsfähigkeit des ausländischen Gläubigers gegenüber einem deutschen Gläubiger kompensiert, dem vom deutschen Fiskus die von seinem deutschen Schuldner an den deutschen Fiskus gezahlte Quellensteuer gemäß Reformvorschlag I in jedem Fall erstattet würde.
- Durch die Erstattung sinkt das ausländische Steueraufkommen um die Höhe der erstatteten Quellensteuer von 100 € (Z. (2.5) bzw. (3.5), Sp. (2a) versus Sp. (1)).

Sp. (2b) 10% Quellensteuer gemäß Reformvorschlag I, aber KEINE Erstattung

Wie schon erwähnt, kann jeder ausländische Fiskus gemäß Reformvorschlag I selbst entscheiden, ob er dem in seinem Land ansässigen Lizenzgeber die vom deutschen Lizenznehmer an den deutschen Fiskus gezahlte Quellensteuer erstattet. Der ausländische Staat könnte sein Steueraufkommen erhöhen, indem er dem in seinem Land ansässigen Lizenzgeber die von seinem deutschen Lizenznehmer an den deutschen Fiskus gezahlte Quellensteuer nicht erstattet.

Dies ginge zu Lasten des ausländischen Lizenzgebers, der nun nur noch die durch die deutsche Quellensteuer geminderten Lizenzgebühren erhalten würde. In diesem Fall wird der ausländische Lizenzgeber versuchen, seine quellensteuerbedingten Mindererträge durch eine Erhöhung der Lizenzgebühren auszugleichen. Inwieweit das möglich ist, hängt von der Konkurrenzsituation ab. Werden z.B. in anderen Ländern die Quellensteuern voll erstattet (analog Sp. (2a)), so wird eine entsprechende Erhöhung der Lizenzgebühren am Markt nur schwer durchsetzbar sein.

In unserem Beispiel erhöht der ausländische Lizenzgeber die Lizenzgebühren jeweils so (Z. (2.1) bzw. (3.1), Sp. (2b) versus Sp. (1)), dass sein Gewinn nach Steuern unverändert bleibt gegenüber der Situation ohne Quellensteuer (Z. (2.3) bzw. Z. (3.3), Sp. (2b) versus Sp. (1)). Für die **Belastungsänderungen** muss nun jeweils unterschieden werden, ob der Lizenzgeber im normal besteuerten Ausland ansässig ist oder im niedrig besteuerten Ausland:

- Falls der Lizenzgeber im normal besteuerten Ausland ansässig ist, muss er die Lizenzgebühren um 121 € auf 1.121 € (Z. (2.1), Sp. (2b) versus Sp. (1)) erhöhen. Dadurch werden nach Steuern die Lizenzgebühren des deutschen Lizenznehmers um 87 € (Z. (2.2), Sp. (2b) versus Sp. (1)) erhöht.
- Falls der Lizenzgeber im niedrig besteuerten Ausland ansässig ist, muss er die Lizenzgebühren nur um 113 € auf 1.113 € (Z. (3.1), Sp. (2b) versus Sp. (1)) erhöhen, weil sein Lizenzgebührenmehrertrag niedriger besteuert wird. Dadurch werden nach Steuern die Lizenzgebühren des deutschen Lizenznehmers nur um 81 € (Z. (3.2), Sp. (2b) versus Sp. (1)) erhöht.
- Der deutsche Fiskus hat wegen der erhöhten Lizenzgebühren des inländischen Lizenznehmers nur noch ein Steuermehraufkommen von 78 € (Z. (2.4), Sp. (2b) versus Sp. (1)) bzw. 79 € (Z. (3.4), Sp. (2b) versus Sp. (1)).

Interessant ist die Entwicklung des Steuermehraufkommens des ausländischen Fiskus:

- Im normal besteuerten Ausland steigt durch Nichterstattung der Quellensteuer und die daraus resultierende Erhöhung der Lizenzgebühren das Steueraufkommen um 9 € (Z. (4.5), Sp. (2b) versus Sp. (1)), weil der ausländische Fiskus dann zum einen 100 € (= 1.000 € * 10%) Quellensteuer nicht mehr erstatten muss, zum anderen der in seinem Land ansässige Lizenzgeber durch die Erhöhung der Lizenzgebühren um 121 € nun 36 € (= 121 € * 30%) mehr Gewinn hat und darauf 9 € (= 36 € * 25%) zusätzlich Steuern zahlen muss.
- Im niedrig besteuerten Ausland steigt durch Nichterstattung der Quellensteuer und die daraus resultierende Erhöhung der Lizenzgebühren das Steueraufkommen um 2 € (Z. (3.5), Sp. (2b) versus Sp. (2a)), weil der ausländische Fiskus dann zum einen 100 € (= 1.000 € * 10%) Quellensteuer nicht mehr erstatten muss, zum anderen der in seinem Land ansässige Lizenzgeber durch die Erhöhung der Lizenzgebühren um 113 € nun 34 € (= 113 € * 30%) mehr Gewinn hat und darauf 2 € (= 34 € * 5%) zusätzlich Steuern zahlen muss.

Durch die Erhöhung der Lizenzgebühr kann die Wettbewerbsfähigkeit des deutschen Lizenzgebers gegenüber einem ausländischen Lizenzgeber vermindert werden: Dem deutschen Lizenzgeber wird – im Widerspruch zum Reformvorschlag I – die von seinem ausländischen Lizenznehmer an den ausländischen Fiskus gezahlte Quellensteuer nicht vom deutschen Fiskus erstattet. Falls einem mit dem deutschen Lizenzgeber konkurrierenden, nicht in Deutschland ansässigen Lizenzgeber von seinem Fiskus die vom Lizenznehmer gezahlte Quellensteuer erstattet würde, müsste er seine Lizenzgebühr nicht erhöhen und hätte damit einen Konkurrenzvorteil gegenüber dem deutschen Lizenzgeber.

Es gibt also einen inhärenten Druck auch auf Deutschland, im Ausland gezahlte Quellensteuern bei der Steuerbelastung des deutschen Lizenzgebers angemessen zu berücksichtigen.

(3) Ausländischer Lizenznehmer, deutscher Lizenzgeber

Tab. 10.2c zeigt beispielhaft Belastungsänderungen, falls der Lizenznehmer im Ausland und der Lizenzgeber in Deutschland ansässig ist.

Annahmen für die Berechnungen:

- Gewinn des Lizenzgebers vor Steuern beträgt **30%** der erhaltenen Lizenzgebühren.
- Steuersatz in Deutschland 29%, im normal besteuerten Ausland 25% und im niedrig besteuerten Ausland 5%.

Tab. 10.2c : 10% Quellensteuer auf gezahlte Lizenzgebühren – ausländischer Lizenznehmer, deutscher Lizenzgeber

alle Werte in €	(1) Derzeit	(2a)	(2b) Reformvorschlag I : 10% Quellensteuer
Ausländischer Lizenznehmer zahlt 10% Quellensteuer an den ausländischen Fiskus	nein	ja	ja
Deutschem Lizenzgeber werden 10% Quellensteuer vom deutschen Fiskus erstattet	nein	ja	nein
Deutscher Lizenzgeber erhöht die Lizenzgebühren, damit für ihn ein Gewinn nach Steuern wie vor der Reform resultiert	nein	nein	ja
(4) Lizenznehmer im normal besteuerten Ausland, Lizenzgeber in Deutschland			
(4.1) Lizenznehmer: gezahlte Lizenzgebühren vor Steuern	1.000	1.000	1.123
(4.2) Lizenznehmer: gezahlte Lizenzgebühren nach Steuern	750	750	842
(4.3) Lizenzgeber: Gewinn nach Steuern	213	213	213
(4.4) Steueraufkommen in Deutschland	87	-13	98
(4.5) Steueraufkommen im Ausland	-250	-150	-168
(5) Lizenznehmer im niedrig besteuerten Ausland, Lizenzgeber in Deutschland			
(5.1) Lizenznehmer: gezahlte Lizenzgebühren vor Steuern	1.000	1.000	1.123
(5.2) Lizenznehmer: gezahlte Lizenzgebühren nach Steuern	950	950	1.067
(5.3) Lizenzgeber: Gewinn nach Steuern	213	213	213
(5.4) Steueraufkommen in Deutschland	87	-13	98
(5.5) Steueraufkommen im Ausland	-50	50	-56

Hinweis zu Sp. (2b): Durch Nichterstattung könnte Deutschland sein Steueraufkommen erhöhen (Z. (4.4) bzw. Z. (5.4), Sp. (2b) versus Sp. (1)). Dies wäre allerdings im Widerspruch zum Reformvorschlag I, weshalb die entsprechenden Werte **durchgekennzeichnet** sind.

Quelle: [Jarass/Obermair 2014, Tab. 8.2.1f und Tab. 8.2.1e], wo auch Herleitungen und Erläuterungen zu den einzelnen Werten zu finden sind; Werte in Sp. (2b) sind so korrigiert, dass der Gewinn des Lizenzgebers vor Steuern wie auch in den Sp. (1) und (2a) **30%** der erhaltenen Lizenzgebühren beträgt.

Sp. (1) Derzeit

Ein ausländischer Staat erhebt derzeit bei einem bei ihm ansässigen Lizenznehmer im Regelfall keine Quellensteuer auf die vom Lizenznehmer gezahlten Lizenzgebühren:

- Der ausländische Lizenznehmer kann die gezahlten Lizenzgebühren voll beim ausländischen Fiskus als Kosten geltend machen, wodurch seine gezahlten Zinsen vor Steuern von 1.000 € (Z. (4.1) bzw. Z. (5.1)) auf 750 € (Z. (4.2) = $1.000 \text{ €} - 1.000 \text{ €} * 25\%$) bzw. 950 € (Z. (5.2) = $1.000 \text{ €} - 1.000 \text{ €} * 5\%$) nach Steuern gesenkt werden.
- Für den ausländischen Fiskus verringern sich dadurch die Steuereinnahmen um die Differenz von 250 € (Z. (4.5) bzw. 50 € (Z. (5.5))).
- Der deutsche Lizenzgeber muss seine Lizenzerträge voll versteuern, was seinen Gewinn nach Steuern mindert. Es verbleiben ihm als Gewinn nach Steuern 213 € (Z. (4.3) bzw. Z. (5.3)).
- Der deutsche Fiskus erhält vom deutschen Lizenzgeber auf das aus den Lizenzgebühren resultierende zu versteuernde Einkommen von 300 € (angenommene Marge 30%) Steuern in Höhe von 87 € (Z. (4.4) bzw. Z. (5.4) = $300 \text{ €} * 29\%$).

Sp. (2a) 10% Quellensteuer gemäß Reformvorschlag I

Ein ausländischer Staat ist gemäß Reformvorschlag I NICHT verpflichtet, eine Quellensteuer einzuführen. Vielmehr entscheidet jeder ausländische Staat selbst, ob er eine Quellensteuer einführt. In Sp. (2a) wird angenommen, dass der ausländische Staat ebenfalls eine Quellensteuer einführt:

- Dies geht zu Lasten des deutschen Lizenzgebers, der nun nur noch die um die ausländische Quellensteuer von 100 € geminderten Lizenzerträge von 900 € erhält.
- Durch die Einführung der ausländischen Quellensteuer wird die Wettbewerbsfähigkeit des deutschen Lizenzgebers gegenüber einem ausländischen Lizenzgeber vermindert, falls dem ausländischen Lizenzgeber durch den ausländischen Fiskus eine von seinem Lizenznehmer an sein jeweiliges Sitzland gezahlte Quellensteuer erstattet wird.
- Deutschland ist gemäß Reformvorschlag I verpflichtet, die vom ausländischen Lizenznehmer an den ausländischen Fiskus gezahlte Quellensteuer dem deutschen Lizenzgeber zu erstatten. Dadurch bleibt auch nach Einführung der ausländischen Quellensteuer der Gewinn des deutschen Lizenzgebers nach Steuern mit 213 € unverändert (Z. (2.3) bzw. Z. (3.3), Sp. (2a) versus Sp. (1)). Die durch die Einführung der ausländischen Quellensteuer ggf. verminderte Wettbewerbsfähigkeit des deutschen Lizenzgebers gegenüber einem ausländischen Lizenzgeber wird durch die Erstattung kompensiert.
- Durch die Erstattung sinkt das deutsche Steueraufkommen um 100 € (Z. (4.4) und (5.4), Sp. (2a) versus Sp. (1)).
- Der ausländische Staat gewinnt durch die Einführung einer Quellensteuer Steueraufkommen von 100 € (Z. (4.5) und (5.5), Sp. (2a) versus Sp. (1)), was ein hoher Anreiz für den ausländischen Staat ist, Quellensteuern einzuführen.

Sp. (2b) 10% Quellensteuer gemäß Reformvorschlag I, aber KEINE Erstattung

Deutschland könnte sein Steueraufkommen erhöhen, indem es dem deutschen Lizenzgeber die von seinem ausländischen Lizenznehmer an den ausländischen Fiskus gezahlte Quellensteuer nicht erstattet. Dies wäre allerdings im Widerspruch zum Reformvorschlag I, der vorsieht, dass der deutsche Fiskus die vom ausländischen Lizenznehmer an den ausländischen Fiskus gezahlte Quellensteuer von 100 € gemäß Reformvorschlag I dem deutschen Lizenzgeber in jedem Fall erstatten muss. Deshalb sind die entsprechenden Werte **durchgekreuzt**:

- Die Nichterstattung ginge zu Lasten des deutschen Lizenzgebers, der nun nur noch die durch die ausländische Quellensteuer geminderten Lizenzgebühren erhalten würde. Der deutsche Lizenzgeber wird nun versuchen, einen mehr oder weniger großen Teil seiner Gewinnminderung wettzumachen, indem er die Lizenzgebühren entsprechend erhöht. In unserem Beispiel erhöht der deutsche Lizenzgeber die Lizenzgebühren um 123 € auf 1.123 € (Z. (4.1) bzw. Z. 5.1)), also genau so, dass sein Gewinn nach Steuern nun gegenüber der Situation vor Einführung der Quellensteuer unverändert bleibt (Z. (4.3) bzw. Z. (5.3), Sp. (2b) versus Sp. (1)).
- Den Schaden hat der ausländische Lizenznehmer, der nun um 92 € erhöhte Lizenzgebühren nach Steuern hat (Z. (4.2), Sp. (2b) versus Sp. (1)), wenn er im Normalsteuerland ansässig ist, und sogar um 117 € erhöhte Lizenzgebühren nach Steuern (Z. (5.2), Sp. (2b) versus Sp. (1)), wenn er im Niedrigsteuerland ansässig ist. Besonders stark ist also die Erhöhung der Lizenzgebühren nach Steuern, wenn der Lizenznehmer in einem Niedrigsteuerland ansässig ist, was ein durchaus erwünschter Effekt ist.
- Dies verschlechtert die Wettbewerbsfähigkeit des deutschen Lizenzgebers. Werden z.B. in anderen Ländern Quellensteuern erstattet, so wird eine entsprechende Lizenzgebührenerhöhung am Markt nur schwer durchsetzbar sein. Es gibt also einen inhärenten Druck auch auf Deutschland, im Ausland gezahlte Quellensteuern bei der Steuerbelastung der deutschen Lizenzgeber angemessen zu berücksichtigen.
- Wegen der Erhöhung der Lizenzgebühren durch den deutschen Lizenzgeber erhöht sich das deutsche Steueraufkommen auf 98 € (Z. (4.4) bzw. Z. (5.4), Sp. (2b) versus Sp. (1)), also 11 € mehr als vor Einführung der Quellensteuer.

Interessant ist die Entwicklung des Steuer Mehraufkommens des ausländischen Fiskus:

- Im normal besteuerten Ausland steigt durch die Erhöhung der Lizenzgebühren das Steueraufkommen nur noch um 82 € (Z. (4.5), Sp. (2b) versus Sp. (1)), weil der ausländische Fiskus dann zwar 12 € (= $123 \text{ €} \cdot 10\%$) zusätzliche Quellensteuer vereinnahmt, aber der in seinem Land ansässige Lizenznehmer 123 € mehr Lizenzgebühren steuerlich geltend macht, was zu einer Steuermindereinnahme von 31 € (= $123 \text{ €} \cdot 25\%$) führt.
- Im niedrig besteuerten Ausland steigt durch die Erhöhung der Lizenzgebühren das Steueraufkommen nun sogar um 106 € (Z. (4.5), Sp. (2b) versus Sp. (1)), also um 6 € mehr als mit Erstattung der Quellensteuer laut Sp. (2a), weil der ausländische Fiskus dann 12 € (= $123 \text{ €} \cdot 10\%$) zusätzliche Quellensteuer vereinnahmt, und der in seinem Land ansässige Lizenznehmer 123 € mehr Lizenzgebühren steuerlich geltend macht, was zu einer Steuermindereinnahme von nur 6 € (= $123 \text{ €} \cdot 5\%$) führt.

10.2 Beispiele zur Abzugsbeschränkung bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland

10.2.1 Abzugsbeschränkung für gezahlte Zinsen bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland: Wer gewinnt und wer verliert?

Tab. 10.3 zeigt beispielhaft Belastungsänderungen durch eine Abzugsbeschränkung für gezahlte Zinsen bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland.

Tab. 10.3 : Abzugsbeschränkung für gezahlte Zinsen bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland: Wer gewinnt und wer verliert?

alle Werte in €	(1) Derzeit	(2) Reformvorschlag II : Abzugsbeschränkung für gezahlte Zinsen bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland
	Abzugs- beschränkung	Abzugs- beschränkung
(1) Schuldner in Deutschland, Gläubiger in Deutschland	nein	nein
(2) Schuldner in Deutschland, Gläubiger im normal besteuerten Ausland	nein	nein
(3) Schuldner in Deutschland, Gläubiger im <u>niedrig</u> besteuerten Ausland	nein	ja
(3.1) Schuldner: gezahlte Zinsen vor Steuern	1.000	1.000
(3.2) Schuldner: gezahlte Zinsen nach Steuern	745	927
(3.3) Gläubiger: Gewinn nach Steuern	855	855
(3.4) Steueraufkommen in Deutschland	-255	-73
(3.5) Steueraufkommen im Ausland	45	45
(4) Schuldner im normal besteuerten Ausland, Gläubiger in Deutschland	nein	nein
(5) Schuldner im <u>niedrig</u> besteuerten Ausland, Gläubiger in Deutschland	nein	nein

Quelle: [Jarass/Obermair 2014, Tab. 8.1.2c], wo auch Herleitungen und Erläuterungen zu den einzelnen Werten zu finden sind.

Annahmen für die Berechnungen:

- Dem Gläubiger verbleiben nach Abzug seiner Verwaltungskosten **90%** der erhaltenen Zinsen als zu versteuerndes Einkommen.
- Steuersatz in Deutschland 29%, im normal besteuerten Ausland 25% und im niedrig besteuerten Ausland 5%.

(1) Deutscher Schuldner, deutscher Gläubiger

Eine Abzugsbeschränkung für gezahlte Zinsen wird nur von Deutschland eingeführt, und zwar bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland. Durch Reformvorschlag II ändert sich nichts, da alle deutschen Gläubiger mindestens einem Steuersatz von 20% unterliegen und deshalb der deutsche Schuldner keiner Abzugsbeschränkung unterliegt.

Deshalb bleibt Z. (1) unverändert.

(2) Deutscher Schuldner, ausländischer Gläubiger**Z. (2): Gläubiger ist im normal besteuerten Ausland ansässig**

Durch Reformvorschlag II ändert sich nichts, da der Steuersatz im normal besteuerten Ausland annahmegemäß mit 25% über dem Steuersatz von 20% liegt, dessen Unterschreitung Voraussetzung für eine Abzugsbeschränkung laut Reformvorschlag II ist. Deshalb bleibt Z. (2) unverändert.

Z. (3): Gläubiger ist im niedrig besteuerten Ausland ansässig

Falls der Gläubiger im niedrig besteuerten Ausland ansässig ist, darf der deutsche Schuldner nur noch einen Teil der von ihm gezahlten Zinsen in Deutschland bei Körperschaft- und Gewerbesteuer geltend machen.

In unserem Beispiel mit einem Steuersatz von nur 5% im Niedrigsteuerland darf der deutsche Schuldner nur ein Viertel (= $5\% / 20\%$) der von ihm gezahlten Zinsen in Deutschland bei der Körperschaft- und Gewerbesteuer geltend machen. Die Ergebnisse zeigt Sp. (2) in Z. (3.1) bis Z. (3.5):

- Bei Zahlung der Zinsen in ein Niedrigsteuerland erhöhen sich für den deutschen Schuldner die gezahlten Zinsen nach Steuern erheblich von 745 € auf 927 €, also um 182 € (Z. (3.2), Sp. (2) versus Sp. (1)). In gleichem Umfang erhöht sich das Steueraufkommen des deutschen Fiskus (Z. (3.4), Sp. (2) versus Sp. (1)).
- Der ausländische Gläubiger erhält brutto 1.000 € Zinsen, hat annahmegemäß 100 € (= $10\% * 1.000$ €) Kosten; es verbleiben 900 € zu versteuerndes Einkommen. Darauf zahlt er 45 € (= $5\% * 900$ €) Steuern. Es verbleiben ihm 855 € Gewinn nach Steuern (Z. (3.3), Sp. (1)). Dieser Gewinn bleibt unverändert (Z. (3.3), Sp. (2) versus Sp. (1)), wenn der deutsche Schuldner die von ihm gezahlten Zinsen nur noch teilweise bei der deutschen Steuer geltend machen kann. Deshalb gibt es aus Sicht des ausländischen Gläubigers eigentlich keinen Grund, die Zinssätze anzupassen.

- Das deutsche Steueraufkommen beträgt -255 € (Z. (3.4), Sp. (1) = 745 € - 1.000 €) wegen der fast vollen steuerlichen Absetzbarkeit der gezahlten Zinsen. Durch die Abzugsbeschränkung wird der deutsche Steueraufkommensverlust auf -73 € (Z. (3.4), Sp. (2) = 927 € - 1.000 €) vermindert.
- Das ausländische Steueraufkommen beträgt 45 € (Z. (3.5), Sp. (1) = 5% * 900 €) und wird durch die Nichtabzugsfähigkeit der gezahlten Zinsen in Deutschland nicht verändert, es sei denn, der Schuldner kann bei seinem Gläubiger eine Zinssenkung durchsetzen.

Der deutsche Schuldner könnte allerdings zukünftig den Kredit bei einem Gläubiger besorgen, der nicht in einem Niedrigsteuerland ansässig ist und deshalb der Schuldner dann nicht mehr von der deutschen Abzugsbeschränkung betroffen wäre. Mit diesem Hinweis könnte der deutsche Schuldner den ausländischen Gläubiger davon überzeugen, den Zinssatz zu senken und damit einen Teil der zusätzlichen deutschen Steuerbelastung zu übernehmen.

Durch die Einführung einer steuerlichen Abzugsbeschränkung bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland werden also Steueroasen systematisch ausgetrocknet.

(3) Ausländischer Schuldner, deutscher Gläubiger

Eine Abzugsbeschränkung für gezahlte Zinsen wird nur von Deutschland eingeführt, und zwar bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland. Durch Reformvorschlag II ändert sich also nichts, da nur deutsche Schuldner vom Abzugsverbot betroffenen sein können. Deshalb bleiben Z. (4) und Z. (5) unverändert.

10.2.2 Abzugsbeschränkung für gezahlte Lizenzgebühren bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland: Wer gewinnt und wer verliert?

Tab. 10.4 zeigt beispielhaft Belastungsänderungen durch eine Abzugsbeschränkung für gezahlte Lizenzgebühren bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland.

Annahmen für die Berechnungen:

- Dem Lizenzgeber verbleiben nach Abzug seiner Kosten **30%** der erhaltenen Lizenzgebühren als zu versteuerndes Einkommen.
- Steuersatz in Deutschland 29%, im normal besteuerten Ausland 25% und im niedrig besteuerten Ausland 5%.

(1) Deutscher Lizenznehmer, deutscher Lizenzgeber

Eine Abzugsbeschränkung für gezahlte Lizenzgebühren wird nur von Deutschland eingeführt, und zwar nur bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland. Durch Reformvorschlag II ändert sich nichts, da alle deutschen Lizenzgeber mindestens einem Steuersatz von 20% unterliegen und deshalb der deutsche Lizenznehmer keiner Abzugsbeschränkung unterliegt. Deshalb bleibt Z. (1) unverändert.

(2) Deutscher Lizenznehmer, ausländischer Lizenzgeber**Z. (2): Gläubiger ist im normal besteuerten Ausland ansässig**

Durch Reformvorschlag II ändert sich nichts, da der Steuersatz im normal besteuerten Ausland annahmegemäß mit 25% über dem Steuersatz von 20% liegt, dessen Unterschreitung Voraussetzung für eine Abzugsbeschränkung laut Reformvorschlag II ist. Deshalb bleibt Z. (2) unverändert.

Tab. 10.4 : Abzugsbeschränkung für gezahlte Lizenzgebühren bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland: Wer gewinnt und wer verliert?

alle Werte in €	(1) Derzeit	(2) Reformvorschlag II : Abzugsbeschränkung für gezahlte Lizenzgebühren bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland
	Abzugs- beschränkung	Abzugs- beschränkung
(1) Lizenznehmer in Deutschland, Lizenzgeber in Deutschland	nein	nein
(2) Lizenznehmer in Deutschland, Lizenzgeber im normal besteuerten Ausland	nein	nein
(3) Lizenznehmer in Deutschland, Lizenzgeber im <u>niedrig</u> besteuerten Ausland	nein	ja
(3.1) Lizenznehmer: gezahlte Lizenzgebühren vor Steuern	1.000	1.000
(3.2) Lizenznehmer: gezahlte Lizenzgebühren nach Steuern	719	927
(3.3) Lizenzgeber: Gewinn nach Steuern	285	285
(3.4) Steueraufkommen in Deutschland	-281	-73
(3.5) Steueraufkommen im Ausland	15	15
(4) Lizenznehmer im normal besteuerten Ausland, Lizenzgeber in Deutschland	nein	nein
(5) Lizenznehmer im niedrig besteuerten Ausland, Lizenzgeber in Deutschland	nein	nein

Quelle: [Jarass/Obermair 2014, Tab. 8.2.2c], wo auch Herleitungen und Erläuterungen zu den einzelnen Werten zu finden sind.

Z. (3): Lizenzgeber ist im niedrig besteuerten Ausland ansässig

Falls der Lizenzgeber im niedrig besteuerten Ausland ansässig ist, darf der deutsche Lizenznehmer nur noch einen Teil der von ihm gezahlten Lizenzgebühren in Deutschland bei Körperschaft- und Gewerbesteuer geltend machen.

In unserem Beispiel mit einem Steuersatz von nur 5% im Niedrigsteuerland darf der deutsche Lizenznehmer nur ein Viertel (= 5% / 20%) der von ihm gezahlten Lizenzgebühren in Deutschland bei der Körperschaft- und Gewerbesteuer geltend machen. Die Ergebnisse zeigt Sp. (2) in Z. (3.1) bis Z. (3.5):

- Bei Zahlung der Lizenzgebühren in ein Niedrigsteuerland erhöhen sich für den deutschen Lizenznehmer die Lizenzgebühren nach Steuern erheblich von 719 € auf 927 €, also um 208 € (Z. (3.2), Sp. (2) versus Sp. (1)).
- Das deutsche Steueraufkommen beträgt ohne Abzugsbeschränkung -281 € (Z. (3.4), Sp. (1) = 719 € - 1.000 €) wegen der fast vollen steuerlichen Absetzbarkeit der Lizenzgebühren. Durch die Abzugsbeschränkung wird der deutsche Steueraufkommensverlust auf -73 € (Z. (3.4), Sp. (2) = 927 € - 1.000 €) erhöht, also um 208 €.
- Der ausländische Lizenzgeber erhält brutto 1.000 € Lizenzerträge und hat annahmegemäß 300 € (= 30% * 1.000 €) Gewinn. Darauf zahlt er 15 € (= 5% * 300 €) Steuern. Es verbleiben ihm 285 € Gewinn nach Steuern (Z. (3.3), Sp. (1)). Dieser Gewinn bleibt unverändert (Z. (3.3), Sp. (2) versus Sp. (1)), wenn der deutsche Lizenznehmer die von ihm gezahlten Lizenzgebühren nur noch teilweise bei der deutschen Steuer geltend machen kann. Deshalb gibt es aus Sicht des ausländischen Lizenzgebers keinen Grund, die Lizenzgebühren anzupassen.
- Das ausländische Steueraufkommen beträgt 15 € (Z. (3.5), Sp. (1) = 5% * 300 €) und wird durch die Nichtabzugsfähigkeit der gezahlten Zinsen in Deutschland nicht verändert, es sei denn, der Schuldner kann bei seinem Gläubiger eine Zinssenkung durchsetzen.

Der deutsche Lizenznehmer könnte allerdings zukünftig die Lizenz bei einem Lizenzgeber besorgen, der nicht in einem Niedrigsteuerland ansässig ist und weshalb der Lizenznehmer dann nicht mehr von der deutschen Abzugsbeschränkung betroffen wäre. Mit diesem Hinweis könnte der deutsche Lizenznehmer den ausländischen Lizenzgeber davon überzeugen, die Lizenzgebühren zu senken und damit einen Teil der zusätzlichen deutschen Steuerbelastung zu übernehmen.

Durch die Einführung einer steuerlichen Abzugsbeschränkung bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland werden also Steueroasen systematisch ausgetrocknet.

(3) Ausländischer Schuldner, deutscher Gläubiger

Eine Abzugsbeschränkung für gezahlte Zinsen wird nur von Deutschland eingeführt, und zwar nur bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland. Durch Reformvorschlag II ändert sich also nichts, da nur deutsche Schuldner vom Abzugsverbot betroffenen sein können. Deshalb bleiben Z. (4) und Z. (5) unverändert.

10.3 Beispiele zur Abzugsbeschränkung durch Gewerbsteuerfreistellung der gezahlten und erhaltenen Zinsen und Lizenzgebühren

10.3.1 Gewerbesteuerfreistellung der gezahlten und erhaltenen Zinsen: Wer gewinnt und wer verliert?

(1) Deutscher Schuldner, deutscher Gläubiger

Tab. 10.5a zeigt beispielhaft Belastungsänderungen durch eine Gewerbesteuerfreistellung der gezahlten und erhaltenen Zinsen, falls sowohl der Schuldner als auch der Gläubiger in Deutschland ansässig ist.

Annahmen für die Berechnungen:

- Gewinn des Gläubigers vor Steuern beträgt **90%** der erhaltenen Zinsen.
- Steuersatz in Deutschland 29% (15% Körperschaftsteuer, 14% Gewerbesteuer).

**Tab. 10.5a : Gewerbesteuerfreistellung der gezahlten und erhaltenen Zinsen –
deutscher Schuldner, deutscher Gläubiger**

alle Werte in €	(1) Derzeit	(2a) Reformvorschlag III : Gewerbesteuerreform	(2b)
Anteil der gezahlten Zinsen, die ein deutscher Schuldner bei der Gewerbesteuer geltend machen kann	75%	0%	0%
Anteil der erhaltenen Zinsen, für die ein deutscher Gläubiger Gewerbesteuer zahlen muss	100%	0%	0%
Deutscher Gläubiger senkt die Zinsen, damit vom dt. Schuldner gezahlte Zinsen nach Steuern wie vor der Reform resultieren	nein	nein	ja
(1) Schuldner in Deutschland, Gläubiger in Deutschland			
(1.1) Schuldner: gezahlte Zinsen vor Steuern	1.000	1.000	876
(1.2) Schuldner: gezahlte Zinsen nach Steuern	745	850	745
(1.3) Gläubiger: Gewinn nach Steuern	639	765	670
(1.4) Steueraufkommen in Deutschland	6	-15	-13
(1.5) Steueraufkommen im Ausland	0	0	0

Quelle: [Jarass/Obermair 2014, Tab. 8.1.3a], wo auch Herleitungen und Erläuterungen zu den einzelnen Werten zu finden sind; Werte in Sp. (2b) sind so korrigiert, dass der Gewinn des Gläubigers vor Steuern wie auch in den Sp. (1) und (2a) **90%** der erhaltenen Zinsen beträgt.

Sp. (1) Derzeit

Der deutsche Schuldner kann derzeit die gezahlten Zinsen bei der Körperschaftsteuer voll und bei der Gewerbesteuer zu 12/16 als Kosten geltend machen:

- Dadurch werden die gezahlten Zinsen des deutschen Schuldners von 1.000 € vor Steuern (Z. (1.1)) auf 745 € nach Steuern (Z. (1.2)) gesenkt.
- Der deutsche Gläubiger muss den aus seinen Zinserträgen erzielten Gewinn von 900 € (= $1.000 \text{ €} * 90\%$) voll versteuern. Es verbleiben ihm als Gewinn nach Steuern 639 € (Z. (1.3) = $900 \text{ €} - 900 \text{ €} * 29\%$).
- Für den deutschen Fiskus verringern sich die Steuereinnahmen um 255 € (= $1.000 \text{ €} - 1.000 \text{ €} * 15\% - 1.000 \text{ €} * 12/16 * 14\%$), da der Schuldner seine gezahlten Zinsen steuerlich geltend machen kann. Andererseits erhält der deutsche Fiskus vom deutschen Gläubiger auf den durch den Zinsertrag erzielten Gewinn von 900 € (= $1.000 \text{ €} * 90\%$) Steuern in Höhe von 261 € (= $900 \text{ €} * 29\%$ Steuersatz). Insgesamt hat der deutsche Fiskus damit ein Steueraufkommen von 6 € (Z. (1.4) = $261 \text{ €} - 255 \text{ €}$).
- Da es sich um ein rein innerdeutsches Geschäft handelt, hat der ausländische Fiskus kein Steueraufkommen (Z. (1.5)).

Sp. (2a) Gewerbesteuerreform gemäß Reformvorschlag III

Gemäß Reformvorschlag III wird die gewerbesteuerliche Berücksichtigung der gezahlten Zinsen beim deutschen Schuldner und der erhaltenen Zinsen beim deutschen Gläubiger abgeschafft:

- Der deutsche Schuldner kann die gezahlten Zinsen nun nur noch bei der Körperschaftsteuer als Kosten geltend machen, wodurch seine gezahlten Zinsen von 745 € nach Steuern (Z. (1.2)) um 105 € auf 850 € nach Steuern (Z. (1.2)) erhöht werden.
- Der deutsche Gläubiger muss nun für seinen aus den Zinserträgen erzielten Gewinn von 900 € (= $1.000 \text{ €} * 90\%$) nur noch Körperschaftsteuer von 135 € (= $900 \text{ €} * 15\%$) zahlen. Es verbleiben ihm als Gewinn nach Steuern nun 765 € (Z. (1.3) = $900 \text{ €} - 135 \text{ €}$) statt 639 € vor der Gewerbesteuerreform.
- Der deutsche Fiskus hat damit ein Steueraufkommen von -15 € (= $-150 \text{ €} + 135 \text{ €}$), also 21 € (Z. (1.4), Sp. (2a) versus Sp. (1)) weniger als vor der Gewerbesteuerreform.
- Da es sich um ein rein innerdeutsches Geschäft handelt, hat der ausländische Fiskus kein Steueraufkommen (Z. (1.5)).

Sp. (2b) Gewerbesteuerreform gemäß Reformvorschlag III, zudem Zinssenkung

Der deutsche Schuldner, der durch die Gewerbesteuerreform seine gezahlten Zinsen nicht mehr bei der Gewerbesteuer geltend machen kann und deshalb 105 € höhere gezahlte Zinsen nach Steuern hat (Z. (1.2), Sp. (2a) versus (Sp. (1))), wird bei seinem deutschen Gläubiger auf eine Zinssenkung drängen.

In unserem Beispiel gibt der deutsche Gläubiger zur Verbesserung seiner Konkurrenzfähigkeit gegenüber Gläubigern, die in niedriger besteuerten Ländern ansässig sind, einen Teil seiner durch die Gewerbesteuerreform niedrigeren Steuerbelastung weiter, indem er die Zinsen um 124

€ auf 876 € senkt⁶²⁰ und damit sicherstellt, dass die vom deutschen Schuldner gezahlten Zinsen nach Steuern durch die Gewerbesteuerreform unverändert bleiben:

- Für den deutschen Schuldner sinken dadurch die gezahlten Zinsen nach Steuern auf den Wert vor Umsetzung von Reformvorschlag III von 745 € (Z. (1.2), Sp. (2b) versus Sp. (1)).
- Der Gewinn des deutschen Gläubigers nach Steuern sinkt durch die Zinssenkung von 765 € auf 670 €, also um 95 € (Z. (1.3), Sp. (2b) versus Sp. (2a)), ist aber immer noch um 31 € höher als vor der Gewerbesteuerreform (Z. (1.3), Sp. (2b) versus Sp. (1)).

Interessant ist die Entwicklung des deutschen Steueraufkommens:

- Der deutsche Gläubiger hat einen Gewinn vor Steuern von 788 € (= 876 € * 90%), worauf er 118 € (= 788 € * 15%) Körperschaftsteuer zahlt. Es verbleibt ihm ein Gewinn nach Steuern von 670 € (Z. (1.3)).
- Der deutsche Schuldner hat gezahlte Zinsen vor Steuern von 876 €, die er voll bei der Körperschaftsteuer als Kosten geltend macht und dadurch eine Körperschaftsteuerersparnis von 131 € (876 € * 15%) hat. Damit resultieren gezahlte Zinsen nach Steuern von 745 €.
- Damit resultiert für den deutsche Fiskus insgesamt ein Steueraufkommen von -13 € (= 118 € - 131 €). Das sind 2 € **mehr** als ohne Zinssenkung (= Z. (1.4), Sp. (2b) versus Sp. (2a)), aber 19 € **weniger** als vor der Gewerbesteuerreform (= Z. (1.4), Sp. (2b) versus Sp. (1)).

Da es sich um ein rein innerdeutsches Geschäft handelt, hat der ausländische Fiskus kein Steueraufkommen (Z. (1.5)).

(2) Deutscher Schuldner, ausländischer Gläubiger

Tab. 10.5b zeigt beispielhaft Belastungsänderungen durch eine Gewerbesteuerfreistellung der gezahlten und erhaltenen Zinsen, falls der Schuldner in Deutschland und der Gläubiger im Ausland ansässig ist.

Annahmen für die Berechnungen:

- Gewinn des Gläubigers vor Steuern beträgt **90%** der erhaltenen Zinsen.
- Steuersatz in Deutschland 29% (15% Körperschaftsteuer, 14% Gewerbesteuer), im normal besteuerten Ausland 25% und im niedrig besteuerten Ausland 5%.

Sp. (1) Derzeit

Der deutsche Schuldner kann derzeit die gezahlten Zinsen bei der Körperschaftsteuer voll und bei der Gewerbesteuer zu 12/16 als Kosten geltend machen:

- Dadurch werden die vom deutschen Schuldner gezahlten Zinsen von 1.000 € vor Steuern (Z. (2.1)) auf 745 € nach Steuern (Z. (2.2)) gesenkt.
- Für den deutschen Fiskus verringert sich gegenüber der rein innerdeutschen Situation in Tab. 10.5a das Steueraufkommen von 6 € (Tab. 10.5a, Z. (1.4)) auf -255 € (Tab. 10.5b, Z. (2.4) bzw. Z. (3.4)), da der Gläubiger nun im Ausland sitzt und dessen Gewinnsteuern von 225 € (Z. (2.5) = 900 € * 25%) bzw. 45 € (Z. (3.5) = 900 € * 5%) dem jeweiligen ausländischen Fiskus zufließen.

- Der ausländische Gläubiger muss seinen Gewinn aus Zinserträgen von 900 € (= 1.000 € * 90%) gemäß den ausländischen Steuersätzen versteuern, was seinen Gewinn nach Steuern mindert. Dem ausländischen Gläubiger verbleibt als Gewinn nach Steuern 675 € (Z. (2.3) = 900 € - 900 € * 25%), falls er im normal besteuerten Ausland ansässig ist, bzw. 855 € (Z. (3.3) = 900 € - 900 € * 5%), falls er im niedrig besteuerten Ausland ansässig ist.

Tab. 10.5b : Gewerbesteuerfreistellung der gezahlten und erhaltenen Zinsen – deutscher Schuldner, ausländischer Gläubiger

alle Werte in €	(1) Derzeit	(2a) Reformvorschlag III : Gewerbesteuerreform	(2b)
Anteil der gezahlten Zinsen, die ein deutscher Schuldner bei der Gewerbesteuer geltend machen kann	75%	0%	0%
Anteil der erhaltenen Zinsen, für die ein ausländischer Gläubiger Steuern zahlen muss	100%	100%	100%
Ausländischer Gläubiger senkt die Zinsen, damit vom dt. Schuldner gezahlte Zinsen nach Steuern wie vor der Reform resultieren	nein	nein	ja
(2) Schuldner in Deutschland, Gläubiger im normal besteuerten Ausland			
(2.1) Schuldner: gezahlte Zinsen vor Steuern	1.000	1.000	876
(2.2) Schuldner: gezahlte Zinsen nach Steuern	745	850	745
(2.3) Gläubiger: Gewinn nach Steuern	675	675	591
(2.4) Steueraufkommen in Deutschland	-255	-150	-131
(2.5) Steueraufkommen im Ausland	225	225	197
(3) Schuldner in Deutschland, Gläubiger im niedrig besteuerten Ausland			
(3.1) Schuldner: gezahlte Zinsen vor Steuern	1.000	1.000	876
(3.2) Schuldner: gezahlte Zinsen nach Steuern	745	850	745
(3.3) Gläubiger: Gewinn nach Steuern	855	855	749
(3.4) Steueraufkommen in Deutschland	-255	-150	-131
(3.5) Steueraufkommen im Ausland	45	45	39

Quelle: [Jarass/Obermair 2014, Tab. 8.1.3b und Tab. 8.1.3c], wo auch Herleitungen und Erläuterungen zu den einzelnen Werten zu finden sind; Werte in Sp. (2b) sind so korrigiert, dass der Gewinn des Gläubigers vor Steuern wie auch in den Sp. (1) und (2a) 90% der erhaltenen Zinsen beträgt.

Sp. (2a) Gewerbesteuerreform gemäß Reformvorschlag III

Gemäß Reformvorschlag III soll zukünftig der deutsche Schuldner von ihm gezahlte Zinsen gar nicht mehr bei der Gewerbesteuer geltend machen können, wohl aber weiterhin bei der deutschen Körperschaftsteuer; er muss also dann für alle **gezahlten** Zinsen Gewerbesteuer zahlen. Die im Gegenzug einem deutschen Gläubiger gewährte Gewerbesteuerfreistellung des aus den erhaltenen Zinsen erzielten Gewinns nutzt dem ausländischen Gläubiger nichts, verschlechtert aber seine Wettbewerbsposition gegenüber einem deutschen Gläubiger:

- Für den deutschen Schuldner erhöhen sich nach Steuern die gezahlten Zinsen deutlich um 105 € (Z. (2.2) bzw. Z. (3.2), Sp. (2a) versus Sp. (1)), weil er nun statt bisher 12/16 der gezahlten Zinsen gar keine gezahlten Zinsen mehr als Kosten bei der Gewerbesteuer geltend machen kann.
- Das deutsche Steueraufkommen steigt im gleichen Umfang von 105 € (Z. (2.4) bzw. Z. (3.4), Sp. (2a) versus Sp. (1)).
- Die gemäß Reformvorschlag III vorgeschlagene komplette Gewerbesteuerfreistellung des Gewinns aus erhaltenen Zinsen beim deutschen Gläubiger ändert den Gewinn nach Steuern des ausländischen Gläubigers nicht. Der Gewinn nach Steuern bleibt bei 675 € (Z. (2.3), Sp. (2a) versus Sp. (1)), falls der ausländische Gläubiger im normal besteuerten Ausland ansässig ist, und bei 855 € (Z. (3.3), Sp. (2a) versus Sp. (1)), falls der ausländische Gläubiger im niedrig besteuerten Ausland ansässig ist.

Sp. (2b) Gewerbesteuerreform gemäß Reformvorschlag III, zudem Zinssenkung

Der deutsche Schuldner, der durch die Gewerbesteuerreform seine gezahlten Zinsen nicht mehr bei der Gewerbesteuer geltend machen kann und deshalb nach Steuern höhere Zinsen zahlen muss (Z. (2.2) bzw. Z. (3.2), Sp. (2a) versus Sp. (1)), wird bei seinem ausländischen Gläubiger auf eine Senkung der Zinsen drängen mit dem Hinweis auf günstigere Angebote eines deutschen Gläubigers. Der deutsche Gläubiger wird nämlich gemäß Reformvorschlag III von der Gewerbesteuer freigestellt, kann deshalb die Zinsen soweit senken, dass die Zinskosten nach Steuern des deutschen Schuldners genauso hoch sind wie vor der Gewerbesteuerreform (Tab. 10.5a, Z. (1.2), Sp. (2b) versus Sp. (1)). Der deutsche Gläubiger hat dann immer noch um 31 € mehr Gewinn nach Steuern als vor der Gewerbesteuerreform (siehe Tab. 10.5a, Z. (1.3), Sp. (2b) versus Sp. (1)).

Falls der ausländische Gläubiger zur Erhaltung seiner Konkurrenzfähigkeit gegenüber einem deutschen Gläubiger die Zinsen soweit senkt, dass nach Steuern die vom deutschen Schuldner gezahlten Zinsen durch die Gewerbesteuerreform unverändert bleiben, können die wesentlichen **Belastungsänderungen** wie folgt zusammengefasst werden:

- Für den deutschen Schuldner sinken die gezahlten Zinsen nach Steuern auf den Wert vor der Gewerbesteuerreform (also vor der Umsetzung von Reformvorschlag III) von 745 € (Z. (2.2) bzw. Z. (3.2), Sp. (2b) versus Sp. (1)).
- Das deutsche Steueraufkommen steigt deutlich von -255 € vor der Gewerbesteuerreform auf nun -131 €, also um 124 € (Z. (2.4) bzw. Z. (3.4), Sp. (2b) versus Sp. (1)).

Der Gewinn des ausländischen Gläubigers wird durch die Zinssenkung deutlich verringert. Der Umfang der Gewinnverringerung hängt davon ab, ob der ausländische Gläubiger im normal besteuerten Ausland oder im niedrig besteuerten Ausland ansässig ist:

- Ist der ausländische Gläubiger im normal besteuerten Ausland ansässig, sinkt sein Gewinn auf 591 € (Z. (2.3), Sp. (2b)), 84 € weniger als vor der Gewerbesteuerreform (Z. (2.3), Sp. (2b) versus Sp. (1)).
- Ist der ausländische Gläubiger im niedrig besteuerten Ausland ansässig, sinkt sein Gewinn auf 749 € (Z. (3.3), Sp. (2b)), 106 € weniger als vor der Gewerbesteuerreform (Z. (3.3), Sp. (2b) versus Sp. (1)).

(3) Ausländischer Schuldner, deutscher Gläubiger

Tab. 10.5c zeigt beispielhaft Belastungsänderungen durch eine Gewerbesteuerfreistellung der gezahlten und erhaltenen Zinsen, falls der Schuldner im Ausland und der Gläubiger in Deutschland ansässig ist.

Annahmen für die Berechnungen:

- Gewinn des Gläubigers vor Steuern beträgt **90%** der erhaltenen Zinsen.
- Steuersatz in Deutschland 29% (15% Körperschaftsteuer, 14% Gewerbesteuer), im normal besteuerten Ausland 25% und im niedrig besteuerten Ausland 5%.

Sp. (1) Derzeit

Der ausländische Schuldner kann derzeit die gezahlten Zinsen voll steuerlich als Kosten geltend machen:

- Dadurch werden seine gezahlten Zinsen vor Steuern von 1.000 € (Z. (4.1) bzw. Z. (5.1)) auf 750 € (Z. (4.2) = $1.000 \text{ €} - 1.000 \text{ €} * 25\%$) bzw. 950 € (Z. (5.2) = $1.000 \text{ €} - 1.000 \text{ €} * 5\%$) nach Steuern gesenkt.
- Für den ausländischen Fiskus verringern sich dadurch die Steuereinnahmen um die Differenz von 250 € (Z. (4.5) = $1.000 \text{ €} - 750 \text{ €}$) bzw. 50 € (Z. (5.5) = $1.000 \text{ €} - 950 \text{ €}$).
- Der deutsche Gläubiger muss für seine Zinserträge von 900 € (= $1.000 \text{ €} * 90\%$) Körperschaft- und Gewerbesteuer zahlen, insgesamt also 261 € (= $900 \text{ €} * (15\% + 14\%)$). Es verbleiben ihm als Gewinn nach Steuern 639 € (Z. (4.3) bzw. Z. (5.3) = $900 \text{ €} - 261 \text{ €}$).
- Der deutsche Fiskus erhält entsprechend vom deutschen Gläubiger 261 € (Z. (4.4) bzw. Z. (5.4)).

Sp. (2a) Gewerbesteuerreform gemäß Reformvorschlag III

Gemäß Reformvorschlag III erfolgt eine Gewerbesteuerfreistellung des aus den erhaltenen Zinsen erzielten Gewinns beim deutschen Gläubiger und eine Abschaffung der steuerlichen Abzugsfähigkeit der gezahlten Zinsen bei der deutschen Gewerbesteuer:

- Dies ändert für den ausländischen Schuldner nichts. Die vom ausländischen Schuldner gezahlten Zinsen bleiben deshalb nach Steuern unverändert bei 750 € (Z. (4.2), Sp. (2a) versus Sp. (1)), falls der ausländische Schuldner im normal besteuerten Ausland ansässig ist, und

bei 950 € (Z. (5.2), Sp. (2a) versus Sp. (1)), falls der ausländische Schuldner im niedrig besteuerten Ausland ansässig ist.

- Das ausländische Steueraufkommen bleibt deshalb ebenfalls jeweils unverändert (Z. (4.5) bzw. Z. (5.5), Sp. (2a) versus Sp. (1)).
- Der deutsche Gläubiger muss nun für seinen aus den Zinserträgen erzielten Gewinn von 900 € (= 1.000 € * 90%) nur noch Körperschaftsteuer von 135 € (= 900 € * 15%) zahlen. Es verbleiben ihm als Gewinn nach Steuern nun 765 € (Z. (4.3) bzw. Z. (5.3) = 900 € - 135 €) statt 639 € vor der Gewerbesteuerreform.
- Der deutsche Fiskus erhält entsprechend Steuern in Höhe von 135 € (Z. (4.4) bzw. Z. (5.4) = 900 € * 15%).

Tab. 10.5c : Gewerbesteuerfreistellung der gezahlten und erhaltenen Zinsen – ausländischer Schuldner, deutscher Gläubiger

alle Werte in €	(1) Derzeit	(2a) Reformvorschlag III : Gewerbesteuerreform	(2b)
Anteil der erhaltenen Zinsen, für die ein deutscher Gläubiger Gewerbesteuer zahlen muss	100%	0%	0%
Deutscher Gläubiger senkt die Zinsen, sodass für ihn ein Gewinn nach Steuern wie vor der Reform resultiert	nein	nein	ja
(4) Schuldner im normal besteuerten Ausland, Gläubiger in Deutschland			
(4.1) Schuldner: gezahlte Zinsen vor Steuern	1.000	1.000	835
(4.2) Schuldner: gezahlte Zinsen nach Steuern	750	750	626
(4.3) Gläubiger: Gewinn nach Steuern	639	765	639
(4.4) Steueraufkommen in Deutschland	261	135	113
(4.5) Steueraufkommen im Ausland	-250	-250	-209
(5) Schuldner im niedrig besteuerten Ausland, Gläubiger in Deutschland			
(5.1) Schuldner: gezahlte Zinsen vor Steuern	1.000	1.000	835
(5.2) Schuldner: gezahlte Zinsen nach Steuern	950	950	793
(5.3) Gläubiger: Gewinn nach Steuern	639	765	639
(5.4) Steueraufkommen in Deutschland	261	135	113
(5.5) Steueraufkommen im Ausland	-50	-50	-42

Quelle: [Jarass/Obermair 2014, Tab. 8.1.3d und Tab. 8.1.3e], wo auch Herleitungen und Erläuterungen zu den einzelnen Werten zu finden sind; Werte in Sp. (2b) sind so korrigiert, dass der Gewinn des Gläubigers vor Steuern wie auch in den Sp. (1) und (2a) 90% der erhaltenen Zinsen beträgt.

Sp. (2b) Gewerbesteuerreform gemäß Reformvorschlag III, zudem Zinssenkung

In unserem Beispiel gibt der deutsche Gläubiger zur Verbesserung seiner Konkurrenzfähigkeit gegenüber Gläubigern, die in niedriger besteuerten Ländern ansässig sind, seine durch die Gewerbesteuerreform niedrigere Steuerbelastung an seinen ausländischen Schuldner weiter, indem er die Zinsen um 165 € auf 835 € senkt:

- Der Gewinn des deutschen Gläubigers nach Steuern sinkt durch die Zinssenkung von 765 € auf 639 €, also um 126 € (Z. (4.3) bzw. Z. (5.3), Sp. (2b) versus Sp. (2a)), und ist damit genauso hoch wie vor der Gewerbesteuerreform (Z. (4.3) bzw. Z. (5.3), Sp. (2b) versus Sp. (1)).
- Das deutsche Steueraufkommen sinkt von 261 € vor der Gewerbesteuerreform auf 113 €, also um 148 € (Z. (4.4) bzw. Z. (5.4), Sp. (2b) versus (Sp. (1))).

Die Auswirkungen auf den ausländischen Schuldner hängen davon ab, ob der ausländische Schuldner im normal besteuerten Ausland oder im niedrig besteuerten Ausland ansässig ist:

- Für den im normal besteuerten Ausland ansässigen Schuldner sinken die gezahlten Zinsen nach Steuern von 750 € auf 626 € (Z. (4.2), Sp. (2b)), also um 124 € weniger als vor der Gewerbesteuerreform (Z. (4.2), Sp. (2b) versus Sp. (1)).
- Für den im niedrig besteuerten Ausland ansässigen Schuldner sinken die gezahlten Zinsen nach Steuern von 950 € auf 793 € (Z. (5.2), Sp. (2b)), also um 157 € weniger als vor der Gewerbesteuerreform (Z. (5.2), Sp. (2b) versus Sp. (1)).
- Das Steueraufkommen im normal besteuerten Ausland steigt um 41 € von -250 € auf -209 € (Z. (4.5)), im niedrig besteuerten Ausland nur um 8 € von -50 € auf -42 € (Z. (5.5)).

10.3.2 Gewerbesteuerfreistellung der gezahlten und erhaltenen Lizenzgebühren: Wer gewinnt und wer verliert?

(1) Deutscher Lizenznehmer, deutscher Lizenzgeber

Tab. 10.6a zeigt beispielhaft Belastungsänderungen durch eine Gewerbesteuerfreistellung der gezahlten und erhaltenen Lizenzgebühren, falls sowohl der Lizenznehmer als auch der Lizenzgeber in Deutschland ansässig ist.

Annahmen für die Berechnungen:

- Gewinn des Lizenzgebers vor Steuern **30%** der erhaltenen Lizenzgebühren.
- Steuersatz in Deutschland derzeit 29% (15% Körperschaftsteuer, 14% Gewerbesteuer).

Sp. (1) Derzeit

Deutschland erhebt derzeit beim deutschen Lizenznehmer im Regelfall keine Quellensteuer auf die vom deutschen Lizenznehmer gezahlten Lizenzgebühren:

- Der deutsche Lizenznehmer kann die Lizenzgebühren bei der Körperschaftsteuer voll und bei der Gewerbesteuer zu 15/16 als Kosten geltend machen. Dadurch werden seine Lizenzgebühren von 1.000 € vor Steuern (Z. (1.1)) auf 719 € nach Steuern (Z. (1.2)) gesenkt.

- Der deutsche Lizenzgeber muss seinen Gewinn aus Lizenzerträgen von 300 € (= 1.000 * 30%) voll versteuern. Es verbleiben ihm als Gewinn nach Steuern 213 € (Z. (1.3) = 300 € - 300 € * 29%).
- Für den deutschen Fiskus verringern sich einerseits die Steuereinnahmen um 281 € (= 1.000 € - 1.000 € * 15% - 1.000 € * 15/16 * 14%), da der Schuldner seine gezahlten Lizenzgebühren steuerlich geltend machen kann. Andererseits erhält der deutsche Fiskus vom deutschen Lizenzgeber auf den durch den Lizenzertrag erzielten Gewinn von 300 € (= 1.000 € * 30%) Steuern in Höhe von 87 € (= 300 € * 29% Steuersatz). Insgesamt hat der deutsche Fiskus damit ein Steueraufkommen von -194 € (Z. (1.4) = 87 € - 281 €).

Da es sich um ein rein innerdeutsches Geschäft handelt, hat der ausländische Fiskus kein Steueraufkommen (Z. (1.5)).

Tab. 10.6a : Gewerbesteuerfreistellung der gezahlten und erhaltenen Lizenzgebühren – deutscher Lizenznehmer, deutscher Lizenzgeber

alle Werte in €	(1) Derzeit	(2a)	(2b) Reformvorschlag III : Gewerbesteuerreform
Anteil der gezahlten Lizenzgebühren, die ein deutscher Lizenznehmer bei der Gewerbesteuer geltend machen kann	94%	0%	0%
Anteil der erhaltenen Lizenzgebühren, für die ein deutscher Lizenzgeber Gewerbesteuer zahlen muss	100%	0%	0%
Deutscher Lizenzgeber senkt die Lizenzgebühren, damit vom deutschen Lizenznehmer gez. Lizenzgeb. nach Steuern wie vor der Reform resultieren	nein	nein	ja
(1) Lizenznehmer in Deutschland, Lizenzgeber in Deutschland			
(1.1) Lizenznehmer: gezahlte Lizenzgebühren vor Steuern	1.000	1.000	846
(1.2) Lizenznehmer: gezahlte Lizenzgebühren nach Steuern	719	850	719
(1.3) Lizenzgeber: Gewinn nach Steuern	213	255	216
(1.4) Steueraufkommen in Deutschland	-194	-105	-89
(1.5) Steueraufkommen im Ausland	0	0	0

Quelle: [Jarass/Obermair 2014, Tab. 8.2.3a bis 8.2.3e], wo auch Herleitungen und Erläuterungen zu den einzelnen Werten zu finden sind; Werte in Sp. (2b) sind so korrigiert, dass der Gewinn des Lizenzgebers vor Steuern wie auch in den Sp. (1) und (2a) **30%** der erhaltenen Lizenzgebühren beträgt.

Sp. (2a) Gewerbesteuerreform gemäß Reformvorschlag III

Gemäß Reformvorschlag III wird die gewerbesteuerliche Berücksichtigung der gezahlten Lizenzgebühren beim deutschen Lizenznehmer und der erhaltenen Lizenzgebühren beim deutschen Lizenzgeber abgeschafft:

- Der deutsche Lizenznehmer kann die gezahlten Lizenzgebühren nun nur noch bei der Körperschaftsteuer als Kosten geltend machen, wodurch seine gezahlten Lizenzgebühren von 1.000 € vor Steuern (Z. (1.1)) um 150 € auf 850 € nach Steuern (Z. (1.2)) gesenkt werden.
- Der deutsche Lizenzgeber muss nun für seinen aus Lizenzerträgen erzielten Gewinn von 300 € (= 1.000 € * 90%) nur noch Körperschaftsteuer von 45 € (= 300 € * 15%) zahlen. Es verbleiben ihm als Gewinn nach Steuern nun 255 € (Z. (1.3) = 300 € - 45 €) statt 213 € vor der Gewerbesteuerreform.
- Der deutsche Fiskus hat damit ein Steueraufkommen von -105 € (= -150 € + 45 €), also 89 € (Z. (1.4), Sp. (2a) versus Sp. (1)) mehr als vor der Gewerbesteuerreform.
- Da es sich um ein rein innerdeutsches Geschäft handelt, hat der ausländische Fiskus kein Steueraufkommen (Z. (1.5)).

Sp. (2b) Gewerbesteuerreform gemäß Reformvorschlag III, zudem Senkung der Lizenzgebühren

Der deutsche Lizenznehmer, der durch die Gewerbesteuerreform seine gezahlten Lizenzgebühren nicht mehr bei der Gewerbesteuer geltend machen kann und deshalb 131 € höhere Lizenzgebühren nach Steuern hat (Z. (1.2), Sp. (2a) versus (Sp. (1))), wird bei seinem deutschen Lizenzgeber auf eine Zinssenkung drängen.

In unserem Beispiel gibt der deutsche Lizenzgeber zur Verbesserung seiner Konkurrenzfähigkeit gegenüber Lizenzgebern, die in niedriger besteuerten Ländern ansässig sind, einen Teil seiner durch die Gewerbesteuerreform niedrigeren Steuerbelastung weiter, indem er die Lizenzgebühren um 154 € auf 846 € senkt und damit sicherstellt, dass die Lizenzgebühren des deutschen Lizenznehmers nach Steuern durch die Gewerbesteuerreform unverändert bleiben:

- Für den deutschen Lizenznehmer sinken dadurch die Lizenzgebühren nach Steuern auf den Wert vor der Gewerbesteuerreform von 719 € (Z. (1.2), Sp. (2b) versus Sp. (1)).
- Der Gewinn nach Steuern des deutschen Lizenzgebers sinkt durch die Senkung der Lizenzgebühren von 255 € auf 216 €, also um 39 € (Z. (1.3), Sp. (2b) versus Sp. (2a)), ist aber immer noch um 3 € höher als vor der Gewerbesteuerreform (Z. (1.3), Sp. (2b) versus Sp. (1)).

Interessant ist die Entwicklung des deutschen Steueraufkommens:

- Der deutsche Gläubiger hat einen Gewinn vor Steuern von 254 € (= 846 € * 30%), worauf er 38 € (= 254 € * 15%) Körperschaftsteuer zahlt.
- Der deutsche Schuldner zahlt Zinsen vor Steuern von 846 €, die er voll bei der Körperschaftsteuer als Kosten geltend macht und hat dadurch eine Körperschaftsteuerersparnis von 127 € (846 € * 15%).
- Damit resultiert für den deutschen Fiskus insgesamt ein Steueraufkommen von -89 € (= 38 € - 127 €). Das sind 16 € **mehr** als ohne Zinssenkung (Z. (1.4), Sp. (2b) versus Sp. (2a)), und sogar 105 € **mehr** als vor der Gewerbesteuerreform (Z. (1.4), Sp. (2b) versus Sp. (1)).

Da es sich um ein rein innerdeutsches Geschäft handelt, hat der ausländische Fiskus kein Steueraufkommen (Z. (1.5)).

Steuerliches Perpetuum Mobile?

Durch die Gewerbesteuerreform laut Reformvorschlag III hätte der Lizenznehmer dieselben Kosten nach Steuern und der deutsche Lizenzgeber denselben Gewinn nach Steuern, trotzdem hätte der deutsche Fiskus deutlich höhere Steuereinnahmen, also ein steuerliches Perpetuum Mobile?!

Das liegt daran, dass der Gewinn des deutschen Lizenzgebers konstant mit 30% der erhaltenen Lizenzgebühren angenommen wird. In der Praxis sinkt aber der Gewinn bei Senkung der Lizenzgebühren überproportional wegen der fixen Kosten des Lizenzgebers. Deshalb überschätzt die Berechnung den Gewinn des Lizenzgebers und damit die Steuereinnahmen des deutschen Fiskus.

(2) Deutscher Lizenznehmer, ausländischer Lizenzgeber

Tab. 10.6b zeigt beispielhaft Belastungsänderungen durch eine Gewerbesteuerfreistellung der gezahlten und erhaltenen Lizenzgebühren, falls der Lizenznehmer in Deutschland und der Lizenzgeber im Ausland ansässig ist.

Annahmen für die Berechnungen:

- Gewinn des Lizenzgebers vor Steuern **30%** der erhaltenen Lizenzgebühren.
- Steuersatz in Deutschland derzeit 29% (15% Körperschaftsteuer, 14% Gewerbesteuer), im normal besteuerten Ausland 25% und im niedrig besteuerten Ausland 5%.

Sp. (1) Derzeit

Der deutsche Lizenznehmer kann derzeit die Lizenzgebühren bei der Körperschaftsteuer voll und bei der Gewerbesteuer zu 15/16 als Kosten geltend machen:

- Dadurch werden die Lizenzgebühren des deutschen Lizenznehmers von 1.000 € vor Steuern (Z. (1.1)) auf 719 € nach Steuern (Z. (1.2)) gesenkt.
- Für den deutschen Fiskus verringert sich das Steueraufkommen von 6 € in der rein innerdeutschen Situation (Tab. 10.6a, Z. (1.4)) auf -281 € (Tab. 10.6b, Z. (2.4) bzw. Z. (3.4)), da der Lizenzgeber nun im Ausland sitzt und dessen Gewinnsteuern von 75 € (Z. (2.5) = $300 \text{ €} * 25\%$) bzw. 15 € (Z. (3.5) = $300 \text{ €} * 5\%$) dem jeweiligen ausländischen Fiskus zufließen.
- Der ausländische Lizenzgeber muss seinen Gewinn aus Lizenzerträgen von 300 € (= $1.000 \text{ €} * 30\%$) gemäß den ausländischen Steuersätzen versteuern, was seinen Gewinn nach Steuern mindert. Dem ausländischen Lizenzgeber verbleiben als Gewinn nach Steuern 225 € (Z. (2.3) = $300 \text{ €} - 300 \text{ €} * 25\%$), falls er im normal besteuerten Ausland ansässig ist, bzw. 285 € (Z. (3.3) = $300 \text{ €} - 300 \text{ €} * 5\%$), falls er im niedrig besteuerten Ausland ansässig ist.

Sp. (2a) Gewerbesteuerreform gemäß Reformvorschlag III

Gemäß Reformvorschlag III soll zukünftig der deutsche Lizenznehmer von ihm gezahlte Zinsen gar nicht mehr bei der Gewerbesteuer geltend machen können, wohl aber weiterhin bei der deutschen Körperschaftsteuer; er muss also dann für alle **gezahlten** Zinsen Gewerbesteuer zahlen. Die im Gegenzug einem deutschen Gläubiger gewährte Gewerbesteuerfreistellung des aus den

erhaltenen Zinsen erzielten Gewinns nutzt dem ausländischen Gläubiger nichts, verschlechtert aber seine Wettbewerbsposition gegenüber einem deutschen Lizenzgeber:

- Für den deutschen Lizenznehmer erhöhen sich nach Steuern die Lizenzgebühren deutlich um 131 € (Z. (2.2) bzw. Z. (2.3), Sp. (2a) versus Sp. (1)), weil er nun, statt wie bisher 15/16 der gezahlten Lizenzgebühren, gar keine Lizenzgebühren mehr als Kosten bei der Gewerbesteuer geltend machen kann.
- Das deutsche Steueraufkommen steigt im gleichen Umfang von 131 € (Z. (2.4) bzw. Z. (3.4), Sp. (2a) versus Sp. (1)).

Tab. 10.6b : Gewerbesteuerfreistellung der gezahlten und erhaltenen Lizenzgebühren – deutscher Lizenznehmer, ausländischer Lizenzgeber

alle Werte in €	(1) Derzeit	(2a) Reformvorschlag III : Gewerbesteuerreform	(2b)
Anteil der gezahlten Lizenzgebühren, die ein deutscher Lizenznehmer bei der Gewerbesteuer geltend machen kann	94%	0%	0%
Anteil der erhaltenen Lizenzgebühren, für die ein ausländischer Lizenzgeber Steuern zahlen muss	100%	100%	100%
Ausländischer Lizenzgeber senkt die Lizenzgeb., sodass vom deutschen Lizenznehmer gez. Lizenzgeb. nach Steuern wie vor der Reform resultieren	nein	nein	ja
(2) Lizenznehmer in Deutschland, Lizenzgeber im normal besteuerten Ausland			
(2.1) Lizenznehmer: gezahlte Lizenzgebühren vor Steuern	1.000	1.000	846
(2.2) Lizenznehmer: gezahlte Lizenzgebühren nach Steuern	719	850	719
(2.3) Lizenzgeber: Gewinn nach Steuern	225	225	190
(2.4) Steueraufkommen in Deutschland	-281	-150	-127
(2.5) Steueraufkommen im Ausland	75	75	63
(3) Lizenznehmer in Deutschland, Lizenzgeber im niedrig besteuerten Ausland			
(3.1) Lizenznehmer: gezahlte Lizenzgebühren vor Steuern	1.000	1.000	846
(3.2) Lizenznehmer: gezahlte Lizenzgebühren nach Steuern	719	850	719
(3.3) Lizenzgeber: Gewinn nach Steuern	285	285	241
(3.4) Steueraufkommen in Deutschland	-281	-150	-127
(3.5) Steueraufkommen im Ausland	15	15	13

Quelle: [Jarass/Obermair 2014, Tab. 8.2.3b und Tab. 8.2.3c], wo auch Herleitungen und Erläuterungen zu den einzelnen Werten zu finden sind; Werte in Sp. (2b) sind so korrigiert, dass der Gewinn des Lizenzgebers vor Steuern wie auch in den Sp. (1) und (2a) **30%** der erhaltenen Lizenzgebühren beträgt.

- Die gemäß Reformvorschlag III vorgeschlagene komplette Gewerbesteuerfreistellung des Gewinns vor Steuern aus erhaltenen Lizenzgebühren beim deutschen Gläubiger ändert den Gewinn nach Steuern des ausländischen Gläubigers nicht. Der Gewinn des ausländischen Lizenzgebers beträgt nach Steuern weiterhin 225 € (Z. (2.3), Sp. (2a) versus Sp. (1)), falls der ausländische Lizenzgeber im normal besteuerten Ausland ansässig ist, bzw. 285 € (Z. (2.5), Sp. (2a) versus Sp. (1)), falls der ausländische Lizenzgeber im niedrig besteuerten Ausland ansässig ist.

Sp. (2b) Gewerbesteuerreform gemäß Reformvorschlag III, zudem Senkung der Lizenzgebühren

Der deutsche Lizenznehmer, der durch die Gewerbesteuerreform seine gezahlten Lizenzgebühren nicht mehr bei der Gewerbesteuer geltend machen kann und deshalb höhere Lizenzgebühren nach Steuern hat (Z. (2.2) bzw. Z. (3.2), Sp. (2a) versus Sp. (1)), wird bei seinem ausländischen Lizenzgeber auf eine Senkung der Lizenzgebühren drängen mit dem Hinweis auf günstigere Angebote eines deutschen Lizenzgebers. Der deutsche Lizenzgeber wird nämlich gemäß Reformvorschlag III von der Gewerbesteuer freigestellt, kann deshalb die Lizenzgebühren soweit senken, dass die Lizenzkosten nach Steuern des deutschen Lizenznehmer genauso hoch sind wie vor der Gewerbesteuerreform (Tab. 10.6a, Z. (1.2), Sp. (2b) versus Sp. (1)). Der deutsche Lizenzgeber hat dann immer noch um 3 € mehr Gewinn nach Steuern als vor der Gewerbesteuerreform (Tab. 10.6a, Z. (1.3), Sp. (2b) versus Sp. (1)).

Falls der ausländische Lizenzgeber zur Erhaltung seiner Konkurrenzfähigkeit gegenüber einem deutschen Lizenzgeber die Lizenzgebühren soweit senkt, dass nach Steuern die Lizenzgebühren des deutschen Lizenznehmers durch die Gewerbesteuerreform unverändert bleiben, können die wesentlichen **Belastungsänderungen** wie folgt zusammengefasst werden:

- Für den deutschen Lizenznehmer sinken die Lizenzgebühren nach Steuern auf den Wert vor der Gewerbesteuerreform von 719 € (Z. (2.2) bzw. Z. (3.2), Sp. (2b) versus Sp. (1)).
- Das deutsche Steueraufkommen steigt deutlich von -281 € vor der Gewerbesteuerreform auf nun -127 €, also um 154 € (Z. (2.4) bzw. Z. (3.4), Sp. (2b) versus Sp. (1)).

Der Gewinn des ausländischen Lizenzgebers wird durch die Senkung der Lizenzgebühren deutlich verringert. Der Umfang der Gewinnverringerung hängt davon ab, ob der ausländische Lizenzgeber im normal besteuerten Ausland oder im niedrig besteuerten Ausland ansässig ist:

- Ist der ausländische Lizenzgeber im normal besteuerten Ausland ansässig, sinkt sein Gewinn auf 190 € (Z. (2.3)), 35 € weniger als vor der Gewerbesteuerreform (Z. (2.3), Sp. (2b) versus Sp. (1)).
- Ist der ausländische Lizenzgeber im niedrig besteuerten Ausland ansässig, sinkt sein Gewinn auf 241 € (Z. (3.3)), 44 € weniger als vor der Gewerbesteuerreform (Z. (3.3), Sp. (2b) versus Sp. (1)).

(3) Ausländischer Lizenznehmer, deutscher Lizenzgeber

Tab. 10.6c zeigt beispielhaft Belastungsänderungen durch eine Gewerbesteuerfreistellung der gezahlten und erhaltenen Lizenzgebühren, falls der Lizenznehmer im Ausland und der Lizenzgeber in Deutschland ansässig ist.

Tab. 10.6c : Gewerbesteuerfreistellung der gezahlten und erhaltenen Lizenzgebühren – ausländischer Lizenznehmer, deutscher Lizenzgeber

alle Werte in €	(1) Derzeit	(2a) Reformvorschlag III : Gewerbesteuerreform	(2b)
Anteil der erhaltenen Lizenzgebühren, für die ein deutscher Lizenzgeber Gewerbesteuer zahlen muss	100%	0%	0%
Deutscher Lizenzgeber senkt die Lizenzgebühren, sodass er einen Gewinn nach Steuern wie vor der Reform erhält	nein	nein	ja
(4) Lizenznehmer im normal besteuerten Ausland, Lizenzgeber in Deutschland			
(4.1) Lizenznehmer: gezahlte Lizenzgebühren vor Steuern	1.000	1.000	836
(4.2) Lizenznehmer: gezahlte Lizenzgebühren nach Steuern	750	750	627
(4.3) Lizenzgeber: Gewinn nach Steuern	213	255	213
(4.4) Steueraufkommen in Deutschland	87	45	38
(4.5) Steueraufkommen im Ausland	-250	-250	-209
(5) Lizenznehmer im niedrig besteuerten Ausland, Lizenzgeber in Deutschland			
(5.1) Lizenznehmer: gezahlte Lizenzgebühren vor Steuern	1.000	1.000	836
(5.2) Lizenznehmer: gezahlte Lizenzgebühren nach Steuern	950	950	794
(5.3) Lizenzgeber: Gewinn nach Steuern	213	255	213
(5.4) Steueraufkommen in Deutschland	87	45	38
(5.5) Steueraufkommen im Ausland	-50	-50	-42

Quelle: [Jarass/Obermair 2014, Tab. 8.2.3d und Tab. 8.2.3e], wo auch Herleitungen und Erläuterungen zu den einzelnen Werten zu finden sind; Werte in Sp. (2b) sind so korrigiert, dass der Gewinn des Lizenzgebers vor Steuern wie auch in den Sp. (1) und (2a) **30%** der erhaltenen Lizenzgebühren beträgt.

Annahmen für die Berechnungen:

- Gewinn des Lizenzgebers vor Steuern **30%** der erhaltenen Lizenzgebühren.
- Steuersatz in Deutschland derzeit 29% (15% Körperschaftsteuer, 14% Gewerbesteuer), im normal besteuerten Ausland 25% und im niedrig besteuerten Ausland 5%.

Sp. (1) Derzeit

Der ausländische Lizenznehmer kann derzeit die gezahlten Lizenzgebühren voll steuerlich als Kosten geltend machen:

- Dadurch werden seine Lizenzgebühren vor Steuern von 1.000 € (Z. (4.1) bzw. Z. (5.1)) auf 750 € (Z. (4.2) = $1.000 \text{ €} - 1.000 \text{ €} * 25\%$) bzw. 950 € (Z. (5.2) = $1.000 \text{ €} - 1.000 \text{ €} * 5\%$) nach Steuern gesenkt.
- Für den ausländischen Fiskus verringern sich dadurch die Steuereinnahmen um die Differenz von 250 € (Z. (4.5) = $1.000 \text{ €} - 750 \text{ €}$) bzw. 50 € (Z. (5.5) = $1.000 \text{ €} - 950 \text{ €}$).
- Der deutsche Lizenzgeber muss für seine Lizenzträge von 300 € (= $1.000 \text{ €} * 30\%$) Körperschaft- und Gewerbesteuer zahlen, insgesamt also 87 € (= $300 \text{ €} * (15\% + 14\%)$). Es verbleiben ihm als Gewinn nach Steuern 213 € (Z. (4.3) bzw. Z. (5.3) = $300 \text{ €} - 87 \text{ €}$).
- Der deutsche Fiskus erhält entsprechend vom deutschen Lizenzgeber 87 € (Z. (4.4) bzw. Z. (5.4)).

Sp. (2a) Gewerbesteuerreform gemäß Reformvorschlag III

Gemäß Reformvorschlag III erfolgt eine Gewerbesteuerfreistellung des aus den erhaltenen Lizenzgebühren erzielten Gewinns beim deutschen Lizenzgeber und eine Abschaffung der steuerlichen Abzugsfähigkeit der gezahlten Lizenzgebühren bei der deutschen Gewerbesteuer:

- Dies ändert für den ausländischen Lizenznehmer nichts. Die Lizenzgebühren des ausländischen Lizenznehmers bleiben deshalb nach Steuern unverändert bei 750 € (Z. (4.2)), Sp. (2a) versus Sp. (1)), falls der ausländische Lizenznehmer im normal besteuerten Ausland ansässig ist, und bei 950 € (Z. (5.2), Sp. (2a) versus Sp. (1)), falls der ausländische Lizenznehmer im niedrig besteuerten Ausland ansässig ist.
- Das ausländische Steueraufkommen bleibt deshalb ebenfalls jeweils unverändert (Z. (4.5) bzw. Z. (5.5), Sp. (2a) versus Sp. (1)).
- Der deutsche Lizenzgeber muss nun für den aus seinen Lizenzträgen erzielten Gewinn von 300 € (= $1.000 \text{ €} * 30\%$) nur noch Körperschaftsteuer von 45 € (= $300 \text{ €} * 15\%$) zahlen. Es verbleiben ihm als Gewinn nach Steuern nun 255 € (Z. (4.3) bzw. Z. (5.3) = $300 \text{ €} - 45 \text{ €}$) statt 213 € vor der Gewerbesteuerreform.
- Der deutsche Fiskus erhält entsprechend Steuern in Höhe von 45 € (Z. (4.4)) bzw. 15 € (Z. (5.4) = $300 \text{ €} * 15\%$).

Sp. (2b) Gewerbesteuerreform gemäß Reformvorschlag III, zudem Senkung der Lizenzgebühren

In unserem Beispiel gibt der deutsche Lizenzgeber zur Verbesserung seiner Konkurrenzfähigkeit gegenüber Lizenzgebern, die in niedriger besteuerten Ländern ansässig sind, seine durch die Gewerbesteuerreform niedrigere Steuerbelastung an seinen ausländischen Lizenznehmer weiter, indem er die Lizenzgebühren um 164 € auf 836 € senkt:

- Der Gewinn nach Steuern des deutschen Lizenzgebers sinkt durch die Senkung der Lizenzgebühren von 255 € auf 213 €, also um 42 € (Z. (4.3), Sp. (2b) versus Sp. (2a)), und ist damit genauso hoch wie vor der Gewerbesteuerreform (Z. (4.3), Sp. (2b) versus Sp. (1)).

- Das deutsche Steueraufkommen sinkt von 87 € vor der Gewerbesteuerreform auf 38 €, also um 49 € (Z. (4.4) bzw. Z. (5.4), Sp. (2b) versus (Sp. (1))).

Die Auswirkungen auf den ausländischen Lizenznehmer hängen davon ab, ob der ausländische Lizenznehmer im normal besteuerten Ausland oder im niedrig besteuerten Ausland ansässig ist:

- Für den im normal besteuerten Ausland ansässigen Lizenznehmer sinken die Lizenzgebühren nach Steuern von 750 € auf 627 € (Z. (4.2), Sp. (2b)), also um 123 € weniger als vor der Gewerbesteuerreform (Z. (4.2), Sp. (2b) versus Sp. (1)).
- Für den im normal besteuerten Ausland ansässigen Lizenznehmer sinken die Lizenzgebühren nach Steuern von 950 € auf 794 € (Z. (5.2), Sp. (2b)), also um 156 € weniger als vor der Gewerbesteuerreform (Z. (5.2), Sp. (2b) versus Sp. (1)).
- Das Steueraufkommen im normal besteuerten Ausland steigt um 41 € auf -209 € (Z. (4.5)), und steigt im niedrig besteuerten Ausland um 8 € auf -42 € (Z. (5.5)).

10.4 Beispiele zu Steuer- und Sozialabgabenbelastungen

Tab. 10.7 zeigt für Deutschland die nominalen Steuern und gesetzlichen Sozialabgaben für das Jahr 2017. Die Werte in der letzten Spalte werden aus Platzgründen in 1.000 € [T€] angegeben.

Tab. 10.7 : Nominale Steuern und gesetzliche Sozialabgaben, Deutschland, 2017

Unverheiratet, keine Kinder	[€]	[%]	[€]	[%]	[€]	[%]	[€]	[%]	[T€]	[%]
(A) Lohn pro Monat										
(1) gesetzliche Sozialabgaben des Arbeitgebers	1.000	100%	3.000	100%	5.000	100%	10.000	100%	1.000	100%
(2) Gesetzliche Sozialabgaben des Arbeitgebers	-163	-16%	-488	-16%	-813	-16%	-1.062	-11%	-1	-0,1%
(2a) davon Rentenversicherung	-78	-8%	-235	-8%	-391	-8%	-594	-6%	-1	-0,1%
(2b) davon Arbeitslosenvers.	-13	-1%	-38	-1%	-63	-1%	-95	-1%	0	0,0%
(2c) davon Krankenversicherung	-61	-6%	-183	-6%	-306	-6%	-318	-3%	0	0,0%
(2d) davon Pflegeversicherung	-11	-1%	-32	-1%	-53	-1%	-55	-1%	0	0,0%
(3) Lohn brutto	837	84%	2.512	84%	4.187	84%	8.938	89%	999	100%
(4) Gesetzliche Sozialabgaben des Arbeitnehmers	-174	-17%	-522	-17%	-870	-17%	-1.121	-11%	-1	-0,1%
(4a) davon Rentenversicherung	-78	-8%	-235	-8%	-391	-8%	-594	-6%	-1	-0,1%
(4b) davon Arbeitslosenvers.	-13	-1%	-38	-1%	-63	-1%	-95	-1%	0	0,0%
(4c) davon Krankenversicherung	-70	-7%	-211	-7%	-352	-7%	-365	-4%	0	0,0%
(4d) davon Pflegeversicherung	-13	-1%	-38	-1%	-64	-1%	-66	-1%	0	0,0%

Fortsetzung von Tab. 10.7	[€]	[%]	[€]	[%]	[€]	[%]	[€]	[%]	[T€]	[%]
(5) Zu versteuerndes Einkommen	792	79%	2.024	67%	3.432	69%	8.183	82%	998	100%
(6) Lohnsteuer	0	0%	-326	-11%	-808	-16%	-2.881	-29%	-473	-47%
(7) Lohn netto	663	66%	1.664	55%	2.509	50%	4.937	49%	525	52%
(7a) Lohn netto / Lohn brutto		79%		66%		60%		55%		53%
(B) Private Kapitalerträge pro Monat										
(11) Einkommen vor Steuern	1.000	100%	3.000	100%	5.000	100%	10.000	100%	1.000	100%
(12) Zu versteuerndes Einkommen	933	93%	2.933	98%	4.933	99%	9.933	99%	1.000	100%
(13) Einkommensteuer	-32	-3%	-624	-21%	-1.301	-26%	-2.620	-26%	-264	-26%
(14) Einkommen nach Steuern	968	97%	2.376	79%	3.699	74%	7.380	74%	736	74%
(C) Einkommen aus nicht gewerblicher Unternehmertätigkeit und Vermögen pro Monat										
(21) Einkommen vor Steuern	1.000	100%	3.000	100%	5.000	100%	10.000	100%	1.000	100%
(22) Zu versteuerndes Einkommen	1.000	100%	3.000	100%	5.000	100%	10.000	100%	1.000	100%
(23) Einkommensteuer	-46	-5%	-648	-22%	-1.470	-29%	-3.686	-37%	-473	-47%
(24) Einkommen nach Steuern	954	95%	2.352	78%	3.530	71%	6.314	63%	527	53%
(D) Einkommen von Kapitalgesellschaften pro Monat										
(31) Einkommen vor Steuern	1.000	100%	3.000	100%	5.000	100%	10.000	100%	1.000	100%
(32) Zu versteuerndes Einkommen	1.000	100%	3.000	100%	5.000	100%	10.000	100%	1.000	100%
(33) Körperschaftsteuer	-158	-16%	-475	-16%	-791	-16%	-1.583	-16%	-158	-16%
(34) Gewerbesteuer	-140	-14%	-420	-14%	-700	-14%	-1.400	-14%	-140	-14%
(35) Einkommen nach Steuern	702	70%	2.105	70%	3.509	70%	7.018	70%	702	70%

Hinweise zu Tab. 10.7:

Z. (2), Z. (4): Nur Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung.

Weitere Beiträge zur privaten Sozialversicherung (z.B. für betriebliche Altersversorgung, siehe Tab. 10.8, Z. (4.2) und Z. (4.4)) bleiben hier unberücksichtigt.

Z. (5): Es werden nur die abziehbaren Sozialversicherungsbeiträge sowie die Werbungskostenpauschale von monatlich 83,33 € berücksichtigt.

Z. (6), Z. (13), Z. (23), Z. (33): Die angegebenen Steuern enthalten den Solidaritätszuschlag.

Z. (12): Es können keine Werbungskosten geltend gemacht werden, es gilt aber ein Sparerfreibetrag von jährlich 800 € für Unverheiratete, pro Monat also 67 €.

Z. (23): Es wird von einem Gewerbesteuerhebesatz von 400% ausgegangen, sodass die gezahlte Gewerbesteuer voll mit der Einkommensteuerschuld verrechnet werden kann.

Tab. 10.8 zeigt für Deutschland die gezahlten Steuern und Sozialabgaben für 2010 und 2015 sowie eine Prognose für 2020.

Tab. 10.8 : Gezahlte Steuern und Sozialabgaben, Deutschland, 2010 und 2015, Prognose für 2020

[Mrd. € ₂₀₁₀]	2010		2015		2020	
(1) Einkommenbezogene Steuern	258	27%	326	29%	377	31%
(1.1) Lohnsteuer	157	16%	194	18%	222	18%
(1.2) Einkommensteuer (ohne Lohnsteuer)	53	5%	70	6%	77	6%
(1.3) Körperschaftsteuer	13	1%	19	2%	30	2%
(1.4) Gewerbesteuer	36	4%	43	4%	48	4%
(2) Vermögenbezogene Steuern	21	2%	29	3%	31	3%
(2.1) Grund- und Grunderwerbsteuer	17	2%	23	2%	25	2%
(2.2) Erbschaftsteuer	4	0%	6	1%	6	0%
(3) Verbrauchbezogene Steuern	269	28%	287	26%	303	25%
(3.1) Umsatzsteuer	180	19%	196	18%	216	18%
(3.2) Energie- und Stromsteuern	46	5%	45	4%	40	3%
(3.3) Sonstige indirekte Steuern	43	4%	47	4%	46	4%
(4) Sozialabgaben	425	44%	464	42%	502	41%
(4.1) gesetzliche Sozialabgaben - Arbeitgeber	167	17%	186	17%	201	17%
(4.2) sonstige Sozialabgaben - Arbeitgeber	78	8%	75	7%	81	7%
(4.3) gesetzliche Sozialabgaben - Arbeitnehmer	155	16%	177	16%	192	16%
(4.4) sonstige Sozialabgaben - Arbeitnehmer	25	3%	26	2%	28	2%
(5) Gesamtaufkommen	973	100%	1.106	100%	1.213	100%

Hinweise zu Tab. 10.8:

Z. (1.1), (1.2), (1.3): Lohn-, Einkommen- und Körperschaftsteuer jeweils inkl. Solidaritätszuschlag.

Z. (1.1): Kassenmäßige Lohnsteuer zzgl. Verrechnungen der Arbeitgeber mit der Lohnsteuer (Kindergeld etc.) von jährlich gut 20 Mrd. € abzgl. Steuerrückerstattungen in der Einkommensteuererklärung wegen lohnbedingter Werbungskosten. Insgesamt werden ca. 90% der kassenmäßigen Lohnsteuer den Löhnen zugerechnet, die restlichen 10% werden den Unternehmens- und Vermögenseinkommen zugerechnet.

Z. (1.2): Veranlagte und nicht veranlagte Einkommensteuer zzgl. Abgeltungsteuer.

Z. (3.3): U.a. Tabaksteuer, Versicherungssteuer, Kraftfahrzeugsteuer.

Aufbauend auf die Methodik früherer Berechnungen [Jarass/Obermair 2006, Kap. 3] wurden Daten von 2000 bis 2016 und Prognosen bis 2020 erhoben und ausgewertet, siehe die unter der Tab. 10.8 angegebenen Quellen. Für 2017 bis 2020 wurden vorhandene Prognosen zum Steueraufkommen verwendet [IMK 2017, Tab. 1A, Tab. 2]. Für das reale Wirtschaftswachstum wurden 1,5% pro Jahr angenommen.

Zur Aufteilung von Unternehmensgewinnen und von Gewerbesteuer auf Personenunternehmen und auf Kapitalgesellschaften siehe [Destatis 2017b und frühere Jahrgänge]:

- Die Volkswirtschaftliche Gesamtrechnung macht in [Destatis 2017c, Tab. 3.4.2.1] Angaben zu Unternehmensgewinnen für alle korporierten Unternehmen, die dort als "Kapitalgesellschaften" bezeichnet werden, aber auch Personengesellschaften einschließen, und deshalb nicht identisch mit der steuerlichen Klassifizierung "Kapitalgesellschaften" sind. Die Angaben zu Unternehmensgewinnen beziehen sich also sowohl auf korporierte Unternehmen, die Körperschaftsteuerpflichtig sind (z.B. AG, GmbH), sowie auch auf korporierte Unternehmen, die einkommensteuerpflichtig sind (z.B. KG). All diese Unternehmen sind bilanzpflichtig und liefern Daten für die amtliche Statistik der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung.
- Die Steuerstatistik hingegen liefert Angaben zum Steueraufkommen aller Körperschaftsteuerpflichtigen einerseits und aller Einkommensteuerpflichtigen andererseits. Zur Berechnung der tatsächlich gezahlten Steuerbelastung der AG, GmbH etc. (also der Kapitalgesellschaften im gesellschafts- und steuerrechtlichen Sinne) muss deshalb deren Anteil an den in der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung für alle korporierten Unternehmen angegebenen Unternehmensgewinnen abgeschätzt werden. Diese Abschätzungen beruhen auf den Angaben der Gewerbesteuerstatistik, die separate Angaben für Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften macht [Destatis 2017b und frühere Jahrgänge].
- Die Anteile der Gewinne der steuerlichen Kapitalgesellschaften (z.B. AG oder GmbH) an den in der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung ausgewiesenen Gewinnen der korporierten Gesellschaften betragen 62% in 2001 steigend bis 70% in 2011. Die Anteile der Gewinne der Kapitalgesellschaften am Gesamtaufkommen der Gewerbesteuer betragen 55% in 2001 steigend bis 62% in 2011. Für die Jahre ab 2012 lagen bei Drucklegung noch keine Werte vor. Für 2012 bis 2020 wurden deshalb die Werte für 2011 verwendet.

Quellen: [Destatis 2017a, Tab. 1.3, Tab. 1.8]; [Destatis 2017]; [BMF 2016c]; [BMF 2017g]. Zu Unternehmensgewinnen siehe [Destatis 2017c, Tab. 3.4.2.1]. Prognosen für 2017 bis 2020: [IMK 2017, Tab. 1A, Tab. 2], für das reale Wirtschaftswachstum wurden 1,5% pro Jahr angenommen.

Tab. 10.9 zeigt für Deutschland die gezahlten Steuern und Sozialabgaben für 2010 und 2015 sowie eine Prognose für 2020.

Tab. 10.9 : Gezahlte Steuern und Sozialabgaben, USA, 2010 und 2015, Prognose für 2020

[Mrd. US\$ ₂₀₁₀]	2010		2015		2020	
(1) Einkommenbezogene Steuern	1.539	33%	2.202	40%	2.149	37%
(1.1) Lohnsteuer	894	19%	1.233	22%	1.409	24%
(1.2) Einkommensteuer (ohne Lohnsteuer) - Federal	216	5%	346	6%	243	4%
(1.3) Körperschaftsteuer - Federal	219	5%	310	6%	220	4%
(1.4) Einkommen- und Körperschaftsteuer - State	210	5%	314	6%	276	5%
(2) Vermögenbezogene Steuern	455	10%	448	8%	411	7%
(2.1) Grund- und Grunderwerbsteuer	435	9%	425	8%	407	7%
(2.2) Erbschaftsteuer	20	0%	23	0%	4	0%
(3) Verbrauchbezogene Steuern	644	14%	736	13%	828	14%
(3.1) Umsatzsteuer	294	6%	337	6%	375	6%
(3.2) Energie- und Stromsteuern	68	1%	66	1%	76	1%
(3.3) Sonstige indirekte Steuern	282	6%	333	6%	377	6%
(4) Sozialabgaben	1.990	43%	2.162	39%	2.422	42%
(4.1) gesetzliche Sozialabgaben - Arbeitgeber	462	10%	516	9%	586	10%
(4.2) sonstige Sozialabgaben - Arbeitgeber	1.122	24%	1.185	21%	1.318	23%
(4.3) gesetzliche Sozialabgaben - Arbeitnehmer	406	9%	460	8%	519	9%
(4.4) sonstige Sozialabgaben - Arbeitnehmer	?	?	?	?	?	?
(5) Gesamtaufkommen	4.628	100%	5.548	100%	5.809	100%

Hinweis zu Z. (4.4): Die Volkswirtschaftliche Gesamtrechnung der USA macht zu den sonstigen Sozialabgaben der Arbeitnehmer – im Gegensatz zu Deutschland – keine Angaben. Die angegebenen Werte für die Sozialabgaben und das Gesamtaufkommen stellen deshalb eine untere Grenze für die tatsächlichen Werte dar. Die Anteile für Steuern werden deshalb überschätzt, der Anteil für Sozialabgaben wird unterschätzt.

Quellen: [Jarass/Tokman/Wright 2017a]; zu Z. (4): [USA 2017b]; [USA 2017c]; [OECD 2016b].