

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

6 Quellensteuern

Kap. 6 besteht aus drei Teilen:

- Derzeit erhobene Quellensteuern

► Kap. 6.1

- **Reformvorschlag I:**

Quellensteuer auf alle gezahlten Zinsen und Lizenzgebühren

► Kap. 6.2

Wer gewinnt und wer verliert?

► Kap. 6.3



6.1 Derzeit erhobene Quellensteuern

Die Erhebung von Quellensteuern ist eine der Maßnahmen, mit denen sowohl Nichtbesteuerung als auch Doppelbesteuerung vermieden werden können.

Beispiel:

- Ein deutscher Schuldner hat 2.000 € Kredit aufgenommen und muss hierfür jährlich 5%, also 100 € Zinsen an seinen Gläubiger zahlen. Bei einem Quellensteuersatz von 10% muss er davon 10 € an den deutschen Fiskus abführen, wodurch eine Einmalbesteuerung sichergestellt wird.
- Der Gläubiger erhält netto 90 € und zudem vom deutschen Fiskus eine Bescheinigung, dass der Schuldner 10 € Quellensteuer im Namen des Gläubigers an den deutschen Fiskus gezahlt hat.
- Der Gläubiger muss in seinem Heimatstaat den Zinsertrag versteuern. Je nach Rechtslage kann er dabei die 10 € Quellensteuer mit der Steuerschuld für den Zinsertrag verrechnen und so eine Doppelbesteuerung vermeiden.

6.1.1 Quellensteuern sind international üblich

Tab. 6.1 gibt eine Übersicht über Quellensteuersätze³¹¹ in der EU und in Vergleichsländern für das Jahr 2014. Die Quellensteuersätze orientieren sich häufig am unteren Rand der Körperschaftsteuersätze und werden – auch in Deutschland – häufig aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen reduziert.³¹²

Tab. 6.1 : Quellensteuern in der EU und in Vergleichsländern, 2014

(1) Quellensteuern auf gezahlte Schuldzinsen	
(1.1) Keine Quellensteuern	Dänemark, Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich, Lettland, Luxemburg, Malta, Niederlande, Norwegen, Österreich, Schweden, Schweiz ^{a)} , Ungarn, Zypern
(1.2) Quellensteuersatz $\leq 15\%$	Bulgarien, Kroatien, Litauen ^{b)} , Slowenien, Tschechische Republik, Türkei
(1.3) Quellensteuersatz $> 15\%$	Belgien, Griechenland, Irland, Italien, Japan, Polen, Portugal, Rumänien, Schweiz, Slowakische Republik, Spanien, UK, USA
(1.4) Erhöhter Quellensteuersatz für bestimmte Länder	Dänemark, Deutschland, Frankreich, Kroatien, Lettland, Portugal, Rumänien, Tschechische Republik
(2) Quellensteuern auf gezahlte Lizenzgebühren	
(2.1) Keine Quellensteuern	Lettland, Luxemburg, Malta, Niederlande, Norwegen, Schweiz, Ungarn
(2.2) Quellensteuersatz $\leq 15\%$	Bulgarien, Estland, Kroatien, Litauen, Slowenien, Tschechische Republik, Zypern
(2.3) Quellensteuersatz $> 15\%$	Belgien, Dänemark, Deutschland, Finnland, Frankreich ^{d)} , Griechenland, Irland ^{e)} , Italien, Japan, Österreich, Polen, Portugal, Rumänien, Schweden, Slowakische Republik, Spanien, Türkei, UK, USA
(2.4) Erhöhter Quellensteuersatz für bestimmte Länder	Frankreich, Kroatien, Lettland, Portugal, Rumänien, Tschechische Republik
a) Außer bei Zinsen für Anleihen und Sparguthaben. b) Nur bei Zahlung an Nicht-EU- und Nicht-DBA-Länder. c) Bei Zinsen für Anleihen und Sparguthaben. d) Mit Körperschaftsteuerschuld verrechenbar. e) Keine Quellensteuer im normalen Handel mit EU- und DBA-Staaten.	

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

Wenn sowohl Quellenstaat als auch Empfängerstaat EU-Mitglieder sind, dann werden im Regelfall weder für Zahlungen an verbundene³¹³ noch an unverbundene Unternehmen Quellensteuern erhoben, weil (irrtümlicherweise) angenommen wird, dass eine Besteuerung im Empfängerstaat garantiert ist. Einige Länder haben spezielle Regeln für Zahlungen an verbundene Unternehmen in Niedrigsteuerländern. Z.B. erheben die Tschechische Republik und Rumänien eine höhere Quellensteuer, falls die Zahlung in ein Land geht, mit dem weder ein Doppelbesteuerungsabkommen noch ein Informationsaustauschabkommen abgeschlossen wurde, Dänemark und Kroatien nur, falls zudem der Steuersatz im Empfängerland eine bestimmte Höhe unterschreitet. Portugal, Frankreich und Lettland wenden höhere Quellensteuersätze für Zins- und Lizenzgebührenaahlungen in aufgelisteten Steueroasen an.

6.1.2 Quellensteuern in Deutschland

(1) In Deutschland erhobene Quellensteuern

Tab. 6.2 zeigt in einer Übersicht die derzeit in Deutschland erhobenen Quellensteuern zzgl. Reformvorschlag I für die Einführung einer allgemeinen Quellensteuer.

Tab. 6.2 : Übersicht zu den deutschen Quellensteuern und den Reformvorschlägen

	(1) Typische Quellensteuersätze für gezahlte Zinsen	(2) Lizenzgebühren
(1a) Zahlung in EU-Länder und viele Industrieländer	0%	0%
(1b) Zahlung in Entwicklungsländer und manche Industrieländer	5%	10%
(1c) Zahlung in Länder ohne deutsches Doppelbesteuerungsabkommen (meist extreme Niedrigsteuerländer)	25% § 43 (1) EStG	15% § 50a (1) 3. EStG
(2) Reformvorschlag I → Kap. 6.2.1: Zahlung in Länder mit deutschem Doppelbesteuerungsabkommen	10%	10%

Die derzeit in Deutschland erhobenen Quellensteuern für Zinsen und Lizenzgebühren können in drei Klassen eingeteilt werden, je nachdem, in welches Land die Zinsen und Lizenzgebühren gezahlt werden:

- Deutschland erhebt keine Quellensteuern für gezahlte Zinsen und Lizenzgebühren, falls sie in EU-Länder und viele Industrieländer gezahlt werden.
- Deutschland erhebt geringe Quellensteuern für gezahlte Zinsen und Lizenzgebühren, falls sie in Entwicklungsländer und manche Industrieländer gezahlt werden.

- Deutschland erhebt erhebliche Quellensteuern für gezahlte Zinsen und Lizenzgebühren, soweit sie in Länder ohne deutsches Doppelbesteuerungsabkommen gezahlt werden (meist extreme Niedrigsteuerländer).

Quellensteuern werden in Deutschland nicht nur im Rahmen von Doppelbesteuerungsabkommen mit Schwellen- und Entwicklungsländern erhoben, sondern auch aufgrund einer Vielzahl von Sondervorschriften, die eine unangemessen hohe oder niedrige Besteuerung vermindern sollen. Einige Beispiele:

- Verringerung der unangemessenen Nutzung von Doppelbesteuerungsabkommen (z.B. § 50d³¹⁴, § 50g, § 50h, § 50i EStG).
- Erzielen nicht in Deutschland Ansässige und deshalb grundsätzlich in Deutschland nicht Steuerpflichtige in Deutschland Einkünfte, z.B. durch die Überlassung von Nutzungsrechten, so müssen grundsätzlich 15% Quellensteuer in Deutschland einbehalten werden (§ 49 Abs. 9, § 50, § 50a EStG). Unter Bezugnahme auf die EU-Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie wird diese Quellensteuer nicht erhoben, falls der Empfänger zu 10% oder mehr am auszahlenden Unternehmen beteiligt ist. Diese Quellensteuerbefreiung kann und sollte zukünftig abgeschafft werden.³¹⁵

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

(2) Derzeitige Anrechnung von im Ausland gezahlten Quellensteuern in Deutschland

Die derzeit in Deutschland geltenden Besteuerungs- und Anrechnungsvorschriften sind sehr kompliziert³¹⁶ und können in der Praxis nur von hochspezialisierten Steuerfachleuten umgesetzt werden. Es gibt zwei Grundprinzipien für die Anrechnung von gezahlten Quellensteuern, die einer Vielzahl von komplizierten Beschränkungen und Ausgestaltungen in der Steuerpraxis unterliegen³¹⁷:

Verrechnung der gezahlten Quellensteuer mit der Steuerschuld

Bei der deutschen Einkommen- und Körperschaftsteuer kann eine im Ausland gezahlte Quellensteuer bei Vorliegen der rechtlichen Voraussetzungen von der Steuerschuld abgezogen werden. Bei der Gewerbesteuer hingegen kann eine im Ausland gezahlte Quellensteuer nicht von der Gewerbesteuerschuld abgezogen werden. Bemessungsgrundlage zur Bestimmung der Einkommen- und Körperschaftsteuerschuld ist dann der netto erhaltene Betrag plus die im Ausland gezahlte Quellensteuer. Dabei ist zu beachten:

- Quellensteuern können nur mit Steuern verrechnet werden, die auf Einkünfte aus diesem Land entfallen.³¹⁸ Dadurch kann sich das Anrechnungsvolumen stark verringern.³¹⁹
- Für diese Begrenzung bleibt die in Deutschland auf die ausländischen Einkünfte gezahlte Gewerbesteuer unberücksichtigt.

- Existiert zwischen Deutschland und dem ausländischen Quellenstaat ein Doppelbesteuerungsabkommen³²⁰, ist der Abzug der Quellensteuer von der deutschen Bemessungsgrundlage nur unter bestimmten Voraussetzungen zulässig³²¹, insbesondere dann, wenn die Quellensteuer nach dem Doppelbesteuerungsabkommen angerechnet werden dürfte. Der Abzug ist dann aber auf den Steuersatz beschränkt, den das Doppelbesteuerungsabkommen für den Quellenstaat festgelegt hat.³²²

Alternative: Versteuerung nur des Nettobetrags

Existiert zwischen Deutschland und dem ausländischen Quellenstaat KEIN Doppelbesteuerungsabkommen, hat das deutsche Unternehmen bereits nach nationalem Recht vorrangig einen Anspruch auf Anrechnung der ausländischen Quellensteuer.³²³ Es kann aber stattdessen den Abzug von der Bemessungsgrundlage beantragen³²⁴:

- Dies kann vorteilhaft sein, wenn das Unternehmen insgesamt einen Verlust macht oder aber der Anrechnungsüberhang so groß ist, dass der Abzug günstiger als die Anrechnung ist.
- Ein durch den Abzug der Quellensteuer von der Bemessungsgrundlage ggf. resultierender steuerlicher Verlust kann in die Folgejahre vorgetragen und dann mit späteren Gewinnen verrechnet werden.³²⁵
- Die Gewinnminderung, die aus dem Abzug der Quellensteuer von der deutschen Bemessungsgrundlage entsteht, wird auch bei der deutschen Gewerbesteuer berücksichtigt.³²⁶

Das Unternehmen muss sich aber immer für eine der beiden Möglichkeiten, Anrechnung der Quellensteuer auf die Steuerschuld oder Abzug von der Bemessungsgrundlage, entscheiden. Es kann nicht einen Teilbetrag der Quellensteuer anrechnen und den Restbetrag dann von der Bemessungsgrundlage abziehen.

(3) Belastungswirkungen einer Quellensteuer

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

- Ein deutsches Unternehmen erbringe eine Beratungsleistung für einen Kunden im ausländischen Vertragsstaat im Wert von 200 €, wobei die Hälfte des Entgelts (100 € von 200 €) auf eine Know-How-Überlassung entfällt. Das nationale Recht im Vertragsstaat sieht eine Quellensteuer von 30%, also 60 €³²⁷, für die gesamte Leistung vor. Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und dem Vertragsstaat erlaubt aber nur eine Quellensteuer von 10% auf Lizenzgebühren für die Überlassung von Know How. Das deutsche Unternehmen erhält netto 140 €, der Fiskus im Vertragsstaat behält 60 € Quellensteuer ein.

30 € Quellensteuer entfallen auf die Beratungsleistung, die der Vertragsstaat annahmegemäß laut Doppelbesteuerungsabkommen gar nicht besteuern darf. Das deutsche Unternehmen muss daher beim Vertragsstaat eine Erstattung in Höhe von 30 € beantragen. Deutschland gewährt insoweit weder eine Anrechnung noch einen Abzug von der Bemessungsgrundlage. Die restlichen 30 € Quellensteuer sind der Know-How-Überlassung zuzuordnen, die der Vertragsstaat

annahmegemäß gemäß Doppelbesteuerungsabkommen nur mit 10% besteuern darf. Nur 10 € Quellensteuer hat der ausländische Kunde in Übereinstimmung mit dem Doppelbesteuerungsabkommen an das deutsche Unternehmen gezahlt. Deshalb muss sich das deutsche Unternehmen die zu viel gezahlten 20 € Quellensteuer vom ausländischen Vertragsstaat erstatten lassen, nur 10 € kann es anrechnen oder – falls es für das deutsche Unternehmen günstiger ist – als Betriebsausgabe von der steuerlichen Bemessungsgrundlage abziehen.

(4) Im Ausland gezahlte Quellensteuer sollte im Inland erstattet werden

Nach Einführung einer Quellensteuer von z.B. 10% auf gezahlte Zinsen und Lizenzgebühren erhält der Gläubiger bzw. Lizenzgeber im ersten Schritt nur noch 90% der im Vertrag vereinbarten Summe auf sein Konto überwiesen, über die restlichen 10% erhält er vom Schuldner eine Quellensteuergutschrift.

Kann vom Lizenznehmer im Ausland gezahlte Quellensteuer vom deutschen Lizenzgeber nicht in Gänze mit seiner Steuerschuld verrechnet werden, so kommt es beim deutschen Lizenzgeber zu einem Anrechnungsüberhang durch nicht anrechenbare Quellensteuer und damit zu einer unerwünschten Doppelbesteuerung. In der Praxis entstehen Anrechnungsüberhänge primär in solchen Fällen, in denen auch eine inländische Steuer auf die ausländischen Einkünfte anfällt (Gewinnsituation), die aber geringer ist als die bereits gezahlte Quellensteuer. Nur bei einer vollen Anrechnung der Quellensteuer beim Empfänger kann systematisch eine Doppelbesteuerung durch nicht anrechenbare Quellensteuer vermieden werden. Zwingend erforderlich ist deshalb eine volle Anrechnung³²⁸ der im Ausland gezahlten Quellensteuer auf die in Deutschland zu zahlenden anteiligen Steuern, um eine Mehrbelastung von in Deutschland ansässigen Unternehmen zu vermeiden. Hierbei erscheinen folgende Maßnahmen angemessen:

- Bei Quellensteuern aus Ländern, mit denen Deutschland ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, sollte in jedem Fall die laut Doppelbesteuerungsabkommen gezahlte Quellensteuer vom deutschen Fiskus erstattet werden, und nicht – wie derzeit – begrenzt auf die in Deutschland aus den ausländischen Erträgen resultierende Steuerschuld.
- Zur Vermeidung eines unnötigen bürokratischen Aufwands könnte Zahlung und Erstattung der Quellensteuer durch die kontoführenden Banken erfolgen, ganz ähnlich wie derzeit schon bei der Abgeltungsteuer.

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

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

Zukünftig sollte eine Vollanrechnung der im Ausland gezahlten Quellensteuer beim deutschen Empfänger zumindest dann sichergestellt sein, wenn ein Doppelbesteuerungsabkommen zwischen dem ausländischen Quellenstaat und Deutschland existiert.

Ob und in welchem Umfang in Deutschland gezahlte Quellensteuer vom ausländischen Sitzland bei der Steuerbemessung des im Ausland ansässigen Gläubigers berücksichtigt wird, hängt ausschließlich von den Entscheidungen des ausländischen Sitzlands ab. Zudem können selbst bei einer grundsätzlich gegebenen Anrechnungsmöglichkeit Anrechnungsüberhänge verbleiben. Der für den Gläubiger resultierende Nutzen einer Quellensteuergutschrift hängt also von den Anrechnungsvorschriften in seinem Sitzland und von der individuellen Steuersituation des Gläubigers ab.

6.2 Reformvorschlag I: Quellensteuer auf alle gezahlten Zinsen und Lizenzgebühren

Das derzeitige deutsche Steuersystem erhebt völlig unsystematisch Quellensteuern und ist deshalb ein Arbeitsbeschaffungsprogramm für nationale und internationale Steuerberater, das zudem zu großen Besteuerungsunsicherheiten führt. Im Folgenden wird ein einfaches und umgehungsresistentes Steuersystem vorgeschlagen, das eine Quellensteuer auf alle gezahlten Zinsen und Lizenzgebühren vorsieht.

6.2.1 Erläuterung von Reformvorschlag I: Quellensteuer

(1) Vorgeschlagene Maßnahmen

Für die Umsetzung von Reformvorschlag I werden folgende zwei Maßnahmen vorgeschlagen:

- Deutschland erhebt bei deutschen Schuldner und Lizenznehmern 10% Quellensteuer auf ALLE gezahlten Zinsen und Lizenzgebühren.
- Im Gegenzug erstattet Deutschland in Deutschland ansässigen Gläubigern und Lizenzgebern ALLE von ihren Schuldnern und Lizenznehmern im Ausland gezahlte Quellensteuern in Höhe von maximal 10%.

Quellensteuer soll auch auf in Zahlungen anteilig enthaltene Zinsen (z.B. bei Leasinggebühren) und Lizenzgebühren (z.B. bei Zahlungen für Know-How, Beratungs- und IT-Leistungen) erhoben werden.

In Deutschland ansässige Unternehmen und Vermieter machen gezahlte Zinsen und Lizenzgebühren steuerlich als Kosten geltend. Damit ist zumindest in diesen beiden sehr wichtigen Bereichen eine Kontrolle automatisiert möglich.

Bei Zahlung in Länder, mit denen Deutschland kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat (meist extreme Niedrigsteuerländer), wird – wie bisher – eine höhere Quellensteuer von 25% auf gezahlte Zinsen und von 15% auf gezahlte Lizenzgebühren erhoben.³²⁹ Zudem wird einem in Deutschland ansässigen Gläubiger Quellensteuer NICHT erstattet, falls der Schuldner in einem Land ansässig ist, das mit Deutschland kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat.

(2) Beispiele

Die folgenden Beispiele erläutern Umsetzung und Wirkungsweise einer Quellensteuer gemäß Reformvorschlag I. Dabei möge der Kredit- bzw. Lizenznehmer (im Folgenden als **Kunde** bezeichnet) dem Kredit- bzw. Lizenzgeber (im Folgenden als **Lieferant** bezeichnet) 100 € Zinsen bzw. Lizenzgebühren schulden.

Fall 1: Deutscher Kunde, ausländischer Lieferant

Ohne Quellensteuer zahlt der deutsche Kunde an den ausländischen Lieferanten 100 €. Mit Quellensteuer zahlt der deutsche Kunde an den deutschen Fiskus 10 € Quellensteuer und an den ausländischen Lieferanten 90 €.

Unterfall 1a: Erstattung der deutschen Quellensteuer

Die in Deutschland vom Kunden gezahlte Quellensteuer von 10 € wird durch den ausländischen Fiskus an den ausländischen Lieferanten erstattet, der dadurch insgesamt 100 € erhält (also genauso viel wie ohne Erhebung einer Quellensteuer).

Unterfall 1b: KEINE Erstattung der deutschen Quellensteuer

Es erfolgt durch den ausländischen Fiskus KEINE Erstattung der deutschen Quellensteuer von 10 € an den ausländischen Lieferanten, der daher insgesamt nur 90 € erhält.

- Der ausländische Lieferant wird deshalb versuchen, den ursprünglichen Preis von 100 € auf 111 € zu erhöhen (was seine Wettbewerbsfähigkeit vermindert), um so nach Abzug der von seinem Kunden in Deutschland zu zahlenden Quellensteuer (nun 11 €) netto 100 € zu bekommen.
- Der deutsche Kunde wird dann voraussichtlich versuchen, zukünftig Geschäfte mit einem Lieferanten zu machen, dessen Sitzland die in Deutschland zu zahlende Quellensteuer erstattet. Der ausländische Fiskus kommt dadurch unter Druck, zukünftig die deutsche Quellensteuer an den in seinem Land ansässigen Lieferanten zu erstatten, um dessen Wettbewerbsfähigkeit nicht zu gefährden.

Fall 2: Ausländischer Kunde, deutscher Lieferant

Ohne ausländische Quellensteuer zahlt der ausländische Kunde an den deutschen Lieferanten 100 €.

Falls nicht nur Deutschland, sondern auch der ausländische Staat eine Quellensteuer (von z.B. 10%) eingeführt hat, zahlt der ausländische Kunde an den ausländischen Fiskus 10 € Quellensteuer und an den deutschen Lieferanten nur 90 €. Hier müssen die folgenden zwei Unterfälle bezüglich Doppelbesteuerungsabkommen unterschieden werden:

Unterfall 2a: Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland

Der ausländische Staat hat ein Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland. In diesem Fall erstattet der deutsche Fiskus die im Ausland vom Kunden gezahlte Quellensteuer in Höhe von

(maximal) 10 € dem deutschen Lieferanten, der dadurch insgesamt 100 € erhält (also genauso viel wie ohne Erhebung einer Quellensteuer).

Unterfall 2b: KEIN Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland

Der ausländische Staat hat KEIN Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland. Dann wird die vom ausländischen Kunden an den ausländischen Fiskus zu zahlende Quellensteuer von 10 € NICHT durch den deutschen Fiskus an den deutschen Lieferanten erstattet, der daher insgesamt nur 90 € erhält.

- Der deutsche Lieferant wird deshalb (wie im obigen Unterfall 1b der ausländische Lieferant) versuchen, seinen Preis von 100 € auf 111 zu erhöhen (was seine Wettbewerbsfähigkeit vermindert), um so nach Abzug der im Ausland von seinem Kunden zu zahlenden Quellensteuer (nun 11 €) weiterhin netto 100 € zu bekommen.
- Der deutsche Lieferant wird zudem versuchen, zukünftig Geschäfte mit einem Kunden zu machen, dessen Sitzland mit Deutschland ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, damit er vom deutschen Fiskus die ausländische Quellensteuer erstattet bekommt. Der ausländische Fiskus kommt dadurch unter Druck, zukünftig mit Deutschland ein Doppelbesteuerungsabkommen abzuschließen, um so die Bezugsquellen seiner Firmen nicht zu gefährden.

Fall 3: Deutscher Zahler, deutscher Zahlungsempfänger

Ohne Quellensteuer zahlt der deutsche Kunde an den deutschen Lieferanten 100 €.

Aus europarechtlichen Gründen müssen in- und ausländische Unternehmen gleichbehandelt werden. Deshalb muss Deutschland die deutsche Quellensteuer auch im Inland einführen, wodurch die Belastungen von deutschen Kunden und deutschen Lieferanten wegen der vollständigen Erstattung allerdings in jedem Fall unverändert bleiben:

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

(3) Schrittweise Umsetzung

Die Quellensteuer sollte über mehrere Jahre schrittweise eingeführt werden. Damit können sich alle Beteiligten an die Quellensteuer geeignet anpassen und gleichzeitig ist zunehmend von Jahr zu Jahr eine Einmalbesteuerung gesichert.

Die Quellensteuer könnte z.B. über einen Zeitraum von fünf Jahren eingeführt werden, indem im ersten Jahr nur eine Quellensteuer von 2% erhoben wird. In den folgenden Jahren wird die Quellensteuer dann jedes Jahr um 2 %-Punkte erhöht, bis nach 5 Jahren die Ziel-Quellensteuer von 10% erreicht wird:

- Im Jahr 1 würde dann vom deutschen Fiskus auf die von deutschen Unternehmen gezahlten Zinsen und Lizenzgebühren eine Quellensteuer in Höhe von 2% erhoben werden, im Gegenzug würde der deutsche Fiskus dem deutschen Gläubiger bzw. Lizenzgeber die im Ausland

von ihren Schuldnern bzw. Lizenznehmern gezahlte Quellensteuer bis zur Höhe von 2% erstaten.

- Im Jahr 2 würde dann vom deutschen Fiskus auf die von deutschen Unternehmen gezahlten Zinsen und Lizenzgebühren eine Quellensteuer in Höhe von 4% erhoben werden, im Gegenzug würde der deutsche Fiskus dem deutschen Gläubiger bzw. Lizenzgeber die im Ausland von ihren Schuldnern bzw. Lizenznehmern gezahlte Quellensteuer bis zur Höhe von 4% erstaten.
- Im Jahr 3 würde dann vom deutschen Fiskus auf die von deutschen Unternehmen gezahlten Zinsen und Lizenzgebühren eine Quellensteuer in Höhe von 6% erhoben werden, im Gegenzug würde der deutsche Fiskus dem deutschen Gläubiger bzw. Lizenzgeber die im Ausland von ihren Schuldnern bzw. Lizenznehmern gezahlte Quellensteuer bis zur Höhe von 6% erstaten.
- Im Jahr 4 würde dann vom deutschen Fiskus auf die von deutschen Unternehmen gezahlten Zinsen und Lizenzgebühren eine Quellensteuer in Höhe von 8% erhoben werden, im Gegenzug würde der deutsche Fiskus dem deutschen Gläubiger bzw. Lizenzgeber die im Ausland von ihren Schuldnern bzw. Lizenznehmern gezahlte Quellensteuer bis zur Höhe von 8% erstaten.
- Im Jahr 5 würde dann vom deutschen Fiskus auf die von deutschen Unternehmen gezahlten Zinsen und Lizenzgebühren eine Quellensteuer in Höhe von 10% erhoben werden, im Gegenzug würde der deutsche Fiskus dem deutschen Gläubiger bzw. Lizenzgeber die im Ausland von ihren Schuldnern bzw. Lizenznehmern gezahlte Quellensteuer bis zur Höhe von 10% erstaten.

(4) Preisanpassungen – Nettoklauseln

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

Diese allgemeinen Ausführungen sollen anhand des folgenden Beispiels erläutert werden: Ein in Deutschland ansässiges deutsches Unternehmen schulde einem in Luxemburg ansässigen Unternehmen 1.000 € Zinsen. Nach Einführung einer 10% Quellensteuer in Deutschland führt das deutsche Unternehmen 100 € als Quellensteuer an den deutschen Fiskus ab, der in Luxemburg ansässige Gläubiger erhält nur noch 900 € Zinsen ausgezahlt. Nach deutschem Handelsrecht erhält der luxemburgische Gläubiger weiterhin 1.000 €, allerdings nur noch 900 € in bar und 100 € als Quellensteuergutschrift. Der deutsche Gläubiger erfüllt also weiterhin seine vertraglichen Pflichten, falls der Vertrag deutschem Recht unterliegt. Steuerlich gibt es nun für den luxemburgischen Gläubiger zwei Möglichkeiten:

- Falls der luxemburgische Fiskus die in Deutschland gezahlten 100 € Quellensteuer auf die Steuerschuld des luxemburgischen Gläubigers anrechnet, kann der Gläubiger diese Quellensteuer mit der in Luxemburg aus seinem Zinsertrag resultierenden Steuerschuld verrechnen.

Falls der Gläubiger die gesamte Quellensteuer verrechnen kann oder der luxemburgische Fiskus ihm gar die volle Quellensteuer erstattet, bleibt der Nettoertrag des Gläubigers unverändert.

- In der Praxis kann der in Luxemburg ansässige Gläubiger aber durch entsprechende legale Konstruktionen eine Besteuerung der Zinserträge weitestgehend vermeiden, seine Steuerschuld ist damit nahe Null, eine Verrechnung der Quellensteuergutschrift ist damit nicht möglich und deshalb ist die Quellensteuergutschrift für den luxemburgischen Gläubiger wertlos. Statt bisher 1.000 € erhält er nun nur noch 900 €, eine Minderung seiner Zinserträge um 100 €. Der Gläubiger wird deshalb versuchen, den quellensteuerbedingten Abzug durch eine Zinserhöhung für den deutschen Kreditnehmer, z.B. von 1.000 € auf 1.111 €, wettzumachen³³⁰, was nach Abzug der deutschen Quellensteuer von 10% bei ihm zum alten Ertrag nach Steuern von 1.000 € führt. Für die Zukunft wird der Gläubiger von vorneherein versuchen, eine Nettoklausel in den Kreditvertrag aufzunehmen, die eine ungeschmälerte Zahlung von 1.000 € an ihn sicherstellt. Dies stellt aus Sicht des Schuldners eine Zinssatzerhöhung dar und verschlechtert die Konkurrenzfähigkeit des luxemburgischen Gläubigers. Gleichzeitig würde sich dadurch die Wettbewerbsfähigkeit aller Finanzinstitute verbessern, soweit sie in Ländern ansässig sind, die ausländische Quellensteuern voll anrechnen oder, noch besser, gemäß Reformvorschlag I erstatten. Insbesondere würde die Wettbewerbsfähigkeit der in Deutschland ansässigen Finanzinstitute durch unilaterale Umsetzung von Reformvorschlag I deutlich verbessert werden.

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

- Ein in China ansässiges Unternehmen schulde einem in Deutschland ansässigen Lizenzgeber 1.000 € Lizenzgebühren. Bei einem in China festgelegten Quellensteuersatz von 10% führt das chinesische Unternehmen 100 € Quellensteuer an den chinesischen Fiskus ab, der deutsche Lizenzgeber erhält 900 € zuzüglich 100 € Quellensteuergutschrift.
- Der deutsche Lizenzgeber erhält insgesamt 1.000 €, die er in Deutschland versteuern muss. Bei einem deutschen Steuersatz von 29% resultiert eine Steuerschuld von 290 €, nach Anrechnung der Quellensteuergutschrift von 100 € verbleiben 190 € Steuern, die das deutsche Unternehmen an den deutschen Fiskus zahlen muss. Für den deutschen Lizenzgeber ändert sich nichts, allerdings hat in diesem Fall der deutsche Fiskus ein Minderaufkommen.
- Eine steuerbedingte Verlegung der Lizenzverwaltung in ein Niedrigsteuerland ist aus Sicht des in Deutschland ansässigen Lizenzgebers nun weniger interessant, da das Niedrigsteuerland die in China gezahlte Quellensteuer nicht erstattet, damit in jedem Fall die 10% chinesische Quellensteuer anfallen würde und der Lizenzgeber bei Wegzug in ein Niedrigsteuerland³³¹ durch die Einführung der Quellensteuer nur noch 900 € Lizenzertrag vor Steuern bekäme.

Die Einführung von Quellensteuern und die wechselseitige Berücksichtigung von gezahlten Quellensteuern liegt also im Interesse von beiden Ländern, um so die Vorteile einer Nutzung von

Niedrigsteuerländern und die daraus resultierenden Aufkommensverluste in Normalsteuerländern zu verringern.

6.2.2 Vorgeschlagene Maßnahmen sind rechtlich zulässig

(1) Quellensteuern sind in Deutschland rechtlich zulässig

Die rechtliche Zulässigkeit von Quellensteuern ist in Deutschland unstrittig:

- Quellensteuern erfüllen das Nettoprinzip³³², da weiterhin alle Kosten beim Betrieb geltend gemacht werden können und die gezahlte Quellensteuer nur eine Steuervorauszahlung darstellt.
- Durch Quellenbesteuerung kann systematisch und verwaltungsarm eine Doppelbesteuerung vermieden werden, soweit die im Quellenland gezahlte Quellensteuer im Empfängerland erstattet wird und damit Anrechnungsüberhänge systematisch verhindert werden.³³³

(2) Quellensteuern sind NICHT durch EU-Richtlinien verboten

Häufig wird die Auffassung vertreten, dass Quellensteuern auf alle gezahlten Zinsen und Lizenzgebühren EU-widrig seien, weil die EU-Richtlinie für Zins- und Lizenzgebühreneinzahlungen³³⁴ dies für Zahlungen zwischen verbundenen Unternehmen verbiete. Auch JARASS/OBERMAIR haben lange Zeit diese Auslegung der EU-Richtlinie für unabweislich gehalten und deshalb Quellensteuern als vorzüglichen, aber leider nicht umsetzbaren Königsweg zur angemessenen Besteuerung von grenzüberschreitenden Zahlungen angesehen.

Die Vorgaben zur EU-Richtlinie erlauben den Mitgliedstaaten aber sehr wohl die Einführung von Quellensteuern, soweit sie bei der verwaltungstechnischen Umsetzung der Richtlinie die darin vorgesehenen Voraussetzungen für eine Berufung auf die EU-Richtlinie beachten und nur die nachweislich Berechtigten auf Antrag von einer Quellensteuer ausnehmen.³³⁵ Dabei sind folgende Aspekte zu berücksichtigen:

- **Sicherstellung einer EU-Einmalbesteuerung:** Die Richtlinie will ausschließlich die Doppelbesteuerung verhindern, aber die Einmalbesteuerung in der EU sicherstellen: "(3) Es muss gewährleistet sein, dass Einkünfte in Form von Zinsen und Lizenzgebühren einmal in einem Mitgliedstaat besteuert werden."³³⁶ Im Klartext: Niemand kann unter Berufung auf diese EU-Richtlinie die Zahlung der Quellensteuer verweigern, wenn er nicht belegen kann, dass die gezahlten Zinsen und Lizenzgebühren zumindest einmal in einem EU-Mitgliedstaat als Zins- und Lizenzzerträge besteuert werden.
- **Mindest-Steuersatz für Einmalbesteuerung?** Es ist strittig, wann eine Einmalbesteuerung gegeben ist. Reicht schon ein Steuersatz von knapp über 0% aus oder ist die Grenze deutlich höher anzusetzen?

Bei der Verabschiedung der EU-Richtlinie 2003 in der damaligen EU-15 lag der niedrigste Körperschaftsteuersatz bei 12,5% (Irland)³³⁷, in 2016 lag er in der EU bei 10% (Bulgarien)³³⁸. Allerdings kann der niedrigste EU-Körperschaftsteuersatz nicht das alleinige Kriterium sein, da dann bei einer weiteren Reduzierung des Körperschaftsteuersatzes in einem EU-

Mitgliedstaat auf z.B. 1% auch noch – rein formal – eine Besteuerung mit 1% als ausreichend für die Inanspruchnahme der Befreiung von der Quellensteuer qualifizieren würde.

Im Zusammenhang mit der Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) wurde vom Europäischen Parlament ein Mindeststeuersatz von 70% des EU-Durchschnitts³³⁹ vorgeschlagen; daraus würde eine untere Grenze von gut 15% resultieren. Nach deutschem Außensteuergesetz liegt ein Korrekturerfordernis vor, falls die Auslandsbesteuerung "um mehr als ein Drittel geringer ist"³⁴⁰ als die deutsche Besteuerung. Bezogen auf den Satz der Abgeltungsteuer von 25% ergibt sich eine Grenze von wiederum gut 15%. Bei einer Gesamtsteuerbelastung von unter 10% kann also gesichert davon ausgegangen werden, dass eine Einmalbesteuerung im Sinne der EU-Richtlinie nicht mehr gegeben ist und damit dann auch auf Zahlungen zwischen verbundenen EU-Unternehmen eine Quellensteuer zulässig ist.

- **Mindestbeteiligung:** Die EU-Richtlinie gilt nur für Zahlungen an verbundene Unternehmen mit einer Beteiligung $\geq 25\%$.³⁴¹ Dabei kann jedes EU-Mitgliedsland verlangen, dass diese Voraussetzung "während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens 2 Jahren"³⁴² erfüllt war.
- **Keine automatische Freistellung:** Der Quellensteuerstaat kann vom Antragsteller für jeden einzelnen Kredit- oder Lizenzvertrag³⁴³ eine vom Quellenstaat ausgestellte Bestätigung verlangen³⁴⁴, dass der Quellenstaat "eine Entscheidung über die Gewährung der Befreiung gefällt hat"³⁴⁵.
- **Keine Freistellung für Zwischengesellschaften:** Der Empfänger der Zins- und Lizenzzahlungen muss diese "zu eigenen Gunsten und nicht nur als Zwischenträger, etwa als Vertreter, Treuhänder oder Bevollmächtigter für eine andere Person"³⁴⁶ erhalten. Diesen Nachweis muss führen, wer unter Verweis auf die EU-Richtlinie einen Antrag auf Befreiung von der Quellensteuer stellt.³⁴⁷ Selbst wenn sich also der endgültig Begünstigte gemäß EU-Richtlinie von der Quellensteuer befreien lassen könnte, könnte sich eine zwischengeschaltete Gesellschaft nicht auf die EU-Richtlinie berufen.
- **Keine Freistellung bei Steuerumgehung:** Nicht nur bei Steuerhinterziehung und Missbrauch, sondern auch bei Steuerumgehung kann jeder Mitgliedstaat die Quellensteuerfreistellung verweigern.³⁴⁸

Fazit:

Quellensteuern sind EU-rechtlich möglich. Nur Zahlungen für zur Befreiung nachweislich berechnete Kredit- und Lizenzverträge müssen auf Antrag von einer Quellensteuer ausgenommen werden.³⁴⁹

Diese Überlegungen ließen sich noch um ein rechtsdogmatisches Argument ergänzen³⁵⁰: Beim Abschluss der EU-Richtlinie für Zins- und Lizenzgebühreneinzahlungen³⁵¹ gingen alle beteiligten Mitgliedstaaten erkennbar davon aus, dass eine Besteuerung im Ansässigkeitsstaat stattfindet und man deshalb auf die Erhebung von Quellensteuern verzichten kann. Wenn nun aber

gezielt Durchleitungen von Erträgen über Zwischengesellschaften in Niedrigsteuerländer durchgeführt werden und, noch wichtiger, einzelne Mitgliedstaaten Zins- und Lizenzboxen einführen und damit selbst Steueroasen werden, stellt das die Geschäftsgrundlage der Richtlinie in Frage.

Man könnte sich also auf den Standpunkt stellen, dass mittlerweile ein Wegfall der Geschäftsgrundlage vorliegt und damit die Richtlinie insgesamt oder zumindest in den fraglichen Sachverhalten obsolet geworden ist.

(3) Doppelbesteuerungsabkommen angepasst werden

Das Bundesfinanzministerium hat in seiner Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen festgelegt: "Zinsen und Lizenzgebühren, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als Nutzungsberechtigter bezieht, können nur in diesem Staat besteuert werden."³⁵² Im Klartext: Der Staat, in dem die Zinsen und Lizenzgebühren erwirtschaftet und ausgezahlt werden, darf diese laut dieser Verhandlungsgrundlage nicht besteuern, also auch keine Quellensteuer darauf erheben. Das Bundesfinanzministerium beraubt sich damit einer wirksamen Maßnahme zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung.

Entsprechend wurden in vielen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen mit Industrieländern Quellensteuern ausgeschlossen:

- Beim deutschen Zahler von Zinsen und Lizenzgebühren wird im Regelfall keine Quellensteuer erhoben, beim deutschen Empfänger unterliegen die Erträge der vollen Besteuerung.
- Wie schon im früheren Kap. 6.1.2(2) erläutert, können im Ausland gezahlte Quellensteuern im Regelfall auf die anteilige deutsche Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerschuld angerechnet werden³⁵³ oder es wird in Deutschland nur der nach Abzug der ausländischen Quellensteuer verbleibende Nettobetrag besteuert³⁵⁴.

Bei einer generellen (Wieder-)Einführung von Quellensteuern müssten diese Doppelbesteuerungsabkommen³⁵⁵ schrittweise angepasst werden. Maßnahme 15 des OECD-Maßnahmenpakets³⁵⁶ sieht hierfür als Umsetzungsmöglichkeit eine international abgestimmte Vereinbarung zur Änderung aller betroffenen Doppelbesteuerungsabkommen der teilnehmenden Länder vor.

Als erster Schritt sollte die aktuelle deutsche Verhandlungsgrundlage³⁵⁷ für Doppelbesteuerungsabkommen, die derzeit jedenfalls für Industriestaaten einen Quellensteuersatz von 0% vorsieht, geändert werden.³⁵⁸ Dann könnten auch für Industrieländer Quellensteuern vereinbart werden³⁵⁹, wie z.B. in 2014 für das Schwellenland China³⁶⁰ Quellensteuern von 10% für gezahlte Zinsen und Lizenzgebühren vereinbart wurden oder mit Costa Rica³⁶¹ Quellensteuern von 5%.

Die ausschließliche Besteuerung von Lizenzgebühren im Ansässigkeitsstaat des Empfängers mag nach dem Welteinkommensprinzip steuerdogmatisch sowie auch handelspolitisch vorzugswürdig sein, soweit sich Industrieländer gegenüberstehen, die das Welteinkommensprinzip verwenden und annähernd symmetrische Handelsbeziehungen haben. Entsprechend sieht für gezahlte Lizenzgebühren das OECD-DBA-Musterabkommen keine Quellensteuer vor.³⁶² Aber in der Praxis liegen eben häufig gerade keine symmetrischen Handelsbeziehungen vor und auch

Industrieländer wie Deutschland gehen wegen der fehlenden internationalen Abstimmung vernünftigerweise in immer mehr Unternehmensteuerbereichen vom Welteinkommensprinzip zum Territorialprinzip über³⁶³, besteuern also nur noch die in Deutschland erwirtschafteten Einkommen und lassen von deutschen Unternehmen im Ausland erwirtschaftetes Einkommen in Deutschland steuerfrei.

(4) Keine Diskriminierung von Ausländern durch Reformvorschlag I

Eine Quellensteuer ist eine (beschränkte) Besteuerung des Empfängers durch den deutschen Fiskus. Der Europäische Gerichtshof hat in diesem Zusammenhang entschieden, dass es EU-Recht widerspricht, wenn bei ausländischen Zahlungsempfängern deren "Betriebsausgaben ... nicht steuermindernd geltend" gemacht werden können, "während bei einem gebietsansässigen Dienstleister nur die Nettoeinkünfte, d.h. die nach Abzug der Betriebsausgaben verbleibenden Einkünfte, der Steuer unterliegen"³⁶⁴. Darauf gestützt hat der deutsche Bundesfinanzhof ähnlich entschieden.³⁶⁵ Seitdem dürfen Vergütungsgläubiger ihre Betriebsausgaben unter gewissen Voraussetzungen geltend machen (§ 50a Abs. 3 EStG), was die Abwehr von Verlagerungskettengestaltungen einschränkt.

Es könnte die Gefahr bestehen, dass unter Berufung auf die EU-Grundfreiheiten Quellensteuern umgangen werden, wie das folgende Beispiel zeigt³⁶⁶:

- Eine luxemburgische Firma erzielt Lizenzeinkünfte in Höhe von 1.000 € von einer deutschen Firma. Die luxemburgische Firma wiederum zahlt an eine Lizenzverwaltungsfirma mit steuerlichem Sitz in einer Steueroase (z.B. Bahamas) 990 € Lizenzgebühren.
- Bei der luxemburgischen Firma verbleibt damit nur ein Nettoertrag von 10 €, der in Luxemburg zu versteuern ist.

Das ist das übliche Verfahren zur Steuervermeidung³⁶⁷: Der endgültig Begünstigte legt seinen Sitz in eine Steueroase. Wenn Deutschland auf die von der deutschen Firma gezahlten 1.000 € eine Quellensteuer von z.B. 10% erheben würde, müsste die deutsche Firma 100 € Quellensteuer im Namen der luxemburgischen Firma an den deutschen Fiskus abführen.

Nun könnte man auf die Idee kommen, dass Deutschland bei der Erhebung der Quellensteuer die mit den Lizenzzahlungen in Verbindung stehenden Betriebsausgaben der luxemburgischen Firma von 990 € berücksichtigen muss. Die Bemessungsgrundlage der deutschen Quellensteuer würde damit nur noch 10 € (= 1.000 € - 990 €) betragen und die Quellensteuer nur noch 1 € (= 10 € * 10%).

Dies könnte jedenfalls dann gelten, wenn eine Quellensteuer nur auf Zahlungen an ausländische Gläubiger bzw. Lizenzgeber erhoben wird und dabei auch seine unmittelbar³⁶⁸ im Zusammenhang mit den Erträgen stehenden Betriebsausgaben nicht steuerlich geltend gemacht werden können, während bei inländischen Empfängern derartige Betriebsausgaben bei der steuerlichen Veranlagung berücksichtigt werden. Ein Problem kann es also geben, weil

- der inländische Empfänger keine Quellensteuer zahlen muss und bei der späteren Steuerveranlagung zur Berechnung seiner Steuerschuld für die erhaltenen Zinsen oder Lizenzgebühren seine Betriebsausgaben geltend machen kann;

- der ausländische Empfänger hingegen Quellensteuer zahlen muss und bei der Berechnung der Höhe der Quellensteuer seine unmittelbar im Zusammenhang mit den Erträgen stehenden Betriebsausgaben unberücksichtigt bleiben.

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

- Inwieweit der deutsche Empfänger auf die erhaltenen Zinsen oder Lizenzgebühren Steuern zahlen muss, spielt dabei also gar keine Rolle. Damit spielt auch keine Rolle, ob er Betriebsausgaben geltend machen kann oder nicht.
- Ein ausländischer Zahlungsempfänger wird im ersten Schritt durch die deutsche Quellensteuer genauso stark belastet wie ein inländischer Zahlungsempfänger, weil beide nur die um die deutsche Quellensteuer geminderte Zahlung erhalten.
- Ob der ausländische Zahlungsempfänger von seinem Sitzland die vom deutschen Zahler an den deutschen Fiskus gezahlte Quellensteuer erstattet bekommt, liegt ausschließlich in der Entscheidung des ausländischen Sitzlands und hat mit der hier zur Diskussion stehenden Fragestellung nichts zu tun.

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

Sollte trotzdem noch ein Gericht auf unzulässige Diskriminierung erkennen, könnte man dem ausländischen Zahlungsempfänger erlauben, für eine Besteuerung nach deutschem Recht zu optieren. Damit würden seine Zahlungen an seinen Gläubiger bzw. Lizenzgeber der deutschen Quellensteuer unterliegen.³⁶⁹ Im oben genannten Beispiel müsste dann also der deutsche Zahler im Namen der luxemburgischen Gesellschaft 1 € Quellensteuer an den deutschen Fiskus abführen und die luxemburgische Gesellschaft im Namen des Lizenzgebers auf den Bahamas 99 €³⁷⁰ an den deutschen Fiskus abführen.

6.3 Reformvorschlag I: Wer gewinnt und wer verliert?

Im Doppelbesteuerungs-Musterabkommen der OECD, das als Grundlage auch für viele deutsche Doppelbesteuerungsabkommen dient, ist für gezahlte Zinsen ein Quellensteuersatz³⁷¹ von 10% als Möglichkeit vorgesehen, der in einigen Doppelbesteuerungsabkommen auch von Deutschland verwendet wird³⁷². Im Folgenden werden mit Beispielen die Auswirkungen einer 10% Quellensteuer dargestellt, und zwar für:

- gezahlte Zinsen (Kap. 6.3.1),
- gezahlte Lizenzgebühren (Kap. 6.3.2).

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

- Dem Gläubiger sollen nach Abzug seiner Verwaltungskosten 90% der erhaltenen Zinsen als Gewinn vor Steuern verbleiben.

- Dem Lizenzgeber sollen nach Abzug seiner Kosten für Forschung, Entwicklung und Vertrieb hingegen nur 30% der erhaltenen Lizenzgebühren als Gewinn vor Steuern verbleiben.

6.3.1 10% Quellensteuer auf gezahlte Zinsen: Wer gewinnt und wer verliert?

(1) Deutscher Schuldner, deutscher Gläubiger

Tab. 6.3a zeigt die Auswirkungen einer 10% Quellensteuer auf gezahlte Zinsen, falls sowohl der Schuldner als auch der Gläubiger in Deutschland ansässig ist.

**Tab. 6.3a : 10% Quellensteuer auf gezahlte Zinsen –
deutscher Schuldner, deutscher Gläubiger**

↑↑ starke Erhöhung, ↑ Erhöhung, → wenig Änderung, ↓ Verminderung, ↓↓ starke Verminderung

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	Änderung gegenüber Sp. (1)		
(1.1) Schuldner: gezahlte Zinsen vor Steuern	1.000	→	↑
(1.2) Schuldner: gezahlte Zinsen nach Steuern	745	→	↑
(1.3) Gläubiger: Gewinn nach Steuern	639	→	→
(1.4) Steueraufkommen in Deutschland	6	→	↑↑
(1.5) Steueraufkommen im Ausland	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: Tab. 10.1a im Anhang.

Sp. (2a): Erstattung der Quellensteuer

Durch Einführung einer Quellensteuer ergeben sich keine Änderungen, soweit, wie im Reformvorschlag I vorgesehen, die vom deutschen Schuldner an den deutschen Fiskus gezahlte Quellensteuer dem deutschen Gläubiger vom deutschen Fiskus erstattet wird.

Sp. (2b): Keine Erstattung der Quellensteuer, deshalb Zinserhöhung

Wird allerdings – im Widerspruch zum Reformvorschlag I – dem deutschen Gläubiger die von seinem deutschen Schuldner an den deutschen Fiskus gezahlte Quellensteuer nicht vom deutschen Fiskus erstattet, erhält der deutsche Gläubiger nur noch die um die deutsche Quellensteuer geminderten Zinsen. Der deutsche Gläubiger wird nun versuchen, einen mehr oder weniger großen Teil seiner quellensteuerbedingten Mindererträge durch eine Zinserhöhung auszugleichen.

In unserem Beispiel erhöht der deutsche Gläubiger die Zinsen jeweils so, dass sein Gewinn nach Steuern unverändert bleibt gegenüber der Situation ohne Quellensteuer:

- Die Zinserhöhung erhöht die gezahlten Zinsen des deutschen Schuldners.
- Ohne Erstattung steigt das deutsche Steueraufkommen massiv an.

Die Zinserhöhung verschlechtert die Wettbewerbsfähigkeit des deutschen Gläubigers, weil der deutsche Schuldner sich dann eher in einem Land verschulden wird, dessen Fiskus dem Gläubiger die von seinem Schuldner in Deutschland gezahlte Quellensteuer erstattet.

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

(2) Deutscher Schuldner, ausländischer Gläubiger

Tab. 6.3b zeigt die Auswirkungen einer 10% Quellensteuer auf gezahlte Zinsen, falls der Schuldner in Deutschland und der Gläubiger im Ausland ansässig ist.

Sp. (2a): Erstattung der Quellensteuer

Durch die Einführung von deutschen Quellensteuern wird die Wettbewerbsfähigkeit des ausländischen Gläubigers gegenüber einem deutschen Gläubiger vermindert, dem vom deutschen Fiskus die von seinem deutschen Schuldner an den deutschen Fiskus gezahlte Quellensteuer gemäß Reformvorschlag I in jedem Fall erstattet 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:

- Durch die Erstattung bleibt der Gewinn des ausländischen Gläubigers nach Steuern durch die Einführung der deutschen Quellensteuer unverändert.
- Durch die Einführung einer deutschen Quellensteuer gewinnt Deutschland Steueraufkommen in Höhe der erhobenen Quellensteuer.
- Durch die Erstattung sinkt das ausländische Steueraufkommen in Höhe der erstatteten Quellensteuer.

**Tab. 6.3b : 10% Quellensteuer auf gezahlte Zinsen –
deutscher Schuldner, ausländischer Gläubiger**

↑↑ starke Erhöhung, ↑ Erhöhung, → wenig Änderung, ↓ Verminderung, ↓↓ starke Verminderung

alle Werte in €	(1) Derzeit	(2a) Reformvorschlag I : 10% Quellensteuer	(2b)
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		Änderung gegenüber Sp. (1)	
(2.1) Schuldner: gezahlte Zinsen vor Steuern	1.000	→	↑
(2.2) Schuldner: gezahlte Zinsen nach Steuern	745	→	↑
(2.3) Gläubiger: Gewinn nach Steuern	675	→	→
(2.4) Steueraufkommen in Deutschland	-255	↑↑	↑↑
(2.5) Steueraufkommen im Ausland	225	↓↓	↑
(3) Schuldner in Deutschland, Gläubiger im niedrig besteuerten Ausland		Änderung gegenüber Sp. (1)	
(3.1) Schuldner: gezahlte Zinsen vor Steuern	1.000	→	↑
(3.2) Schuldner: gezahlte Zinsen nach Steuern	745	→	↑
(3.3) Gläubiger: Gewinn nach Steuern	855	→	→
(3.4) Steueraufkommen in Deutschland	-255	↑↑	↑↑
(3.5) Steueraufkommen im Ausland	45	↓↓	↑

Quelle: Tab. 10.1b im Anhang.

Sp. (2b): Keine Erstattung der Quellensteuer, deshalb Zinserhöhung

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

Dies geht zu Lasten des ausländischen Gläubigers, der nun nur noch die um die deutsche Quellensteuer geminderten Zinsen erhalten würde. In diesem Fall wird der ausländische Gläubiger versuchen, seine quellensteuerbedingten Mindererträge durch eine Zinserhöhung auszugleichen. Inwieweit das möglich ist, hängt von der Konkurrenzsituation ab.

In unserem Beispiel erhöht der ausländische Gläubiger die Zinsen so, dass sein Gewinn nach Steuern unverändert bleibt gegenüber der Situation ohne Quellensteuer:

- Den Schaden hat der deutsche Schuldner, der nun auch nach Steuern erhöhte Zinsen hat.
- Der deutsche Fiskus hat wegen der vom deutschen Schuldner zu zahlenden erhöhten Zinsen, die er steuerlich als Kosten geltend macht, ein geringes Steuerminderaufkommen.
- Der ausländische Fiskus hingegen hat ein Steuermehraufkommen, weil der in seinem Land ansässige Gläubiger durch die Zinserhöhung mehr Gewinn hat und darauf zusätzlich Steuern zahlen muss.

Die Zinserhöhung vermindert die Wettbewerbsfähigkeit des ausländischen Gläubigers gegenüber einem deutschen Gläubiger, da einem deutschen Gläubiger die von seinem Schuldner gezahlte Quellensteuer gemäß Reformvorschlag I vom deutschen Fiskus erstattet würde, und er deshalb seine Zinsen nicht erhöhen müsste.

Es gibt also einen inhärenten Druck auf andere Länder, in Deutschland gezahlte Quellensteuern bei der Steuerbelastung der bei ihnen ansässigen Gläubiger angemessen zu berücksichtigen.

(3) Ausländischer Schuldner, deutscher Gläubiger

Tab. 6.3c zeigt die Auswirkungen einer 10% Quellensteuer auf gezahlte Zinsen, falls der Schuldner im Ausland und der Gläubiger in Deutschland ansässig ist.

Sp. (2a): Erstattung der Quellensteuer

Jeder ausländische Staat kann gemäß Reformvorschlag I selbst entscheiden, ob er eine Quellensteuer einführt:

- Der ausländische Staat gewinnt durch die Einführung einer Quellensteuer Steueraufkommen, was ein hoher Anreiz für den ausländischen Staat ist, Quellensteuern einzuführen.

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 unverändert.
- Durch die Erstattung sinkt das deutsche Steueraufkommen.

Sp. (2b): Keine Erstattung der Quellensteuer, deshalb Zinserhöhung

Deutschland könnte sein Steueraufkommen erhöhen, indem es dem deutschen Gläubiger die vom ausländischen Schuldner an den ausländischen Fiskus gezahlte Quellensteuer nicht erstattet. Dies wäre allerdings im Widerspruch zum Reformvorschlag I, weshalb die entsprechenden Werte **durchgekreuzt** sind.

Tab. 6.3c : 10% Quellensteuer auf gezahlte Zinsen – ausländischer Schuldner, deutscher Gläubiger

↑↑ starke Erhöhung, ↑ Erhöhung, → wenig Änderung, ↓ Verminderung, ↓↓ starke Verminderung

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	Änderung gegenüber Sp. (1)		
(4.1) Schuldner: gezahlte Zinsen vor Steuern	1.000	→	↑
(4.2) Schuldner: gezahlte Zinsen nach Steuern	750	→	↑
(4.3) Gläubiger: Gewinn nach Steuern	639	→	→
(4.4) Steueraufkommen in Deutschland	261	↓↓	↑
(4.5) Steueraufkommen im Ausland	-250	↑↑	↑↑
(5) Schuldner im niedrig besteuerten Ausland, Gläubiger in Deutschland	Änderung gegenüber Sp. (1)		
(5.1) Schuldner: gezahlte Zinsen vor Steuern	1.000	→	↑
(5.2) Schuldner: gezahlte Zinsen nach Steuern	950	→	↑
(5.3) Gläubiger: Gewinn nach Steuern	639	→	→
(5.4) Steueraufkommen in Deutschland	261	↓↓	↑
(5.5) Steueraufkommen im Ausland	-50	↑↑	↑↑

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: Tab. 10.1c im Anhang.

Die Nichterstattung ginge zu Lasten des deutschen Gläubigers, der nun nur noch die um die ausländische Quellensteuer geminderten Zinsen erhalten würde. In diesem Fall wird der deutsche Gläubiger versuchen, seine quellensteuerbedingten Mindererträge durch eine Zinserhöhung auszugleichen. Inwieweit das möglich ist, hängt von der Konkurrenzsituation ab.

In unserem Beispiel erhöht der deutsche Gläubiger die Zinsen so, dass sein Gewinn nach Steuern unverändert bleibt gegenüber der Situation ohne Quellensteuer:

- Den Schaden hat der ausländische Schuldner, der nun erhöhte gezahlte Zinsen nach Steuern hat.
- Wegen der Zinserhöhung durch den deutschen Gläubiger erhöht sich das deutsche Steueraufkommen und liegt dann deutlich über dem Steueraufkommen vor Einführung der Quellensteuer.
- Der ausländische Staat gewinnt durch die Einführung einer Quellensteuer etwas weniger Steueraufkommen, weil der bei ihm ansässige Schuldner nun höhere Zinsen steuerlich geltend macht.

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.

(4) Fazit

Eine deutsche Quellensteuer auf ALLE von deutschen Schuldnern gezahlten Zinsen hat für Deutschland eine Reihe von Vorteilen:

- Deutschland erhält in jedem Fall Steuern für die in Deutschland erwirtschafteten Zinsen.
- Die Nutzung von Niedrigsteuerländern für die Verwaltung von Zinsen (z.B. in Luxemburg oder in den Niederlanden) wird weniger interessant.
- Komplizierte Konstruktionen, wodurch schon heute in Deutschland erwirtschaftete Kapitalerträge bei entsprechender Gestaltung über ausländische Zwischengesellschaften steuerfrei gestellt werden können, werden weniger interessant, da in jedem Fall in Deutschland Quellensteuer anfällt.
- Ausländische Kapitalerträge können nun steuergünstiger in Deutschland verwaltet werden, da im Ausland gezahlte Quellensteuer bei Kapitalverwaltung in Deutschland vom deutschen Fiskus voll erstattet wird.
- Durch Quellensteuern wird also die Kapitalverwaltung in Deutschland zu Lasten der Niedrigsteuerländer gefördert.

Die Ergebnisse zeigen, dass der Reformvorschlag I (Quellensteuer auf gezahlte Zinsen) die gewünschten Wirkungen zeitigt.

6.3.2 10% Quellensteuer auf gezahlte Lizenzgebühren: Wer gewinnt und wer verliert?

(1) Deutscher Lizenznehmer, deutscher Lizenzgeber

Tab. 6.4a zeigt die Auswirkungen einer 10% Quellensteuer auf gezahlte Lizenzgebühren, falls sowohl der Lizenznehmer als auch der Lizenzgeber in Deutschland ansässig ist.

Sp. (2a): Erstattung der Quellensteuer

Durch Einführung einer Quellensteuer ergeben sich keine Änderungen, soweit, wie im Reformvorschlag I vorgesehen, die vom deutschen Lizenznehmer an den deutschen Fiskus gezahlte Quellensteuer vom deutschen Fiskus dem deutschen Lizenzgeber erstattet wird.

**Tab. 6.4a : 10% Quellensteuer auf gezahlte Lizenzgebühren –
deutscher Lizenznehmer, deutscher Lizenzgeber**

↑↑ starke Erhöhung, ↑ Erhöhung, → wenig Änderung, ↓ Verminderung, ↓↓ starke Verminderung

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	Änderung gegenüber Sp. (1)		
(1.1) Lizenznehmer: gezahlte Lizenzgebühren vor Steuern	1.000	→	↑
(1.2) Lizenznehmer: gezahlte Lizenzgebühren nach Steuern	719	→	↑
(1.3) Lizenzgeber: Gewinn nach Steuern	213	→	→
(1.4) Steueraufkommen in Deutschland	-194	→	↑↑
(1.5) Steueraufkommen im Ausland	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: Tab. 10.2a im Anhang.

Sp. (2b): Keine Erstattung der Quellensteuer, deshalb Lizenzgebührenerhöhung

Wird allerdings – im Widerspruch zum Reformvorschlag I – dem deutschen Lizenzgeber die von seinem deutschen Lizenznehmer an den deutschen Fiskus gezahlte Quellensteuer nicht vom deutschen Fiskus erstattet, erhält der deutsche Lizenzgeber nur noch die um die deutsche Quellensteuer geminderten Lizenzgebühren. Der deutsche Lizenzgeber wird nun versuchen, einen mehr oder weniger großen Teil seiner quellensteuerbedingten Mindererträge durch eine Erhöhung der Lizenzgebühren auszugleichen.

In unserem Beispiel erhöht der deutsche Lizenzgeber die Lizenzgebühren jeweils so, dass sein Gewinn nach Steuern unverändert bleibt gegenüber der Situation ohne Quellensteuer:

- Die Erhöhung der Lizenzgebühren erhöht die Lizenzgebühren des deutschen Lizenznehmers.
- Ohne Erstattung steigt das deutsche Steueraufkommen massiv an.

Die Erhöhung der Lizenzgebühren verschlechtert die Wettbewerbsfähigkeit des deutschen Lizenzgebers, weil der deutsche Lizenznehmer die Lizenz dann eher in einem Land kaufen wird, dessen Fiskus dem bei ihm ansässigen Lizenzgeber die von seinem deutschen Lizenznehmer in Deutschland gezahlte Quellensteuer erstattet.

Es gibt also einen inhärenten Druck auf Deutschland, vom deutschen Lizenznehmer gezahlte Quellensteuer bei der Steuerbelastung des deutschen Lizenzgebers angemessen zu berücksichtigen.

(2) Deutscher Lizenznehmer, ausländischer Lizenzgeber

Tab. 6.4b zeigt die Auswirkungen einer 10% Quellensteuer auf gezahlte Lizenzgebühren, falls der Lizenznehmer in Deutschland und der Lizenzgeber im Ausland ansässig ist.

Sp. (2a): Erstattung der Quellensteuer

Durch die Einführung von deutschen Quellensteuern wird die Wettbewerbsfähigkeit des ausländischen Lizenzgebers gegenüber einem deutschen Lizenzgeber vermindert, dem vom deutschen Fiskus die von seinem deutschen Lizenznehmer an den deutschen Fiskus gezahlte Quellensteuer gemäß Reformvorschlag I in jedem Fall erstattet 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:

- Durch die Erstattung bleibt der Gewinn des ausländischen Lizenzgebers nach Steuern durch die Einführung der deutschen Quellensteuer unverändert.
- Durch die Einführung einer deutschen Quellensteuer gewinnt Deutschland Steueraufkommen in Höhe der erhobenen Quellensteuer.
- Durch die Erstattung sinkt das ausländische Steueraufkommen in Höhe der erstatteten Quellensteuer.

**Tab. 6.4b : 10% Quellensteuer auf gezahlte Lizenzgebühren –
deutscher Lizenznehmer, ausländischer Lizenzgeber**

↑↑ starke Erhöhung, ↑ Erhöhung, → wenig Änderung, ↓ Verminderung, ↓↓ starke Verminderung

alle Werte in €	(1) Derzeit	(2a) Reformvorschlag I : 10% Quellensteuer	(2b)
Deutscher Lizenznehmer zahlt 10% Quellensteuer an den deutschen Fiskus	nein	ja	ja
Ausländischem Lizenzgeber werden 10% Quellensteuer vom ausländischen Fiskus erstattet	nein	ja	nein
Ausländischer Lizenzgeber erhöht die Lizenzgebühren, damit für ihn ein Gewinn nach Steuern wie vor der Reform resultiert	nein	nein	ja
(2) Lizenznehmer in Deutschland, Lizenzgeber im normal besteuerten Ausland		Änderung gegenüber Sp. (1)	
(2.1) Lizenznehmer: gezahlte Lizenzgebühren vor Steuern	1.000	→	↑
(2.2) Lizenznehmer: gezahlte Lizenzgebühren nach Steuern	719	→	↑
(2.3) Lizenzgeber: Gewinn nach Steuern	225	→	→
(2.4) Steueraufkommen in Deutschland	-281	↑↑	↑↑
(2.5) Steueraufkommen im Ausland	75	↓↓	↑
(3) Lizenznehmer in Deutschland, Lizenzgeber im niedrig besteuerten Ausland		Änderung gegenüber Sp. (1)	
(3.1) Lizenznehmer: gezahlte Lizenzgebühren vor Steuern	1.000	→	↑
(3.2) Lizenznehmer: gezahlte Lizenzgebühren nach Steuern	719	→	↑
(3.3) Lizenzgeber: Gewinn nach Steuern	285	→	→
(3.4) Steueraufkommen in Deutschland	-281	↑↑	↑↑
(3.5) Steueraufkommen im Ausland	15	↓↓	↑

Quelle: Tab. 10.2b im Anhang.

Sp. (2b): Keine Erstattung der Quellensteuer, deshalb Lizenzgebührenerhöhung

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

Dies geht 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.

In unserem Beispiel erhöht der ausländische Lizenzgeber die Lizenzgebühren so, dass sein Gewinn nach Steuern unverändert bleibt gegenüber der Situation ohne Quellensteuer:

- Den Schaden hat der deutsche Lizenznehmer, der nun erhöhte Lizenzgebühren nach Steuern hat.
- Der deutsche Fiskus hat wegen der erhöhten Lizenzgebühren des deutschen Schuldners ein geringes Steuerminderaufkommen.
- Der ausländische Fiskus hingegen hat ein Steuermehraufkommen, weil der in seinem Land ansässige Lizenzgeber durch die Erhöhung der Lizenzgebühren mehr Gewinn hat und darauf zusätzlich Steuern zahlen muss.

Die Erhöhung der Lizenzgebühren vermindert die Wettbewerbsfähigkeit des ausländischen Lizenzgebers gegenüber einem deutschen Lizenzgeber, da einem deutschen Lizenzgeber die von seinem Lizenznehmer gezahlte Quellensteuer gemäß Reformvorschlag I vom deutschen Fiskus erstattet würde, und er deshalb seine Lizenzgebühren nicht erhöhen müsste.

Es gibt also einen inhärenten Druck auf andere Länder, in Deutschland gezahlte Quellensteuern bei der Steuerbelastung der bei ihnen ansässigen Lizenzgeber angemessen zu berücksichtigen.

(3) Ausländischer Lizenznehmer, deutscher Lizenzgeber

Tab. 6.4c zeigt die Auswirkungen einer 10% Quellensteuer auf gezahlte Lizenzgebühren, falls der Lizenznehmer im Ausland und der Lizenzgeber in Deutschland ansässig ist.

Sp. (2a): Erstattung der Quellensteuer

Jeder ausländische Staat kann gemäß Reformvorschlag I selbst entscheiden, ob er eine Quellensteuer einführt:

- Der ausländische Staat gewinnt durch die Einführung einer Quellensteuer Steueraufkommen, was ein hoher Anreiz für den ausländischen Staat ist, Quellensteuern einzuführen.

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 unverändert.
- Durch die Erstattung sinkt das deutsche Steueraufkommen.

Tab. 6.4c : 10% Quellensteuer auf gezahlte Lizenzgebühren – ausländischer Lizenznehmer, deutscher Lizenzgeber

↑↑ starke Erhöhung, ↑ Erhöhung, → wenig Änderung, ↓ Verminderung, ↓↓ starke Verminderung

alle Werte in €	(1) Derzeit	(2a) Reformvorschlag I : 10% Quellensteuer	(2b)
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		Änderung gegenüber Sp. (1)	
(4.1) Lizenznehmer: gezahlte Lizenzgebühren vor Steuern	1.000	→	↑
(4.2) Lizenznehmer: gezahlte Lizenzgebühren nach Steuern	750	→	↑
(4.3) Lizenzgeber: Gewinn nach Steuern	213	→	→
(4.4) Steueraufkommen in Deutschland	87	↓↓	↑
(4.5) Steueraufkommen im Ausland	-250	↑↑	↑↑
(5) Lizenznehmer im niedrig besteuerten Ausland, Lizenzgeber in Deutschland		Änderung gegenüber Sp. (1)	
(5.1) Lizenznehmer: gezahlte Lizenzgebühren vor Steuern	1.000	→	↑
(5.2) Lizenznehmer: gezahlte Lizenzgebühren nach Steuern	950	→	↑
(5.3) Lizenzgeber: Gewinn nach Steuern	213	→	→
(5.4) Steueraufkommen in Deutschland	87	↓↓	↑
(5.5) Steueraufkommen im Ausland	-50	↑↑	↑↑

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: Tab. 10.2c im Anhang.

Sp. (2b): Keine Erstattung der Quellensteuer, deshalb Lizenzgebührenerhöhung

Deutschland könnte sein Steueraufkommen erhöhen, indem es dem deutschen Lizenzgeber die vom ausländischen Lizenznehmer an den ausländischen Fiskus gezahlte Quellensteuer nicht

erstattet. Dies wäre allerdings im Widerspruch zum Reformvorschlag I, weshalb die entsprechenden Werte **durchgekreuzt** sind.

Die Nichterstattung ginge zu Lasten des deutschen Lizenzgebers, der nun nur noch die um die ausländische Quellensteuer geminderten Lizenzgebühren erhalten würde. In diesem Fall wird der deutsche Lizenzgeber versuchen, seine quellensteuerbedingten Mindererträge durch eine Erhöhung der Lizenzgebühren auszugleichen. Inwieweit das möglich ist, hängt von der Konkurrenzsituation ab.

In unserem Beispiel erhöht der deutsche Lizenzgeber die Lizenzgebühren so, dass sein Gewinn nach Steuern unverändert bleibt gegenüber der Situation ohne Quellensteuer:

- Den Schaden hat der ausländische Lizenznehmer, der nun erhöhte Lizenzgebühren nach Steuern hat.
- Wegen der Erhöhung der Lizenzgebühren durch den deutschen Lizenzgeber erhöht sich das deutsche Steueraufkommen und liegt dann deutlich über dem Steueraufkommen vor Einführung der Quellensteuer.
- Der ausländische Staat gewinnt durch die Einführung einer Quellensteuer etwas weniger Steueraufkommen, weil der bei ihm ansässige Lizenznehmer nun höhere Lizenzgebühren steuerlich geltend macht.

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.

(4) Fazit

Eine deutsche Quellensteuer auf ALLE von deutschen Lizenznehmern gezahlte Lizenzgebühren hat für Deutschland eine Reihe von Vorteilen:

- Deutschland erhält in jedem Fall Steuern für die in Deutschland erwirtschafteten Lizenzgebühren.
- Die Nutzung von Niedrigsteuerländern für die Verwaltung von Lizenzerträgen (z.B. in Luxemburg oder in den Niederlanden) wird weniger interessant.
- Komplizierte Konstruktionen, wodurch schon heute in Deutschland erwirtschaftete Lizenzerträge bei entsprechender Gestaltung über ausländische Zwischengesellschaften steuerfrei gestellt werden können, werden weniger interessant, da in jedem Fall in Deutschland Quellensteuer anfällt.

- Ausländische Lizenzerträge können nun steuergünstiger in Deutschland verwaltet werden, da im Ausland gezahlte Quellensteuer bei Lizenzverwaltung in Deutschland vom deutschen Fiskus erstattet wird.
- Durch Quellensteuern wird also die Lizenzverwaltung in Deutschland zu Lasten der Niedrigsteuerländer gefördert.

Die Ergebnisse zeigen, dass der Reformvorschlag I (Quellensteuer auf gezahlte Lizenzgebühren) die gewünschten Wirkungen zeitigt.

In Kap. 6 wurde die Einführung einer Quellensteuer auf alle gezahlten Zinsen und Lizenzgebühren erläutert. Im folgenden Kap. 7 wird die Einführung von Abzugsbeschränkungen für gezahlte Zinsen und Lizenzgebühren dargestellt als eine ebenfalls rein national umsetzbare Maßnahme gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung.