

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

7 Steuerliche Abzugsbeschränkungen

Kap. 7 besteht aus fünf Teilen:

- Derzeitige steuerliche Abzugsbeschränkungen ▶ Kap. 7.1
- **Reformvorschlag II:**
Steuerliche Abzugsbeschränkung bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland ▶ Kap. 7.2
- Wer gewinnt und wer verliert? ▶ Kap. 7.3
- **Reformvorschlag III:**
Abzugsbeschränkung durch Gewerbesteuerfreistellung sowohl der gezahlten wie auch der erhaltenen Zinsen und Lizenzgebühren. ▶ Kap. 7.4
Wer gewinnt und wer verliert? ▶ Kap. 7.5



7.1 Derzeitige steuerliche Abzugsbeschränkungen

Eine steuerliche Abzugsbeschränkung liegt vor, wenn nur ein Teil der Kosten von der steuerlichen Bemessungsgrundlage abgezogen werden darf. Dadurch steigt das zu versteuernde Einkommen und damit die zu zahlenden Steuern. Steuerliche Abzugsbeschränkungen können in drei Klassen eingeteilt werden:

- Steuerliche Abzugsbeschränkungen für gezahlte Zinsen und Lizenzgebühren.
- Steuerliche Abzugsbeschränkungen für die Summe aus gezahlten minus erhaltenen Zinsen bzw. Lizenzgebühren. Dadurch werden Abzugsbeschränkungen gemildert, weil dann nur derjenige Teil der gezahlten Zinsen bzw. Lizenzgebühren, der die erhaltenen Zinsen bzw. Lizenzgebühren übersteigt, einer Abzugsbeschränkung unterliegt.
- Steuerliche Abzugsbeschränkungen für gezahlte Zinsen und Lizenzgebühren, im Gegenzug Steuerfreistellung der erhaltenen Zinsen und Lizenzgebühren.

7.1.1 Steuerliche Abzugsbeschränkungen sind im internationalen Bereich üblich

Tab. 7.1 zeigt geltende Beschränkungen für die steuerliche Abzugsfähigkeit von gezahlten Zinsen in der EU und in Vergleichsländern für das Jahr 2014.

Tab. 7.1 : Steuerliche Beschränkung des Zinsabzugs in der EU und in Vergleichsländern, 2014

(1) Keine Beschränkungen	Estland, Malta, Slowakische Republik, UK, Zypern
(2) Beschränkung gemäß	
(2.1) Schulden-Eigenkapital-Verhältnis	Belgien, Bulgarien, Dänemark, Frankreich, Griechenland, Japan, Kanada, Kroatien, Litauen, Lettland, Luxemburg ^{a)} , Polen, Rumänien, Schweiz, Slowenien, Tschechische Republik, Türkei, Ungarn, USA
(2.2) Schulden-Vermögen-Verhältnis	Dänemark, Österreich, Schweiz
(2.3) Earnings before Interest and Taxes (EBIT bzw. EBITDA)	Bulgarien, Dänemark, Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich, Italien, Norwegen, Portugal, USA
(3) Beschränkung gemäß	
(3.1) Zahlung an verbundene Unternehmen	Belgien, Dänemark, Finnland, Frankreich, Griechenland, Japan, Kanada, Kroatien, Litauen, Luxemburg, Norwegen, Polen, Slowakische Republik, Slowenien, Schweiz, Tschechische Republik, Türkei, UK, USA
(3.2) Zahlung für durch verbundene Unternehmen garantierte Kredite	Dänemark, Finnland, Frankreich, Japan, Luxemburg, Norwegen, Tschechische Republik, Slowakische Republik, USA
(3.3) alle Zinszahlungen	Belgien ^{b)} , Bulgarien, Deutschland, Italien, Lettland, Österreich, Portugal, Rumänien, Spanien, Ungarn
(4) Konsequenz der Beschränkung	
(4.1) kein steuerlicher Abzug	Belgien, Bulgarien, Dänemark, Deutschland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Italien, Japan, Kroatien, Litauen, Lettland, Norwegen, Österreich, Polen, Portugal, Rumänien, Slowakische Republik, Slowenien, Spanien, Tschechische Republik, Ungarn, USA
(4.2) verdeckte Gewinnausschüttung	Kanada, Luxemburg, Schweiz, Tschechische Republik ^{c)} , Türkei
(5) Sonstige Beschränkungen	Irland, Niederlande, Österreich, Schweden
a) Nur, falls Kredite für Finanzholding-Aktivitäten genutzt werden. b) Falls Zinsen beim Empfänger steuerfrei oder steuerbegünstigt sind. c) Nur überhöhte Zinsen an verbundene Unternehmen in Nicht-EU-Ländern.	

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

Bereits in den vergangenen beiden Jahrzehnten haben viele Länder Maßnahmen ergriffen, um ihre Besteuerungsrechte auch für den Teil der im Unternehmen erwirtschafteten Kapitalentgelte zu sichern, den das Unternehmen als Zinsen und Lizenzgebühren auszahlt.³⁷³

Zum einen prüfen fast alle Länder, ob Zahlungen zwischen verbundenen Unternehmen marktangemessen sind.³⁷⁴ Zinssätze und Lizenzgebühren werden nur insoweit steuerlich zum Abzug zugelassen, wie sie aus Verhandlungen zwischen unverbundenen Unternehmen resultieren würden. Allerdings ist die Bestimmung von marktangemessenen Lizenzgebühren oft schwierig, weil keine vergleichbaren Vereinbarungen zwischen unverbundenen Unternehmen existieren, und auch bei Zinssätzen ist bei unterschiedlichen Kredithöhen und Kreditrisiken ein weiter Ermessensspielraum gegeben.³⁷⁵

Zusätzlich zur Marktangemessenheit der Zahlungen hat eine wachsende Zahl von Ländern Beschränkungen für die steuerliche Abzugsfähigkeit von gezahlten Zinsen eingeführt, siehe Tab. 7.1:

- Die in Z. (1) gezeigten Länder haben zwar keine spezifischen Beschränkungen. Diese Länder limitieren aber, wie auch viele andere der in Tab. 7.1 aufgeführten Länder, den unangemessenen Zinsabzug von der steuerlichen Bemessungsgrundlage durch allgemeine Missbrauchsregeln.
- Die in Z. (2) gezeigten generellen steuerlichen Abzugsbeschränkungen treffen nicht nur Fälle von aggressiver Steuerplanung und Steuervermeidung, sondern auch andere Fälle. Deshalb gibt es häufig Ausnahmen, wie z.B. bei der deutschen Zinsschranke laut Z. (2.3), die allerdings die Anwendbarkeit der Regeln enorm erschweren und zudem gerade für international tätige Unternehmen neue Möglichkeiten der Steuervermeidung eröffnen.

7.1.2 Abzugsbeschränkungen sind auch in Deutschland üblich

Tab. 7.2 zeigt in einer Übersicht die derzeit in Deutschland existierenden Abzugsbeschränkungen sowie die später näher erläuterten Reformvorschläge II und III.

(1) Generelle Abzugsbeschränkungen bei der Gewerbesteuer

Nach geltender Rechtslage gibt es in Deutschland Abzugsbeschränkungen³⁷⁶ bei der Gewerbesteuer, insbesondere für gezahlte Zinsen, Mieten, Leasingraten und Lizenzgebühren:

- 1/4 der gezahlten Zinsen,
- 1/8 der gezahlten Mieten für unbewegliche Wirtschaftsgüter, z.B. Immobilien,
- 1/20 der gezahlten Mieten für bewegliche Wirtschaftsgüter, z.B. Leasingraten für Autos,
- 1/16 der gezahlten Lizenzgebühren.

Gezahlte Zinsen und Lizenzgebühren, die insgesamt 100.000 € pro Jahr übersteigen, können entsprechend der genannten Anteile nicht von der steuerlichen Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer abgezogen werden, was zu einer entsprechenden Erhöhung der zu zahlenden Gewerbesteuer führt. Abzugsbeschränkungen sind also bei der Gewerbesteuer systemimmanent.

Erhaltene Zinsen und Lizenzgebühren müssen hingegen bei der Gewerbesteuer voll versteuert werden, wodurch eine systematische Doppelbesteuerung resultiert (Kaskadeneffekt), sofern Zahler und Empfänger der Gewerbesteuer unterliegen.

Tab. 7.2 : Übersicht zu den deutschen Abzugsbeschränkungen und den Refomvorschlägen II und III

(1) Zinsen	(2) Lizenzgebühren
(1) Abzugsbeschränkung für gezahlte Zinsen und Lizenzgebühren	
Gewerbesteuer → Kap. 7.1.2 1/4 nicht abzugsfähig, Freibetrag 0,1 Mio. €	Gewerbesteuer → Kap. 7.1.2 1/16 nicht abzugsfähig, Freibetrag 0,1 Mio. €
	US-Steuerreform 2017 → Kap. 2.2.2
(2) Abzugsbeschränkung für den Saldo aus gezahlten minus erhaltenen Zinsen bzw. Lizenzgebühren	
Zinsschranke → Kap. 7.1.2(2) erhebliche Ausnahmen, Freibetrag 3 Mio. €, nicht ausgeglichene gezahlte Zinsen sind vortragsfähig	Lizenzschranke → Kap. 7.1.2(3) kein Freibetrag, gilt nur für nahestehende Unternehmen und nur bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland
Reformvorschlag II → Kap. 7.2.1 gilt für alle Unternehmen, aber nur bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland	Reformvorschlag II → Kap. 7.2.1 gilt für alle Unternehmen, aber nur bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland
(3) Abzugsbeschränkung von gezahlten und Steuerfreistellung von erhaltenen Zinsen und Lizenzgebühren bei der Gewerbesteuer	
Reformvorschlag III → Kap. 7.4.1 gilt nur für Gewerbesteuer	Reformvorschlag III → Kap. 7.4.1 gilt nur für Gewerbesteuer

(2) Zinsschranke

Zinsaufwendungen eines Betriebes sind durch die so genannte Zinsschranke nur bis zur "Höhe des Zinsertrages" im gleichen Jahr als Betriebsausgaben abziehbar, "darüber hinaus nur bis zur Höhe des verrechenbaren EBITDA"³⁷⁷. EBITDA ist der Gewinn vor Steuern plus gezahlte Zinsen plus Abschreibungen auf Sachanlagen plus Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände. EBITDA ist eine Kenngröße für den operativen Gewinn, also der operativen Leistungsfähigkeit des Unternehmens ohne Berücksichtigung des Verbrauchs an materiellen und immateriellen Produktionsmitteln.

Auch bei der Gewerbesteuer gilt die Zinsschranke, deren rechtliche Zulässigkeit zwar nicht für die Gewerbesteuer, aber für die Körperschaftsteuer laut Bundesfinanzhof strittig ist³⁷⁸.

(3) Lizenzschranke

Falls in einem Land ermäßigte Steuersätze für erhaltene Lizenzgebühren gewährt werden, spricht man von Lizenzboxen. Tab. 7.3 zeigt, dass in Europa im Jahre 2014 bereits zwölf Staaten Lizenzboxen eingerichtet haben, darunter zehn EU-Länder sowie Liechtenstein und die Schweiz (Kanton Nidwalden). Malta und Zypern verlangen für Lizenzeinnahmen überhaupt keine Steuern, Liechtenstein 2,5%, die Niederlande 5%, Luxemburg 5,7% und Belgien 6,8%. Die regulären Unternehmensteuersätze hingegen sind in diesen Ländern viel höher. Im Gegensatz dazu müssen in Deutschland erhaltene Lizenzgebühren mit dem normalen Steuersatz (von z.B. rund 30% für Kapitalgesellschaften) versteuert werden.

Immer mehr Länder führen – gezwungen durch den internationalen Steuerwettbewerb – derartige Vorzugsregime ein, in 2012 UK und Zypern, in 2014 Portugal. Mittlerweile haben weitere Länder Steuervergünstigungen für Lizenzerträge eingeführt oder bestehende Steuervergünstigungen erweitert.

Tab. 7.3 : Lizenzboxen in der EU

Nominaler Steuersatz [%]	für Lizenz-einkünfte	Standardsteuersatz	Jahr der Einführung
Belgien	7	34	2007
Frankreich	15	33	2000
Irland	6	13	2016
Italien	16	31	2015
Liechtenstein	3	13	2011
Luxemburg	6	30	2007
Malta	0	35	2007
Niederlande	5	25	2007
Portugal	12	23	2014
Schweiz Kanton Nidwalden	9	21	2011
Spanien	10	30	2008
Ungarn	10	19	2003
UK	10	22	2012
Zypern	0	10	2012

Quelle: [BMF 2014e, S. 2], Werte wurden auf ganze Prozentzahlen gerundet. Ergänzung von Irland und Italien durch Jarass/Obermair.

Die deutsche Bundesregierung sieht Lizenzboxen kritisch und überlegt als Gegenmaßnahme "die Versagung des Betriebsausgabenabzugs oder z.B. einen Quellensteuerabzug für gezahlte Lizenzgebühren in das niedrig besteuerte Ausland"³⁷⁹, also genau diejenigen Maßnahmen, die als Reformvorschlag I (Einführung einer allgemeinen Quellensteuer) im vorherigen Kap. 6.2 und als Reformvorschlag II (Abzugsbeschränkung bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland) im anschließenden Kap. 7.2 erläutert werden.

Patente, Lizenzen, Konzessionen, Markenrechte – also immaterielle Wirtschaftsgüter – lassen sich besonders leicht zwischen einzelnen Rechtsträgern übertragen, und das auch über Staatsgrenzen hinweg. In der Folge führte das zu einem regelrechten Steuerwettbewerb zwischen einzelnen Staaten durch die Einführung von niedrigen Steuersätzen für Lizenzerträge (IP-Boxen, Lizenzboxen etc.). Unabhängig von der tatsächlichen Geschäftstätigkeit konnten insbesondere multinationale Konzerne diese Präferenzregelungen für eine Gewinnverlagerung von normal besteuerten in niedrig besteuerte Länder nutzen.

Bereits laut Koalitionsvertrag aus dem Jahr 2013³⁸⁰ war die Einführung einer Lizenzgebührenschränke geplant, falls Lizenzgebühren gänzlich unbesteuert bleiben und die avisierten internationalen Abstimmungen³⁸¹ nicht in absehbarer Zeit zum Erfolg führen. Bundeswirtschaftsminister GABRIEL forderte 2014, "dass Lizenzzahlungen nur dann als steuermindernde Betriebsausgabe anerkannt werden, wenn im Zielland eine angemessene Besteuerung erfolgt"³⁸². Und fast gleichzeitig forderte Bundesfinanzminister SCHÄUBLE, in Europa die Möglichkeit einzuschränken, Lizenzeinnahmen in Länder mit niedrigen Steuersätzen umzuleiten und überlegte, ob Lizenzeinnahmen aus Patenten steuerlich begünstigt werden könnten.³⁸³ Das Land Hessen hatte am 16. Oktober 2014 eine Bundesratsinitiative zur Abzugsbeschränkung für gezahlte Lizenzgebühren bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland angekündigt.³⁸⁴

Schließlich legte die deutsche Bundesregierung Ende Januar 2017 einen Gesetzentwurf für eine Lizenzschränke vor³⁸⁵, wodurch unilateral in Deutschland die steuerliche Abzugsmöglichkeit beschränkt wird, falls der Empfänger aufgrund eines schädlichen Präferenzregimes weniger als 25% Steuern zahlt. Dies soll allerdings nur gelten, falls Zahler und Empfänger einander nahestehende Personen sind, z.B. Zahlungen zwischen Unternehmen innerhalb desselben Konzerns.³⁸⁶ Die Regelungen sollen für Aufwendungen gelten, die beim Steuerpflichtigen nach dem 31. Dezember 2017 entstehen. Der Bundesrat hat am 02. Juni 2017 dem vom Bundestag am 27. April 2017 beschlossenen Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen (Lizenzschränke) zugestimmt.

Durch den neuen § 4j EStG reagiert der Gesetzgeber und **schränkt die steuerliche Abzugsmöglichkeit für Lizenzaufwendungen** und andere Aufwendungen für Rechteüberlassungen ein, die beim Empfänger aufgrund eines schädlichen Präferenzregimes kaum oder gar nicht besteuert werden.

7.2 Reformvorschlag II: Abzugsbeschränkung bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland

7.2.1 Erläuterung von Reformvorschlag II: Abzugsbeschränkung bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland

Die steuerliche Abzugsfähigkeit von gezahlten Zinsen und Lizenzgebühren³⁸⁷ sollte in Abhängigkeit vom Steuersatz des Empfängers beschränkt werden:

- Voller Abzug nur, falls Steuersatz des Empfängers $\geq 20\%$.
- Teilweiser steuerlicher Abzug, falls der Steuersatz des Empfängers zwischen 0% und 20%:
Beispiel: Falls der Steuersatz des Empfängers nur 5% beträgt, kann nur ein Viertel (= 5% / 20%) der gezahlten Zinsen und Lizenzgebühren in Deutschland steuerlich als Kosten geltend gemacht werden.³⁸⁸
- Kein Abzug, falls Steuersatz des Empfängers = 0%.

Folgendes ist dabei zu beachten:

- Beim Steuersatz des Empfängers sollte es auf den gezahlten Steuersatz ankommen und nicht etwa auf den nominalen Steuersatz.
- Zudem ist der Steuersatz des durch die Zahlung endgültig Begünstigten relevant, nicht etwa der Steuersatz des ersten Empfängers der Zahlung, der diese dann, ggf. in Form von steuerbegünstigten Transaktionen, an den endgültig Begünstigten weiterleitet.
- Die Abzugsbeschränkung sollte nur für den Teil der gezahlten Zinsen greifen, der die erhaltenen Zinsen übersteigt, und nur für den Teil der gezahlten Lizenzgebühren, der die erhaltenen Lizenzgebühren übersteigt.
- Eine Abzugsbeschränkung sollte beim deutschen Zahler greifen, falls er nicht angemessen plausibel machen kann, dass der durch seine Zahlungen endgültig Begünstigte mindestens 20% Steuern gezahlt hat. Dabei sollte den Zahler in Deutschland keine unnötig schwer zu erfüllende Beweislast treffen. Es geht vielmehr um den ganz simplen und im Regelfall leicht zu erkennenden Fall einer systematischen Steuervermeidung mittels Gesellschaften, die zwischen den deutschen Zahler und den endgültig Begünstigten geschaltet werden, und so unter Nutzung unterschiedlicher Steuerregime die Steuerbelastung des endgültig Begünstigten aus deutscher Sicht unangemessen verringern.
- Der Abzugsbeschränkung sollen alle Zahlungen in Niedrigsteuerländer unterliegen. Dies schließt Zahlungen an Lizenzboxen, z.B. in den Niederlanden, ein, auch wenn die Inhaber der Lizenzboxen selbst Forschung und Entwicklung betreiben und damit den von der EU geforderten Nexus-Ansatz erfüllen.

Durch die Abzugsbeschränkung würden in der Summe beim Zahler und beim Empfänger immer mindestens 20% erhoben werden.

Die Abzugsbeschränkung wirkt in Deutschland umso stärker, je niedriger der jeweilige ausländische Steuersatz ist. Es resultiert also durch die Einführung von Abzugsbeschränkungen bei

Zahlung in Niedrigsteuerländer ein systematischer Druck auf Niedrigsteuerländer, ihre Steuersätze zu erhöhen.

Die Abzugsbeschränkung sollte nicht bereits, wie im deutschen Außensteuergesetz und bei der deutschen Lizenzschranke vorgesehen, bei einem Steuersatz von 25% greifen, sondern erst bei Unterschreitung eines Steuersatzes von 20%:

- Bei Zahlungen innerhalb Deutschlands würden dann typischerweise weiterhin alle Zahlungen voll berücksichtigt, da selbst bei Zahlungen an deutsche Gewerbesteuerorten, die nur den gesetzlichen Mindesthebesatz von 200% verlangen, eine Steuerbelastung von 22,83%³⁸⁹ resultiert.
- Bei einer Schwelle von 20% wären in der EU nur Bulgarien, Irland, Lettland, Litauen, Polen, Rumänien, Slowenien, Tschechische Republik und Zypern betroffen.³⁹⁰ Die Abzugsbeschränkungen könnten dann verwaltungsarm umgesetzt werden.

Reformvorschlag II – Steuerliche Abzugsbeschränkung bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland – sollte zusätzlich zur bestehenden deutschen Zinsschranke umgesetzt werden. Dadurch würden die erheblichen Ausnahmen und Freibeträge bei der Zinsschranke auf Fälle beschränkt, bei denen die Zahlung nicht in Niedrigsteuerländer geleistet wird.

7.2.2 Vorgeschlagene Maßnahmen sind rechtlich zulässig

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

Die Einführung von Abzugsbeschränkungen hat gegenüber der Einführung von allgemeinen Quellensteuern mehrere rechtliche Vorteile:

- Abzugsbeschränkungen sind EU-konform, da sie die EU-Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie laut Europäischem Gerichtshof nicht verletzen.³⁹¹
- Abzugsbeschränkungen erfüllen jedenfalls bei Zahlung in niedrig besteuerte Länder die vom Bundesfinanzhof geforderte Zielgenauigkeit.³⁹²
- Abzugsbeschränkungen können ohne Änderungen von geltenden Doppelbesteuerungsabkommen eingeführt werden.

Allerdings erhöhen Abzugsbeschränkungen die Gefahr von Doppelbesteuerungen, soweit beim Empfänger unberücksichtigt bleibt, dass beim Zahler die steuerliche Berücksichtigung eingeschränkt ist. Diese Doppelbesteuerung ist bei Zahlung in ein niedrig besteuertes Land aber gewünscht, um in der Summe eine Mindestbesteuerung sicherzustellen.

Leistungsfähigkeitsprinzip, Nettoprinzip und Folgerichtigkeit der Belastungsentscheidung sind der ganze Stolz der traditionellen deutschen Steuerjuristen:

- Steuerliche Abzugsbeschränkungen seien generell unzulässig, da sie zu einer Nichtberücksichtigung von Vermögensminderungen führen.
- Dies gelte auch, wenn unberücksichtigte Kosten in Folgejahre vorgetragen werden können, wie z.B. bei der deutschen Mindestbesteuerung und der deutschen Zinsschranke.

Diese traditionelle Sichtweise ändert sich mittlerweile schrittweise. So hätte der Bundesfinanzhof bezüglich der Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke deutlich geringere Bedenken, wenn in Analogie zu Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs³⁹³ die Abzugsbeschränkung durch die Zinsschranke bei endgültigen Verlusten rückgängig gemacht werden würde.³⁹⁴ HEUER-MANN, Richter am Bundesfinanzhof, geht noch einen Schritt weiter und ordnet die Zinsschranke als Lenkungsnorm ein unter Hintanstellung des Nettoprinzips.³⁹⁵

(1) Leistungsfähigkeit versus Nettoprinzip

Subjektives Leistungsfähigkeitsprinzip (subjektives Nettoprinzip)

Zur Berücksichtigung des subjektiven Leistungsfähigkeitsprinzips muss sichergestellt sein, dass alle Kosten von der steuerlichen Bemessungsgrundlage abgezogen werden können. Die Steuerschuld muss dann unter Berücksichtigung der persönlichen Lebensumstände berechnet werden. Das subjektive Leistungsfähigkeitsprinzip gilt für Privatpersonen und wohl auch für Einzelunternehmer und vielleicht auch für kleinere, eigentümergeprägte Personengesellschaften.

Das subjektive Leistungsfähigkeitsprinzip gilt in keinem Fall für korporierte Unternehmen.³⁹⁶ Die alleinige Messung durch den Gewinn zeichnet nämlich insbesondere bei größeren, international tätigen Unternehmen kein korrektes Bild mehr von ihrer steuerlichen Leistungsfähigkeit. Zudem spielt die persönliche Situation des Aktionärs keine Rolle bei der Besteuerung einer Kapitalgesellschaft, die eine eigenständige juristische Person ist.

Objektives Leistungsfähigkeitsprinzip (objektives Nettoprinzip)

Bei der Berücksichtigung des objektiven Leistungsfähigkeitsprinzips stellt sich die Frage, wie die Leistungsfähigkeit eines Unternehmens gemessen wird. Auch nach traditioneller Sichtweise ist die steuerliche Leistungsfähigkeit eines Unternehmens³⁹⁷ nicht durch den Zufluss an liquiden Mitteln gegeben, also nicht durch die Änderung seines Kassenbestands gemäß Kapitalflussrechnung, sondern durch den erzielten Gewinn, gemessen durch die Änderung des Nettovermögens gemäß Gewinn- und Verlustrechnung (§ 4 Abs. 1 S. 1 EStG).

Sehr viel besser wird die Leistungsfähigkeit insbesondere von größeren Unternehmen durch das Gesamtkapital³⁹⁸ des Unternehmens und die daraus erwirtschafteten Kapitalentgelte³⁹⁹ gemessen. Diese korrekt bilanzierten Vermögens- und Ertragswerte dokumentieren die Leistungsfähigkeit des Unternehmens bezüglich seines Kapitaleinsatzes und damit seine steuerliche Leistungsfähigkeit.

(2) Zulässigkeit von Abzugsbeschränkungen ist laut Bundesfinanzhof bei der Körperschaftsteuer strittig

Bei der Körperschaftsteuer hält allerdings der deutsche Bundesfinanzhof bisher noch am Nettoprinzip fest. Dies soll anhand der aktuellen Auseinandersetzung um die deutsche Zinsschranke erläutert werden:

Zinsaufwendungen eines Betriebes sind durch die so genannte Zinsschranke nur bis zur "Höhe des Zinsertrages" im gleichen Jahr als Betriebsausgaben abziehbar, "darüber hinaus nur bis zur Höhe des verrechenbaren EBITDA"⁴⁰⁰. In Verfahren vor dem Bundesfinanzhof⁴⁰¹ ist strittig, ob die Zinsschranke rechtlich zulässig ist. Der Bundesfinanzhof hat Ende 2013 erhebliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke geäußert⁴⁰²: Die Zinsschranke knüpft nach Meinung des Bundesfinanzhofs nicht zielgenau an die als missbräuchlich eingestufte Gewinnverlagerung ins Ausland an, sondern pauschal an eine als zu hoch empfundene Fremdkapitalisierung und beschränkt auch Inlandsfälle, obwohl hier eine das deutsche Besteuerungssubstrat gefährdende Gewinnverlagerung durch Fremdkapitalisierung nach Meinung des Bundesfinanzhofs nicht denkbar ist.

Aber EU-Recht zwingt den deutschen Gesetzgeber, Inlands- und Auslandsfälle gleich zu behandeln, sonst stünde zu befürchten, dass der Europäische Gerichtshof die Zinsschranke wegen Diskriminierung von Auslandssachverhalten für EU-widrig erklärt. Der Bundesfinanzhof sieht dieses Problem natürlich auch und flüchtet sich nun in allgemeine Vermutungen, um das Dogma Nettoprinzip nicht aufgeben zu müssen: "Ebenso erscheint es fraglich, ob die Vermeidung der Unionsrechtswidrigkeit durch eine derart schwerwiegende Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips hergestellt werden musste. Es lässt sich zumindest nicht ausschließen, dass der Europäische Gerichtshof ... eine im dargestellten Sinne zielgenaue Missbrauchsklausel akzeptieren würde und dem Gesetzgeber deren Ausformulierung auch möglich gewesen wäre."⁴⁰³ Dies würde letztlich eine hochkomplizierte Einzelfallregelung erfordern, die gerade bei Auslandsunternehmen nur schwer umsetzbar und kontrollierbar wäre. Zudem wäre dadurch die Zinsschranke vor dem Europäischen Gerichtshof mit Erfolgsaussicht angreifbar. Die Entscheidung des deutschen Bundesfinanzhofs sieht nur das Nettoprinzip und geht überhaupt nicht auf das eigentliche Problem ein, nämlich wie man systematisch Steuervermeidung verringern kann.

Nach der Darlegung des Bundesfinanzministeriums in den beim Bundesfinanzhof anhängigen Revisionsverfahren I R 2/13 und I R 57/13 hatten von den rund einer Million in Deutschland steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften im Veranlagungszeitraum 2008 weniger als 1.200 einen Nettoprinzipaufwand von mehr als drei Mio. €. Potenziell von der Regelung betroffen waren somit lediglich 0,12% der steuerpflichtigen Körperschaften. Die Rechtsfolge nichtabziehbaren Aufwands betraf "deutlich unter 1.000" Steuerpflichtige.

Eine Streichung der Zinsschranke hätte nach Angaben der deutschen Bundesregierung bereits in 2014 zu Steuermindereinnahmen von 0,9 Mrd. € geführt, ab dem Kassenjahr 2015 zu zusätzlichen – erheblichen – Steuermindereinnahmen.⁴⁰⁴

Im dargestellten Verfahren ging es nur um einen Antrag auf Aussetzung des Verfahrens, dem der Bundesfinanzhof in seinem Beschluss stattgegeben hat, und nicht um die Prüfung der Ver-

fassungsmäßigkeit der Zinsschranke.⁴⁰⁵ Der Bundesfinanzhof kam in weiteren anhängigen Verfahren, wo es um die Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke geht, zum selben Ergebnis, und hat mit Beschluss vom 14. Oktober 2015 (I R 20/15) das Bundesverfassungsgericht zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke angerufen.

7.2.3 Umsetzung der Maßnahmen

(1) Verzeichnis von geprüften Zahlungsempfängern

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

Die Bestimmung dieser Steuerbelastung sollte sich am deutschen Steuerrecht orientieren⁴⁰⁶: Alle Vergünstigungen, die ein in Deutschland ansässiger endgültig Begünstigter in Anspruch nehmen könnte, sollte man auch dem im Ausland Ansässigen zugestehen.⁴⁰⁷ Zudem wird man auch hier mit Typisierungen und Pauschalisierungen arbeiten müssen, etwa bei der Frage, wie ein inländischer Emittent einer börsennotierten Anleihe den Steuersatz seiner Gläubiger in Erfahrung bringen soll.

Der Gesetzgeber sollte dabei Verfahren schaffen, die klare Regeln und Vertrauensschutz beinhalten. Bei der Umsatzsteuer z.B. besteht das Problem, dass der Steuerpflichtige in bestimmten Fällen wissen muss, ob sein Vertragspartner ein Unternehmer ist oder nicht (z.B. Übergang der Steuerschuldnerschaft bei sonstigen Leistungen, Vorsteuerabzug aus einer Eingangsrechnung). Der Staat hat darauf mit der Einführung von Umsatzsteuer-Identifikationsnummern für alle Unternehmer reagiert, deren Gültigkeit man online überprüfen kann. Die Finanzverwaltung sollte ein ähnliches Verzeichnis von geprüften Zahlungsempfängern anbieten, bei denen der Betriebsausgabenabzug gesichert ist.⁴⁰⁸

(2) Doppelbesteuerung möglichst vermeiden

Für generelle Abzugsbeschränkungen sind Änderungen an Doppelbesteuerungsabkommen nicht erforderlich.⁴⁰⁹ Das ist ein entscheidender Vorteil gegenüber Quellensteuern, die vielfach Änderungen der geltenden Doppelbesteuerungsabkommen erfordern.⁴¹⁰

Eine Doppelbesteuerung durch die in Reformvorschlag II geforderte Abzugsbeschränkung kann deutlich verringert werden, wenn die nicht zum Abzug zugelassenen Zahlungen zukünftig steuerlich nicht mehr als Zinsen oder Lizenzgebühren qualifiziert werden, sondern als Dividen-

den. Damit würden zukünftig nicht zum steuerlichen Abzug zugelassene Zins- und Lizenzgebührenzahlungen genauso behandelt werden wie als Dividenden ausgeschüttete Gewinne, die im Regelfall vor Ausschüttung als Dividende schon im Unternehmen besteuert wurden. Eine solche steuerliche Umqualifizierung von Zins- und Lizenzgebührenzahlungen in Dividenden wird heute bereits in verschiedenen Ländern durchgeführt.⁴¹¹

Durch eine steuerliche Umqualifizierung von gezahlten Zinsen und Lizenzgebühren in Dividenden wären in Deutschland diese Zahlungen bei einer empfangenden Kapitalgesellschaft in jedem Fall steuerfrei⁴¹², beim ausländischen Empfänger liegt das im Ermessen des ausländischen Fiskus. Im Regelfall hält sich der ausländische Fiskus aber an die deutsche Klassifikation, insbesondere wenn die Erträge in Deutschland schon besteuert wurden. Handelt es sich beim Empfänger nicht um eine Kapitalgesellschaft, sondern um eine Personengesellschaft oder um eine natürliche Person, dann müsste der Empfänger in Deutschland Abgeltungsteuer zahlen, im Ausland müssten die Zahlungen dann nach den jeweils geltenden nationalen Vorschriften versteuert werden.

(3) Abzugsbeschränkung nicht auf konzerninterne Zahlungen beschränken

Schon bisher gibt es in vielen Ländern Abzugsbeschränkungen, insbesondere wenn die Zahlung in ein Niedrigsteuerland geleistet wird.⁴¹³ Entsprechende Abzugsbeschränkungen hat LODIN für Zahlungen zwischen verbundenen Unternehmen vorgeschlagen, wobei die Höhe der Beschränkung durch das Verhältnis von Steuersatz des Empfängers und Steuersatz des Zahlers gegeben sein soll.⁴¹⁴

Österreich hat ein ähnliches System im März 2014 eingeführt⁴¹⁵:

- Zins- und Lizenzzahlungen an Konzerngesellschaften in Niedrigsteuerländern mit einer nominalen oder effektiven Steuerbelastung von weniger als 10% sind bei der auszahlenden österreichischen Gesellschaft nicht länger steuerlich abzugsfähig. Mit dieser Regelung sollen Steuerverschiebungen in Niedrigsteuerländer eingedämmt und somit Missbrauch verhindert werden.
- Zudem wurde ein Abzugsverbot für übermäßig hohe Gehälter eingeführt: Der Teil von Gehältern inkl. Tantiemen, Boni etc., der pro Person und Wirtschaftsjahr 500.000 € übersteigt, ist beim Arbeitgeber nicht mehr als Betriebsausgabe abzugsfähig.

In Österreich werden allerdings nur Zahlungen zwischen verbundenen Unternehmen einer Abzugsbeschränkung bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland unterworfen. Dies erscheint nicht sinnvoll, da dadurch das Verfahren unnötig kompliziert wird und durch Nutzung von konzernfremden Zwischengesellschaften leichter umgehbar wird. Zudem ist der in Österreich geforderte Mindeststeuersatz von 10% zu niedrig. Frankreich hat 2014 ganz ähnliche Maßnahmen beschlossen.⁴¹⁶

Im April 2017 wurde in Deutschland eine Lizenzschranke eingeführt⁴¹⁷, wodurch die steuerliche Abzugsmöglichkeit beschränkt wird, falls der Empfänger weniger als 25% Steuern zahlt. Dies soll allerdings nur gelten, falls Zahler und Empfänger einander nahestehende Personen sind, z.B. bei Zahlungen zwischen Unternehmen desselben Konzerns.

Dies ist ein großer Schritt in die richtige Richtung. Allerdings kann die Lizenzschranke durch Zwischenschaltung von konzernfremden Gesellschaften umgangen werden. In der Theorie sind konzernfremde Zwischengesellschaften mitberücksichtigt, sofern der Konzern Lizenzgebühren in eine von ihm beherrschte Zwischengesellschaft verschiebt. Aber wie der soll Steuerprüfer erkennen, dass es sich um eine Zwischengesellschaft handelt? Der deutsche Steuerpflichtige, dem der Abzug verwehrt wird, erklärt, dass der Empfänger (also die Zwischengesellschaft) ihm nicht nahesteht (was formaljuristisch stimmt) und er über den Empfänger keine weiteren Informationen besitzt. Damit hat er vermutlich die gesetzlich vorgesehene Mitwirkungspflicht zur Aufklärung des Sachverhalts erfüllt.⁴¹⁸

Wenn hingegen alle Empfänger, nicht nur nahestehende Konzerngesellschaften, der Lizenzschranke unterworfen würden, müsste der deutsche Steuerpflichtige aufzeigen, wer hinter der Zwischengesellschaft steht und dass der endgültig Begünstigte angemessen besteuert wird.

7.3 Reformvorschlag II: Wer gewinnt und wer verliert?

Im Folgenden werden beispielhaft die Auswirkungen von Abzugsbeschränkungen bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland dargestellt, und zwar für:

- gezahlte Zinsen (Kap. 7.3.1),
- gezahlte Lizenzgebühren (Kap. 7.3.2).

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

- Dem Gläubiger sollen nach Abzug seiner Verwaltungskosten 90% der Zinsen als Gewinn vor Steuern verbleiben.
- Dem Lizenzgeber hingegen sollen nach Abzug seiner Kosten für Forschung, Entwicklung und Vertrieb nur 30% der Lizenzgebühren als Gewinn vor Steuern verbleiben.

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

Tab. 7.4 zeigt die Auswirkungen einer Abzugsbeschränkung für gezahlte Zinsen bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland.

Durch den Reformvorschlag II ändert sich nur bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland etwas, weil nur dann der deutsche Schuldner nur noch einen Teil der von ihm gezahlten Zinsen steuerlich geltend machen kann.

(1) Deutscher Schuldner, deutscher Gläubiger

Durch den Reformvorschlag II ändert sich nichts, da alle deutschen Gläubiger mindestens einem Steuersatz von 20% unterliegen und deshalb der deutsche Schuldner keiner Abzugsbeschränkung unterliegt.

Tab. 7.4 : Abzugsbeschränkung für gezahlte Zinsen bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland

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

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 niedrig besteuerten Ausland	nein	ja 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	→
(4) Schuldner im normal besteuerten Ausland, Gläubiger in Deutschland	nein	nein
(5) Schuldner im niedrig besteuerten Ausland, Gläubiger in Deutschland	nein	nein

Quelle: Tab. 10.3 im Anhang.

(2) Deutscher Schuldner, ausländischer Gläubiger

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:

- Dadurch erhöhen sich für den deutschen Schuldner die gezahlten Zinsen nach Steuern erheblich.
- In gleichem Umfang erhöht sich das Steueraufkommen des deutschen Fiskus.

Die durch die Abzugsbeschränkung bewirkte Erhöhung der gezahlten Zinsen nach Steuern kann der deutsche Schuldner vermeiden, indem er zukünftig seinen Kapitalbedarf in Deutschland oder im normal besteuerten Ausland deckt. 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

Es ändert sich nichts, da eine mögliche Abzugsbeschränkung nur deutsche Schuldner betrifft.

(4) Fazit

Eine Abzugsbeschränkung für gezahlte Zinsen bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland 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 Zinsen bei entsprechender Gestaltung über ausländische Zwischengesellschaften steuerfrei gestellt werden können, werden weniger interessant, da diese Konstruktionen zwingend Niedrigsteuerländer nutzen und damit Gefahr laufen, der Abzugsbeschränkung zu unterfallen.
- Durch eine Abzugsbeschränkung für gezahlte Zinsen bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland wird also die Verwaltung von Zinsen in Deutschland zu Lasten der Niedrigsteuerländer gefördert.

Die Ergebnisse zeigen, dass der Reformvorschlag II (Abzugsbeschränkung für gezahlte Zinsen bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland) genau die gewünschten Wirkungen zeitigt.

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

Tab. 7.5 zeigt die Auswirkungen einer Abzugsbeschränkung für gezahlte Lizenzgebühren bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland.

Durch Reformvorschlag II ändert sich nur bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland etwas, weil nur dann der deutsche Lizenznehmer nur noch einen Teil der von ihm gezahlten Lizenzgebühren steuerlich geltend machen kann.

**Tab. 7.5 : Abzugsbeschränkung für gezahlte Lizenzgebühren
bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland**

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

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 niedrig besteuerten Ausland	nein	ja 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	→
(4) Lizenznehmer im normal besteuerten Ausland, Lizenzgeber in Deutschland	nein	nein
(5) Lizenznehmer im niedrig besteuerten Ausland, Lizenzgeber in Deutschland	nein	nein

Quelle: Tab. 10.4 im Anhang.

(1) Deutscher Lizenznehmer, deutscher Lizenzgeber

Durch den Reformvorschlag II ändert sich nichts, da alle deutschen Lizenzgeber mindestens einem Steuersatz von 20% unterliegen, und deshalb der deutsche Lizenznehmer keiner Abzugsbeschränkung unterliegt.

(2) Deutscher Lizenznehmer, ausländischer Lizenzgeber

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:

- Dadurch erhöhen sich für den deutschen Lizenznehmer die Lizenzgebühren nach Steuern erheblich.
- In gleichem Umfang erhöht sich das Steueraufkommen des deutschen Fiskus.

Der deutsche Lizenznehmer könnte allerdings zukünftig die Lizenz bei einem Lizenzgeber besorgen, der nicht in einem Niedrigsteuerland ansässig ist, und deshalb 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 Lizenznehmer, deutscher Lizenzgeber

Es ändert sich nichts, da eine mögliche Abzugsbeschränkung nur deutsche Lizenznehmer betrifft.

(4) Fazit

Eine Abzugsbeschränkung für gezahlte Lizenzgebühren bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland hat für Deutschland eine Reihe von Vorteilen:

- Deutschland erhält in jedem Fall Steuern für die in Deutschland erwirtschafteten Lizenzgebühren.
- Die Nutzung von Niedrigsteuermöglichkeiten für die Verwaltung von Lizenzträgen (z.B. durch Lizenzboxen in Luxemburg oder in den Niederlanden) wird weniger interessant.
- Komplizierte Konstruktionen, wodurch schon heute in Deutschland erwirtschaftete Lizenzträge bei entsprechender Gestaltung über ausländische Zwischengesellschaften steuerfrei gestellt werden können, werden weniger interessant, da diese Konstruktionen zwingend Niedrigsteuerländer nutzen und damit Gefahr laufen, der Abzugsbeschränkung zu unterfallen.
- Durch eine Abzugsbeschränkung für gezahlte Lizenzgebühren bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland wird also die Lizenzverwaltung in Deutschland zu Lasten der Niedrigsteuerländer gefördert.

Die Ergebnisse zeigen, dass der Reformvorschlag II (Abzugsbeschränkung für gezahlte Lizenzgebühren bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland) genau die gewünschten Wirkungen zeitigt.

7.4 Reformvorschlag III: Abzugsbeschränkung durch Gewerbesteuerfreistellung der gezahlten und erhaltenen Zinsen und Lizenzgebühren

Im vorher erläuterten Reformvorschlag II wird eine Abzugsbeschränkung für gezahlte Zinsen und Lizenzgebühren vorgeschlagen, aber **nur** bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland. Diese Abzugsbeschränkung wird im folgenden Reformvorschlag III erweitert auf **ALLE** gezahlten Zinsen und Lizenzgebühren. Im Gegenzug sollen dann gezahlte Zinsen und Lizenzgebühren beim Empfänger steuerfrei bleiben.

7.4.1 Erläuterung von Reformvorschlag III: Abzugsbeschränkung durch Gewerbesteuerfreistellung

In Deutschland sind bei der Gewerbesteuer u.a. ein Viertel der gezahlten Zinsen und ein Sechstel der gezahlten Lizenzgebühren nicht als Kosten abzugsfähig, soweit die Summe der insgesamt gezahlten Beträge pro Jahr 100.000 € übersteigt⁴¹⁹. Erhaltene Zinsen und Lizenzgebühren müssen hingegen bei der Gewerbesteuer voll versteuert werden, wodurch eine systematische Doppelbesteuerung resultiert (Kaskadeneffekt), sofern sowohl Zahler als auch Empfänger der Gewerbesteuer unterliegen.

Zukünftig sollten bei der Gewerbesteuer in verstärktem Umfang gezahlte Zinsen und Lizenzgebühren Abzugsbeschränkungen unterliegen und im Gegenzug der aus erhaltenen Zinsen und Lizenzgebühren erzielte Gewinn bei der Gewerbesteuer unbesteuert bleiben. Für die Umsetzung des Reformvorschlags III werden folgende zwei Maßnahmen vorgeschlagen:

- **Keine** steuerliche Berücksichtigung von **gezahlten** Zinsen und Lizenzgebühren bei der Gewerbesteuer.⁴²⁰
- Im Gegenzug **Gewerbesteuerfreistellung** des aus allen **erhaltenen** Zinserträgen und Lizenzgebühren erzielten Gewinns.

Wie in Reformvorschlag I (Quellensteuer) und Reformvorschlag II (Abzugsbeschränkung für gezahlte Zinsen und Lizenzgebühren bei Zahlung in Niedrigsteuerland) soll auch Reformvorschlag III (Gewerbesteuerreform) für die in Zahlungen anteilig enthaltenen Zinsen (z.B. Leasinggebühren) und Lizenzgebühren (z.B. Zahlungen für Know How, Beratungs- und IT-Leistungen) gelten.

7.4.2 Vorgeschlagene Maßnahmen sind rechtlich zulässig

Bei der Gewerbesteuer sind generelle Abzugsbeschränkungen für gezahlte Zinsen und Lizenzgebühren 2008 eingeführt und höchststrichterlich für rechtlich zulässig erklärt worden:

- Der deutsche Bundesfinanzhof hatte Bedenken, ob die generelle Abzugsbeschränkung von gezahlten Zinsen bei der deutschen Gewerbesteuer mit EU-Recht vereinbar ist, und den Fall dem Europäischen Gerichtshof vorgelegt.⁴²¹ Dieser hat Mitte 2011 entschieden⁴²², dass generelle Abzugsbeschränkungen mit EU-Recht, insbesondere auch mit der EU-Zins- und Lizenz-

richtlinie⁴²³, vereinbar sind. Nach Meinung des Europäischen Gerichtshofs ist nämlich die Berechnungsweise der Bemessungsgrundlage für die Besteuerung des Zinszahlers nicht Gegenstand der EU-Zins- und Lizenzrichtlinie und deshalb kann eine Abzugsbeschränkung auch nicht im Widerspruch zu deren Inhalt stehen. Abzugsbeschränkungen bei der Gewerbesteuer sind also mit allen EU-Richtlinien, insbesondere auch mit der EU-Zins- und Lizenzrichtlinie, vereinbar.

- In Deutschland wird zwar manchmal bezweifelt, dass die deutsche Gewerbesteuer und insbesondere ihre Abzugsbeschränkungen mit der deutschen Verfassung konform sind. Sowohl der deutsche Bundesfinanzhof⁴²⁴ als auch das deutsche Bundesverfassungsgericht⁴²⁵ haben aber die Zulässigkeit von generellen Abzugsbeschränkungen bei der Gewerbesteuer erneut bestätigt, da die Gewerbesteuer eine Objektsteuer sei und deshalb keinesfalls zwingend alle Kosten abzugsfähig sein müssten, das so genannte objektive Nettoprinzip⁴²⁶ also keine Anwendung finden müsse.

Fazit:

Deutschland kann also ohne jede internationale Abstimmung unilateral gegen steuerliche Missbräuche durch derzeit ganz legale Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen vorgehen, indem zukünftig Zahlungen für Zinsen und Lizenzgebühren zumindest bei der Gewerbesteuer nicht mehr zum Abzug zugelassen werden.

Im Gegenzug sollen laut Reformvorschlag III Zins- und Lizenzerträge, ähnlich wie derzeit schon erhaltene Dividenden, von allen Unternehmen gewerbesteuerfrei vereinnahmt werden können. Dadurch würden insbesondere in Deutschland ansässige Forschungsunternehmen und Finanzinstitute nicht mehr gegenüber im steuergünstigen Ausland ansässigen Unternehmen benachteiligt, der derzeitige Zwang zu komplizierten Steuerkonstruktionen mittels im Ausland angesiedelten Kapital- und Lizenzverwaltungsgesellschaften würde entfallen, Eigenkapital würde gegenüber Fremdkapital nicht mehr diskriminiert. Finanzkapitaloasen und so genannte Lizenzboxen wie in den Niederlanden mit drastisch ermäßigten Steuersätzen für Kapital- und Lizenzerträge würden einen wesentlichen Teil ihrer Attraktivität einbüßen. Viele andere Länder würden ähnliche Maßnahmen ergreifen, um nicht in Nachteil gegenüber Deutschland zu geraten.⁴²⁷

7.4.3 Umsetzung der Maßnahmen

(1) Schrittweise Umsetzung

Die vorgeschlagene Gewerbesteuerreform sollte schrittweise eingeführt werden, damit sich alle Beteiligten an die Gewerbesteuerreform geeignet anpassen können. Z.B. könnte die Gewerbesteuerreform über einen Zeitraum von fünf Jahren umgesetzt werden:

- Im Jahr 1 würden dann, wie derzeit, drei Viertel der gezahlten Zinsen und statt derzeit fünfzehn Sechzehntel nur noch vier Fünftel der gezahlten Lizenzgebühren bei der Gewerbesteuer berücksichtigt. Im Gegenzug müssten nur noch für vier Fünftel der erhaltenen Zinsen und Lizenzgebühren Gewerbesteuer gezahlt werden.

- Im Jahr 2 würden dann noch drei Fünftel der gezahlten Zinsen und Lizenzgebühren bei der Gewerbesteuer berücksichtigt. Im Gegenzug müssten nur noch für drei Fünftel der erhaltenen Zinsen und Lizenzgebühren Gewerbesteuer gezahlt werden.
- Im Jahr 3 würden dann noch zwei Fünftel der gezahlten Zinsen und Lizenzgebühren bei der Gewerbesteuer berücksichtigt. Im Gegenzug müssten nur noch für zwei Fünftel der erhaltenen Zinsen und Lizenzgebühren Gewerbesteuer gezahlt werden.
- Im Jahr 4 würde dann noch ein Fünftel der gezahlten Zinsen und Lizenzgebühren bei der Gewerbesteuer berücksichtigt. Im Gegenzug müsste nur noch für ein Fünftel der erhaltenen Zinsen und Lizenzgebühren Gewerbesteuer gezahlt werden.
- Im Jahr 5 würden dann gezahlte Zinsen und Lizenzgebühren bei der Gewerbesteuer gar nicht mehr berücksichtigt. Im Gegenzug müsste für erhaltene Zinsen und Lizenzgebühren keine Gewerbesteuer mehr gezahlt werden.

(2) Keine Änderung von Doppelbesteuerungsabkommen erforderlich

Für generelle Abzugsbeschränkungen sind Änderungen an Doppelbesteuerungsabkommen nicht erforderlich.⁴²⁸ Das ist ein entscheidender Vorteil gegenüber Quellensteuern, die vielfach Änderungen der geltenden Doppelbesteuerungsabkommen erfordern.⁴²⁹

Eine Doppelbesteuerung resultiert aus der in Reformvorschlag III geforderten Abzugsbeschränkung bei der Gewerbesteuer bei Zahlungen innerhalb Deutschlands nicht, weil die erhaltenen Zahlungen beim deutschen Empfänger nicht der Gewerbesteuer unterliegen. Inwiefern im Ausland eine Doppelbesteuerung resultiert, hängt von Art und Umfang der Besteuerung des ausländischen Empfängers ab.

7.5 Reformvorschlag III: Wer gewinnt und wer verliert?

Im Folgenden werden mit Beispielen die Auswirkungen einer Gewerbesteuerfreistellung von gezahlten und von erhaltenen Zinsen und Lizenzgebühren dargestellt:

- Gewerbesteuerfreistellung von gezahlten und von erhaltenen Zinsen (Kap. 7.5.1),
- Gewerbesteuerfreistellung von gezahlten und von erhaltenen Lizenzgebühren (Kap. 7.5.2).

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

- Dem Gläubiger sollen nach Abzug seiner Verwaltungskosten **90%** der Zinsen als Gewinn vor Steuern verbleiben.
- Dem Lizenzgeber sollen nach Abzug seiner Kosten für Forschung, Entwicklung und Vertrieb hingegen nur **30%** der Lizenzgebühren als Gewinn vor Steuern verbleiben.

7.5.1 Abzugsbeschränkung durch Gewerbesteuerfreistellung der gezahlten und erhaltenen Zinsen: Wer gewinnt und wer verliert?

(1) Deutscher Schuldner, deutscher Gläubiger

Tab. 7.6a zeigt die Auswirkungen einer Gewerbesteuerfreistellung der gezahlten und erhaltenen Zinsen, falls sowohl der Schuldner als auch der Gläubiger in Deutschland ansässig ist.

Tab. 7.6a : Gewerbesteuerfreistellung der gezahlten und erhaltenen Zinsen – deutscher Schuldner, deutscher Gläubiger

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

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 deutschen Schuldner gezahlte Zinsen nach Steuern wie vor der Reform resultieren	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	→	→

Quelle: Tab. 10.5a im Anhang.

Sp. (2a): Keine Zinssenkung

Gemäß Reformvorschlag III (Gewerbesteuerreform) kann zukünftig der deutsche Schuldner die gezahlten Zinsen nur noch bei der Körperschaftsteuer als Kosten geltend machen und nicht mehr bei der Gewerbesteuer, sodass er für alle **gezahlten** Zinsen Gewerbesteuer zahlen muss:

- Für den deutschen Schuldner erhöhen sich dadurch die gezahlten Zinsen nach Steuern deutlich.

- Der deutsche Gläubiger muss nun für seinen aus den Zinserträgen erzielten Gewinn nur noch Körperschaftsteuer zahlen, was seinen Gewinn nach Steuern deutlich erhöht.
- Der deutsche Fiskus hat weniger Steueraufkommen als vor Umsetzung von Reformvorschlag III (Gewerbesteuerreform), weil sich die Steuersenkung beim deutschen Gläubiger stärker auswirkt als die Steuererhöhung beim deutschen Schuldner, der schon bisher nur drei Viertel der gezahlten Zinsen bei der Gewerbesteuer geltend machen konnte.
- Da es sich um ein rein innerdeutsches Geschäft handelt, hat der ausländische Fiskus weiter kein Steueraufkommen.

Sp. (2b): Zinssenkung

Der deutsche Schuldner, der durch die Gewerbesteuerfreistellung der **gezahlten** Zinsen (Reformvorschlag III) seine gezahlten Zinsen nicht mehr bei der Gewerbesteuer geltend machen kann und deshalb höhere gezahlte Zinsen nach Steuern hat, wird bei seinem deutschen Gläubiger auf eine Zinssenkung drängen.

In unserem Beispiel gibt der deutsche Gläubiger einen Teil seiner niedrigeren Steuerbelastung, die aus der Gewerbesteuerfreistellung der von ihm **erhaltenen** Zinsen (Reformvorschlag III) resultiert, an den Schuldner weiter. Er senkt die Zinsen so stark, dass die vom deutschen Schuldner gezahlten Zinsen nach Steuern durch die Gewerbesteuerreform unverändert bleiben. Damit verbessert er seine Konkurrenzfähigkeit gegenüber Gläubigern, die in niedriger besteuerten Ländern ansässig sind:

- Der Gewinn nach Steuern des deutschen Gläubigers sinkt durch die Zinssenkung, ist aber immer noch höher als vor der Gewerbesteuerreform.
- Das deutschen Steueraufkommen ist geringfügig höher als ohne Zinssenkung, aber deutlich niedriger als vor der Gewerbesteuerreform.

(2) Deutscher Schuldner, ausländischer Gläubiger

Tab. 7.6b zeigt die Auswirkungen einer Gewerbesteuerfreistellung der gezahlten und erhaltenen Zinsen, falls der Schuldner in Deutschland und der Gläubiger im Ausland ansässig ist.

Sp. (2a): Keine Zinssenkung

Gemäß Reformvorschlag III (Gewerbesteuerreform) kann zukünftig der deutsche Schuldner die gezahlten Zinsen nur noch bei der Körperschaftsteuer als Kosten geltend machen und nicht mehr bei der Gewerbesteuer, sodass er für alle **gezahlten** Zinsen Gewerbesteuer zahlen muss:

- Für den deutschen Schuldner erhöhen sich dadurch die gezahlten Zinsen nach Steuern deutlich.
- Das deutsche Steueraufkommen steigt im gleichen Umfang.

Tab. 7.6b : Gewerbesteuerfreistellung der gezahlten und erhaltenen Zinsen – deutscher Schuldner, ausländischer Gläubiger

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

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 deutschen Schuldner gezahlte Zinsen nach Steuern wie vor der Reform resultieren	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. 10.5b im Anhang.

Sp. (2b): Zinssenkung

Der deutsche Schuldner wird bei seinem ausländischen Gläubiger auf eine Senkung der Zinsen drängen mit dem Hinweis auf günstigere Angebote eines deutschen Gläubigers, den der deutsche Fiskus von der Gewerbesteuer gemäß Reformvorschlag III freistellt, und der deshalb die Zinsen senken kann, ohne seinen Gewinn nach Steuern zu verringern.

In unserem Beispiel senkt der ausländische Gläubiger zur Erhaltung seiner Konkurrenzfähigkeit gegenüber einem deutschen Gläubiger die Zinsen soweit, dass die vom deutschen Schuldner gezahlten Zinsen durch die Gewerbesteuerreform nach Steuern unverändert bleiben:

- Das deutsche Steueraufkommen steigt deutlich, weil der deutsche Schuldner weniger gezahlte Zinsen beim deutschen Fiskus steuerlich geltend macht.
- Der Gewinn des ausländischen Gläubigers wird durch die Zinssenkung verringert.
- Dadurch sinkt das ausländische Steueraufkommen.

(3) Ausländischer Schuldner, deutscher Gläubiger

Tab. 7.6c zeigt die Auswirkungen einer Gewerbesteuerfreistellung der gezahlten und erhaltenen Zinsen, falls der Schuldner im Ausland und der Gläubiger in Deutschland ansässig ist.

Sp. (2a): Keine Zinssenkung

Der deutsche Gläubiger muss nun für seinen aus den Zinserträgen erzielten Gewinn nur noch Körperschaftsteuer zahlen:

- Der Gewinn des deutschen Gläubigers steigt nach Steuern stark an.
- Das deutsche Steueraufkommen sinkt stark.

Sp. (2b): Zinssenkung

In unserem Beispiel will der deutsche Gläubiger seine Konkurrenzfähigkeit gegenüber anderen Gläubigern verbessern. Deshalb gibt er seine durch die Gewerbesteuerreform niedrigere Steuerbelastung an seinen ausländischen Schuldner weiter, indem er die Zinsen entsprechend senkt:

- Der Gewinn des deutschen Gläubigers ist damit nach Steuern wieder genauso hoch wie vor der Gewerbesteuerreform.
- Das deutsche Steueraufkommen hingegen ist deutlich niedriger als vor der Gewerbesteuerreform, weil der Gewinn nun gewerbesteuerfrei ist und Körperschaftsteuer nur noch auf einen geringeren Gewinn gezahlt wird.
- Der große Gewinner ist der ausländische Schuldner, der nun weniger gezahlte Zinsen nach Steuern hat als vor der deutschen Gewerbesteuerreform, die ihn doch eigentlich gar nicht betrifft.
- Das Steueraufkommen im normal besteuerten Ausland steigt, weil der ausländische Schuldner weniger gezahlte Zinsen steuerlich als Kosten geltend macht.

(4) Fazit

Eine Gewerbesteuerfreistellung der gezahlten und erhaltenen Zinsen hat für Deutschland eine Reihe von Vorteilen:

- Deutschland erhält in jedem Fall Gewerbesteuern 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.

Tab. 7.6c : Gewerbesteuerfreistellung der gezahlten und erhaltenen Zinsen – ausländischer Schuldner, deutscher Gläubiger

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

alle Werte in €	(1) Derzeit	(2a)	(2b) Reformvorschlag III : Gewerbesteuerreform
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	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	→	↑

Quelle: Tab. 10.5c im Anhang.

- 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 Gewerbesteuer für gezahlte Zinsen anfällt.
- Ausländische Kapitalerträge können nun steuergünstiger in Deutschland verwaltet werden, da Kapitalerträge nun generell gewerbesteuerfrei sind und nicht nur nach Nutzung spezieller Konstruktionen über reine Kapitalverwaltungsgesellschaften.
- Durch Umsetzung von Reformvorschlag III wird also die Kapitalverwaltung in Deutschland zu Lasten der Niedrigsteuerländer gefördert.

Die Ergebnisse zeigen, dass der Reformvorschlag III (Gewerbsteuerfreistellung sowohl für gezahlte wie auch für erhaltene Zinsen) genau die gewünschten Wirkungen zeitigt.

7.5.2 Abzugsbeschränkung durch Gewerbesteuerfreistellung der gezahlten und erhaltenen Lizenzgebühren: Wer gewinnt und wer verliert?

(1) Deutscher Lizenznehmer, deutscher Lizenzgeber

Tab. 7.7a zeigt die Auswirkungen einer Gewerbesteuerfreistellung der gezahlten und erhaltenen Lizenzgebühren, falls sowohl der Lizenznehmer als auch der Lizenzgeber in Deutschland ansässig ist.

Sp. (2a): Keine Senkung der Lizenzgebühren

Der deutsche Lizenznehmer kann die gezahlten Lizenzgebühren nun nur noch bei der Körperschaftsteuer als Kosten geltend machen, wodurch seine Lizenzgebühren nach Steuern erhöht werden:

- Der deutsche Lizenzgeber muss nun für seinen aus den Lizenzerträgen erzielten Gewinn nur noch Körperschaftsteuer zahlen, was nach Steuern seinen Gewinn deutlich erhöht.
- Der deutsche Fiskus hat weniger Steueraufkommen als vor der Gewerbesteuerreform, weil sich die Steuersenkung beim deutschen Lizenzgeber stärker auswirkt als die Steuererhöhung beim deutschen Lizenznehmer, der schon bisher nur drei Viertel der gezahlten Zinsen bei der Gewerbesteuer geltend machen konnte.
- Da es sich um ein rein innerdeutsches Geschäft handelt, hat der ausländische Fiskus weiter kein Steueraufkommen.

Sp. (2b): 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, wird bei seinem deutschen Lizenzgeber auf eine Senkung der Lizenzgebühren drängen.

In unserem Beispiel gibt der deutsche Lizenzgeber einen Teil seiner durch die Gewerbesteuerreform niedrigeren Steuerbelastung weiter und stellt damit sicher, dass die Lizenzgebühren des deutschen Lizenznehmers nach Steuern durch die Gewerbesteuerreform unverändert bleiben. Damit verbessert der deutsche Lizenzgeber seine Konkurrenzfähigkeit gegenüber Lizenzgebern, die in niedriger besteuerten Ländern ansässig sind:

- Der Gewinn nach Steuern des deutschen Lizenzgebers sinkt durch die Senkung der Lizenzgebühren, ist aber immer noch höher als vor der Gewerbesteuerreform.
- Das deutschen Steueraufkommen ist geringfügig höher als ohne Senkung der Lizenzgebühren, aber deutlich niedriger als vor der Gewerbesteuerreform.

Tab. 7.7a : Gewerbesteuerfreistellung der gezahlten und erhaltenen Lizenzgebühren – deutscher Lizenznehmer, deutscher Lizenzgeber

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

alle Werte in €	(1) Derzeit	(2a) Reformvorschlag III :	(2b) 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 dt. Lizenznehmer gez. Lizenzgeb. nach Steuern wie vor der Reform resultieren	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	→	→

Quelle: Tab. 10.6a im Anhang.

Steuerliches Perpetuum Mobile durch Reformvorschlag III?

Durch Reformvorschlag III (Gewerbesteuerreform) hätte der deutsche Lizenznehmer nach Senkung der Lizenzgebühren dieselben Kosten nach Steuern und der deutsche Lizenzgeber denselben Gewinn nach Steuern. Trotzdem hätte der deutsche Fiskus deutlich höhere Steuereinnahmen. Der deutsche Fiskus würde also aus dem Nichts mehr Steuern einnehmen: Das wäre ein steuerliches Perpetuum Mobile?! Wie ist das zu erklären? Der Gewinn des deutschen Lizenzgebers wird konstant mit 30% der erhaltenen Lizenzgebühren angenommen. In der Praxis sinkt aber der Gewinn des Lizenzgebers durch eine Senkung der Lizenzgebühren überproportional, da der Lizenzgeber erhebliche fixe Kosten hat. Dies bleibt bei der beispielhaften Berechnung in Tab. 7.7a unberücksichtigt. Deshalb überschätzt die Berechnung in Tab. 7.7a den Gewinn des Lizenzgebers und damit die Steuereinnahmen des deutschen Fiskus.

(2) Deutscher Lizenznehmer, ausländischer Lizenzgeber

Tab. 7.7b zeigt die Auswirkungen einer Gewerbesteuerfreistellung der gezahlten und erhaltenen Lizenzgebühren, falls der Lizenznehmer in Deutschland und der Lizenzgeber im Ausland ansässig ist.

Tab. 7.7b : Gewerbesteuerfreistellung der gezahlten und erhaltenen Lizenzgebühren – deutscher Lizenznehmer, ausländischer Lizenzgeber

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

alle Werte in €	(1) Derzeit	(2a) Reformvorschlag III : Gewerbesteuerreform	(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 ausländischer Lizenzgeber Steuern zahlen muss	100%	100%	100%
Ausländischer Lizenzgeber senkt die Lizenzgeb., sodass vom dt. Lizenznehmer gez. Lizenzgeb. nach Steuern wie vor der Reform resultieren	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. 10.6b im Anhang.

Sp. (2a): Keine Senkung der Lizenzgebühren

Gemäß Reformvorschlag III (Gewerbsteuerreform) muss zukünftig der deutsche Lizenznehmer für alle **gezahlten** Lizenzgebühren Gewerbesteuer zahlen:

- Für den deutschen Lizenznehmer erhöhen sich dadurch die Lizenzgebühren nach Steuern deutlich.
- Das deutsche Steueraufkommen steigt im gleichen Umfang.

Sp. (2b): Senkung der Lizenzgebühren

Der deutsche Lizenznehmer wird bei seinem ausländischen Lizenzgeber auf eine Senkung der Lizenzgebühren drängen mit dem Hinweis auf günstigere Angebote eines deutschen Lizenzgebers, den der deutsche Fiskus von der Gewerbesteuer gemäß Refomvorschlag III freistellt, und der deshalb die Lizenzgebühren senken kann, ohne seinen Gewinn nach Steuern zu verringern.

In unserem Beispiel senkt der ausländische Lizenzgeber zur Erhaltung seiner Konkurrenzfähigkeit gegenüber einem deutschen Lizenzgeber die Lizenzgebühren soweit, dass durch die Gewerbesteuerreform die Lizenzgebühren des deutschen Lizenznehmers nach Steuern unverändert bleiben:

- Das deutsche Steueraufkommen steigt deutlich, weil der deutsche Lizenznehmer weniger Lizenzgebühren beim deutschen Fiskus steuerlich geltend macht.
- Der Gewinn des ausländischen Lizenzgebers wird durch die Senkung der Lizenzgebühren verringert.
- Dadurch sinkt das ausländische Steueraufkommen.

(3) Ausländischer Lizenznehmer, deutscher Lizenzgeber

Tab. 7.7c zeigt die Auswirkungen einer Gewerbesteuerfreistellung der gezahlten und erhaltenen Lizenzgebühren, falls der Lizenznehmer im Ausland und der Lizenzgeber in Deutschland ansässig ist.

Sp. (2a): Keine Senkung der Lizenzgebühren

Der deutsche Lizenzgeber muss nun für seinen aus den Zinserträgen erzielten Gewinn nur noch Körperschaftsteuer zahlen:

- Der Gewinn des deutschen Lizenzgebers steigt nach Steuern stark an.
- Das deutsche Steueraufkommen sinkt stark.

Sp. (2b): Senkung der Lizenzgebühren

In unserem Beispiel will der deutsche Lizenzgeber seine Konkurrenzfähigkeit gegenüber anderen Lizenzgebern verbessern. Deshalb gibt er seine durch die Gewerbesteuerreform niedrigere Steuerbelastung an seinen ausländischen Lizenznehmer weiter, indem er die Lizenzgebühren entsprechend senkt:

- Der Gewinn des deutschen Lizenzgebers ist damit nach Steuern wieder genauso hoch wie vor der Gewerbesteuerreform.

- Das deutsche Steueraufkommen hingegen ist deutlich niedriger als vor der Gewerbesteuerreform, weil der Gewinn nun gewerbesteuerfrei ist und Körperschaftsteuer nur noch auf einen geringeren Gewinn gezahlt wird.
- Der große Gewinner ist der ausländische Lizenznehmer, der nun deutlich geringere Lizenzgebühren nach Steuern hat als vor der Gewerbesteuerreform, die ihn doch eigentlich gar nicht betrifft.
- Das Steueraufkommen im normal besteuerten Ausland steigt, weil der ausländische Lizenznehmer weniger Lizenzgebühren steuerlich als Kosten geltend macht.

Tab. 7.7c : Gewerbesteuerfreistellung der gezahlten und erhaltenen Lizenzgebühren – ausländischer Lizenznehmer, deutscher Lizenzgeber

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

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	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	→	↑

Quelle: Tab. 10.6c im Anhang.

(4) Fazit

Eine Gewerbesteuerfreistellung der gezahlten und erhaltenen Lizenzgebühren hat für Deutschland eine Reihe von Vorteilen:

- Deutschland erhält in jedem Fall Gewerbesteuern für die in Deutschland erwirtschafteten Lizenzgebühren.
- Die Nutzung von Niedrigsteuerländern für die Verwaltung von Lizenzgebühren (z.B. Lizenzboxen in Luxemburg oder in den Niederlanden) wird weniger interessant.
- Komplizierte Konstruktionen, wodurch schon heute in Deutschland erwirtschaftete Lizenzgebühren bei entsprechender Gestaltung über ausländische Zwischengesellschaften steuerfrei gestellt werden können, werden weniger interessant, da in jedem Fall in Deutschland Gewerbesteuer für gezahlte Lizenzgebühren gezahlt wird.
- Ausländische Lizenzgebühren können nun steuergünstiger in Deutschland verwaltet werden, da Lizenzgebühren nun generell gewerbesteuerfrei sind und nicht nur nach Nutzung spezieller Konstruktionen über reine Kapitalverwaltungsgesellschaften.
- Durch Umsetzung von Reformvorschlag III wird also die Verwaltung von Lizenzen in Deutschland zu Lasten der Niedrigsteuerländer gefördert.

Die Ergebnisse zeigen, dass Reformvorschlag III (Gewerbesteuerfreistellung sowohl für gezahlte wie auch für erhaltene Lizenzgebühren) genau die gewünschten Wirkungen zeitigt.

Es wurden in Kap. 6 und Kap. 7 rein national umsetzbare Maßnahmen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung erläutert, nämlich in Kap. 6 die Einführung einer Quellensteuer auf alle gezahlten Zinsen und Lizenzgebühren und in Kap. 7 die Einführung von Abzugsbeschränkungen für gezahlte Zinsen und Lizenzgebühren.

Im folgenden Kap. 8 werden die vorgeschlagenen Maßnahmen miteinander verglichen.