

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

## 8 Vergleich der drei Reformvorschläge

Kap. 8 besteht aus drei Teilen:

- Wer gewinnt und wer verliert bei den drei Reformvorschlägen? ► **Kap. 8.1**
- Wie würde sich das Steueraufkommen ändern? ► **Kap. 8.2**
- Die Reformvorschläge führen zu einer angemessenen Unternehmensbesteuerung ► **Kap. 8.3**



### 8.1 Wer gewinnt und wer verliert?

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

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

#### 8.1.1 Wer gewinnt und wer verliert bei den Reformvorschlägen für Zinsen?

Tab. 8.1 zeigt eine vergleichende Darstellung der drei Reformvorschläge für Zinsen basierend auf den beispielhaften Ergebnissen für die drei Reformvorschläge:

- Reformvorschlag I: Quellensteuer auf gezahlte Zinsen (erläutert im früheren Kap. 6.2.1);
- Reformvorschlag II: Abzugsbeschränkung bei Zahlung von Zinsen in ein Niedrigsteuerland (erläutert im früheren Kap. 7.2.1);
- Reformvorschlag III: Generelle Abzugsbeschränkung durch Gewerbesteuerfreistellung sowohl der gezahlten wie auch der erhaltenen Zinsen (erläutert im früheren Kap. 7.4.1).

In den Spalten (1), (2) und (3) werden die Ergebnisse für die drei Reformvorschläge dargestellt.

**Tab. 8.1 : Wer gewinnt und wer verliert bei den Reformvorschlägen für Zinsen?**

Wer gewinnt (+), wer verliert (-)?  → : keine oder sehr geringe Änderung	(1)	(1a)	(2)	(3)	(3a)
	<b>Reformvor- schlag I</b> Quellensteuer auf gezahlte Zinsen		<b>Reformvor- schlag II</b> Abzugsbe- schränkung bei Zahlung in Niedrigsteuerland	<b>Reformvor- schlag III</b> Gewerbesteuer- freistellung der gezahlten wie auch der erhaltenen Zinsen	
Erstattung der Quellensteuer an den Gläubiger	ja	nein			
Anpassung des Zinssatzes durch den Gläubiger	nein	Erhöhung	nein	nein	Senkung
<b>(1) Schuldner in Deutschland, Gläubiger in Deutschland</b>					
(1.1) Deutscher Schuldner	→	-	→	-	→
(1.2) Deutscher Gläubiger	→	→	→	++	+
(1.3) Deutscher Fiskus	→	++	→	-	-
(1.4) Ausländischer Fiskus	→	→	→	→	→
<b>(2) Schuldner in Deutschland, Gläubiger im normal besteuerten Ausland</b>					
(2.1) Deutscher Schuldner	→	-	→	-	→
(2.2) Ausländischer Gläubiger	→	→	→	→	-
(2.3) Deutscher Fiskus	++	++	→	++	++
(2.4) Ausländischer Fiskus	--	+	→	→	-
<b>(3) Schuldner in Deutschland, Gläubiger im Niedrigsteuerland</b>					
(3.1) Deutscher Schuldner	→	-	--	-	→
(3.2) Ausländischer Gläubiger	→	→	→	→	-
(3.3) Deutscher Fiskus	++	++	++	+	++
(3.4) Ausländischer Fiskus	--	+	→	→	-
<b>(4) Schuldner im normal besteuerten Ausland, Gläubiger in Deutschland</b>					
(4.1) Ausländischer Schuldner	→	-	→	→	+
(4.2) Deutscher Gläubiger	→	→	→	++	→
(4.3) Deutscher Fiskus	--	+	→	--	--
(4.4) Ausländischer Fiskus	++	++	→	→	+
<b>(5) Schuldner im Niedrigsteuerland, Gläubiger in Deutschland</b>					
(5.1) Ausländischer Schuldner	→	-	→	→	+
(5.2) Deutscher Gläubiger	→	→	→	++	→
(5.3) Deutscher Fiskus	--	+	→	--	--
(5.4) Ausländischer Fiskus	++	++	→	→	+

Quellen zu Tab. 8.1: Zu Sp. (1), Sp. (1a): Tab. 6.3a bis 6.3c; zu Sp. (2): Tab. 7.4;  
zu Sp. (3) und Sp. (3a): Tab. 7.6a bis 7.6c.

Für die Ergebnisse in Tab. 8.1 muss jeweils der Ort des Unternehmenssitzes von Schuldner und von Gläubiger berücksichtigt werden:

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

- Sp. (1): Durch Reformvorschlag I ändert sich nichts.
- Sp. (1a): In Sp. (1a) wird davon ausgegangen, dass dem deutschen Gläubiger vom deutschen Fiskus – entgegen Reformvorschlag I – die vom deutschen Schuldner gezahlte Quellensteuer nicht erstattet wird und er deshalb den Zinssatz dergestalt erhöht, dass sein Gewinn nach Steuern auch nach Einführung der Quellensteuer unverändert bleibt. Der deutsche Schuldner hat nun wegen der Zinserhöhung Mehrbelastungen, der deutsche Fiskus hat wegen der Nichterstattung der Quellensteuer Mehrerträge.
- Sp. (2): Durch Reformvorschlag II ändert sich nichts, weil der Empfänger in Deutschland mindestens 20% Steuern auf die erhaltenen Zinsen zahlt.
- Eine Sp. (2a) ist in dieser zusammenfassenden Darstellung nicht erforderlich, da eine Abzugsbeschränkung beim Schuldner zu keiner direkten Änderung beim Gläubiger führt. Falls allerdings ein deutscher Schuldner zum Ausgleich seiner erhöhten Steuerbelastung beim deutschen Lizenzgeber eine Senkung der Zinsen erreichen kann mit der Drohung, sonst bei einem anderen deutschen Gläubiger Geld zu leihen, würde dadurch der Gewinn des deutschen Gläubigers geschmälert. Dies soll hier nicht weiter berücksichtigt werden, da der Zinssatz aufgrund des freien Kapitalmarkts wesentlich vom internationalen Kapitalmarkt abhängt und durch innerstaatliche Änderungen nicht nennenswert beeinflusst sein dürfte.
- Sp. (3): Bei Reformvorschlag III gewinnt der deutsche Gläubiger, weil nun seine Zinserträge gewerbesteuerfrei sind. Der deutsche Schuldner verliert, weil er nun seine gezahlten Zinsen überhaupt nicht mehr bei der Gewerbesteuer geltend machen kann. Der deutsche Fiskus verliert geringfügig.
- Sp. (3a): Hier wird davon ausgegangen, dass der deutsche Gläubiger zur Erhöhung seiner Wettbewerbsfähigkeit die Zinsen soweit senkt, dass die vom deutschen Schuldner gezahlten Zinsen nach Steuern genauso hoch sind wie vor Umsetzung von Reformvorschlag III. Der Gewinn des deutschen Gläubigers ist nach Steuern immer noch höher als vor der Gewerbesteuerreform. Der deutsche Fiskus hat geringe Mindererträge, da die Gewerbesteuerfreistellung der erhaltenen Zinsen beim deutschen Gläubiger das Steueraufkommen stärker verringert als die Gewerbesteuerfreistellung (also die nun fehlende steuerliche Abzugsmöglichkeit) der gezahlten Zinsen beim deutschen Schuldner.

**Z. (2) und (3):** Ist der Schuldner in Deutschland ansässig, sind die Ergebnisse weitgehend unabhängig davon, ob der Gläubiger in einem normal besteuerten Land oder in einem Niedrigsteuerland ansässig ist, weil der ausländische Gläubiger in beiden Fällen von der Freistellung der erhaltenen Zinsen bei der deutschen Gewerbesteuer nicht profitiert:

- Sp. (1): Bei Reformvorschlag I (Quellensteuer) gewinnt der deutsche Fiskus, weil er die Quellensteuer erhält. Der ausländische Fiskus verliert, weil er die in Deutschland gezahlte Quellensteuer dem bei ihm ansässigen Gläubiger erstatten muss.

- Sp. (1a): Hier wird davon ausgegangen, dass dem ausländischen Gläubiger vom ausländischen Fiskus die vom deutschen Schuldner gezahlte Quellensteuer nicht erstattet wird und er deshalb den Zinssatz dergestalt erhöht, dass sein Gewinn nach Steuern auch nach Einführung der Quellensteuer unverändert bleibt. Der deutsche Schuldner hat wegen der Zinserhöhung Mehrbelastungen, der deutsche Fiskus hat wegen der Nichterstattung der Quellensteuer Mehrerträge.
- Sp. (2): Durch Reformvorschlag II (Abzugsbeschränkung bei Zahlung in Niedrigsteuerland) ändert sich in Z. (2) nichts, weil hier die Zinsen in ein Normalsteuerland mit einem Steuersatz von annahmegemäß 25%, also mehr als die Schwelle von 20% gezahlt werden und damit keine Abzugsbeschränkung beim deutschen Schuldner greift. Geht die Zinszahlung hingegen in ein Niedrigsteuerland mit einem Steuersatz von annahmegemäß 5%, greift die Abzugsbeschränkung beim deutschen Schuldner und seine gezahlten Zinsen nach Steuern erhöhen sich deutlich, er verliert also durch die Abzugsbeschränkung deutlich, siehe Sp. (2), Z. (3.1). Der deutsche Fiskus hat ein entsprechend deutlich höheres Steueraufkommen, siehe Sp. (2), Z. (3.3).
- Sp. (3): Bei Reformvorschlag III (Gewerbsteuerreform) verliert der deutsche Schuldner, weil er nun seine gezahlten Zinsen überhaupt nicht mehr bei der Gewerbesteuer geltend machen kann, und der deutsche Fiskus gewinnt entsprechend.
- Sp. (3a): Hier wird davon ausgegangen, dass der ausländische Gläubiger zur Erhöhung seiner Wettbewerbsfähigkeit die Zinsen soweit senkt, dass die vom deutschen Schuldner gezahlten Zinsen nach Steuern genauso hoch sind wie vor Umsetzung von Reformvorschlag III. Der Gewinn des ausländischen Gläubigers sinkt dadurch deutlich. Der deutsche Fiskus hat weiterhin deutliche Mehrerträge, weil der deutsche Schuldner seine gezahlten Zinsen weiterhin nicht bei der Gewerbesteuer geltend machen kann.

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

- Sp. (1): Durch Reformvorschlag I verliert der deutsche Fiskus, weil er die im Ausland gezahlte Quellensteuer erstatten muss. Der ausländische Fiskus gewinnt, weil er Quellensteuer erhält.
- Sp. (1a): Der ausländische Schuldner hat wegen der Zinserhöhung Mehrbelastungen, der ausländische Fiskus hat wegen der Nichterstattung der Quellensteuer Mehrerträge.
- Sp. (2): Durch Reformvorschlag II ändert sich nichts.
- Sp. (3): Durch Reformvorschlag III gewinnt der deutsche Gläubiger, weil nun seine Zinserträge gewerbsteuerfrei sind, für den ausländischen Schuldner ändert sich nichts. Der deutsche Fiskus hingegen verliert in Höhe der vom deutschen Gläubiger eingesparten Steuern.
- Sp. (3a): Hier wird davon ausgegangen, dass der deutsche Gläubiger zur Erhöhung seiner Wettbewerbsfähigkeit die Zinsen soweit senkt, dass sein Gewinn nach Steuern genauso groß ist wie vor Umsetzung von Reformvorschlag III (Gewerbsteuerreform). Der deutsche Fiskus hat dadurch deutliche Mindererträge. Der ausländische Fiskus hat geringe Mehrerträge, da der in seinem Land ansässige Schuldner weniger Steuern steuerlich geltend macht.

### 8.1.2 Wer gewinnt und wer verliert bei den Reformvorschlägen für Lizenzgebühren?

Tab. 8.2 zeigt eine vergleichende Darstellung der Reformvorschläge für Lizenzgebühren basierend auf den beispielhaften Ergebnissen für die drei Reformvorschläge:

- Reformvorschlag I: Quellensteuer auf gezahlte Lizenzgebühren (erläutert im früheren Kap. 6.2.1),
- Reformvorschlag II: Abzugsbeschränkung bei Zahlung von Lizenzgebühren in ein Niedrigsteuerland (erläutert im früheren Kap. 7.2.1) und
- Reformvorschlag III: Generelle Abzugsbeschränkung durch Gewerbesteuerfreistellung sowohl der gezahlten wie auch der erhaltenen Lizenzgebühren (erläutert im früheren Kap. 7.4.1).

Eine Sp. (2a) ist in dieser zusammenfassenden Darstellung nicht erforderlich, da eine Abzugsbeschränkung beim Lizenznehmer zu keiner direkten Änderung beim Lizenzgeber führt.

Falls allerdings ein deutscher Lizenznehmer zum Ausgleich seiner erhöhten deutschen Steuerbelastung beim ausländischen Lizenzgeber eine Senkung der Lizenzgebühren erreichen kann mit der Drohung, sonst bei einem deutschen Lieferanten eine Lizenz zu kaufen, würde dadurch der Gewinn des ausländischen Lizenzgebers geschmälert. Dies könnte durchaus relevant werden, da Lizenzgebühren im Regelfall frei ausgehandelt werden.

Dies steht im Gegensatz zu dem vorher beschriebenen Kreditfall, wo der Zinssatz aufgrund des freien Kapitalmarkts wesentlich vom internationalen Kapitalmarkt abhängt und durch innerstaatliche Änderungen nicht nennenswert beeinflusst sein dürfte.

Die Ergebnisse in Tab. 8.2 sind vielfach sehr ähnlich wie in Tab. 8.1 mit Ausnahme von Reformvorschlag III (Gewerbesteuerreform), wenn sowohl Lizenznehmer als auch Lizenzgeber in Deutschland ansässig sind:

- Z. (1), Sp. (3): Der Kostenanteil bei Lizenzen ist annahmegemäß mit 70% viel höher als der Kostenanteil von 10% bei Zinsen und deshalb ist das zu versteuernde Einkommen des Lizenzgebers viel niedriger als das des Gläubigers: Der in Deutschland ansässige Lizenzgeber hat durch die in Reformvorschlag III vorgesehene Gewerbesteuerfreistellung der Lizenzträge wegen seines deutlich niedrigeren zu versteuernden Einkommens weniger Steuerminderungen als der in Deutschland ansässige Gläubiger. Der deutsche Fiskus hat entsprechend weniger Steuerausfälle.
- Z. (1), Sp. (3a): Hier wird davon ausgegangen, dass der deutsche Lizenzgeber zur Erhöhung seiner Wettbewerbsfähigkeit die Lizenzgebühren soweit senkt, dass die vom deutschen Lizenznehmer gezahlten Lizenzgebühren nach Steuern genauso hoch sind wie vor Umsetzung von Reformvorschlag III. Der Gewinn des deutschen Lizenzgebers ist nach Steuern dann etwa wieder so groß wie vor der Gewerbesteuerreform.

Der deutsche Fiskus hat deutliche Mehrerträge, da die Gewerbesteuerfreistellung der erhaltenen Lizenzgebühren beim deutschen Lizenzgeber das Steueraufkommen weniger stark verringert als die Gewerbesteuerfreistellung (also die nun fehlende steuerliche Abzugsmöglichkeit) der gezahlten Lizenzgebühren beim deutschen Lizenznehmer.

**Tab. 8.2 : Wer gewinnt und wer verliert bei den Reformvorschlägen für Lizenzgebühren?**

Wer gewinnt (+), wer verliert (-)?  → : keine oder sehr geringe Änderung	(1)	(1a)	(2)	(3)	(3a)
	<b>Reformvor- schlag I</b> Quellensteuer auf gezahlte Lizenzgebühren		<b>Reformvor- schlag II</b> Abzugsbe- schränkung bei Zahlung in Niedrigsteuerland	<b>Reformvor- schlag III</b> Gewerbesteuer- freistellung der gezählten wie auch der erhaltenen Lizenzgebühren	
Erstattung der Quellensteuer an den Lizenzgeber	ja	nein			
Anpassung der Lizenzgebühr durch den Lizenzgeber	nein	Erhöhung	nein	nein	Senkung
<b>(1) Lizenznehmer in Deutschland, Lizenzgeber in Deutschland</b>					
(1.1) Deutscher Lizenznehmer	→	-	→	-	→
(1.2) Deutscher Lizenzgeber	→	→	→	+	→
(1.3) Deutscher Fiskus	→	++	→	+	++
(1.4) Ausländischer Fiskus	→	→	→	→	→
<b>(2) Lizenznehmer in Deutschland, Lizenzgeber im normal besteuerten Ausland</b>					
(2.1) Deutscher Lizenznehmer	→	-	→	-	→
(2.2) Ausländischer Lizenzgeber	→	→	→	→	-
(2.3) Deutscher Fiskus	++	++	→	+	++
(2.4) Ausländischer Fiskus	--	+	→	→	-
<b>(3) Lizenznehmer in Deutschland, Lizenzgeber im Niedrigsteuerland</b>					
(3.1) Deutscher Lizenznehmer	→	-	--	-	→
(3.2) Ausländischer Lizenzgeber	→	→	→	→	-
(3.3) Deutscher Fiskus	++	++	++	+	++
(3.4) Ausländischer Fiskus	--	+	→	→	-
<b>(4) Lizenznehmer im normal besteuerten Ausland, Lizenzgeber in Deutschland</b>					
(4.1) Ausländischer Lizenznehmer	→	-	→	→	+
(4.2) Deutscher Lizenzgeber	→	→	→	+	→
(4.3) Deutscher Fiskus	--	+	→	-	--
(4.4) Ausländischer Fiskus	++	++	→	→	+
<b>(5) Lizenznehmer im Niedrigsteuerland, Lizenzgeber in Deutschland</b>					
(5.1) Ausländischer Lizenznehmer	→	-	→	→	+
(5.2) Deutscher Lizenzgeber	→	→	→	+	→
(5.3) Deutscher Fiskus	--	+	→	-	--
(5.4) Ausländischer Fiskus	++	++	→	→	+

Quellen zu Tab. 8.2: Zu Sp. (1) und Sp. (1a): Tab. 6.4a bis 6.4c; zu Sp. (2): Tab. 7.5;  
zu Sp. (3) und Sp. (3a): Tab. 7.7a bis 7.7c.

Warum hat der deutsche Fiskus bei Lizenzgebühren durch die Gewerbesteuerreform deutliche Mehrerträge, bei Zinsen hingegen Mindererträge<sup>430</sup>?

- Der Lizenzgeber hat annahmegemäß nur eine Gewinnmarge von 30% der erhaltenen Lizenzgebühren (gegenüber 90% Gewinnmarge bei erhaltenen Zinsen). Deshalb bewirkt die Gewerbesteuerfreistellung der erhaltenen Lizenzgebühren eine geringere Steuersenkung als bei Zinsen und deshalb senkt der inländische Lizenzgeber die Lizenzgebühren weniger stark als der inländische Gläubiger den Zinssatz.<sup>431</sup>
- Dadurch hat der inländische Lizenznehmer durch die Steuerfreistellung einen gegenüber dem inländischen Schuldner geringeren Vorteil. Der deutsche Fiskus hat entsprechend weniger Steuerausfälle.

## 8.2 Wie würde sich das Steueraufkommen ändern?

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

### 8.2.1 Datengrundlage für die Abschätzung des Steueraufkommens

#### (1) Datengrundlage zu Zinsen

Tab. 8.3 zeigt die Erfolgsrechnung der deutschen Unternehmen außerhalb des Finanzsektors.<sup>432</sup> Deren Zinserträge sanken im Zeitraum 2012 bis 2014 von 21,2 Mrd. € auf 16,0 Mrd. €, ihre Zinsaufwendungen blieben hingegen konstant bei rund 63 Mrd. €.

#### (2) Datengrundlage zu Lizenzgebühren

Abb. 8.1 zeigt für ausgewählte OECD-Länder den Saldo für Lizenzgebühren im Jahr 2012:

- Irland mit rund 38 Mrd. €, Italien mit rund 2 Mrd. € und Korea mit rund 5 Mrd. € hatten die höchsten negativen Salden für Lizenzgebühren.
- USA mit über 85 Mrd. €, Japan mit rund 12 Mrd. € und Niederlande mit rund 9 Mrd. € hatten die höchsten positiven Salden, Deutschland hatte mit knapp 1 Mrd. € ebenfalls einen leicht positiven Saldo.

Die Zahlungsströme der Niederlande und von Irland spiegeln die schon in Abb. 1.2 erläuterten Steuersparmodelle für Lizenzgebühren wider: Die Zahlungen für Lizenzgebühren fließen aus vielen europäischen Ländern in die Niederlande, werden dort, wenn überhaupt, nur gering versteuert, dann weitertransferiert nach Irland, wo sie, fast gänzlich unbesteuert, formal weiter in karibische Steueroasen transferiert werden. De facto bleiben die Erträge alle in der Gruppe ihrer Herkunftsländer und werden dort gewinnbringend und wiederum steueroptimiert investiert.

**Tab. 8.3 : Erfolgsrechnung der deutschen Unternehmen ohne Finanzsektor,  
Deutsche Bundesbank, 2012 bis 2014**

Erfolgsrechnung der Unternehmen <sup>1)</sup>					
Position	2012	2013	2014 <sup>5)</sup>	Veränderung gegenüber Vorjahr	
				2013	2014 <sup>5)</sup>
<b>Erträge</b>	Mrd €			in %	
Umsatz	5 682,2	5 697,7	5 759	0,3	1
Bestandsveränderung an Erzeugnissen <sup>1)</sup>	26,8	30,4	28,5	13,5	- 6,5
<b>Gesamtleistung</b>	<b>5 709,0</b>	<b>5 728,0</b>	<b>5 787,5</b>	<b>0,3</b>	<b>1</b>
Zinserträge	21,2	16,6	16	- 21,4	- 3,5
Übrige Erträge <sup>2)</sup>	252,9	249,2	255	- 1,5	2,5
darunter: Erträge aus Beteiligungen	31,3	36,7	33,5	17,4	- 9,5
<b>Gesamte Erträge</b>	<b>5 983,1</b>	<b>5 993,9</b>	<b>6 058,5</b>	<b>0,2</b>	<b>1</b>
<b>Aufwendungen</b>					
Materialaufwand	3 807,6	3 799,4	3 789,5	- 0,2	- 0,5
Personalaufwand	875,0	901,0	932	3,0	3,5
Abschreibungen	156,1	155,2	160,5	- 0,6	3,5
auf Sachanlagen <sup>3)</sup>	141,3	143,5	149,5	1,6	4
sonstige <sup>4)</sup>	14,8	11,7	11	- 21,2	- 7,5
Zinsaufwendungen	62,6	62,6	63	0,0	1
Betriebssteuern	67,6	67,3	68	- 0,4	1,5
darunter: Verbrauchsteuern	63,0	62,6	63,5	- 0,6	1
Übrige Aufwendungen <sup>5)</sup>	774,5	780,0	797	0,7	2
<b>Gesamte Aufwendungen vor Gewinnsteuern</b>	<b>5 743,4</b>	<b>5 765,5</b>	<b>5 810,5</b>	<b>0,4</b>	<b>1</b>
Jahresergebnis vor Gewinnsteuern	239,7	228,4	248,5	- 4,7	8,5
Steuern vom Einkommen und Ertrag <sup>6)</sup>	49,0	48,0	54,5	- 1,9	13
<b>Jahresergebnis</b>	<b>190,7</b>	<b>180,4</b>	<b>194</b>	<b>- 5,4</b>	<b>7,5</b>
Nachrichtlich:					
Cashflow (Eigenerwirtschaftete Mittel) <sup>7)</sup>	332,8	353,4	373,5	6,2	5,5
Nettozinsaufwand	41,4	45,9	47	10,8	2,5
	in % des Umsatzes			in Prozentpunkten	
Rohrertrag <sup>8)</sup>	33,5	33,9	34,7	0,4	0,8
Jahresergebnis	3,4	3,2	3,4	- 0,2	0,2
Jahresergebnis vor Gewinnsteuern	4,2	4,0	4,3	- 0,2	0,3
Nettozinsaufwand	0,7	0,8	0,8	0,1	0,0

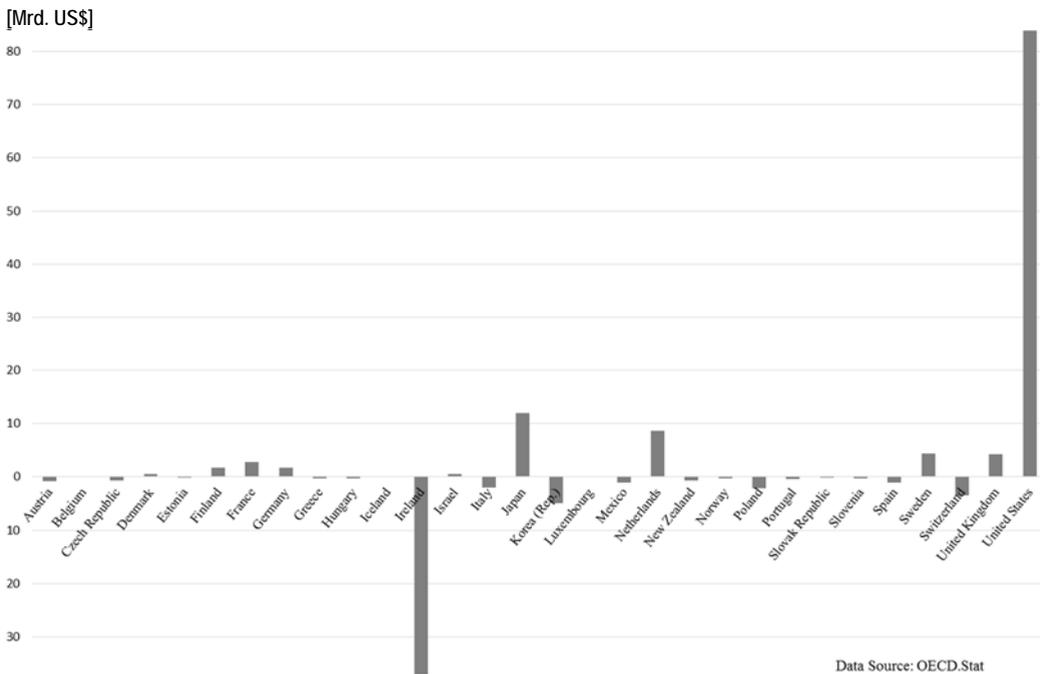
\* Hochgerechnete Ergebnisse; Differenzen in den Angaben durch Runden der Zahlen. 1 Einschl. anderer aktivierter Eigenleistungen. 2 Ohne Erträge aus Gewinnübernahmen (Mutter) sowie aus Verlustabführungen (Tochter). 3 Einschl. Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände. 4 Überwiegend Abschreibungen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

Quelle: [Bundesbank 2015, S. 42], die Daten beziehen sich auf den "nichtfinanziellen Unternehmenssektor", also ohne Banken etc.

Die Erträge werden also nicht in den Steueroasen angelegt, da dort keine Wertschöpfung und damit keine Gewinne erwirtschaftet werden, sondern in den Ländern mit Wertschöpfung, also genau in den Ländern, wo die Lizenzgebühren ursprünglich erwirtschaftet wurden. Würden diese Länder die in ihren Ländern erwirtschafteten Lizenzgebühren in jedem Fall an der Quelle besteuern, würde die geschilderte aufwändige Transferkette nutzlos und die Steueroasen würden ausgetrocknet:

Statt Intervention im Ausland durch deutsche Kavallerie, wie vom damaligen Bundesfinanzminister STEINBRÜCK vorgeschlagen, erscheint also eine Änderung des deutschen Steuersystems durch systematische Besteuerung der Wertschöpfung an der Quelle angezeigt.

**Abb. 8.1 : Saldo der Lizenzgebühren für ausgewählte OECD-Länder, 2012**



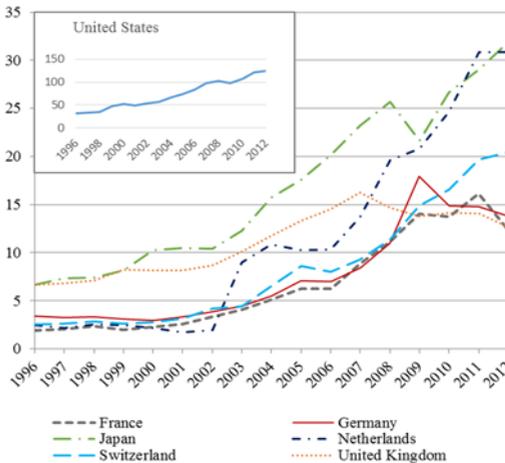
Quelle: [Finke/Fuest/Nusser/Spengel 2014, Graph 2: Royalties and license fees balance (receipts-payments) of reporting OECD countries in 2012].

Abb. 8.2a zeigt die Lizenzgebührenerträge der größten Empfänger für den Zeitraum 1996 bis 2012. Die in den Niederlanden und der Schweiz vereinnahmten Lizenzgebühren haben sich schon von 2003 bis 2012 mehr als vervierfacht, wesentlich beeinflusst durch deren steuerliche Begünstigungen von erhaltenen Lizenzgebühren.

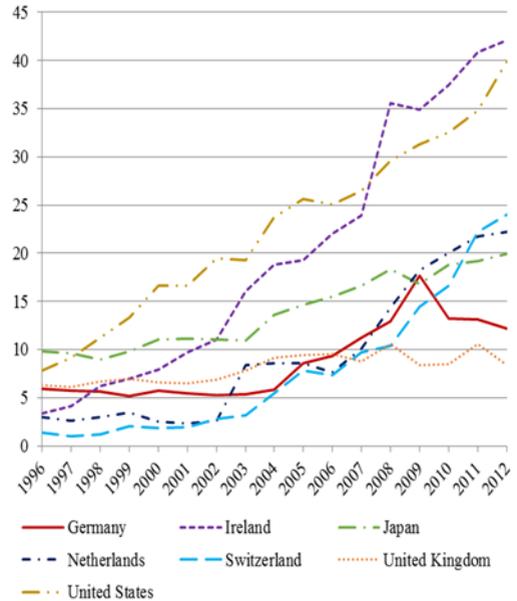
Abb. 8.2b zeigt die gezahlten Lizenzgebühren der größten Zahler für den Zeitraum 1996 bis 2012. Größte Zahler in Europa sind Irland und die Niederlande, die beide als Durchlaufstationen für Lizenzgebühren dienen.

**Abb. 8.2 : Lizenzgebührenerträge und Lizenzgebührenzahlungen für ausgewählte Länder, 1996 bis 2012**

**a) Lizenzgebührenerträge der größten Empfänger**  
[Mrd. US\$]



**b) Lizenzgebührenzahlungen der größten Zahler**  
[Mrd. US\$]



Quelle zu Abb 8.2a und 8.2b: [Finke/ Fuest/Nusser/Spengel 2014, Graph 1: Development of royalty in- and outflows 1996-2012].

## 8.2.2 Steueraufkommen durch Reformvorschlag I: Quellensteuer

Das Steueraufkommen hängt wesentlich von der Ausgestaltung der Quellensteuer sowie den Finanzströmen zwischen den beteiligten Ländern ab. Die früheren Tab. 6.3 für Zinsen und Tab. 6.4 für Lizenzgebühren haben dies beispielhaft gezeigt.

### (1) Quellensteuer auf gezahlte Zinsen

Laut Tab. 8.3 hatten die deutschen Unternehmen außerhalb des Finanzsektors im Zeitraum 2012 bis 2014 jährlich ca. 18 Mrd. € Zinserträge und ca. 63 Mrd. € Zinsaufwendungen. Bei einer Quellensteuer von 10% auf die 63 Mrd. € Zinsaufwendungen würde Deutschland gut 6 Mrd. €<sup>433</sup> Quellensteuer einnehmen und müsste gemäß Reformvorschlag I rund 2 Mrd. €<sup>434</sup> gezahlte Quellensteuer erstatten, hätte also insgesamt ein Steuermehraufkommen von rund 4 Mrd. €. Hinzu kommt das Steueraufkommen für die in anderen Zahlungen, wie Mieten und Pachten, Leasinggebühren etc., enthaltenen Schuldzinsanteile.

**(2) Quellensteuer auf gezahlte Lizenzgebühren**

Das Mannheimer ZENTRUM FÜR EUROPÄISCHE WIRTSCHAFTSFORSCHUNG (ZEW) hat auf Basis der Abb. 8.2 zugrunde liegenden Daten Aufkommensabschätzungen<sup>435</sup> durchgeführt für die Einführung einer generellen Quellensteuer von 10% auf Lizenzgebühren bei voller Erstattung der gezahlten Quellensteuer im Empfängerland; dies entspricht Reformvorschlag I, der in Kap. 6.2.1 erläutert wurde. Tab. 8.4 zeigt die Ergebnisse dieser Abschätzungen, falls in allen OECD- und EU-Ländern eine 10% Quellensteuer auf Lizenzgebühren eingeführt wird.

**Tab. 8.4 : Steueraufkommen durch eine 10% Quellensteuer auf Lizenzgebühren**

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

Quelle:  
[Finke/Fuest/Nusser/Spengel  
2014, Tab. 3: Tax revenue  
from WHT, all scenarios];  
in Tab. 8.4 werden jeweils  
die gemittelten Werte aus  
den letzten beiden Spalten  
von Tab. 3: Tax revenue ...  
dargestellt.

Interessant ist das Beispiel Deutschland: Nach Umsetzung von Reformvorschlag I (Quellensteuer) sowohl in Deutschland als auch im Ausland müssten die ausländischen Lizenznehmer für ihre Zahlungen an den deutschen Lizenzgeber an den ausländischen Fiskus<sup>436</sup> Quellensteuer abführen und die deutschen Lizenznehmer für ihre Zahlungen an den ausländischen Lizenzgeber an den deutschen Fiskus. Wie vorher in Abb. 8.1 gezeigt, hatte Deutschland in 2012 einen Einnahmenüberschuss bei Lizenzen von gut 1 Mrd. €. Der deutsche Fiskus müsste also eigentlich mehr Quellensteuer an ausländische Lizenznehmer erstatten als er von deutschen Lizenznehmern Quellensteuer erhält.

Trotzdem hätte Deutschland laut Tab. 8.4 mit 165 Mio. US\$ ein positives Steueraufkommen. Dies resultiert wohl daraus, dass zwar alle gezahlten Lizenzgebühren in Deutschland steuerlich geltend gemacht werden, aber zumindest ein Teil der erhaltenen Lizenzgebühren durch Nutzung von geeigneten Steuersparmodellen nicht in Deutschland versteuert werden. Zudem ist zu berücksichtigen, dass die ZEW-Berechnungen davon ausgehen, dass nach Einführung von Quellensteuern alle Länder mit bisher höheren Quellensteuersätzen diese auf 10% reduzieren,

wodurch sehr hohe Quellensteuersätze in Schwellenländern wie Brasilien gesenkt und damit der zu versteuernde Ertrag in Deutschland erhöht würde.

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

### **8.2.3 Steueraufkommen durch Reformvorschlag II: Steuerliche Abzugsbeschränkung bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland**

Auch hier hängt das Steueraufkommen wesentlich von den Finanzströmen zwischen den beteiligten Ländern ab<sup>437</sup> sowie von der Ausgestaltung der Abzugsbeschränkungen<sup>438</sup>.

#### **(1) Steuerliche Abzugsbeschränkung für gezahlte Zinsen**

Geht man davon aus, dass mindestens ein Fünftel der in Deutschland geltend gemachten Zinsaufwendungen von rund 63 Mrd. € (siehe Tab. 8.3) in ein Niedrigsteuerland mit einem Steuersatz von unter 20% gezahlt wird, so ist bei einer durchschnittlich hälftigen Abzugsbeschränkung<sup>439</sup> mindestens mit einem Steuermehraufkommen von knapp 2 Mrd. €<sup>440</sup> pro Jahr zu rechnen.

#### **(2) Steuerliche Abzugsbeschränkung für gezahlte Lizenzgebühren**

Das ZEW hat auf der Basis der Abb. 8.2 zugrunde liegenden Daten Aufkommensabschätzungen<sup>441</sup> durchgeführt für die Einführung einer Abzugsbeschränkung für Lizenzgebühren in Abhängigkeit vom Steuersatz des Empfängerstaats. Dadurch unterliegen alle Lizenzgebührenzahlungen einer Abzugsbeschränkung<sup>442</sup>, falls der Steuersatz des Quellenstaats höher ist als der Steuersatz des Empfängerstaats. Tab. 8.5 zeigt die Ergebnisse dieser Abschätzungen:

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

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

- Zwar werden – im Gegensatz zu den Annahmen für die ZEW-Abschätzungen – in Reformvorschlag II<sup>443</sup> Abzugsbeschränkungen nur vorgenommen, wenn der ausländische Steuersatz unter 20% liegt; dies führt gegenüber den ZEW-Aufkommensabschätzungen zu einem geringeren Aufkommen.
- Falls aber Abzugsbeschränkungen greifen, sind diese bei Reformvorschlag II deutlich stärker als in dem vom ZEW zugrunde gelegten Modell, weil der dort verwendete Inverted Tax Credit im Einzelfall weniger stark beschränkt als die in Reformvorschlag II vorgesehene Abzugsbeschränkung.

Beide Effekte gleichen sich also tendenziell aus.

**Tab. 8.5 : Steueraufkommen durch eine Abzugsbeschränkung für Lizenzgebühren bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland, ausgewählte OECD-Länder, 2006 bis 2012**

[Mio. US\$]	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Dänemark	31	43	65	53	47	91	80
Deutschland	573	934	561	1.259	746	886	931
Frankreich	5	24	43	87	180	275	239
Italien	128	171	803	734	806	903	796
Japan	676	833	1.099	1.063	1.239	1.372	1.326
Korea	34	61	62	49	46	37	nicht verfügbar
Österreich	9	20	26	23	31	44	47
Schweden	17	59	93	62	71	84	131
Tschechien	12	24	19	16	10	22	18
USA	1.409	1.900	2.711	2.909	2.723	3.338	4.005

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

### 8.2.4 Steueraufkommen durch Reformvorschlag III: Abzugsbeschränkung durch Gewerbesteuerfreistellung der Zinsen und Lizenzgebühren

Im Folgenden wird das Steueraufkommens durch Reformvorschlag III abgeschätzt. Dabei wird zwischen den Effekten bei Zinsen und bei Lizenzgebühren unterschieden.

Seit der Unternehmensteuerreform 2008 müssen ein Viertel aller gezahlten Zinsen sowie ein Sechzehntel aller gezahlten Lizenzgebühren der Gewerbesteuer unterworfen werden. Diese Werte werden in der amtlichen Gewerbesteuerstatistik ausgewiesen<sup>444</sup> und können für eine Aufkommensabschätzung verwendet werden.

#### (1) Gewerbesteuerfreistellung der Zinsen

Im Zeitraum 2012 bis 2014 betragen die Zinserträge rund 18 Mrd. € pro Jahr und die Zinsaufwendungen rund 63 Mrd. € pro Jahr<sup>445</sup>. Bei derzeit geltender Rechtslage resultiert dann theoretisch folgendes Steueraufkommen<sup>446</sup>:

- Auf 18 Mrd. € Zinserträge fallen 5,2 Mrd. €<sup>447</sup> Gewerbe-, Körperschaft- und Einkommensteuer an.
- 63 Mrd. € können im ersten Schritt als Zinsaufwendungen bei den Ertragsteuern geltend gemacht werden, woraus eine Minderung des Steueraufkommens von 18,3 Mrd. €<sup>448</sup> resultiert.

- Allerdings können bei der Gewerbesteuer nur drei Viertel der gezahlten Zinsen als Kosten geltend gemacht werden, was die Minderung im ersten Schritt um 2,2 Mrd. €<sup>449</sup> verringert. Davon können aber rund 0,8 Mrd. €<sup>450</sup> mit der Einkommensteuerschuld verrechnet werden, was die Minderung wieder erhöht.

Insgesamt resultiert also bei geltender Rechtslage eine Minderung des Steueraufkommens in Höhe von 11,7 Mrd. € pro Jahr<sup>451</sup>.

Nach Umsetzung von Reformvorschlag III (Gewerbesteuerfreistellung für gezahlte wie auch für erhaltene Zinsen) resultiert folgendes Steueraufkommen:

- Auf 18 Mrd. € Zinserträge müssen wegen der nun eingeführten Gewerbesteuerfreiheit für Zinserträge nur noch 1,7 Mrd. €<sup>452</sup> Körperschaftsteuer und 2,0 Mrd. €<sup>453</sup> Einkommensteuer gezahlt werden.
- 63 Mrd. € können wieder im ersten Schritt als Zinsaufwendungen bei den Ertragsteuern geltend gemacht werden, woraus eine Minderung des Steueraufkommens von 18,3 Mrd. €<sup>454</sup> resultiert. Allerdings können nun bei der Gewerbesteuer die gezahlten Zinsen gar nicht mehr als Kosten geltend gemacht werden, was zu 8,8 Mrd. €<sup>455</sup> Gewerbesteueraufkommen führt, von denen 3,3 Mrd. €<sup>456</sup> mit der Einkommensteuerschuld verrechnet werden können.

Insgesamt resultiert also nach Umsetzung von Reformvorschlag III (Gewerbesteuerfreistellung für gezahlte wie auch für erhaltene Zinsen) eine Minderung des Steueraufkommens von nur noch 9,1 Mrd. €<sup>457</sup> pro Jahr gegenüber der bei geltender Rechtslage resultierenden Minderung des Steueraufkommens von 11,7 Mrd. €.

Gegenüber der geltenden Rechtslage resultiert damit durch die Gewerbesteuerreform eine Erhöhung des Steueraufkommens von 2,6 Mrd. €<sup>458</sup> pro Jahr.

## (2) Gewerbesteuerfreistellung der Lizenzgebühren

Wie Abb. 8.1 zeigt, hatte Deutschland laut Handelsbilanz im Jahr 2012 rund 1 Mrd. € mehr Lizenzeinnahmen als Lizenzausgaben. Hinzu kam ein Einnahmenüberschuss von 1,7 Mrd. €<sup>459</sup> (im Jahr 2012) bei EDV-Leistungen, die zu einem Teil auch Lizenzen für Software enthalten.

### Erhaltene Lizenzgebühren

In Deutschland ansässige Firmen haben in 2012 rund 13,5 Mrd. €<sup>460</sup> Lizenzgebühren erhalten. Leider ist unbekannt, wie viel von diesen Lizenzgebühren auch in Deutschland versteuert wurden:

- Geht man davon aus, dass alle in Deutschland erhaltenen Lizenzgebühren auch in Deutschland versteuert wurden, so hätte daraus in 2012 ein Gewerbesteueraufkommen von knapp 2 Mrd. €<sup>461</sup> resultiert.
- Geht man hingegen davon aus, dass die Hälfte der erhaltenen Lizenzgebühren mittels (legaler) Steuergestaltungen nicht in Deutschland versteuert wurden, wären es in 2012 knapp 1 Mrd. € Steueraufkommen gewesen.

Nach Umsetzung von Reformvorschlag III würde dieses Steueraufkommen entfallen.

## **Gezahlte Lizenzgebühren**

In Deutschland ansässige Lizenznehmer zahlten im Jahr 2012 rund 12,5 Mrd. €<sup>462</sup> Lizenzgebühren. Dies deckt sich mit den Angaben in der Gewerbesteuerstatistik, was nicht verwundert, weil natürlich jeder in Deutschland ansässige Lizenznehmer die von ihm gezahlten Lizenzgebühren bei der deutschen Steuererklärung als Kosten geltend macht. Auf ein Sechzehntel der gezahlten Lizenzgebühren wurde Gewerbesteuer gezahlt, insgesamt 0,11 Mrd. €<sup>463</sup>.

Könnten gemäß Reformvorschlag III zukünftig bei der Gewerbesteuer Lizenzgebühren gar nicht mehr geltend gemacht werden, würde ein Steueraufkommen von 1,75 Mrd. €<sup>464</sup> resultieren, gut 1,6 Mrd. € mehr als bisher.

### **Fazit:**

- Geht man davon aus, dass derzeit alle in der deutschen Handelsbilanz ausgewiesenen Lizenzgebühren auch in Deutschland versteuert werden, so verringert sich das Gewerbesteueraufkommen um rund 0,4 Mrd. €<sup>465</sup> pro Jahr.
- Geht man davon aus, dass derzeit die Hälfte der in der deutschen Handelsbilanz ausgewiesenen Lizenzgebühren mittels (legaler) Steuergestaltungen nicht in Deutschland versteuert werden, so erhöht sich das Gewerbesteueraufkommen um rund 0,6 Mrd. €<sup>466</sup> pro Jahr.

In jedem Fall werden Steuergestaltungen erschwert und insbesondere in Deutschland ansässige Forschungsfirmen gegenüber in Niedrigsteuerländern ansässigen Forschungsfirmen begünstigt.

## **8.3 Fazit: Die Reformvorschläge führen zu einer angemessenen Unternehmensbesteuerung**

### **8.3.1 Die Reformvorschläge fördern die Kapital- und Lizenzverwaltung in Deutschland zu Lasten der Niedrigsteuerländer**

Durch Reformvorschlag I (Quellensteuer), Reformvorschlag II (Abzugsbeschränkung bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland) und Reformvorschlag III (Gewerbesteuerreform) wird belastet, wer Handel mit Niedrigsteuerländern betreibt. In allen Fällen profitiert der deutsche Fiskus.

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

Durch alle drei Reformvorschläge wird die Kapital- und Lizenzverwaltung in Deutschland zu Lasten der Niedrigsteuerländer gefördert<sup>467</sup>:

- Deutschland erhält in jedem Fall Steuern für die in Deutschland erwirtschafteten Zinsen und Lizenzgebühren.
- Die Nutzung von Niedrigsteuerländern für die Verwaltung von Zinsen und Lizenzgebühren (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 Kapital- und Lizenzerträge können nun steuergünstiger in Deutschland verwaltet werden.

Die Verwaltung von Finanzkapital und Wissenskapital (Lizenzen) würde also für in Deutschland ansässige Unternehmen deutlich verbessert, weil ihre Zins- und Lizenzerträge dann zukünftig generell nicht mehr der Gewerbesteuer unterliegen würden. Der Aufbau von in Niedrigsteuerländern angesiedelten Kapitalverwaltungen wäre deutlich weniger rentabel.<sup>468</sup>

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

### **8.3.2 Kombination der Reformvorschläge**

Die Reformvorschläge könnten geeignet kombiniert werden, um in jedem Fall eine Einmalbesteuerung sicherzustellen.<sup>469</sup>

#### **(1) Quellensteuern und Gewerbesteuerfreistellung der Zinsen und Lizenzgebühren ergänzen sich**

Reformvorschlag III (Abzugsbeschränkung durch Gewerbesteuerfreistellung sowohl der gezahlten wie auch der erhaltenen Zinsen und Lizenzgebühren) könnte als Ergänzung zum Reformvorschlag I (Quellensteuer) und Reformvorschlag II (Abzugsbeschränkung bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland) umgesetzt werden.

Falls Reformvorschlag I (Quellensteuer) nicht umgesetzt werden kann, sollte zumindest Reformvorschlag II (Abzugsbeschränkung bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland) umgesetzt werden, möglichst zusammen mit Reformvorschlag III (Abzugsbeschränkung durch Gewerbesteuerfreistellung sowohl der gezahlten wie auch der erhaltenen Zinsen und Lizenzgebühren).<sup>470</sup>

#### **(2) Abzugsbeschränkungen und Lizenzboxen ergänzen sich**

Abzugsbeschränkungen in Kombination mit Lizenzboxen verringern den unfairen Wettbewerb zwischen deutschen und ausländischen Lizenzgebern. Ohne Abzugsbeschränkung besteht ein unfairen Wettbewerb zwischen einem in Deutschland ansässigen Lizenzgeber, der die Gewinne aus seinen Lizenzerträgen mit rund 30% versteuern muss und einem mit ihm um deutsche Lizenznehmer konkurrierenden Lizenzgeber, der in einem Niedrigsteuerland ansässig ist und seine Gewinne aus Lizenzerträgen beispielsweise nur mit 5% versteuern muss.

Durch Reformvorschlag II (Abzugsbeschränkung bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland) wird dieser unfaire Wettbewerb deutlich verringert, weil der deutsche Lizenznehmer nun deutlich höhere Lizenzgebühren nach Steuern hat, wenn er bei einem niedrig besteuerten Lizenzgeber seine Lizenzen kauft und deshalb eher bei einem normal besteuerten Lizenzgeber kaufen wird.

Die vorgeschlagene Abzugsbeschränkung bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland betrifft aber ausschließlich in Deutschland ansässige Schuldner und Lizenznehmer. Deshalb bleibt der unfaire Wettbewerb zwischen einem deutschen Lizenzgeber und einem niedrig besteuerten ausländischen Lizenzgeber beim Kampf um ausländische Kunden durch die Abzugsbeschränkung unberührt:

- Dieser unfaire Wettbewerb könnte durch die Einführung einer deutschen Lizenzbox verringert werden, indem der deutsche Lizenzgeber z.B. nicht mehr 30%, sondern zukünftig nur noch 15% Steuern auf Gewinne aus erhaltenen Lizenzgebühren zahlen müsste.
- Durch Reformvorschlag III (Gewerbesteuerreform) wird implizit eine Lizenzbox eingeführt und damit dieser unfaire Wettbewerb deutlich verringert, weil der deutsche Lizenzgeber nun für seine Lizenzerträge keine Gewerbesteuer mehr zahlen muss und damit gegenüber einem ausländischen Lizenzgeber wettbewerbsfähiger wird.

#### **Fazit:**

Quellensteuern (Reformvorschlag I), Abzugsbeschränkung bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland (Reformvorschlag II) und Gewerbesteuerfreistellung sowohl der gezahlten wie auch der erhaltenen Zinsen und Lizenzgebühren (Reformvorschlag III) sind nicht als sich ausschließende Alternativen zu sehen, sondern ergänzen sich und führen insgesamt zu einer deutlichen Verringerung des unfairen Wettbewerbs zwischen deutschen und ausländischen Unternehmen.

Die Einführung von Lizenzboxen in Deutschland würde zudem die Wettbewerbsfähigkeit der in Deutschland ansässigen Forschungsunternehmen stärken.

### **8.3.3 Steigendes Steueraufkommen ermöglicht Steuersatzsenkungen**

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

- Reformvorschlag I: Deutschland würde durch die Einführung einer allgemeinen Quellensteuer selbst bei voller Erstattung von im In- oder Ausland gezahlter Quellensteuer mittelfristig ein deutliches Mehraufkommen von über 4 Mrd. € pro Jahr erreichen.<sup>471</sup>
- Reformvorschlag II: Durch die Einführung einer Abzugsbeschränkung von Zinsen und Lizenzgebühren bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland würde das deutsche Steueraufkommen um über 2 Mrd. € pro Jahr erhöht werden.<sup>472</sup>
- Reformvorschlag III: Durch die vorgeschlagene Gewerbesteuerreform resultieren nach einer ersten Abschätzung Mehrerträge von über 2 Mrd. € pro Jahr, die zur Senkung der Gewerbesteuersätze verwendet werden könnten.<sup>473</sup>

Das deutsche Bundesfinanzministerium will derzeit Quellensteuern noch nicht verstärkt gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung einsetzen, da unter Berücksichtigung der dann im Gegenzug in Deutschland anzurechnenden ausländischen Quellensteuer netto Aufkommensverluste befürchtet werden. Diese Befürchtung mag in den letzten Jahren noch berechtigt gewesen sein. So hatte Deutschland im Jahr 2012 einen Einnahmenüberschuss bei Lizenzgebühren von rund 1 Mrd. €<sup>474</sup>. Es gibt allerdings keine Statistiken darüber, welcher Teil dieser Zahlungen in Deutschland versteuert wird. Selbst wenn Deutschland durch die Umsetzung der drei Reformvorschläge anfangs kein Steuermehraufkommen hätte, machen die Reformvorschläge Sinn:

- Durch die Umsetzung der drei Reformvorschläge würde die Nichtbesteuerung von Unternehmererträgen und vor allem ihr weiteres Anwachsen deutlich verringert. Die bisherigen Steuer vermeider müssten mehr Steuern bezahlen, die normalen Steuerzahler weniger.
- Zudem wird zukünftig ohne energische Gegenmaßnahmen ein immer größerer Teil der von multinationalen Unternehmen erzielten Gewinne nirgends mehr versteuert werden, weder im Quellenstaat Deutschland noch in irgendeinem ausländischen Empfängerland.<sup>475</sup>

Wenn hier nicht gegengesteuert wird, steht zu befürchten, dass Deutschland immer weniger Steuereinnahmen aus diesem Bereich bekommt und schon bald noch viel stärker als bisher massive Aufkommensverluste erleidet: Die in Deutschland ansässigen Muttergesellschaften müssen schrittweise ins steuergünstige Ausland (z.B. nach Luxemburg und in die Schweiz) gehen, um die dortige Niedrigbesteuerung von Zinserträgen und Lizenzträgen nutzen zu können. Dann würde Deutschland nicht nur immer mehr Steueraufkommen verlieren, sondern es würden auch immer mehr Arbeitsplätze wegen des deutschen Steuersystems ins Ausland vertrieben werden. Durch die Umsetzung der drei Reformvorschläge würden diese (legalen) Steuer vermeider zukünftig in Deutschland zur Steuerzahlung herangezogen werden und die Steuer vermeidung würde drastisch verringert werden.

Deutschland würde es durch Umsetzung der vorgeschlagenen drei Reformvorschläge auch anderen Staaten erleichtern, Quellensteuern und Abzugsbeschränkungen einzuführen. Dadurch würde schrittweise de facto eine internationale Abstimmung vieler Länder erreicht werden.

In den Kap. 6 und 7 wurde gezeigt, wie Deutschland durch Einführung von Quellensteuern und Abzugsbeschränkungen Maßnahmen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung ohne internationale Abstimmung ergreifen kann. In Kap. 8 wurden die Auswirkungen der drei Reformvorschläge verglichen.

Im folgenden Kap. 9 werden weitere erforderliche Reformmaßnahmen für eine angemessene Unternehmensbesteuerung erläutert, die Deutschland ebenfalls ohne internationale Abstimmung und sehr kurzfristig umsetzen könnte.