



Christian Schöllhorn

Die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie

Vereinbarkeit mit europäischem Primärrecht
und Umsetzung ins deutsche Steuerrecht

Einleitung

„If Europe were once united in the sharing of its common inheritance, there would be no limit to the happiness, to the prosperity and the glory which its three or four hundred people would enjoy. ... Therefore I say to you: let Europe arise!“¹

Mit diesem Aufruf, Europa entstehen zu lassen, endete im Jahr 1946 *Winston Churchills* „Zuercher Rede an die akademische Jugend“ an der Universität Zürich. Heute scheint Europa diesem Ziel näher als je zuvor. Dennoch ist es „wahr, der Gedanke der Europäischen Einigung befindet sich in der Krise“.² Das liegt nicht zuletzt an einer Tendenz in den Mitgliedstaaten, einerseits fallende Handelshemmnisse als Chance für die eigene Wirtschaft zu begrüßen, andererseits allerdings bis zur Grenze des zulässigen – und darüber hinaus – protektionistische Maßnahmen anzustrengen, um sich dem (Steuer-)Wettbewerb mit anderen Mitgliedstaaten zu entziehen.

Besonders deutlich wird das auf dem Gebiet der direkten Steuern. Wegen des bedeutenden Beitrags zur Finanzierung der mitgliedstaatlichen Staatsetats handelt es sich um einen sehr sensiblen Bereich. Der Harmonisierungsprozess wurde deshalb im Wesentlichen durch den EuGH mit seiner Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten erzwungen, statt von den Mitgliedstaaten aktiv gestaltet zu werden. Die Mitgliedstaaten konnten sich bislang lediglich auf wenige Maßnahmen verständigen. Hierzu gehört, als eine der drei Unternehmensteuerrichtlinien,³ die Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten (im Folgenden: ZLRL).⁴ Anlass

1 *Winston Churchill*, Online Publikation der Rede, http://www.zeit.de/reden/die_historische_rede/200115_hr_churchill1_englisch.

2 So *Voß*, *StuW* 1993, S. 155, bereits im Jahr 1993 mit Ausführungen zur Skepsis der Europäer und zum Stocken des Einigungsprozesses, die ihm auch heute noch im exakt gleichen Wortlaut als Einleitung eines Aufsatzes dienen könnten.

3 Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, ABl. L 225/1 ff.; Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. L 225/6 ff. in der Fassung der Richtlinie 2006/98/EG des Rates vom 20.11.2006, ABl. L 363/129 ff.

4 Siehe ABl. L 157/49 ff.

waren Doppelbesteuerungen bei grenzüberschreitenden Zins- und Lizenzgebühreneinzahlungen, aus denen Nachteile für international agierende Konzerne erwachsen. Sie befreit deshalb im wesentlichen Zinsen und Lizenzgebühren, die zwischen verbundenen Kapitalgesellschaften mit Sitz in verschiedenen Mitgliedstaaten bezahlt werden, im Quellenstaat von allen Steuerbelastungen.

Allerdings hat die geringe Harmonisierungsbereitschaft der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern zum einen bei der inhaltlichen Ausgestaltung der ZLRL Niederschlag gefunden: sie weist einen zweifelhaft engen Anwendungsbereich auf, der ausschließlich unmittelbar verbundene Kapitalgesellschaften erfasst und eine hohe Beteiligungsschwelle für die Verbindung verlangt. Die Vereinbarkeit der Richtlinie selbst mit dem europäischen Primärrecht, namentlich den Unionsgrundrechten und den Grundfreiheiten, ist deshalb zweifelhaft. Zum anderen finden die geringe Harmonisierungsbereitschaft und der Drang zu fiskal-orientierten Maßnahmen in Vorschriften des nationalen Rechts Ausdruck, die mit der harmonisierenden Richtlinie in Konflikt stehen. Sowohl die zur unmittelbaren Umsetzung der Steuerbefreiung als auch sonstige Vorschriften des deutschen Steuerrechts, namentlich die gewerbsteuerliche Hinzurechnung und die Zinsschranke, lassen Zweifel an ihrer Vereinbarkeit mit der ZLRL aufkommen.

Die vorliegende Arbeit unterzieht deshalb die ZLRL selbst und ihre Umsetzung ins deutsche Steuerrecht einer genaueren Untersuchung. Hierfür wird im ersten Kapitel die ertragsteuerrechtliche Ausgangslage, die dem Erlass der Richtlinie zugrunde lag, dargestellt. Im zweiten Kapitel soll der Regelungsinhalt der ZLRL genauer geklärt werden. Darauf folgt im dritten Kapitel die Prüfung, ob die ZLRL selbst den Vorgaben des höherrangigen Rechts, also des primären Unionsrechts, genügt. Im vierten Kapitel wird die Umsetzung der Richtlinie ins deutsche Steuerrecht einer Würdigung unterzogen.

1. Kapitel: Ertragsteuerrechtliche Ausgangslage

Die ZLRL behandelt grenzüberschreitende Zins- und Lizenzgebührenezahlungen zwischen verbundenen Unternehmen. Grenzüberschreitend bedeutet, dass die Zahlungen von einem „Unternehmen eines Mitgliedstaates getätigt“ werden (Art. 1 Abs. 2 ZLRL) und in einem Unternehmen eines anderen Mitgliedstaates ihren nutzungsberechtigten Zahlungsempfänger finden (Art. 1 Abs. 1 ZLRL). Als vom Anwendungsbereich erfasste Unternehmensformen nennt die ZLRL aus deutscher Sicht Körperschaften deutschen Rechts bzw. ausländische Subjekte, die bei einem Rechtstypenvergleich den Körperschaften deutschen Rechts strukturell gleichen (Art. 3 Buchst. a (i) i.V.m. Anhang Buchst. c. Am bedeutendsten sind dabei sicherlich die Kapitalgesellschaften, sodass als Ausgangssachlage Zins- und Lizenzgebührenezahlungen zwischen Kapitalgesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten zugrunde gelegt werden kann.

Es ist zu klären, wie diese der ZLRL zugrunde liegende Ausgangssachlage in Deutschland ohne die Vorschriften zur Umsetzung der ZLRL ertragsteuerlich zu würdigen ist. Dabei soll die Körperschaftsteuer im Vordergrund stehen, ergänzend aber auch kurz auf die Gewerbesteuer eingegangen werden.

Die Anwendung des deutschen Körperschaftsteuerrechts setzt die Steuerpflicht zumindest einer der beteiligten Kapitalgesellschaften in Deutschland voraus. Unbeschränkte Steuerpflicht besteht, wenn die Kapitalgesellschaft Geschäftsleitung oder Sitz in Deutschland hat (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Andernfalls kommt beschränkte Steuerpflicht in Betracht, soweit die Kapitalgesellschaft inländische Einkünfte erzielt (§ 2 KStG). Aus deutscher Sicht sind also grenzüberschreitende Zins- und Lizenzgebührenezahlungen von und an Kapitalgesellschaften mit Geschäftsleitung oder Sitz in Deutschland sowie Zins- und Lizenzgebührenezahlungen an ausländische Kapitalgesellschaften zu untersuchen. Zahlungen von ausländischen Kapitalgesellschaften, also solche, die weder Geschäftsleitung noch Sitz in Deutschland haben, sind ohne einen inlandsansässigen Zahlungsempfänger aus deutscher Sicht unerheblich. Bei ihnen kann keine beschränkte Steuerpflicht mit inländischen Einkünften vorliegen.

Die Anwendung des deutschen Gewerbesteuerrechts setzt einen Gewerbebetrieb im Inland voraus. Der Inlandsbezug ist gegeben, wenn für den Gewerbebetrieb eine Betriebsstätte im Inland unterhalten wird (§ 2 Abs. 1 S. 1 u. 3 GewStG). Unerheblich ist, ob der Träger der Betriebsstätte eine inländische oder

eine ausländische Kapitalgesellschaft ist. Eine ausländische Gesellschaft, die einer inländischen Kapitalgesellschaft entspricht, begründet einen Gewerbebetrieb kraft Rechtsform gemäß § 2 Abs. 2 GewStG und ist bei einer inländischen Betriebsstätte im Inland gewerbesteuerpflichtig.⁵ Aus deutscher Sicht sind also grenzüberschreitende Zins- und Lizenzgebührenzahlungen von und an Kapitalgesellschaften mit Inlandsbetriebsstätte zu untersuchen.

Bei der Untersuchung ist zwischen der Rechtslage nach dem unilateralen deutschen Steuerrecht und der nach den vorrangigen⁶ bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen zu unterscheiden.

A. Rechtslage nach deutschem Steuerrecht

I. Zahlungen an eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft

Eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft erzielt gemäß § 8 Abs. 2 KStG ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die ihr zustehenden Zinsen und Lizenzgebühren sind steuerbilanziell zu erfassende Erträge, die als Teil des Gewinnes in das gemäß § 7 Abs. 2, § 8 Abs. 1 KStG zu versteuernde Einkommen einfließen.

Neben der Belastung mit Körperschaftsteuer ist die Kapitalgesellschaft Schuldner der Gewerbesteuer für ihren im Inland belegenen Gewerbebetrieb. Bemessungsgrundlage ist der Gewerbeertrag, der ausgehend vom Gewinn, wie er sich nach den Vorschriften des KStG ergibt, ermittelt wird.⁷ Die ihr zustehenden Zinsen und Lizenzgebühren erhöhen also nicht nur die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer sondern zugleich die der Gewerbesteuer.

5 Vgl. *Güroff*, in: Glanegger/Güroff, GewStG, § 2 Rn. 7 u. 340 m.w.H.

6 Vgl. *Vogel*, in: Vogel/Lehner, DBA, Einl. Rn. 63; *Ott*, in: Bächle/Rupp/Ott/Knies, Internationales Steuerrecht, Kapitel 1 Teil C 2, der den Vorrang auf § 2 AO stützt; *Brähler*, Internationales Steuerrecht, Kapitel II 2.2., der den Vorrang aus dem lex-specialis- bzw. lex-posterior-Charakter der DBA folgert, da § 2 AO als einfaches Bundesrecht den Vorrang von Völkerrecht nicht wirksam begründen könne.

7 Vgl. *Roser*, in: Lenski/Steinberg, GewStG, § 7 Rn. 2.

II. Zahlungen von einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft

Zins- oder Lizenzgebührenzahlungen von einer deutschen Kapitalgesellschaft stellen Betriebsausgaben dar (§ 8 Abs. 1 KStG, § 4 Abs. 4 EStG), die den Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 8 Abs. 2 KStG) und damit das zu versteuernde Einkommen der Kapitalgesellschaft (§ 7 Abs. 2 KStG) grundsätzlich mindern. Ausnahmsweise zu beachten ist die Zinsschranke als Abzugsbeschränkung.

Da der Gewinn, wie er sich nach den Vorschriften des KStG ergibt, Ausgangspunkt für die Ermittlung des Gewerbeertrages ist, mindern die Zins- oder Lizenzgebührenzahlungen auch die Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer. Allerdings führt die Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a und Buchst. f GewStG faktisch zu einem teilweisen gewerbesteuerlichen Abzugsverbot.⁸

III. Zahlungen an eine beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft

Beschränkte Steuerpflicht liegt bei einer Kapitalgesellschaft vor, die weder Geschäftsleitung noch Sitz in Deutschland hat (§ 1 Abs. 1 KStG), jedoch inländische Einkünfte erzielt (§ 2 Nr. 1 KStG). Zur Bestimmung der inländischen Einkünfte ist auf die Vorschrift des § 49 EStG i.V.m. §§ 13 ff. EStG zurück zu greifen (§ 8 Abs. 1 KStG).⁹ Aus diesem Katalog kommen nicht nur die Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG in Betracht, da die Fiktion des § 8 Abs. 2 KStG, wonach alle Einkünfte einer Kapitalgesellschaft als solche aus Gewerbebetrieb behandelt werden sollen, keine Anwendung findet.¹⁰ Sie gilt nur für unbeschränkt Steuerpflichtige. Es kommen neben den Einkünften aus Gewerbebetrieb also auch die anderen Einkunftsarten in Betracht, wobei allerdings eine beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft keine Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG oder aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 19 EStG erzielen kann.¹¹ Es bleiben aus dem Katalog des § 2

8 Vgl. *Führich*, Ubg 2009, S. 30 (40).

9 Vgl. *Rengers*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 2 KStG Rn. 30.

10 *Rengers*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 8 KStG Rn. 51, § 2 KStG Rn. 34.

11 Vgl. BFH, Urt. v. 1.12.1982, I R 238/81, BStBl. II 1983, S. 213; BFH, Urt. v. 20.6.1984, I R 283/81, BStBl. II 1984, S. 828; *Zenthöfer*, in: Dötsch/Franzen/Städler/Sell/Zenthöfer, Körperschaftsteuer, Teil B 4.2.3.1; *Schwedhelm*, in: Streck, KStG, § 8 Rn. 51; *Frotscher*, Körperschaftsteuer Gewerbesteuer, Rn. 139.

Abs. 1 EStG die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, aus Vermietung und Verpachtung, aus Kapitalvermögen und die sonstigen Einkünfte. Verwirklicht ein beschränkt Steuerpflichtiger mehrere Tatbestände, so gilt die gleiche Rangfolge wie bei der unbeschränkten Steuerpflicht.¹² Es sind also die Überschusseinkunftsarten gegenüber den Gewinneinkunftsarten subsidiär, innerhalb der Gewinneinkünfte die aus Land- und Forstwirtschaft spezieller, innerhalb der Überschusseinkünfte gehen die aus Vermietung und Verpachtung denen aus Kapitalvermögen vor und die sonstigen Einkünfte bilden im Wesentlichen einen Auffangtatbestand (§ 20 Abs. 8, § 21 Abs. 3, § 22 Nr. 3, § 23 Abs. 2 EStG).¹³

1. Zinserträge

Vorrangig kommt bei Zinseinnahmen einer ausländischen Kapitalgesellschaft eine beschränkte Steuerpflicht mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb in Betracht. In beiden Fällen muss die Kapitalgesellschaft mangels Fiktion des § 8 Abs. 2 KStG zunächst die allgemeinen Merkmale betrieblicher Betätigung gemäß § 15 Abs. 2 S. 1 EStG erfüllen;¹⁴ für die Land- und Forstwirtschaft kommen in Abgrenzung zum Gewerbe die spezifischen weiteren Merkmale des § 13 Abs. 1 EStG hinzu. Dies folgt aus dem Charakter des § 49 EStG als Rechtsgrundverweisung, die den Katalog der § 2 Abs. 1 S. 1 EStG nicht erweitert,¹⁵ sondern lediglich den besonderen Inlandsbezug normiert.

Bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft muss nach dem Belegenheitsprinzip des § 49 Abs. 1 Nr. 1 EStG inländischer Grund und Boden bewirtschaftet werden. Dadurch kommt zum Ausdruck, dass nur die Einkünfte, die aus der Bewirtschaftung des inländischen Grund und Bodens erzielt werden, steuerbar sein sollen.¹⁶ Bei Zinseinnahmen aus der Hingabe von Darlehen fehlt jedoch der Veranlassungszusammenhang mit dem inländischen Grund und Boden, sodass

12 Vgl. *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht, Rn. 377.

13 Vgl. *Heinicke*, in: Schmidt, EStG, § 49 Rn. 75 und 91; *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht, Rn. 377; *Knies*, in: Bächle/Rupp/Ott/Knies, Internationales Steuerrecht, Kap. III Teil P 5.5.

14 Vgl. *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht, Rn. 369; *Kulosa*, in: Schmidt, EStG, § 13 Rn. 2.

15 Vgl. BFH, Beschl. v. 1.12.1982, I B 11/82, BStBl. II 1983, S. 367.

16 Vgl. *Hidien*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 49 Rn. C 25.

keine beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft denkbar sind.¹⁷

Anders ist dies bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Hier führt u.a. eine inländische Betriebsstätte zu einem besonderen Inlandsbezug (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG). Der durch sie erzielte Gewinn unterliegt nach dem Betriebsstättenprinzip der beschränkten Besteuerung. Zinserträge fließen in diesen Betriebsstättengewinn, wenn die Forderung auf Darlehensrückgewährung ein Wirtschaftsgut der Betriebsstätte ist. Hierfür muss sie dem Betrieb der Betriebsstätte dienen. Das ist nach überzeugender Auffassung der Finanzverwaltung dann der Fall, wenn die darlehensweise hingegebenen Finanzmittel in der Betriebsstätte erwirtschaftet wurden und der Absicherung ihrer Geschäftstätigkeit dienen oder dort in absehbarer Zeit investiert werden sollen.¹⁸ Dient die Darlehensgewährung hingegen der langfristigen Anlage überschüssiger Finanzmittel, so kann die Forderung auf Darlehensrückgewährung nicht der Betriebsstätte zugerechnet werden.¹⁹ Derartige Forderungen sind wegen der sog. Zentralfunktion des Stammhauses diesem zuzurechnen.²⁰

Auch gewerbesteuerlich führt der besondere Inlandsbezug durch inländische Betriebsstätte bei entsprechender Zuordnung der Zinserträge zu einer Steuerbelastung. Eine ausländische Kapitalgesellschaft unterliegt mit dem durch eine inländische Betriebsstätte erzielten Betriebstättengewinn nicht nur der Körperschaftsteuer. Stattdessen stellt der körperschaftsteuerliche Betriebstättengewinn zugleich die Grundlage für die Ermittlung des auf die Betriebsstätte entfallenden Gewerbeertrages dar, der Bemessungsgrundlage für die von ihr geschuldete Gewerbesteuer ist (§ 7 S. 1, § 2 Abs. 2 S. 1 u. Abs. 2, § 5 Abs. 1 S. 1 u. 2, § 6 GewStG).

Körperschaftsteuerlich kommen neben den dargestellten Gewinneinkünften Überschusseinkünfte in Betracht. Die ausländische Kapitalgesellschaft verwirklicht durch Zinseinnahmen aus der Überlassung von Kapital den Tatbestand des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Ist die Rückzahlung des Kapitalvermögens im Inland

17 Anders wohl *Ramackers*, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 49 Rn. 68, der jedenfalls die Zinsen des betrieblichen Bankkontos als Gewinnbestandteil des inländischen Teils der Land- und Forstwirtschaft ansieht.

18 Vgl. Bundesministerium der Finanzen, Schreiben vom 24.12.1999 und Schreiben vom 25.8.2009, Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen, IV B 4 – S 1300 – 111/99 und IV B 5 – S 1341/07/10004, 2.4.

19 Vgl. *Frotscher*, in: Frotscher, EStG, § 49 Rn. 15.

20 Vgl. Bundesministerium der Finanzen, Schreiben vom 24.12.1999 und Schreiben vom 25.8.2009, Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen, IV B 4 – S 1300 – 111/99 und IV B 5 – S 1341/07/10004, 2.4.

dinglich gesichert, also beispielsweise indem der Darlehensnehmer ein im Inland gelegenes Grundstück mit einer Grundschuld belastet, so weist der Sachverhalt außerdem den für die beschränkte Steuerpflicht erforderlichen Inlandsbezug auf (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa EStG). Bei gleichzeitiger Verwirklichung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft oder Gewerbebetrieb treten die aus Kapitalvermögen allerdings zurück.

Diese Subsidiarität nach § 20 Abs. 8 EStG gilt unabhängig davon, ob bei den Gewinneinkunftsarten der erforderliche Inlandsbezug gegeben ist und es damit zu einer beschränkten Steuerpflicht kommt. Um dennoch zu vermeiden, dass die beschränkte Steuerpflicht einer im Ausland gewerblich tätigen Kapitalgesellschaft in Deutschland einerseits am mangelnden Inlandsbezug der Gewinneinkünfte und andererseits an der Subsidiarität der Überschusseinkünfte aus Kapitalvermögen scheitert, schreibt § 49 Abs. 2 EStG die isolierende Betrachtungsweise vor. Danach bleiben die im Ausland verwirklichten Besteuerungsmerkmale, die zur Annahme eines land- und forstwirtschaftlichen bzw. gewerblichen Betriebes führen, außer Betracht, wenn sie der Annahme inländischer Einkünfte gemäß § 49 Abs. 1 EStG entgegenstehen. Stattdessen ist die Subsumtion nur anhand der im Inland verwirklichten Besteuerungsmerkmale durchzuführen.²¹ Eine Umqualifizierung der Einkünfte ist damit allerdings nicht verbunden,²² sondern lediglich die Vermeidung einer Besteuerungslücke aufgrund von Subsidiarität der Überschusseinkünfte.²³ Gewährt also eine ausländische Kapitalgesellschaft ohne Inlandsbezug durch inländische Betriebsstätte oder im Inland belegene landwirtschaftliche Grundstücke ein Darlehen, dessen Rückzahlung durch ein Grundpfandrecht auf einem im Inland gelegenen Grundstück gesichert ist, so erzielt sie mit den Zinserträgen inländische Einkünfte mit denen sie der beschränkten Steuerpflicht unterliegt, auch wenn sie aufgrund ihrer Tätigkeit im Ausland als land- und forstwirtschaftlicher oder gewerblicher Betrieb einzuordnen ist.

Zur Steuererhebung sehen die Vorschriften der §§ 43 Abs. 1 Nr. 7, 43a Abs. 1 Nr. 3 EStG, 31 Abs. 1 S. 1 KStG einen Zinsabschlag in Höhe von 30 % vor, wenn es sich um Zinsen aus Schuldbuchforderungen oder um Zinszahlungen eines inländischen Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstituts handelt. Gehören die Zinsen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen, so ist dieser Zinsabschlag definitiv. Die Körperschaftsteuer wird durch den Steuerabzug abgegolten (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG). Eine Steuerveranlagung wird in diesen Fällen nicht durchge-

21 Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, Rn. 112; *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht, Rn. 392.

22 Vgl. *Strunk*, in: Korn, EStG, § 49 Rn. 235.

23 Vgl. *Zenthöfer*, in: Dötsch/Franzen/Städler/Sell/Zenthöfer, Körperschaftsteuer, Teil B 4.2.3.1.1.

führt. Gehören die Zinsen hingegen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, so ist § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG nicht anwendbar. Es erfolgt eine Steuerveranlagung, bei der der Zinsabschlag auf die endgültige Steuerschuld angerechnet wird (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG, § 31 Abs. 1 S. 1 KStG).²⁴ Eine Steuerveranlagung erfolgt darüber hinaus in den Fällen, in denen bereits mangels Zinsabschlag keine Abgeltung der Steuerschuld in Betracht kommt, also außerhalb des Anwendungsbereiches des § 43 Abs. 1 Nr. 7 EStG.

2. Lizenzgebühren

Auch bei den empfangenen Lizenzgebühren kommen vorrangig inländische Gewinneinkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13, § 49 Abs. 1 Nr. 1 EStG) oder aus Gewerbebetrieb (§ 15, § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG) in Betracht.

Die Land- und Forstwirtschaft kann auch hier vernachlässigt werden. Für den Inlandsbezug wird nach § 49 Abs. 1 Nr. 1 EStG auf die Bewirtschaftung inländischen Grund und Bodens abgestellt,²⁵ sodass es auf einen Veranlassungszusammenhang zwischen den Lizenzgebühren und dem inländischen Grund und Boden ankäme. Ein solcher ist jedoch nicht denkbar.

Stattdessen können inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen. Erforderlich ist, dass das Immaterialgüterrecht, für dessen Nutzungsüberlassung die Lizenzgebühren zufließen, einer im Inland gelegenen Betriebsstätte zuzuordnen ist (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG).

Entsprechend den Ausführungen zu den Zinserträgen kommt es auch bei den Lizenzgebühren zu einem Gleichlauf ihrer körperschaftsteuerlichen Belastung als Teil des Betriebsstättengewinnes und ihrer gewerbesteuerlichen Belastung als Teil des auf die Betriebsstätte entfallenden Gewerbeertrages.²⁶

Körperschaftsteuerlich können die Lizenzgebühren neben den dargestellten Gewinneinkünften inländische Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§§ 21, 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG) sein.²⁷ Der erforderliche besondere Inlandsbezug ist gegeben, wenn das zur Nutzung überlassene Immaterialgüterrecht „in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen“ ist. Diese Begriffe umfassen beispielsweise die Patentrolle und das Markenregister.²⁸ Nicht als inländisches Register gelten das Register für EU-Gemeinschaftsmarken, das

24 Vgl. *Lornsen-Veit/Odenbach*, in: Erle/Sauter, KStG, § 32 Rn. 11.

25 Siehe I. Kapitel A.I.3.a).

26 Siehe I. Kapitel A.III.1.

27 Vgl. IBFD, Survey on the Implementation of the EC Interest and Royalty Directive, Country Survey – Germany, Information as of 19 December 2005, S. 269.

28 Vgl. *Hidien*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 49 Rn. I 105.

Europäische Patentregister und das Hinterlegungsregister des Haager Abkommens.²⁹ Lizenziert die ausländische Kapitalgesellschaft also beispielsweise ein Patent, das in die Patentrolle des Deutschen Patent- und Markenamtes eingetragen ist, so verwirklicht sie dadurch den Besteuerungstatbestand der §§ 21, 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG. Tritt dieser Besteuerungstatbestand neben den über die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, so tritt er grundsätzlich nach § 21 Abs. 3 EStG als subsidiär zurück. Eine Ausnahme gilt nach der in § 49 Abs. 2 EStG geregelten isolierenden Betrachtungsweise allerdings dann, wenn bei den gewerblichen Einkünften der Inlandsbezug durch Betriebsstätte fehlt.

Als dritter Besteuerungstatbestand kommen sonstige inländische Einkünfte (§ 22 Nr. 3, § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG) in Betracht. Die Vorschrift des § 22 Nr. 3 EStG erfasst die Überlassung eines Verwertungsrechtes, beispielsweise in Form von Patenten, sowie von Plänen, Mustern und Verfahren.³⁰ Der besondere Inlandsbezug besteht, wenn das überlassene Immaterialgüterrecht im Inland genutzt wird oder genutzt wurde.

Die Steuererhebung erfolgt durch Abzug an der Quelle (§ 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG, § 31 Abs. 1 S. 1 KStG). Der Abzug in Höhe von 15 % hat abgeltende Wirkung, sofern die Einkünfte nicht in einem inländischen gewerblichen oder land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb angefallen sind (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG). Existiert also eine inländische Betriebsstätte, so erfolgt eine Steuerveranlagung, bei der die durch Abzug erhobene Steuer(-vorauszahlung) auf die endgültige Steuerschuld angerechnet wird (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG, § 31 Abs. 1 S. 1 KStG).³¹

B. Rechtslage unter Einbeziehung der DBA

Besteht zwischen den EU-Staaten, in denen die verbundenen Unternehmen ansässig sind, ein bilateraler völkerrechtlicher Vertrag über die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse, so geht er den nationalen Vorschriften des EStG vor.³² Neben der Rechtslage nach den nationalen Steuergesetzen war die nach den

29 Vgl. *Hidien*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 49 Rn. I 107.

30 Vgl. *Weber-Grellet*, in: Schmidt, EStG, § 49 Rn. 136.

31 Vgl. *Lormsen-Veit/Odenbach*, in: Erle/Sauter, KStG, § 32 Rn. 11.

32 Vgl. *Vogel*, in: Vogel/Lehner, DBA, Einl. Rn. 63; *Ott*, in: Bächle/Rupp/Ott/Knies, Internationales Steuerrecht, Kap. 1 Teil C 2, der den Vorrang auf § 2 AO stützt; *Brähler*, Internationales Steuerrecht, Kapitel II 2.2, der den Vorrang aus dem lex-specialis- bzw. lex-posterior-Charakter der DBA folgert, da § 2 AO als einfaches Bundesrecht den Vorrang von Völkerrecht nicht wirksam begründen könne; *Wassermeyer*, in: Debatin/Wassermeyer, DBA, OECD-MA, Vor Art. 1 Rn. 9.

Doppelbesteuerungsabkommen also Teil der Ausgangslage, von der sich der Rat der Europäischen Union beim Erlass der ZLRL leiten ließ. Das Verständnis für die Hintergründe der ZLRL setzt demnach auch eine Untersuchung der Rechtslage nach den Doppelbesteuerungsabkommen voraus.

Ausgangspunkt der Betrachtung ist das Musterabkommen der OECD, da es regelmäßig als Vorlage oder zumindest als Orientierung für die Doppelbesteuerungsabkommen dient.³³ Sachlich anwendbar ist es auf die „Steuern vom Einkommen und Vermögen“ (Art. 2 OECD-MA), erfasst neben der Körperschaftsteuer also unabhängig von ihrer Einordnung auch die Gewerbesteuer.³⁴ Dies gilt unabhängig davon, ob auch der andere Vertragsstaat eine ihr gleiche oder ähnliche Steuer erhebt; durch die Doppelbesteuerungsabkommen soll ein Ausgleich der Gesamtsteuerbelastung und nicht bloß ein gegenseitiger Verzicht bei einander besonders ähnlichen Steuern erreicht werden.³⁵ Eigene Verteilungsnormen sieht das Musterabkommen für die Gewerbesteuer nicht vor, so dass sich ihre Verteilung nach den Vorschriften für die Steuern vom Einkommen richtet.³⁶

Diese Vorschriften für die Verteilung der Steuern vom Einkommen empfehlen den OECD-Mitgliedsstaaten eine Besteuerung von Zinsen und Lizenzgebühren im Ansässigkeitsstaat des Zahlungsempfängers (Art. 11 und 12 OECD-MA). Hinsichtlich der Zinsen belässt es allerdings dem Quellenstaat ein Besteuerungsrecht. Den Steuersatz beschränkt es dabei auf maximal 10 %. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sieht das Musterabkommen in Art. 23A Abs. 2 eine Anrechnung der im Quellenstaat bezahlten Steuer auf die vom Einkommen im anderen Vertragsstaat, also im Ansässigkeitsstaat des Zahlungsempfängers, zu erhebende Steuer vor. Die OECD schließt in ihrem Musterabkommen also eine endgültige Doppelbesteuerung aus. Der Quellensteuerbelastung der Zinsen steht das Musterabkommen hingegen nicht entgegen.

Für die durch die gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Zinsen und Lizenzgebühren beim Vergütungsschuldner hervorgerufene Steuerbelastung haben die abkommensrechtlichen Zuweisungen der Besteuerungsrechte allerdings keine Bedeutung; mangels Subjektidentität bewirkt die Hinzurechnung keine zu beseitigende Doppelbesteuerung im juristischen Sinne, die durch DBA zu beseitigen wäre.³⁷

33 Vgl. *Debatin/Wassermeyer*, DBA, OECD-MA, Vor Art. 1, MK 13.

34 Vgl. *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 2 Rn. 56, der zutreffend eine Einordnung als Steuer vom Einkommen vornimmt.

35 Vgl. *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 2 Rn. 58.

36 Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 384.

37 Vgl. *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 2 Rn. 62.

Der Empfehlung für die Verteilung durch das Musterabkommen folgen beispielsweise die Abkommen zwischen Deutschland und Spanien³⁸ sowie zwischen Deutschland und Griechenland³⁹. Das Doppelbesteuerungsabkommen mit Italien eröffnet statt der Quellensteuerbelastung von Zinsen die von Lizenzgebühren, indem an der Quelle eine Belastung mit bis zu 5 % erfolgen darf.⁴⁰

Anders verhält es sich bei den Doppelbesteuerungsabkommen Deutschlands mit Dänemark⁴¹, Frankreich⁴² und Großbritannien⁴³. Nach diesen bilateralen Verträgen ist die Quellenbesteuerung sowohl bei Zins- als auch bei Lizenzgebühreneinzahlungen ausgeschlossen. Die Zahlungen sollen lediglich beim Zahlungsempfänger im Ansässigkeitsstaat besteuert werden.⁴⁴

C. Fazit

Es ergibt sich bei der Besteuerung grenzüberschreitender Zins- und Lizenzgebühreneinzahlungen folgendes Bild:

Nach dem EStG kommt es zu einer Körperschaftsteuerbelastung von Zinsen und Lizenzgebühren in Deutschland, sofern die einnehmende Kapitalgesellschaft unbeschränkt steuerpflichtig ist oder sofern die Zinsen oder Lizenzgebühren einen besonderen Inlandsbezug aufweisen. Entsprechendes gilt aus umgekehrter Perspektive auch nach dem jeweiligen Recht der anderen EU-Mitgliedstaaten. Eine Kapitalgesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung in einem EU-Mitgliedstaat, die Zinsen oder Lizenzgebühren mit besonderem Inlandsbezug zu einem anderen EU-Mitgliedstaat einnimmt, unterliegt damit also einmal der unbeschränkten Steuerpflicht im Ansässigkeitsstaat und zum anderen der beschränkten Steuerpflicht im anderen EU-Mitgliedstaat. Die souveränen Staaten erheben die Steuer, bei der es sich um Ertragsteuern und damit eine gleichartige Steuer handelt, für denselben Zeitraum. Belastet wird jeweils der Vermögenszuwachs durch die empfangenen Zins- oder Lizenzgebühreneinzahlungen und damit das

38 Siehe Art. 11 u. 12 DBA Spanien.

39 Siehe Art. VII u. VIII DBA Griechenland.

40 Siehe Art. 11 u. 12 DBA Italien.

41 Siehe Art. 11 u. 12 DBA Dänemark.

42 Siehe Art. 10 u. 11 DBA Frankreich.

43 Siehe Art. VII DBA Großbritannien.

44 Siehe auch *Wassermeyer*, in: Debatin/Wassermeyer, DBA, OECD-MA, Vor Art. 10 – 12, Anlage, Übersicht zu den bestehenden DBA der BRD.

gleiche Besteuerungsobjekt, sodass Doppelbesteuerung im rechtlichen Sinne vorliegt.⁴⁵

Diese Doppelbesteuerung vermögen die Doppelbesteuerungsabkommen nicht gänzlich zu verhindern. Zwar verbietet ein Teil der Abkommen die Ertragsteuerbelastung durch den Quellenstaat.⁴⁶ Der andere Teil der DBA lässt eine – hinsichtlich des Steuersatzes limitierte – Quellensteuerbelastung zu und regelt zur Vermeidung der Doppelbesteuerung eine Anrechnung auf die Einkommensbesteuerung im Ansässigkeitsstaat des Vergütungsgläubigers.⁴⁷ Diese Anrechnung ist jedoch naturgemäß stets auf die Höhe der im Anrechnungsstaat zu entrichtenden Steuer limitiert, so dass sie insbesondere bei Verlusten des Zahlungsempfängers Doppelbesteuerungen nicht ausschließen kann.⁴⁸ Sorgt die Anrechnung für eine Vermeidung der Doppelbesteuerung, so bleibt der Steuerpflichtige dennoch durch die mit der Quellenbesteuerung verbundenen Nachteile hinsichtlich des Cashflows und der Zinsen belastet.⁴⁹ Strebt der Steuerpflichtige eine Quellensteuerbefreiung an, ist er oftmals durch ein aufwendiges und zeitraubendes Verwaltungsverfahren belastet.⁵⁰ Der grenzüberschreitende Zahlungsfluss wird also benachteiligt und damit die Verwirklichung eines gemeinsamen Marktes in der EU behindert.

Nach dem GewStG unterliegen Kapitalgesellschaften kraft Rechtsform mit ihrem Gewerbeertrag der Gewerbesteuer. Dies gilt allerdings nur hinsichtlich des Gewerbeertrages aus einem im Inland unterhaltenen Gewerbebetrieb. In den anderen Mitgliedstaaten existiert keine der Gewerbesteuer entsprechende Abgabe, so dass eine Doppelbelastung einer deutschen Kapitalgesellschaft mit Auslandsbetriebsstätte und einer ausländischen Kapitalgesellschaft mit Inlandsbetriebsstätte insoweit ausgeschlossen ist. Allerdings führt die Gewerbesteuer zu einer Verschärfung der Gesamtsteuerbelastung bei einer ausländischen Kapitalgesellschaft. Sind ihrer inländischen Betriebsstätte Zinszahlungen zuzuordnen, so unterliegt die ausländische Kapitalgesellschaft hinsichtlich der KSt einmal der unbeschränkten Steuerpflicht im Ansässigkeitsstaat und zum anderen der beschränkten Steuerpflicht im Betriebsstättenstaat. Im Betriebsstättenstaat kommt verschärfend die Belastung durch die Gewerbesteuer hinzu, die nicht durch Ab-

45 Vgl. *Wassermeyer*, in: Debatin/Wassermeyer, DBA, OECD-MA, Vor Art. 1 Rn. 1; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Rn. 12.3.

46 Siehe Art. 11 u. 12 DBA Dänemark; Art. 10 u. 11 DBA Frankreich; Art. VII DBA Großbritannien.

47 Siehe Art. 11 u. 12 DBA Spanien; Art. VII u. VIII DBA Griechenland; Art. 11 u. 12 DBA Italien.

48 Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 171.

49 Vgl. *Terra/Wattel*, European Tax Law, 13.1, S. 625.

50 Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 171.

zug der Gewerbesteuer von der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer vermieden wird (§ 4 Abs. 5b EStG). Auch die Doppelbesteuerungsabkommen vermögen dies entsprechend den vorangegangenen Ausführungen nicht gänzlich zu verhindern.