



Christian Schöllhorn

Die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie

Vereinbarkeit mit europäischem Primärrecht
und Umsetzung ins deutsche Steuerrecht

Die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie

Europäische Hochschulschriften

European University Studies

Publications Universitaires Européennes

Reihe II **Rechtswissenschaft**

Series II Law

Série II Droit

Band/Volume **5520**

Christian Schöllhorn

Die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie

Vereinbarkeit mit europäischem
Primärrecht und Umsetzung ins
deutsche Steuerrecht

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl.: Augsburg, Univ., Diss., 2012

D 384

ISSN 0531-7312

ISBN 978-3-631-64102-6 (Print)

E-ISBN 978-3-653-02657-3 (E-Book)

DOI 10.3726/978-3-653-02657-3

© Peter Lang GmbH

Internationaler Verlag der Wissenschaften

Frankfurt am Main 2013

Alle Rechte vorbehalten.

PL Academic Research ist ein Imprint der Peter Lang GmbH.

Peter Lang – Frankfurt am Main · Bern · Bruxelles · New York · Oxford · Warszawa · Wien

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt.

Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar.

Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Speicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

www.peterlang.de

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 2012/2013 von der Juristischen Fakultät der Universität Augsburg als Dissertation angenommen.

Mein besonderer Dank gilt Herrn Prof. Dr. Joachim Englisch, der die Erstellung der Arbeit ermöglicht und unterstützt hat. Dies erfolgte auch durch die Beschäftigung an seinem damaligen Lehrstuhl in Augsburg. Dort herrschte nicht nur ein optimales Umfeld für eine Promotion sondern die Tätigkeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter eröffnete mir einen tieferen Zugang zu steuerrechtlichen Themen, was sich auch praktisch vielfach als fruchtbar erwiesen hat. Mein besonderer Dank gilt auch Herrn PD Dr. Hagen Kobor, der den Abschluss der Promotion durch die schnelle Erstellung des Zweitgutachtens sehr gefördert hat.

Des Weiteren bedanke ich mich bei meinen ehemaligen Kollegen am Augsburger Lehrstuhl für Steuerrecht, Frau Dr. Stephanie Becker, Herrn Dr. Jörg F. Kurzenberger und Herrn Dr. Moritz Glahe. Sie standen für Diskussionen stets zur Verfügung und waren zugleich Motivation und willkommene Zerstreuung. Außerdem bedanke ich mich bei Christine Spitko, die das Lehrstuhlsekretariat bis zu Ihrem wohlverdienten Ruhestand mit viel Schwung, Engagement und Herzlichkeit geführt hat.

Verbunden bin ich Herrn Prof. Dr. Jenzen und Herrn Dr. Sven Christian Gläser für die großzügige Freistellung zum Abschluss des Projekts. Grüßen möchte ich Herrn Prof. Dr. Gregor Kirchhof. Die Zusammenarbeit mit ihm während seiner Zeit als Lehrstuhlvertreter werde ich in bester Erinnerung behalten.

Mein Dank gilt schließlich meiner Familie. Meine Eltern gaben mir stets die erforderliche Unterstützung. Das gilt auch für meine Frau Simone und meine Kinder Leonie und Maja, denen ich viel abverlangt habe. Dies lässt sich durch Worte nicht abgelden. Ihnen ist diese Arbeit gewidmet.

Stuttgart, Juni 2013

Christian Schöllhorn

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	13
1. Kapitel: Ertragsteuerrechtliche Ausgangslage	15
A. Rechtslage nach deutschem Steuerrecht	16
I. Zahlungen an eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft	16
II. Zahlungen von einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft	17
III. Zahlungen an eine beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft ..	17
1. Zinserträge	18
2. Lizenzgebühren	21
B. Rechtslage unter Einbeziehung der DBA	22
C. Fazit	24
2. Kapitel: Die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie	27
A. Einführung	27
B. Anwendungsbereich	27
I. Sachlicher Anwendungsbereich	27
1. Zinsen	28
2. Lizenzgebühren	28
3. Einschränkungen des sachlichen Anwendungsbereiches	28
II. Persönlicher Anwendungsbereich	29
1. In einem Mitgliedstaat angefallen, Art. 1 Abs. 2 ZLRL	29
2. Unternehmen eines Mitgliedstaates	30
a) Unternehmen in bestimmter Rechtsform	30
b) Niederlassung in einem Mitgliedstaat	30
c) Subjekt bestimmter Steuer ohne befreit zu sein	30
3. Betriebsstätte	31
4. Verbundene Unternehmen	33
5. Nutzungsberechtigter Unternehmer	33
C. Gewährleistungsgehalt	34
I. Befreiung von Steuererhebungen des Quellenstaates	35
II. Befreiung von allen Steuern	35

III. Befreiung unabhängig von Erhebungsform und Verursachung durch Gewinnermittlungsvorschriften	36
1. Quellenbesteuerung	36
2. Veranlagungssteuern auf Zinsen und Lizenzgebühren	37
3. Steuerbelastungen durch Gewinnermittlungsvorschriften	37
a) Nur Steuern des Ansässigkeitsstaates?	39
b) Nur der Vergütungsgläubiger begünstigt?	39
c) Steuergegenstand zwingend Zinsen und Lizenzgebühren selbst?	45
d) Benachteiligung grenzüberschreitender Finanzbeziehungen erforderlich?	49
e) Fazit	51
IV. Befreiung von Steuererhebung statt lediglich von Steuerbelastung ..	51
D. Verfahrenstechnische Umsetzung	53
E. Missbrauchsvorbehalt	54
I. Konkrete Vorschriften zur Missbrauchsvermeidung	54
II. Genereller Missbrauchsvorbehalt	56
1. Missbrauchsbegriff	56
2. Verhältnismäßigkeitsgrundsatz	64
3. Kapitel: Primärrechtskonformität der ZLRL	69
A. Gleichbehandlungsgrundsatz	69
I. Problemaufriss	69
II. Hintergründe und allgemeine Aspekte	70
1. Historische Entwicklung	70
2. Geltungsgrund der Grundrechte	74
3. Dogmatische Verankerung der Grundrechtsbindung	74
4. Rechtsquellen und Rechtserkenntnisquellen	77
III. Persönlicher Anwendungsbereich	81
1. Grundrechtsverpflichtete	81
2. Grundrechtsberechtigte	82
IV. Sachlicher Gewährleistungsgehalt des allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatzes	85
1. Rechtsprechung des EuGH	85
2. Bestimmung des Gewährleistungsgehaltes	89
a) Erste Frage: Ein- oder Mehrstufigkeit der Prüfung	92
b) Zweite Frage: Verhältnismäßigkeit der Differenzierung	95
c) Dritte Frage: Abgrenzung der Prüfungsschritte	96
3. Fazit	98
V. Benachteiligung nicht körperschaftsteuerpflichtiger Unternehmen ..	98

1. Ungleichbehandlung vergleichbarer Sachverhalte	98
2. Rechtfertigung	100
a) Legitimer Zweck	100
b) Verhältnismäßigkeit	106
VI. Benachteiligung nicht i.S.d. ZLRL verbundener Unternehmen	107
1. Ungleichbehandlung vergleichbarer Sachverhalte	107
2. Rechtfertigung	109
a) Legitimer Zweck	109
aa) Überhaupt nicht verbundene Unternehmen	109
bb) Sonstige verbundene Unternehmen	109
b) Verhältnismäßigkeit	111
VII. Fazit	111
B. Die Grundfreiheiten	111
I. Problemaufriss	111
II. Allgemeines zur Niederlassungsfreiheit	112
1. Persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich	112
2. Schutzwirkung	113
a) Diskriminierungsverbot	113
b) Verbot von Beeinträchtigungen	113
c) Gebot der Rechtsformwahlfreiheit	114
3. Zwischenergebnis	122
III. Prüfung der ZLRL am Maßstab der Niederlassungsfreiheit	122
1. Erfordernis einer behördlichen Entscheidung	123
2. Beschränkter Anwendungsbereich auf Kapitalgesellschaften	124
IV. Fazit	125
4. Kapitel: Richtlinienkonformität des deutschen Steuerrechts	127
A. Folgen eines Normkonfliktes	127
I. Richtlinienkonforme Auslegung	128
1. Geltungsgrund des Gebotes richtlinienkonformer Auslegung	128
2. Voraussetzungen des Gebotes zur richtlinienkonformen Auslegung	129
3. Gegenstand des Gebotes zur richtlinienkonformen Auslegung	130
4. Begriff der „Auslegung“	131
a) Mangelnde Eignung der Rechtsfortbildung als Rechtsfindung contra legem?	133
aa) Unvollständigkeit des Gesetzes	134
bb) Planwidrigkeit der Unvollständigkeit	135
cc) Zwischenergebnis	136

b) Mangelnde Eignung der Rechtsfortbildung wegen Verstoß gegen allgemeine verfassungsrechtliche Grundsätze?	136
5. Methodische Umsetzung der richtlinienkonformen Rechtsfindung	139
a) Richtlinienkonforme Auslegung i.e.S.	139
aa) Wortlautgrenze und Auslegungsspielraum	139
bb) Verhältnis zur nationalen Auslegungsmethodik	140
b) Richtlinienkonforme Rechtsfortbildung	143
II. Anwendungsvorrang	147
III. Verhältnis zwischen richtlinienkonformer Auslegung und vorrangiger Richtlinienanwendung	151
B. Zur Umsetzung ergangene Vorschriften	152
I. Materiellrechtliche Umsetzung	152
1. Persönlicher und sachlicher Geltungsbereich, Rechtsfolge	152
2. Einschränkungen, Missbrauchsvermeidung	155
II. Das Verfahren zur Umsetzung der Befreiung	156
1. Erstattungsverfahren	157
2. Freistellungsverfahren	157
3. Kontrollmeldeverfahren	158
4. Mitwirkungspflicht der Finanzverwaltung zugunsten ausländischer Unternehmen	159
III. Konflikte mit den Vorgaben der ZLRL	159
1. Einkünfteerzielung statt Zahlungserhalt zu eigenen Gunsten	160
2. Steuererstattung statt umfängliche Freistellung	163
3. Steuervermeidung statt Steuerumgehung	165
4. Zwischenergebnis	166
IV. Vermeidung des Normkonfliktes zwischen Art. 1 Abs. 1 und 12 ZLRL und § 50d Abs. 2 S. 2 EStG	166
1. Richtlinienkonforme Rechtsfindung	167
a) Auslegung	167
b) Rechtsfortbildung	168
2. Vorrangige Anwendung der ZLRL	169
3. Fazit	169
C. Sonstige Vorschriften	170
I. Die gewerbsteuerliche Hinzurechnung	170
1. Hintergrund/Sinn und Zweck	170
2. Regelungsinhalt	172
3. Konfliktfall zwischen gewerbsteuerlicher Hinzurechnung und Richtlinie	172
a) Überschneidung der Anwendungsbereiche	173

aa) Anwendungsbereich der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung	173
bb) Anwendungsbereich der ZLRL	174
cc) Überschneidung	174
b) Konflikt der ausgesprochenen Rechtsfolgen	174
c) Zwischenergebnis	176
4. Rechtfertigung als Missbrauchsvermeidungsnorm	176
5. Vermeidung des Normkonfliktes	179
a) Richtlinienkonforme Rechtsfindung	179
aa) Richtlinienkonforme Auslegung	180
bb) Richtlinienkonforme Rechtsfortbildung	180
b) Vorrangige Anwendung des Art. 1 Abs. 1 ZLRL	184
c) Fazit	185
II. Die Zinsschranke	185
1. Hintergrund/Sinn und Zweck	185
2. Regelungsinhalt	187
3. Konfliktfall zwischen Zinsschranke und Richtlinie	189
a) Überschneidung der Anwendungsbereiche	189
aa) Anwendungsbereich der Zinsschranke	189
aaa) Betrieb	189
bbb) Zinsaufwendungen	190
ccc) Konzernzugehörigkeit	190
ddd) Gesellschafterfremdfinanzierung	192
bb) Anwendungsbereich der ZLRL	193
cc) Überschneidung	193
b) Konflikt der ausgesprochenen Rechtsfolgen	194
aa) Rechtsfolge der Zinsschranke	194
bb) Rechtsfolge der ZLRL	195
cc) Überschneidung	196
c) Zwischenergebnis	197
4. Rechtfertigung als Missbrauchsvermeidungsnorm	197
a) Vorschrift zur Missbrauchsabwehr	197
b) Grundsatz des Gestaltungsmissbrauchs	198
aa) Verhältnismäßigkeit	199
bb) Missbräuchliche Gestaltung	202
aaa) Konkretisierung des Prüfungsmaßstabes	202
bbb) Prüfung anhand des konkretisierten Prüfungsmaßstabes	204
c) Zwischenergebnis	209
5. Vermeidung des Normkonfliktes	209

a) Richtlinienkonforme Rechtsfindung	210
aa) Richtlinienkonforme Auslegung	210
bb) Richtlinienkonforme Rechtsfortbildung	210
b) Vorrangige Anwendung des Art. 1 Abs. 1 ZLRL	213
c) Fazit	213
Zusammenfassung und Reformanregungen	215
Literatur	221
Rechtsprechung	231

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 Lizenzgebührenezahlungen, 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.