

Wolfgang W. Kraft  
Andreas Striegel *Hrsg.*

# WCLF Tax und IP Gesprächsband 2016

Immaterielle Werte als zentrale  
Komponente internationaler  
Steuerstrategien



Springer Gabler

## **Deutsche Muttergesellschaften stärken, Steueroasen (z.B. Patentboxen) austrocknen**

### **Tax and Intellectual Property**

#### **3. WCL Frankfurter Tax-Gespräche am Dienstag, 18. Okt. 2016**

#### **Gliederung**

<b>1 Deutschland diskriminiert in Deutschland ansässige Muttergesellschaften .....</b>	<b>2</b>
1.1 Beispiele.....	3
1.2 Änderungen bei den Maßnahmen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung erforderlich .....	4
<b>2 Quellensteuern auf alle Zins- und Lizenzzahlungen .....</b>	<b>6</b>
2.1 Quellensteuern werden in der EU-Zins- und Lizenzrichtlinie explizit erlaubt .....	7
2.2 Umsetzung von Quellensteuern auf alle Zins- und Lizenzzahlungen ..	9
2.3 Beispiele.....	11
<b>3 Beschränkung des steuerlichen Abzugs von Zins- und Lizenzzahlungen .....</b>	<b>13</b>
3.1 Beschränkungen des steuerlichen Abzugs von Zinszahlungen sind sowohl in der EU als auch in Deutschland üblich .....	13
3.2 Zinsschranke gibt es bereits in vielen Ländern, Lizenzschranke soll in Deutschland eingeführt werden .....	14
3.3 Vorschlag für die Umsetzung der Beschränkung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Zins- und Lizenzzahlungen .....	15
3.4 Verwaltungsarme Umsetzung durch ein Verzeichnis von geprüften Zahlungsempfängern .....	16
3.5 Exkurs: Beschränkungen durch die deutsche Gewerbesteuer erweitern .....	17
<b>4 Steueraufkommen.....</b>	<b>18</b>
<b>5 Fazit.....</b>	<b>19</b>
<b>Literatur .....</b>	<b>20</b>

## 1 Deutschland diskriminiert in Deutschland ansässige Muttergesellschaften

Die folgende Tabelle 1 zeigt die systematische Diskriminierung von in Deutschland ansässigen Muttergesellschaften und deren Tochtergesellschaften gegenüber den nicht in Deutschland ansässigen Muttergesellschaften und deren Tochtergesellschaften.

**Tab. 1 : Diskriminierung von Tochtergesellschaften mit deutschen Muttergesellschaften**

	Muttergesellschaft ansässig in	
	Deutschland	Ausland
<p>Deutschland</p> <p><b>Tochter-</b> gesell- schaft ansässig in</p>	<p>Alle Zins- und Lizenzgebühren- zahlungen von in Deutschland ansässigen Tochtergesellschaften an ihre in Deutschland ansässige Muttergesellschaft sind in Deutschland voll steuerpflichtig</p>	<p>Alle Zins- und Lizenzgebühren- zahlungen von in Deutschland ansässigen Tochtergesellschaften an ihre im Ausland ansässige Muttergesellschaft sind in Deutschland (weitgehend) steuerfrei und im Ausland ggf. auch steuerfrei</p>
<p>Ausland</p>	<p>Gefahr von Zurechnungen zum Gewinn der in Deutschland ansässigen Muttergesellschaft (z.B. durch deutsches AStG)</p>	<p>Gefahr von Zurechnungen zum Gewinn der im Ausland ansässige Muttergesellschaft nur, falls der ausländische Ansässigkeitsstaat ebenfalls eine Art AStG hat</p>

Die bisher in Deutschland praktizierten Maßnahmen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung benachteiligen systematisch v.a. die in Deutschland ansässigen Muttergesellschaften gegenüber den im Ausland ansässigen Muttergesellschaften. Die Einschränkungen gelten nämlich nur für in Deutschland ansässige Muttergesellschaften. Deutsche Tochtergesellschaften oder deutsche Betriebsstätten von im Ausland ansässigen Muttergesellschaften sind diesen Einschränkungen hingegen meist nicht ausgesetzt.

## 1.1 Beispiele

Im Folgenden werden einige Beispiele erläutert<sup>1</sup>:

### **Deutsches Außensteuergesetz rechnet passives Einkommen nur den in Deutschland ansässigen Muttergesellschaften zu**

Versuche, im Ausland erzielte passive Kapitalerträge der deutschen Besteuerung zu entziehen, werden mehr schlecht als recht durch das deutsche Außensteuergesetz verringert. Das deutsche Außensteuergesetz sieht in bestimmten Fällen vor<sup>2</sup>, dass der deutschen Muttergesellschaft Kapitalerträge zugerechnet werden, die von im Ausland ansässigen und mit ihr eng verbundenen Unternehmen erzielt werden<sup>3</sup>. Diese Zurechnung greift insbesondere dann, wenn die deutsche Muttergesellschaft durch weitgehend steuerlich begründete Ausgliederungen<sup>4</sup> die bisher in Deutschland anfallende Steuer reduzieren will.

Dieses Außensteuergesetz ist so kompliziert, dass es zwar nur selten tatsächlich zur Anwendung kommt, stellt aber eine ständige Einschränkung der in Deutschland ansässigen Muttergesellschaften (Konzern-Holding) dar.

### **Deutsche Maßnahmen gegen Gewinnverlagerung führen zu komplizierten und aufwändigen Konstruktionen**

Die geltenden Regelungen (z.B. §§ 7 bis 14 AStG) bezüglich Hinzurechnungsbesteuerung und inländerbeherrschte ausländische Gesellschaft bzw. Zwischengesellschaften etc. treffen primär in Deutschland ansässige Muttergesellschaften und nicht die eigentlichen Steuervermeider, nämlich die im Ausland ansässigen multinationalen Gesellschaften. Durch die geltende

---

<sup>1</sup> [Jarass/Obermair 2015, S. 48ff.], [Jarass 2015a].

<sup>2</sup> Z.B. bei Controlled Foreign Corporations.

<sup>3</sup> [Jarass/Obermair 2015, S. 51ff]. Weitere höchst komplizierte Maßnahmen werden erforderlich, um das deutsche Steuersubstrat bei Änderung der Rechtsform oder Übertragung oder bei Verlagerung ins Ausland für Wertsteigerungen europarechtskonform zu sichern (z.B. § 50i EStG). In der Theorie mögen die Vorschläge das deutsche Steuersubstrat sichern, in der Praxis erscheinen sie aber nur schwer durchsetzbar. Hier müsste man eigentlich ansetzen, indem man die Nichtbesteuerung von Gewinnen deutlich reduziert und die Besteuerung von früher unbesteuerten Gewinnen schrittweise nachholt; siehe hierzu [Jarass/Obermair 2015, Kap. 5.1 und Kap. 7.1].

<sup>4</sup> Z.B. durch passive ausländische Kapitalverwaltungstöchter.

Rechtslage werden in Deutschland ansässige Muttergesellschaften zu komplizierten und aufwändigen Konstruktionen<sup>5</sup> gezwungen, damit sie im internationalen Wettbewerb mithalten können.

### **Deutsche BEPS-Maßnahmen führen zu Sitzverlagerungen von deutschen Muttergesellschaften**

Das deutsche Außensteuergesetz begrenzt im Wesentlichen nur die Aktivitäten von in Deutschland ansässigen Muttergesellschaften, nicht aber die mit ihnen in Konkurrenz stehenden deutschen Tochtergesellschaften ausländischer Muttergesellschaften. Diese Diskriminierung können die in Deutschland ansässigen Muttergesellschaften durch Sitzverlegung in eine steuergünstigere Umgebung deutlich verringern, was zu Arbeitsplatzverlusten in Deutschland und damit auch zu erheblichen Steuer- und Abgaben-Aufkommensverlusten führen würde. Diese Diskriminierungen stellen also einen ständigen Anreiz dar, über eine Verlegung der Muttergesellschaft ins Ausland nachzudenken.

Früher war eine derartige Verlegung sehr steueraufwändig, da dann alle in Deutschland bisher unversteuerten Erträge (stille Reserven) nachversteuert werden mussten. Wegen der vom EuGH erzwungenen Gleichstellung des steuerlichen Umzugs innerhalb Deutschlands von z.B. München nach Wiesbaden mit einem Umzug innerhalb Europas von z.B. München nach Mailand ist eine (sofortige) Nachversteuerung nicht mehr möglich und damit fällt eine weitere Barriere zur Verlagerung der Hauptverwaltung ins Ausland.

### **1.2 Änderungen bei den Maßnahmen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung erforderlich**

Die Diskriminierung von in Deutschland ansässigen Muttergesellschaften führt zweifach zu einer unfairen Konkurrenz:

- In Deutschland tätigen Tochtergesellschaften droht bei in Deutschland ansässigen Muttergesellschaften eine deutlich höhere Steuerbelastung als bei im Ausland ansässigen Muttergesellschaften.

---

<sup>5</sup> Zu einem Beispiel für SAP siehe [Jarass/Obermair 2015, S. 50, Kasten 2.7].

- Aber auch im Ausland tätigen Tochtergesellschaften droht bei in Deutschland ansässigen Muttergesellschaften eine deutlich höhere Steuerbelastung als bei im Ausland ansässigen Muttergesellschaften.

Die in Deutschland ansässigen Muttergesellschaften werden durch die deutschen Steuergesetze veranlasst, komplizierte und aufwändige steuerliche Konstruktionen zu nutzen und letztlich schrittweise ins steuergünstige Ausland (NL, Lux, CH) zu gehen, um u.a. die dortige Niedrigbesteuerung von Zinserträgen und Lizenzerträgen (Patentboxen) genauso nutzen zu können wie ihre Wettbewerber. Die riesige neu gebaute Bürostadt von der Luxemburger Innenstadt zum Flughafen stellt eine völlig künstliche Gestaltung<sup>6</sup> dar, die wesentlich durch das veraltete deutsche Steuersystem aufgebaut wurde.

Nun gibt es grundsätzlich zwei Möglichkeiten, die Diskriminierung von in Deutschland ansässigen Muttergesellschaften zu vermindern:

- Zum einen kann man einfach wesentliche Teile der deutschen Maßnahmen zur Verringerung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung abschaffen. Dies würde allerdings das Steueraufkommen aus der Unternehmensbesteuerung deutlich senken und zu einer entsprechend höheren Besteuerung von Arbeitseinkommen führen. Zudem würde dies zu einer noch stärkeren unfairen Konkurrenz führen zwischen international tätigen Konzernen und nur regional in Deutschland tätigen mittelständischen Unternehmen, die diese Möglichkeiten zur Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung nicht nutzen können.
- Zum anderen kann man Maßnahmen zur Verringerung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung ergreifen, so wie sie z.B. von der OECD im Rahmen des BEPS-Projekts<sup>7</sup> vorgeschlagen wurden und die mittlerweile auch in Deutschland schrittweise umgesetzt werden.

---

<sup>6</sup> Übrigens hat im Zusammenhang mit Steuergestaltungen der EuGH in verschiedenen Entscheidungen "wholly artificial"- Gestaltungen als rechtswidrig erklärt!

<sup>7</sup> [OECD 2016]; siehe hierzu auch [Jarass/Obermair 2015, Kap. 3.1].

Zukünftig sollten allerdings nur Maßnahmen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung ergriffen werden, die keine Diskriminierung von im Inland ansässigen Muttergesellschaften verursachen.<sup>8</sup> Im Folgenden werden entsprechende Maßnahmen erläutert, die in einem ersten Schritt von Deutschland unilateral ergriffen werden können und ein späteres international abgestimmtes Vorgehen (so wie bei der Zinsschranke) erleichtern:

- Quellensteuern auf alle Zins- und Lizenzzahlungen, im Gegenzug Erstattung der im Ausland bezahlten Quellensteuern.
- Beschränkung des steuerlichen Abzugs von Zins- und Lizenzzahlungen, insbesondere bei Zahlung in Niedrigsteuerländer.

## 2 Quellensteuern auf alle Zins- und Lizenzzahlungen

Viele Länder haben Quellensteuern für Zins- und Lizenzzahlungen eingeführt<sup>9</sup>, insbesondere bei Zahlungen an verbundene Unternehmen. Die Quellensteuersätze orientieren sich am unteren Rand der Körperschaftsteuersätze und werden häufig – auch in Deutschland – aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen reduziert, zwischen EU-Mitgliedstaaten, insbesondere für verbundene Unternehmen generell auf 0%.

**Fazit:** Quellensteuern sind international üblich, aber der Steuersatz wird in vielen Doppelbesteuerungsabkommen auf 0% reduziert.

---

<sup>8</sup> Siehe hierzu [Dt. Bundestag 2016, Antworten von Prof. JARASS]. Weitere Reformnotwendigkeiten, die in diesem Beitrag nicht weiter thematisiert werden sollen, resultieren aus dem in Deutschland großzügig ermöglichten Aufbau von unbesteuerten Gewinnen ("stille Reserven"). Zur europarechtskonformen Sicherung des deutschen Steuersubstrats bei Änderung der Rechtsform oder Übertragung oder bei Verlagerung ins Ausland für Wertsteigerungen sehen die deutschen Steuergesetze höchst komplizierte Maßnahmen vor (z.B. § 50i EStG mit laufenden gesetzlichen Änderungen; siehe hierzu [Jarass 2016, S. 6]). Hier müsste man eigentlich ansetzen, indem man die Nichtbesteuerung von Gewinnen deutlich reduziert und die Besteuerung von früher unbesteuerten Gewinnen schrittweise nachholt; siehe [Jarass/Obermair 2015, Kap. 5.1 und Kap. 7.1].

<sup>9</sup> Siehe [Jarass 2015, S. 70, Tab. 4.1].

## **2.1 Quellensteuern werden in der EU-Zins- und Lizenzrichtlinie explizit erlaubt**

Die Vorgaben der EU-Richtlinie für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen<sup>10</sup> erlauben den Mitgliedstaaten die Einführung derartiger Quellensteuern, soweit sie bei der verwaltungstechnischen Umsetzung der Richtlinie die darin vorgesehenen Voraussetzungen beachten und die nachweislich Berechtigten auf Antrag von einer Quellensteuer ausnehmen. Dabei sind insbesondere folgende Aspekte zu berücksichtigen:

### **Sicherstellung einer EU-Einmalbesteuerung**

Die Richtlinie will ausschließlich die Doppelbesteuerung verhindern, aber die Einmalbesteuerung in der EU sicherstellen: "Es muss gewährleistet sein, dass Einkünfte in Form von Zinsen und Lizenzgebühren einmal in einem Mitgliedstaat besteuert werden."<sup>11</sup> Im Klartext: Niemand kann unter Berufung auf diese EU-Richtlinie die Zahlung der Quellensteuer verweigern, wenn er nicht belegen kann, dass die gezahlten Zinsen und Lizenzgebühren zumindest einmal in einem EU-Mitgliedstaat als Zins- und Lizenzerträge besteuert werden.

### **Mindest-Steuersatz für Einmalbesteuerung?**

Wie hoch der tatsächlich gezahlte Mindest-Steuersatz anzusetzen ist, damit eine Einmalbesteuerung gegeben ist, ist strittig. Bei der Verabschiedung der EU-Richtlinie 2003 in der damaligen EU-15 lag der niedrigste Körperschaftsteuersatz bei 12,5% (Irland), in 2016 lag er in der EU bei 10% (Bulgarien).<sup>12</sup>

Allerdings kann der niedrigste EU-Körperschaftsteuersatz nicht das alleinige Kriterium sein, da dann bei einer weiteren Reduzierung des Körperschaftsteuersatzes in einem EU-Mitgliedstaat auf z.B. 0%<sup>13</sup> auch noch –

---

<sup>10</sup> [RL 2003/49/EG].

<sup>11</sup> [RL 2003/49/EG, Erwägungsgrund 3].

<sup>12</sup> [BMF 2016, S. 12ff., Übersicht 3]; Estland 0% bei Thesaurierung im Unternehmen.

<sup>13</sup> Das ist mittlerweile leider kein hypothetisches Beispiel mehr: Estland besteuert thesaurierte Gewinne mit 0%.



rein formal – eine einmalige Besteuerung gegeben wäre. Im Zusammenhang mit der gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) wurde vom Europäischen Parlament ein Mindest-Steuersatz von 70% des EU-Durchschnitts vorgeschlagen; daraus würde eine untere Grenze von gut 15% resultieren. Nach dem deutschen Außensteuergesetz liegt eine Korrekturerfordernis vor, falls die Auslandsbesteuerung "um mehr als ein Drittel geringer ist"<sup>14</sup> als die deutsche Besteuerung. Bezogen auf den Satz der Abgeltungssteuer von 25% ergibt sich eine Grenze von wiederum gut 15%.

**Fazit:** Bei einer Gesamtsteuerbelastung von unter 10% kann also gesichert davon ausgegangen werden, dass eine Einmalbesteuerung im Sinne der EU-Richtlinie nicht mehr gegeben ist und damit auf Zahlungen zwischen verbundenen EU-Unternehmen eine Quellensteuer zulässig ist.

### **Mindestbeteiligung**

Die EU-Richtlinie gilt nur für Zahlungen an verbundene Unternehmen mit einer Beteiligung  $\geq 25\%$ <sup>15</sup>; dabei kann jedes Mitgliedsland verlangen, dass diese Voraussetzung "während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens zwei Jahren"<sup>16</sup> erfüllt war.

### **Keine automatische Freistellung**

Der Quellensteuerstaat kann vom Antragsteller für jeden einzelnen Kredit- oder Lizenzvertrag eine vom Quellenstaat ausgestellte Bestätigung verlangen, dass der Quellenstaat "eine Entscheidung über die Gewährung der Befreiung gefällt hat"<sup>17</sup>.

### **Keine Freistellung für Zwischengesellschaften**

Der Empfänger der Zins- und Lizenzzahlungen muss diese "zu eigenen Gunsten und nicht nur als Zwischenträger, etwa als Vertreter, Treuhänder

---

<sup>14</sup> § 2 Abs. 2 Nr. 1 AStG.

<sup>15</sup> Bei der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie gilt eine Mindestbeteiligung von 10%.

<sup>16</sup> Art. 1 Abs. 10 RL 2003/49/EG.

<sup>17</sup> Art. 1 Abs. 12 RL 2003/49/EG.

oder Bevollmächtigter für eine andere Person"<sup>18</sup> erhalten. Diesen Nachweis muss führen, wer unter Verweis auf die EU-Richtlinie einen Antrag auf Befreiung von der Quellensteuer stellt. Selbst wenn also der endgültig Begünstigte nach der EU-Richtlinie nicht der Quellensteuer unterfallen würde, könnte sich eine zwischengeschaltete Gesellschaft nicht auf die EU-Richtlinie berufen.

### **Keine Freistellung bei Steuerumgehung**

Nicht nur bei Steuerhinterziehung und Missbrauch, sondern auch bei Steuerumgehung kann jeder Mitgliedstaat die Quellensteuerfreistellung verweigern. Entsprechend plant die Europäische Kommission eine offizielle Klarstellung, dass "die Mitgliedsländer Zins- und Lizenzzahlungen im eigenen Land besteuern können, falls die Zahlungen nirgendwo sonst in der EU effektiv besteuert werden"<sup>19</sup>.

**Fazit:** Generelle Quellensteuern sind EU-rechtlich möglich. Nur Zahlungen für Kredit- und Lizenzverträge, die nachweislich berechtigt sind, müssen auf Antrag von einer Quellensteuer ausgenommen werden.

## **2.2 Umsetzung von Quellensteuern auf alle Zins- und Lizenzzahlungen**

Wenn in Deutschland derzeit überhaupt Quellensteuer erhoben wird, geschieht dies in einer völlig unsystematischen Art und Weise. Zudem ist die Erstattung von bezahlter Quellensteuer von einer Vielzahl unterschiedlichster Voraussetzungen abhängig, was zu großen Besteuerungsunsicherheiten und zu erheblichen Anrechnungsüberhängen führt.

Für die Herstellung von fairen Wettbewerbsbedingungen und zur Sicherung des deutschen Steuersubstrats wird vorgeschlagen, zukünftig Quellensteuern auf alle Zins- und Lizenzzahlungen einzuführen und im Gegenzug alle im Ausland bezahlten Quellensteuern vom deutschen Fiskus zu erstatten:

---

<sup>18</sup> Art. 1 Abs. 4 RL 2003/49/EG.

<sup>19</sup> EU-Kommission, Mitteilung vom 17.06.2015, S. 9.

- Zukünftig sollte also jedes Unternehmen auf alle von ihm in Deutschland gezahlten und steuerlich als Kosten geltend gemachten Schuldzinsen und Lizenzgebühren eine Quellensteuer (z.B. 10%) zahlen.
- Im Gegenzug sollte jedes Unternehmen vom deutschen Fiskus eine Erstattung aller Quellensteuern<sup>20</sup> erhalten, die auf seine in Deutschland steuerpflichtigen Zins- oder Lizenzzerträge im In- oder DBA-Ausland erhoben worden sind. Durch eine derartige Quellenbesteuerung kann systematisch und verwaltungsarm eine Doppelbesteuerung vermieden werden.

Dabei sollte es nicht erforderlich sein, dass auch andere Länder entsprechende Quellensteuern einführen und erstatten. Vielmehr sollte jedes Land selbstständig entscheiden können,

- ob überhaupt das Land Quellensteuer auf Zins- und Lizenzzahlungen nach Deutschland erhebt und
- ob das Land die vom deutschen Kredit- bzw. Lizenznehmer in Deutschland bezahlte Quellensteuer dem in seinem Land ansässigen Kredit- bzw. Lizenzgeber erstattet.

### Doppelbesteuerungsabkommen

Die gültige BMF-Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen sieht im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen nach wie vor keine Quellensteuern vor, vielmehr wird angestrebt: "Zinsen und Lizenzgebühren, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als Nutzungsberechtigter bezieht, können nur in diesem Staat besteuert werden"<sup>21</sup>. Hier muss das Bundesfinanzministerium umdenken und seine Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen ändern.

Für die Einführung von Quellensteuern bedarf es einer Änderung der jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen. Dabei könnte das neue BEPS-Instrument "Aktion 15: Multilaterale Instrumente zur Umsetzung" hilfreich sein, das eine quasi automatische Änderung aller Doppelbesteuerungsabkommen ermöglicht.

---

<sup>20</sup> Maximal in Höhe des deutschen Quellensteuersatzes.

<sup>21</sup> [BMF 2013].

### 2.3 Beispiele

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

#### **Fall 1: Deutscher Kunde, ausländischer Lieferant**

Ohne Quellensteuer zahlt der deutsche Kunde an den ausländischen Lieferanten 100 Euro.

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

- **Unterfall 1a: Erstattung der deutschen Quellensteuer**

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

- **Unterfall 1b: KEINE Erstattung der deutschen Quellensteuer**

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

Der ausländische Lieferant wird deshalb versuchen, den ursprünglichen Preis von 100 Euro auf 111 Euro zu erhöhen (was seine Wettbewerbsfähigkeit vermindert), um so nach Abzug der von seinem Kunden in Deutschland zu zahlenden Quellensteuer (nun 11 Euro) netto 100 Euro zu bekommen.

Der deutsche Kunde wird dann voraussichtlich versuchen, zukünftig Geschäfte mit einem Lieferanten zu machen, dessen Sitzland die in Deutschland zu zahlende Quellensteuer erstattet. Der ausländische Fiskus kommt dadurch unter Druck, zukünftig die deutsche Quellensteuer an den in seinem Land ansässigen Lieferanten zu erstatten, um dessen Wettbewerbsfähigkeit nicht zu gefährden.

## **Fall 2: Ausländischer Kunde, deutscher Lieferant**

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

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

- **Unterfall 2a: Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland**

Der ausländische Staat hat ein Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland. In diesem Fall erstattet der deutsche Fiskus die im Ausland vom Kunden bezahlte Quellensteuer in Höhe von (maximal) 10 Euro dem deutschen Lieferanten, der dadurch insgesamt 100 Euro erhält (also genauso viel wie ohne Erhebung einer Quellensteuer).

- **Unterfall 2b: KEIN Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland**

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

Der deutsche Lieferant wird deshalb (wie im obigen Unterfall 1b der ausländische Lieferant) versuchen, seinen Preis von 100 Euro auf 111 Euro zu erhöhen (was seine Wettbewerbsfähigkeit vermindert), um so nach Abzug der im Ausland von seinem Kunden zu zahlenden Quellensteuer (nun 11 Euro) weiterhin netto 100 Euro zu bekommen.

Der deutsche Lieferant wird zudem versuchen, zukünftig Geschäfte mit einem Kunden zu machen, dessen Sitzland mit Deutschland ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, damit er vom deutschen Fiskus die ausländische Quellensteuer erstattet bekommt. Der ausländische Fiskus kommt dadurch unter Druck, zukünftig mit Deutschland ein Doppelbesteuerungsabkommen abzuschließen, um so die Bezugsquellen seiner Firmen nicht zu gefährden.

### **Fall 3: Deutscher Zahler, deutscher Zahlungsempfänger**

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

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

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

## **3 Beschränkung des steuerlichen Abzugs von Zins- und Lizenzzahlungen**

Die Einführung von Quellensteuern auf alle Zins- und Lizenzzahlungen wäre nicht nur ein Königsweg gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS), sondern auch zur Verringerung der bestehenden Diskriminierung von in Deutschland ansässigen Muttergesellschaften gegenüber ausländischen Muttergesellschaften. Bis dieser Quellensteuer-Königsweg eingeschlagen wird, sollte in einem ersten Schritt eine Beschränkung des steuerlichen Abzugs von Zins- und Lizenzzahlungen eingeführt werden, insbesondere bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland.

### **3.1 Beschränkungen des steuerlichen Abzugs von Zinszahlungen sind sowohl in der EU als auch in Deutschland üblich**

Viele Länder haben Beschränkungen des steuerlichen Abzugs von Zinszahlungen eingeführt<sup>22</sup>, insbesondere bei Zahlungen an verbundene Unternehmen. Z.B. hat Österreich ab 01.03.2014 Abzugsbeschränkungen bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland (Steuersatz < 10%) eingeführt, allerdings

---

<sup>22</sup> Siehe [Jarass 2015, S. 86, Tab. 4.5].

nur bei Zahlungen an verbundene Unternehmen, wodurch die Beschränkung relativ leicht umgehbar ist. Auch der OECD-BEPS-Aktionsplan sieht die Möglichkeit von Abzugsbegrenzungen explizit vor.

Die griechischen Argonauten mussten zwischen den beiden Ungeheuern Skylla und Charybdis hindurchsegeln. Ähnlich geht es jedem deutschen Reformvorschlag, der steuerliche Abzugsbeschränkungen vorsieht. Aber sowohl der Europäische Gerichtshof als auch der deutsche Bundesfinanzhof haben explizit Abzugsbeschränkungen für zulässig erklärt.<sup>23</sup>

### **3.2 Zinsschranke gibt es bereits in vielen Ländern, Lizenzschranke soll in Deutschland eingeführt werden**

In Deutschland gibt es seit 2008 bereits eine Zinsschranke, die den steuerlichen Abzug übermäßig hoher Zinszahlungen beschränkt, und zwar unabhängig von der Steuerlast des Empfängers. Nach dem Beispiel Deutschland haben mittlerweile viele Länder eine ähnliche Zinsschranke eingeführt. Hinzu kommt in Deutschland die gewerbesteuerliche Belastung eines Viertels der gezahlten Schuldzinsen, was je nach örtlichem Hebesatz zu einer Steuerlast von knapp 2% bis 5% führt.

#### **Konkrete Umsetzung einer Lizenzschranke in Deutschland geplant**

Die Einführung einer Art Lizenzgebührenschränke wurde bereits 2013 von der Bundesregierung explizit angesprochen.<sup>24</sup> Beschränkungen des steuerlichen Abzugs für Lizenzzahlungen gibt es derzeit in Deutschland allerdings nach wie vor nur bei der Gewerbesteuer: Ein Sechzehntel der Lizenzzahlungen unterliegt der Gewerbesteuer, was je nach örtlichem Hebesatz zu einer Steuerlast von knapp 0,5% bis gut 1% führt.

Das Land Hessen hatte schon 2014 eine Bundesratsinitiative zur Abzugsbeschränkung für gezahlte Lizenzgebühren bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland angekündigt: "Nach unserem Willen sollen konzerninterne Lizenz- und Patentzahlungen ins Ausland nur dann ganz abzugsfähig sein, wenn sie im Empfängerstaat einer angemessenen Besteuerung unterliegen. Ansonsten gilt ein (Teil-)abzugsverbot. Durch

---

<sup>23</sup> Siehe [Jarass 2015, S. 86f., Kap. 4.2.1(2)].

<sup>24</sup> Koalitionsvertrag von CDU/CSU/SPD, S. 65.

diese Schranke wäre dann eine Besteuerung in Höhe des deutschen Besteuerungsniveaus sichergestellt", erklärte Hessens Finanzminister.<sup>25</sup> 2015 wurde ein entsprechender Antrag in den Bundesrat eingebracht.<sup>26</sup> Mittlerweile hat die Finanzministerkonferenz der Länder beschlossen, entsprechende unilaterale Maßnahmen zu unterstützen.

Diese geplanten Änderungen werden ggf. zu wesentlichen Änderungen in der Steuerplanung von Unternehmen führen. Deshalb sollten möglichst umgehend die konkreten Auswirkungen für einzelne Unternehmen untersucht werden, gerne zusammen mit dem Autor dieses Beitrags.

### **3.3 Vorschlag für die Umsetzung der Beschränkung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Zins- und Lizenzzahlungen**

Die Abzugsfähigkeit von Zins- und Lizenzzahlungen, die direkt oder indirekt in Niedrigsteuere länder (z.B. in Patentboxen) fließen, sollte in Abhängigkeit vom Steuersatz des Empfängers beschränkt werden (z.B. bei einem Steuersatz unter 20%).

**Beispiel:** Bei einem Steuersatz des Empfängers von 5% kann der deutsche Zahler nur ein Viertel (= 5%/20%) der Zins- und Lizenzzahlungen in Deutschland steuerlich als Kosten geltend machen.

Dabei sollte es auf den tatsächlich bezahlten Steuersatz des durch die Zahlung endgültig Begünstigten ankommen, nicht etwa auf den Steuersatz des ersten Empfängers der Zahlung, der diese dann, ggf. in Form von steuerbegünstigten Transaktionen, an den endgültig Begünstigten weiterleitet.

Eine Abzugsbeschränkung sollte nur dann beim deutschen Zahler greifen, falls er eine derartige Mindestbesteuerung nicht angemessen plausibel machen kann. Dabei sollte den Zahler in Deutschland keine unnötig schwer zu erfüllende Beweislast treffen. Es geht vielmehr um den ganz simplen und im Regelfall leicht zu erkennenden Fall einer systematischen Steuervermeidung mittels Gesellschaften, die zwischen den deutschen

---

<sup>25</sup> [Hessen 2014, Maßnahme 1].

<sup>26</sup> [Hessen 2015]; [Hessen 2015a].



Zahler und den endgültig Begünstigten geschaltet werden, und unter Nutzung unterschiedlicher Steuerregime die Steuerbelastung des endgültig Begünstigten aus deutscher Sicht unangemessen verringern.

Die Abzugsbeschränkung sollte umso stärker wirken, je niedriger der jeweilige ausländische Steuersatz ist. Durch eine derartige Beschränkung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Zins- und Lizenzzahlungen wird insgesamt eine Mindestbesteuerung sichergestellt (hier 20%) und die Steueroasen würden austrocknet. Durch die Einführung von Abzugsbeschränkungen bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland resultiert also ein systematischer Druck auf das Niedrigsteuerland, seine Steuersätze zu erhöhen.

### **Doppelbesteuerungsabkommen**

Änderungen an Doppelbesteuerungsabkommen sind für die Einführung genereller Abzugsbeschränkungen nicht erforderlich. Das ist ein entscheidender Vorteil gegenüber Quellensteuern, die, wie erläutert, vielfach Änderungen der geltenden Doppelbesteuerungsabkommen erfordern.

Doppelbesteuerungen durch Abzugsbeschränkungen können deutlich verringert werden, wenn die nicht zum Abzug zugelassenen Zahlungen zukünftig nicht mehr als Zinsen oder Lizenzgebühren qualifiziert werden, sondern als Dividenden, die dann häufig beim Empfänger steuerfrei sind. Dadurch würde Deutschland in jedem Fall die Quellensteuer bekommen, der Lieferant im anderen Staat wäre dann in der Lage, seine Erträge als Dividende steuerfrei zu stellen.

### **3.4 Verwaltungsarme Umsetzung durch ein Verzeichnis von geprüften Zahlungsempfängern**

Laut einer internationalen Steuerberaterin seien "Regelungen, die inländische Steuerfolgen von ausländischem Steuerrecht abhängig machen, nur schwer praktikabel. Sie schaffen Rechtsunsicherheit, aufwendigen Prüfungs- und Dokumentationsaufwand und erfordern zudem ein Verständnis fremder Steuersysteme. Nach meinen Erfahrungen (z.B. beim Korrespondenzprinzip der verdeckten Einlage) lässt sich dies in der Praxis kaum mit vertretbarem Aufwand umsetzen."<sup>27</sup>

---

<sup>27</sup> So eine Fachanwältin für Steuerrecht in einer Email an den Autor.

Der Gesetzgeber sollte deshalb auch bei der Abzugsbegrenzung Verfahren schaffen, die klare Regeln und Vertrauensschutz beinhalten und einfach umsetzbar sind. In der Umsatzsteuer z.B. besteht das Problem, dass der Steuerpflichtige in bestimmten Fällen wissen muss, ob sein Vertragspartner ein Unternehmer ist oder nicht (z.B. Übergang der Steuerschuldnerschaft bei sonstigen Leistungen, Vorsteuerabzug aus einer Eingangsrechnung). Der Staat hat darauf mit der Einführung von Umsatzsteuer-Identifikationsnummern für alle Unternehmer reagiert, deren Gültigkeit man online überprüfen kann.

Zur Verwaltungsvereinfachung sollte die deutsche Finanzverwaltung (ähnlich wie bei der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer) ein Verzeichnis von geprüften Zahlungsempfängern anbieten, bei denen der Betriebsausgabenabzug ohne weitere Prüfung gesichert wäre.<sup>28</sup>

### **3.5 Exkurs: Beschränkungen durch die deutsche Gewerbesteuer erweitern**

Die deutsche Gewerbesteuer erfüllt mit ihrem Territorialprinzip die OECD-BEPS-Forderung, Steuern dort zu erheben, wo die wirtschaftlichen Aktivitäten stattfinden und die Erträge erwirtschaftet wurden: Sie beschränkt, unabhängig vom Zahlungsempfänger, die steuerliche Abzugsfähigkeit auf 3/4 der Zinszahlungen und auf 15/16 der Lizenzzahlungen; dabei sind Zins- und Lizenzzahlungen von insgesamt 0,1 Mio. Euro in jedem Fall steuerlich abzugsfähig.

Alle erhaltenen Zinsen und Lizenzgebühren sind allerdings voll gewerbesteuerpflichtig, was zu einer systematischen Doppelbesteuerung führt, falls beide Seiten gewerbesteuerpflichtig sind.

#### **Umsetzung der Beschränkung**

Zukünftig sollten Zins- und Lizenzzahlungen bei der Gewerbesteuer gar nicht mehr abziehbar sein und im Gegenzug zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen alle Zins- und Lizenzerträge gewerbesteuerfrei gestellt werden.

---

<sup>28</sup> [Jarass/Obermair 2015, Kap. 4.2.2(2), S. 90f.. Die Idee stammt von Steuerberater Dr. R. Pinkernell, Bonn, der nach seinen Angaben Abzugsbeschränkungen allerdings generell sehr skeptisch gegenübersteht.

## 4 Steueraufkommen

Zukünftig werden ohne energische Gegenmaßnahmen immer mehr multinationale Unternehmen ganz legal ihre Gewinne nirgends mehr versteuern, weder im Quellenstaat Deutschland noch in irgendeinem ausländischen Empfängerland. 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. Zudem würden auch immer mehr Arbeitsplätze wegen des deutschen Steuersystems ins Ausland vertrieben werden.

### Quellensteuer

Warum wurden bisher in Deutschland derartige Quellensteuern nicht eingeführt? Das deutsche Bundesfinanzministerium will derzeit Quellensteuern auf alle Zins- und Lizenzzahlungen (noch?) nicht einführen, weil unter Berücksichtigung der dann im Gegenzug in Deutschland zu erstattenden ausländischen Quellensteuern netto Aufkommensverluste befürchtet werden.

Detaillierte Abschätzungen<sup>29</sup> auf der Basis von ZEW-Berechnungen haben in 2015 ergeben, dass Deutschland durch die Einführung einer Quellensteuer auf alle Zins- und Lizenzzahlungen in Höhe von 10% und voller Erstattung von im In- oder Ausland bezahlter Quellensteuer mittelfristig ein deutliches Mehraufkommen von über 4 Mrd. Euro pro Jahr erreichen würde.

### Abzugsbeschränkung

Detaillierte Abschätzungen auf der Basis von ZEW-Berechnungen haben in 2015 ergeben, dass Deutschland durch die Einführung einer Abzugsbeschränkung von Schuldzinsen und Lizenzgebühren bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland mittelfristig ein deutliches Mehraufkommen von über 2 Mrd. Euro pro Jahr erreichen würde.

---

<sup>29</sup> Zum Steueraufkommen von Quellensteuer und Abzugsbeschränkungen siehe [Jarass/Obermair 2015, S. 113, Kap. 4.4.3(2)].

## 5 Fazit

Zukünftig werden ohne energische Gegenmaßnahmen ganz legal immer mehr in Deutschland erwirtschaftete Erträge nirgends mehr versteuert werden, weder im Quellenstaat Deutschland noch in irgendeinem ausländischen Empfängerland. Zudem werden immer mehr Arbeitsplätze ins Ausland vertrieben, insbesondere wegen des künstlichen Aufbaus von in Niedrigsteuerländern angesiedelten Zwischengesellschaften und Kapitalverwaltungen.

Die bisher in Deutschland praktizierten Maßnahmen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung benachteiligen aber systematisch die in Deutschland ansässigen Muttergesellschaften gegenüber im Ausland ansässigen Muttergesellschaften.

Quellensteuern und Abzugsbeschränkungen sind, wie gezeigt, international üblich und sowohl nach EU-Recht als auch nach deutschem Recht zulässig und weisen eine Reihe von Vorteilen auf:

- Bei beiden Reformvorschlägen würde nur belastet, wer Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung nutzt.
- Steuervermeider würden zukünftig systematisch zur Steuerzahlung herangezogen.
- Der Großteil der derzeitigen deutschen Sonderregeln gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung könnte entfallen, insbesondere im Bereich des deutschen Außensteuergesetzes.
- Die systematische steuerliche Benachteiligung der in Deutschland ansässigen deutschen Muttergesellschaften gegenüber ausländischen Muttergesellschaften würde deutlich vermindert.
- Die durch eine Verlagerung ins Ausland erreichbaren Steuervorteile würden deutlich verringert.
- Die Konkurrenzfähigkeit aller deutschen Unternehmen würde gegenüber ihren ausländischen Konkurrenten verbessert.

- Andere Staaten würden angeregt, zu ihrem jeweiligen Vorteil ähnliche Maßnahmen einzuführen, wodurch schrittweise eine internationale Abstimmung erreicht werden könnte.

## Literatur

[BMF 2013]

Deutsches Bundesministerium der Finanzen: Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen vom 22. August 2013, Art. 11 und 12.

Ganz ähnlich das OECD-DBA-Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung.

[http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales\\_Steuerrecht/Allgemeine\\_Informationen/2013-08-22-Verhandlungsgrundlage-DBA-deutsch.html](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2013-08-22-Verhandlungsgrundlage-DBA-deutsch.html) (abgerufen am 20.10.2016)

[BMF 2016]

Deutsches Bundesministerium der Finanzen: Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2015, Ausgabe 2016.

[http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren\\_Bestellservice/2016-05-13-wichtigsten-steuern-im-internationalen-vergleich-2015.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=2](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2016-05-13-wichtigsten-steuern-im-internationalen-vergleich-2015.pdf?__blob=publicationFile&v=2) (abgerufen am 22.10.2016)

[Dt. Bundestag 2016]

Wortprotokoll zur Anhörung am 19. Oktober 2016 im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen (BT-Drucksache 18/9536).

[Hessen 2014]

Bundratsinitiative: Steuerschlupflöcher schließen, Steuervergünstigungen abbauen, Investitionen ankurbeln. Hessisches Ministerium der Finanzen, Wiesbaden, 16. Oktober 2014.

[https://finanzen.hessen.de/sites/default/files/media/hmdf/bundratsinitiative\\_konzept\\_lizenzschrinke.pdf](https://finanzen.hessen.de/sites/default/files/media/hmdf/bundratsinitiative_konzept_lizenzschrinke.pdf) (abgerufen am 22.10.2016)

[Hessen 2015]

Bundesrat, Antrag des Landes Hessen: Entschließung des Bundesrates zur Förderung von Forschung und Entwicklung im Mittelstand sowie zur Einschränkung von Gewinnverlagerungen mithilfe von Lizenzzahlungen. Drucksache 318/15. 02. Juli 2015.

[https://www.bundesrat.de/SharedDocs/drucksachen/2015/0301-0400/318-15.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=1](https://www.bundesrat.de/SharedDocs/drucksachen/2015/0301-0400/318-15.pdf?__blob=publicationFile&v=1) (abgerufen am 24.10.2016)

[Hessen 2015a]

Bundratsinitiative gegen Steuerschlupflöcher. Einführung einer nationalen Lizenzschrinke. Hessisches Ministerium der Finanzen, Wiesbaden, 10. Juli 2015.

<https://www.hessen.de/presse/pressemitteilung/der-steuertourismus-der-grosskonzerne-muss-endlich-beendet-werden> (abgerufen am 24.10.2016)

[Jarass/Obermair 2015]

Jarass L, Obermair GM: Faire und effiziente Unternehmensbesteuerung. International geplante Maßnahmen und national umsetzbare Reformvorschläge gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung. MV-Verlag, Münster, 2015.

[Jarass 2015a]

Jarass L: Faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in Europa. Welche Maßnahmen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS) kann ein einzelnes EU-Land unilateral umsetzen? Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht (EWS), Heft 3/2015, S. 144-151.

<http://www.jarass.com/home/de/steuern/aufsaetze/1266-faire-und-effiziente-unternehmensbesteuerung-in-europa> (abgerufen am 21.10.2016)

Siehe hierzu auch:

Jarass L, Obermair GM: What an Individual EU Country Can Do Unilaterally to Counteract BEPS. Tax Notes International, August 24, 2015, pp. 697-705.

<http://www.jarass.com/home/de/steuern/aufsaetze/1265-what-an-individual-eu-country-can-do-unilaterally-to-counteract-beps> (abgerufen am 21.10.2016)

[Jarass 2015]

Jarass L: Faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in Europa. Welche Maßnahmen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS) kann ein einzelnes EU-Land unilateral umsetzen? Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht (EWS), Heft 3/2015, S. 144-151.

[Jarass 2016]

Jarass L: Gesetzentwurf ermöglicht Maßnahmen für eine faire und effiziente Besteuerung. Öffentliche Anhörung am 19. Oktober 2016 im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amthilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnverkürzungen und -verlagerungen (BT-Drucksache 18/9536).

<https://www.bundestag.de/blob/475350/6d0584b21568a8c836c8ec4b214a3e5e/09---prof--jarass-data.pdf> (abgerufen am 24.10.2016)

[OECD 2016]

Base erosion and profit shifting. OECD, Paris, 2016.

<http://www.oecd.org/ctp/beps/> (abgerufen am 24.10.2016)

[RL 2003]

Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 03. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003L0049&from=de> (abgerufen am 20.10.2016)