

Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS):

Nationale Maßnahmen sind möglich und hilfreich.

I S T R - Zeitschrift für internationales Steuerrecht,
Heft 20/2014, S. 741-749, Beck-Verlag, München

Von Prof. Dr. Lorenz Jarass, Wiesbaden*

Es werden die von OECD und EU vorgeschlagenen Maßnahmen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung dargestellt. Anschließend werden drei Reformvorschläge entwickelt, die ohne internationale Abstimmung umsetzbar sind: Quellensteuern auf ALLE gezahlten Schuldzinsen und Lizenzgebühren; Abzugsbeschränkung für gezahlte Schuldzinsen und Lizenzgebühren bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland; Gewerbesteuerreform sowohl für gezahlte als auch für erhaltene Zinsen und Lizenzgebühren. Diese Steuerreformvorschläge sind EU-konform, erhöhen tendenziell das Steueraufkommen und verbessern vielfach die Wettbewerbsposition der in Deutschland ansässigen Unternehmen.

1. Internationale Maßnahmen sind hilfreich, benötigen aber viel Zeit

1.1 OECD-Aktionsplan gegen Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen

Angel Gurria, Chef der Industrieländerorganisation OECD, wählte deutliche Worte: „Wir wollten verhindern, dass Unternehmen doppelt besteuert werden. Nun sind wir im Zustand doppelter Nichtbesteuerung angekommen. ... Wir wollen einen Satz von Gesetzen und Vorschriften erreichen, der sicherstellt: Steuern werden da erhoben, wo die Werte geschaffen werden und die wirtschaftliche Aktivität stattfindet.“¹ Ziel des OECD-Aktionsplans ist die Vermeidung sowohl von Nichtbesteuerung als auch von Doppelbesteuerung. Die Aufteilung der Steuern zwischen den beteiligten Staaten steht nicht im Fokus des OECD-Aktionsplans. Der OECD-Aktionsplan gegen Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen umfasst insgesamt 15 Aktionen.² Zur Umsetzung der einzelnen Aktionen wurden bereits eine Reihe von Arbeitspapieren zur öffentlichen Konsultation veröffentlicht. Spätestens ab September 2014 werden schrittweise abgestimmte Diskussionspapiere veröffentlicht, auf deren Basis die Exekutivinstitutionen der OECD und von G20 in 2014/15 konkrete Maßnahmen beschließen sollen.³ Der gesamte Aktionsplan soll innerhalb von rund zwei Jahren bis etwa Ende 2015 umgesetzt werden.

1.2 EU-Maßnahmenpaket gegen unfairen Steuerwettbewerb

Die EU-Kommission hat bereits Ende 2012 auf der Basis ihrer Analyse der künstlichen Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerländer konkrete Empfehlungen zur Eindämmung

* Prof. Dr. Lorenz Jarass ist Dipl. Kaufmann (Universität Regensburg), M.S. (Stanford University, USA) und lehrt an der Hochschule RheinMain Wiesbaden.

1 [Gurria 2013].

2 [OECD 2013a, S. 14-24]; Analysen in [OECD 2013]; zu Grundlagen und zur besonders wichtigen digitalen Wirtschaft siehe [Pinkernell 2013], [Pinkernell 2014], [Pinkernell 2014b].

3 Diese Papiere und die jeweils beschlossenen Maßnahmen können auf [OECD 2014a] abgerufen werden.

der aggressiven Steuerplanung beschlossen.⁴ Der EU-Kommission ist es Ende Juni 2014 gelungen, einen einstimmigen Beschluss aller 28 EU-Mitgliedsländer zur Schließung eines Steuerschlupflochs zu erwirken, der sicherstellt, dass ab 2016 hybride Zahlungen, die im Quellenland als Kosten steuerlich geltend gemacht werden können, im Empfängerland nicht mehr als steuerfreie Dividenden geltend gemacht werden können.⁵ Ähnliche Maßnahmen wurden von der EU-Kommission für die EU-Richtlinie für Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen schon 2011 vorgeschlagen⁶, konnten bisher aber wegen des Einstimmigkeitserfordernisses nicht umgesetzt werden.⁷

Mitte Dezember 2013 hat das Europäische Parlament in einer Entschließung messbare und verbindliche Verpflichtungen zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuervermeidung in der EU verlangt.⁸ Diese Entschließung wurde Mitte März 2014 vom Deutschen Bundestag aufgegriffen.⁹ Eines wird dabei deutlich: Die Versuche, Steuervermeidung und Steuerhinterziehung zu bekämpfen, erhalten immer mehr Aufmerksamkeit und Unterstützung durch entscheidende politische Institutionen.

Internationale Abstimmung geht viel leichter, wenn nationales Vorgehen die Vorteile fehlender internationaler Abstimmung für die dadurch begünstigten Steueroasen verringert, andererseits erleichtern erste Schritte für eine internationale Abstimmung die Ausweitung nationaler Maßnahmen auf eine größere Gruppe von dadurch begünstigten Staaten.

Was kann Deutschland zur Verringerung von Gewinnkürzungen und Gewinnverlagerungen tun? Deutschland kann ohne jede internationale Abstimmung unilateral gegen steuerliche Missbräuche durch derzeit ganz legale Gewinnverkürzungen und Gewinnverschiebungen vorgehen. Im Folgenden werden drei Reformvorschläge vorgestellt, die von Deutschland unilateral, also ohne vorherige internationale Abstimmung umgesetzt werden könnten.

2. Quellensteuern

2.1 Quellensteuern sind international üblich

Quellensteuern werden derzeit bereits in vielen Ländern erhoben, insbesondere auf gezahlte Schuldzinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen.¹⁰ Die Quellensteuern werden häufig aufgrund von DBA reduziert.¹¹ Innerhalb der EU werden derzeit im Regelfall Quel-

⁴ [EU 2012, S. 4 ff.]; zu „Profit Shifting and „Aggressive” Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform“ siehe [Fuest/Spengel/Finke/Heckemeyer/Nusser 2013].

⁵ [EU 2014k].

⁶ [BT 2014].

⁷ Am besten wäre es allerdings ohnehin, wenn diese Richtlinie aufgehoben und, wie im folgenden Reformvorschlag I vorgeschlagen, durch eine allgemeine Quellenbesteuerung ersetzt werden würde.

⁸ [EP 2013].

⁹ [BT 2014].

¹⁰ Zu einer Übersicht siehe [Spengel 2014, S. 21]; zu einer Übersicht über die nominalen Quellensteuersätze für Zinszahlungen zwischen verbundenen Unternehmen siehe [Spengel/Finke 2013, Tab. 3]; zu einer Übersicht über die Holdingregimes in unterschiedlichen EU-Ländern siehe [Hey 2014].

¹¹ Art. 11 OECD-MA [OECD 2012a] sieht die Möglichkeit einer Quellensteuer auf gezahlte Schuldzinsen i. H. von 10 % vor. Art. 12 OECD-

lensteuern weder für Zahlungen an verbundene¹² noch an unverbundene Unternehmen erhoben.

Quellensteuern werden in Deutschland im Rahmen von DBA mit Schwellen- und Entwicklungsländern erhoben. In 2014 wurden für das Schwellenland China¹³ Quellensteuern von 10 % für Schuldzinsen und Lizenzgebühren vereinbart, mit Costa Rica¹⁴ 5 %. In den DBA mit Industrieländern sehen die deutschen DBA allerdings im Regelfall ein Verbot von Quellensteuern vor. Für eine (Wieder)Einführung von Quellensteuern müssten diese DBA¹⁵ schrittweise angepasst werden. Als erster Schritt sollte die aktuelle deutsche Verhandlungsgrundlage¹⁶ für DBA, die derzeit jedenfalls für Industriestaaten einen Quellensteuersatz von 0 % vorsieht, geändert werden.¹⁷

2.2 Quellensteuern sind NICHT durch EU-Richtlinien verboten

Die Vorgaben zur EU-Richtlinie für Zins- und Lizenzgebührenzahlungen erlauben den Mitgliedstaaten sehr wohl die Einführung von Quellensteuern, soweit sie bei der verwaltungstechnischen Umsetzung der Richtlinie die darin vorgesehenen Voraussetzungen für eine Berufung auf die EU-Richtlinie beachten und nur die nachweislich Berechtigten auf Antrag von einer Quellensteuer ausnehmen.¹⁸ Dabei sind folgende Aspekte zu berücksichtigen:

- *Sicherstellung einer EU-Einmalbesteuerung:* Die Richtlinie will ausschließlich die Doppelbesteuerung verhindern, aber die Einmalbesteuerung in der EU sicherstellen.¹⁹ Niemand kann also unter Berufung auf diese EU-Richtlinie die Zahlung der Quellensteuer verweigern, soweit er nicht belegen kann, dass die gezahlten Zinsen und Lizenzgebühren zumindest einmal in einem EU-Mitgliedstaat als Zins- und Lizenzträge besteuert werden.
- *Mindest-Steuersatz für Einmalbesteuerung?* Wie hoch der tatsächlich gezahlte Steuersatz anzusetzen ist, damit eine Einmalbesteuerung gegeben ist, ist strittig. Bei der Ver-

MA sieht hingegen einen grundsätzlichen Verzicht von Quellensteuern auf gezahlte Lizenzgebühren vor. Im Gegensatz dazu sieht das UN-MA [UN 2011, Art. 11 und 12] die Möglichkeit von Quellensteuern sowohl auf gezahlte Schuldzinsen als auch auf gezahlte Lizenzgebühren vor, wobei die Höhe des Quellensteuersatzes sich aus den jeweiligen bilateralen Verhandlungen ergeben soll.

12 Beteiligung > 25 % [EU 2003].

13 [BMF 2014, Art. 11 Zinsen, Art. 12 Lizenzgebühren].

14 [BMF 2014d, Art. 11 Abs. 2 und Art. 12 Abs. 2].

15 [BMF 2014c] zeigt den Stand der deutschen DBA Anfang 2014.

16 [BMF 2013a].

17 Gegenteiliger Meinung sind [Ditz/Pinkernell/Quilitzsch 2014, Fazit]. Der Koalitionsvertrag schreibt hierzu: „Die Bundesregierung wird die Arbeiten für die nationale Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) fortsetzen. DBA dienen nicht mehr alleine der Verhinderung von doppelter Besteuerung, sondern auch der Verhinderung doppelter Nichtbesteuerung (sogenannte weiße Einkünfte). Wir werden daher weiterhin entsprechende Klauseln in den DBA verhandeln und in der Zwischenzeit diese Grundsätze in nationalen Regelungen absichern.“ [Koalitionsvertrag 2013, S. 65]. Bei diesen Verhandlungen sollte die Einführung einer allgemeinen Quellensteuer näher in Betracht gezogen werden.

18 [EU 2003, Art. 1, Abs. 12], bzw. nur dann gezahlte Quellensteuern erstatten [EU 2003, Art. 1, Abs. 15].

19 [EU 2003, Gründe, Abs. 3].

abschiedung der EU-Richtlinie 2003 in der damaligen EU-15 lag der niedrigste Körperschaftsteuersatz bei 12,5 % (Irland)²⁰, in 2014 lag er in der EU bei 10 % (Bulgarien). Allerdings kann der unterste EU-Körperschaftsteuersatz nicht das alleinige Kriterium sein, da dann bei einer weiteren Reduzierung des Körperschaftsteuersatzes in einem EU-Mitgliedstaat auf z. B. 1 % auch noch – rein formal – eine einmalige Besteuerung gegeben wäre. Im Zusammenhang mit der gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) wurde vom Europäischen Parlament ein Mindeststeuersatz von 70 % des EU-Durchschnitts²¹ vorgeschlagen; daraus würde eine untere Grenze von gut 15 % resultieren. Nach deutschem Außensteuergesetz liegt eine Korrekturerfordernis vor, falls die Auslandsbesteuerung „um mehr als ein Drittel geringer ist“²² als die deutsche Besteuerung. Bezogen auf den Satz der Abgeltungsteuer von 25 % ergibt sich eine Grenze von wiederum gut 15 %.

- *Mindestbeteiligung:* Die EU-Richtlinie gilt nur für Zahlungen an verbundene Unternehmen mit einer Beteiligung $\geq 25\%$ ²³; dabei kann jedes Mitgliedsland verlangen, dass diese Voraussetzung „während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens 2 Jahren“²⁴ erfüllt war.
- *Keine automatische Freistellung:* Der Quellensteuerstaat kann vom Antragsteller für jeden einzelnen Kredit- oder Lizenzvertrag²⁵ eine vom Quellenstaat ausgestellte Bestätigung verlangen²⁶, dass der Quellenstaat „eine Entscheidung über die Gewährung der Befreiung gefällt hat“.²⁷
- *Keine Freistellung für Zwischengesellschaften:* Der Empfänger der Zins- und Lizenzzahlungen muss diese „zu eigenen Gunsten und nicht nur als Zwischenträger, etwa als Vertreter, Treuhänder oder Bevollmächtigter für eine andere Person“²⁸ erhalten. Diesen Nachweis muss führen, wer unter Verweis auf die EU-Richtlinie einen Antrag auf Befreiung von der Quellensteuer stellt.²⁹ Selbst wenn also der endgültig Begünstigte gemäß 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 Steuershinterziehung und Missbrauch, sondern auch bei Steu-

20 [Steuersätze 2004]; Luxemburg 22,9 %, alle anderen damaligen EU-Mitgliedstaaten lagen mehr oder weniger deutlich über 25 %.

21 [EP 2012].

22 § 2 Abs. 2 Nr. 1 und § 8 Abs. 3 AStG.

23 [EU 2003, Art. 1, Abs. 7 i. V. m. Art. 3 Abs. 1 b)]; statt Mindestkapitalbeteiligung kann auch ein Mindestanteil an den Stimmrechten verlangt werden [EU 2003, Art. 3 Abs. 1 b) iii]. Hinweis: 10 % Mindestbeteiligung statt der hier verlangten 25 % gelten nur für Dividenden gemäß der Mutter-Tochter-Richtlinie [EU 1990].

24 [EU 2003, Art. 1, Abs. 10].

25 [EU 2003, Art. 1, Abs. 13].

26 [EU 2003, Art. 1, Abs. 11]; nach geltendem Recht werden auf Antrag keine Quellensteuern (Kapitalertragsteuer) bei Zins- und Lizenzgebührenzahlungen an verbundene Unternehmen innerhalb der EU und der Schweiz erhoben (§ 50g EStG); hierfür ist vom zuständigen Finanzamt eine Bescheinigung über die Inlandsansässigkeit auszustellen (§ 50h EStG).

27 [EU 2003, Art. 1, Abs. 12].

28 [EU 2003, Art. 1, Abs. 4].

29 [EU 2003, Art. 1, Abs. 12 bzw. 15].

erumgehung kann jeder Mitgliedstaat die Quellensteuerfreistellung verweigern.³⁰

Fazit: Quellensteuern sind EU-rechtlich möglich. Nur Zahlungen für zur Befreiung nachweislich berechtigte Kredit- und Lizenzverträge müssen auf Antrag von einer Quellensteuer ausgenommen werden.³¹

2.3 Reformvorschlag I: Einführung von Quellensteuern auf ALLE Zins- und Lizenzzahlungen

Im Folgenden wird ein einfaches und umgehungsresistentes Steuersystem vorgeschlagen, das eine Quellensteuer auf ALLE Zins- und Lizenzzahlungen vorsieht:

- *Quellensteuerzahlung:* Jedes Unternehmen erhebt auf ALLE von ihm in Deutschland gezahlten und steuerlich als Kosten geltend gemachten Schuldzinsen und Lizenzgebühren³² eine Quellensteuer³³ (z. B. 10 %) und führt diese Quellensteuer an das zuständige Finanzamt ab.
- *Quellensteuererstattung:* Im Gegenzug erhält das Unternehmen eine Erstattung³⁴ aller Quellensteuern, die auf seine Zins- oder Lizenzgebührenerträge im In- oder Ausland erhoben wurden.

3. Abzugsbeschränkungen bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland

3.1 Abzugsbeschränkungen sind national und international üblich

Bereits in den vergangenen beiden Jahrzehnten haben viele Länder Maßnahmen ergripen, um ihre Besteuerungsrechte für Zinsen und Lizenzgebühren zu sichern. Zum einen prüfen fast alle Länder, ob Zahlungen zwischen verbundenen Unternehmen marktangemessen sind: Zinssätze und Lizenzgebühren werden nur insoweit steuerlich zum Abzug zugelassen, wie sie aus Verhandlungen zwischen unverbundenen Unternehmen resultieren würden (Fremdvergleichsgrundsatz). Generelle Abzugsbeschränkungsregeln treffen nicht nur Fälle von Gewinnverkürzung und Gewinnverschiebung. Deshalb gibt es häufig Ausnahmen, wie z. B. bei der deutschen Zinsschranke, die allerdings die Anwendbarkeit der Regeln enorm erschweren und neue Möglichkeiten der Steuervermeidung eröffnen.

30 [EU 2003, Art. 5].

31 [EU 2003, Art. 1, Abs. 12].

32 Und in Zahlungen anteilig enthaltene Schuldzinsen (z. B. Leasinggebühren) und Lizenzgebühren (z. B. Zahlungen für Know How, Beratungs- und IT-Leistungen).

33 Die in Deutschland geltende Abgeltungsteuer ist keine Quellensteuer, da sie im Namen des Empfängers der Zins- bzw. Dividenderträge von der inländischen Bank einbehalten werden. Vielmehr ist die Kapitalertragsteuer eine Quellensteuer, da sie vom Zahler bzw. von der Bank im Namen des Zahlers einbehalten wird.

34 Bei Quellensteuern aus Ländern, mit denen Deutschland ein DBA abgeschlossen hat, sollte in jedem Fall die laut DBA gezahlte Quellensteuer vom deutschen Fiskus erstattet werden, und zwar unabhängig von der in Deutschland aus den ausländischen Erträgen resultierenden Steuerschuld. Kann eine volle Erstattung politisch nicht durchgesetzt werden, so sollte zumindest die Quellensteuer nicht nur auf die Körperschaftsteuerschuld, sondern – im Gegensatz zur derzeitigen Rechtslage – auch auf die Gewerbesteuerschuld anrechenbar sein und zudem Anrechnungsüberhänge in Folgejahren vortragbar sein.

Laut Koalitionsvertrag aus dem Jahr 2013 ist die Einführung einer Lizenzgebührenschranke geplant, falls Lizenzgebühren in manchen grenzüberschreitenden Fällen weiterhin gänzlich unbesteuert bleiben und die avisierten internationalen Abstimmungen nicht in absehbarer Zeit zum Erfolg führen.³⁵ Der Bundesminister für Wirtschaft und Energie und SPD-Vorsitzende *Sigmar Gabriel* erklärte Mitte Mai 2014: „Gewinnverlagerungen müssen begrenzt werden. ... Wir müssen erreichen, dass Lizenzzahlungen nur dann als steuermindernde Betriebsausgabe anerkannt werden, wenn im Zielland eine angemessene Besteuerung erfolgt.“³⁶ Und Bundesfinanzminister *Schäuble* forderte ebenfalls Mitte 2014, in Europa die Möglichkeit einzuschränken, Lizenzeinnahmen in Länder mit niedrigen Steuersätzen umzuleiten und überlegte, ob Lizenzeinnahmen aus Patenten steuerlich begünstigt werden könnten: „Das könnte ein Weg sein, ein Stück in Richtung steuerliche Forschungsförderung voranzukommen.“³⁷

3.2 Zulässigkeit von Abzugsbeschränkungen vom EuGH bestätigt, in Deutschland bei der Körperschaftsteuer strittig

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

Der EuGH hat Mitte 2011 entschieden³⁸, dass generelle Abzugsbeschränkungen mit EU-Recht, insbesondere auch mit der EU-Zins- und Lizenzrichtlinie³⁹, vereinbar sind. Nach Meinung des EuGH ist nämlich die Berechnungsweise der Bemessungsgrundlage für die Besteuerung des Zinszahlers nicht Gegenstand der EU-Zins- und Lizenzrichtlinie und deshalb könnte eine Abzugsbeschränkung auch nicht in Widerspruch zu deren Inhalt stehen.

Generelle Abzugsbeschränkungen sind nach deutschem Recht jedenfalls bei der Gewerbesteuer zulässig.⁴⁰ Inwieweit Abzugsbeschränkungen auch bei der Körperschaftsteuer zulässig sind, ist in einem aktuellen BFH-Verfahren⁴¹ zur Zinsschranke⁴² strittig. Der BFH hat Ende 2013 erhebliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke geäußert:⁴³

³⁵ [Koalitionsvertrag 2013, S. 65]: „Auch wollen wir sicherstellen, dass der steuerliche Abzug von Lizenzaufwendungen mit einer angemessenen Besteuerung der Lizenzentgelte im Empfängerland korrespondiert. Im Vorgriff auf diese internationale Regelung werden wir in Deutschland erforderlichenfalls gesetzgeberisch voranschreiten.“

³⁶ [Gabriel 2014].

³⁷ Handelsblatt, 16./17./18.5.2014, S. 16.

³⁸ [EuGH 2011].

³⁹ [EU 2003].

⁴⁰ [BFH 2014a]; siehe dazu auch die Überlegungen zu Reformvorschlag III.

⁴¹ Verfahren I R. 2/13 und I R. 57/13.

⁴² § 4h Abs. 1 EStG; zu Ausnahmen siehe § 4h Abs. 2 EStG.

⁴³ Beschluss v. 18.12.2013 (I B 85/13) [BFH 2013, juris Tz. 27]; anderer Meinung [Heuermann 2013].

Die Zinsschranke knüpft nach Meinung des BFH nicht zielgenau an die als missbräuchlich eingestufte Gewinnverlagerung ins Ausland an, sondern pauschal an eine als zu hoch empfundene Fremdkapitalisierung und beschränkt auch Inlandsfälle, obwohl hier eine das deutsche Besteuerungssubstrat gefährdende Gewinnverlagerung durch Fremdkapitalisierung nach Meinung des BFH nicht denkbar ist. Die Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke wird wohl letztlich vom BVerfG geklärt werden.⁴⁴

Eine Streichung der Zinsschranke würde nach Angaben der deutschen Bundesregierung bereits 2014 zu Steuermindereinnahmen von 0,9 Mrd. € führen, ab dem Kassenjahr 2015 zu erheblichen zusätzlichen Steuermindereinnahmen.⁴⁵

3.3 Reformvorschlag II: Abzugsbeschränkung bei Zahlung in Niedrigsteuerland

Die Abzugsfähigkeit von gezahlten Zinsen und Lizenzgebühren⁴⁶ sollte in Abhängigkeit vom Steuersatz des Empfängers beschränkt werden. Dabei muss es auf den tatsächlich bezahlten Steuersatz ankommen und nicht etwa auf den nominalen Steuersatz. Zudem ist der Steuersatz des durch die Zahlung endgültig Begünstigten relevant, nicht etwa der Steuersatz des ersten Empfängers der Zahlung, der diese dann, ggf. in Form von steuerbegünstigten Transaktionen, an den endgültig Begünstigten weiterleitet.

Die Abzugsbeschränkung sollte bei einem Steuersatz von unter 20 % greifen:⁴⁷

- Voller Abzug also nur, falls Steuersatz des Empfängers $\geq 20\%$.
- Kein steuerlicher Abzug, falls Steuersatz des Empfängers = 0 %.
- Falls Steuersatz des Empfängers zwischen 0 % und 20 %, resultiert ein Abzugsanteil in Höhe des Steuersatzes des Empfängers dividiert durch 20 %. Beispiel: Steuersatz des Empfängers 5 %, steuerlicher Abzug in Deutschland ein Viertel ($= 5\% / 20\%$) der gezahlten Schuldzinsen und Lizenzgebühren.⁴⁸

Eine Abzugsbeschränkung sollte beim deutschen Zahler greifen, falls er nicht angemessen plausibel machen kann, dass der durch seine Zahlungen endgültig Begünstigte tatsächlich mindestens 20 % Steuersatz bezahlt hat. Dabei sollte den Zahler in Deutschland keine unnötig schwer zu erfüllen-

44 Falls nämlich der BFH in den beiden ebenfalls beim I. Senat anhängigen Verfahren zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke (vgl. die beim BFH anhängigen Verfahren I R. 2/13 (Vorinstanz FG Baden-Württemberg v. 26.11.2012, 6 K 3390/11) und I R. 57/13) wieder Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke hat [Linklaters 2014].

45 [Troost 2014].

46 Wie bei Reformvorschlag I (Quellensteuer) inkl. den in Zahlungen anteilig enthaltenen Schuldzinsen (z. B. Leasinggebühren) und Lizenzgebühren (z. B. Zahlungen für Know How, Beratungs- und IT-Leistungen).

47 Bei einem derartig niedrigen Steuersatz wären in der EU nur Bulgarien, Irland, Lettland, Litauen, Polen, Rumänien, Slowenien, Tschechische Republik und Zypern betroffen und die Abzugsbeschränkung könnte verwaltungsarm umgesetzt werden.

48 Dabei wird alternativ mindestens die geltende Hinzurechnung bei der Gewerbesteuer umgesetzt, die bei einem Steuersatz des Empfängers von knapp unter 20 % zu einer größeren Hinzurechnung führt als die hier vorgeschlagene Abzugsbeschränkung.

de Beweislast treffen. Es geht vielmehr um den ganz simplen und im Regelfall leicht zu erkennenden Fall einer systematischen Steuervermeidung mittels Gesellschaften, die zwischen den deutschen Zahler und den endgültig Begünstigten geschaltet werden, und so unter Nutzung unterschiedlicher Steuerregime die Steuerbelastung des endgültig Begünstigten aus deutscher Sicht unangemessen verringern. Durch die Abzugsbeschränkung würden in der Summe beim Zahler und beim Empfänger immer mindestens 20 % erhoben werden.

Bei Zahlungen innerhalb Deutschlands würden typischerweise weiterhin alle Zahlungen voll berücksichtigt, da selbst bei Zahlungen an deutsche Gewerbesteueroasen, die nur den gesetzlichen Mindesthebesatz von 200 % verlangen, eine Steuerbelastung von 22,83 % resultiert. Die Abzugsbeschränkungen wirken in Deutschland umso stärker, je niedriger der jeweilige ausländische Steuersatz ist. Es resultiert also durch die Einführung von Abzugsbeschränkungen bei Zahlung in Niedrigsteuerländer ein systematischer Druck auf Niedrigsteuerländer, ihre Steuersätze zu erhöhen.

Der Vorschlag ist sicher EU-konform, da er die EU-Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie laut EuGH-Urteil⁴⁹ nicht verletzt, und er ist eher konform mit dem häufig geforderten Nettoprinzip, da er nur Zahlungen in Niedrigsteuerländer betrifft und damit auch der vom BFH geforderten Zielgenauigkeit entspricht.

Österreich hat ab 1.3.2014 offizielle Abzugsbeschränkungen bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland eingeführt.⁵⁰ Die dort nur bei Zahlungen zwischen verbundenen Unternehmen vorgesehene Abzugsbeschränkung erscheint allerdings nicht sinnvoll, da dadurch das Verfahren unnötig kompliziert und leichter umgehbar wird. Zudem ist der in Österreich geforderte Mindeststeuersatz von 10 % zu niedrig.

Änderungen an DBA sind für die Einführung genereller Abzugsbeschränkungen nicht erforderlich.⁵¹ Das ist ein entscheidender Vorteil gegenüber Quellensteuern, die, wie erläutert, vielfach Änderungen der geltenden DBA 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. Damit würden als Dividenden ausgeschüttete Gewinne, die im Regelfall vor Ausschüttung als Dividende schon im Unternehmen besteuert wurden, genauso behandelt werden wie nicht zum steuerlichen Abzug zugelassene Zins- und Lizenzgebührenzahlungen. Eine derartige Umqualifizierung von Zins- und Lizenzgebührenzahlungen in Dividenden wird bereits heute z. B. in Kanada, Schweiz und Luxemburg durchgeführt.

⁴⁹ [EuGH 2011].

⁵⁰ [Österreich 2014]; derartige Abzugsbeschränkungen hat *Lodin* für Zahlungen zwischen verbundenen Unternehmen vorgeschlagen, wobei die Höhe der Beschränkung durch das Verhältnis von Steuersatz des Empfängers und Steuersatz des Zahlers gegeben sein soll [*Lodin* 2011], [*Lodin* 2013].

⁵¹ Sie könnten aber trotzdem hilfreich sein.

4. Gewerbesteuer

4.1 Derzeitige Abzugsbeschränkungen bei der Gewerbesteuer

Nach geltender Rechtslage gibt es derzeit in Deutschland Abzugsbeschränkungen⁵² bei der Gewerbesteuer u. a. für Schuldzinsen, gezahlte Mieten, gezahlte Leasingraten, gezahlte Lizenzgebühren, soweit die Summe der insgesamt gezahlten Beträge pro Jahr 100.000 € übersteigt, für Finanzinstitutionen gelten Sonderregeln. Die Zinsschranke limitiert auch bei der Gewerbesteuer zusätzlich den Zinsabzug.

In Deutschland sind also bei der Gewerbesteuer u. a. ein Viertel der gezahlten Schuldzinsen und ein Sechzehntel der gezahlten Lizenzgebühren nicht als Kosten abzugsfähig. Erhaltene Schuldzinsen und Lizenzgebühren müssen hingegen bei der Gewerbesteuer voll versteuert werden, wodurch eine systematische Doppelbesteuerung resultiert („Kaskadeneffekt“), sofern Zahler wie Empfänger der Gewerbesteuer unterliegen.

4.2 Zulässigkeit von Abzugsbeschränkungen bei der Gewerbesteuer vom EuGH und vom BFH bestätigt

Wie schon erläutert, sind Abzugsbeschränkungen bei der Gewerbesteuer mit EU-Recht, insbesondere auch mit der EU-Zins- und Lizenzrichtlinie, vereinbar. In Deutschland wird zwar immer wieder bezweifelt, dass die deutsche Gewerbesteuer und insbesondere ihre Abzugsbeschränkungen mit der deutschen Verfassung konform sind. Sowohl der deutsche BFH als auch das deutsche BVerfG haben aber die Zulässigkeit von generellen Abzugsbeschränkungen bei der Gewerbesteuer erneut bestätigt⁵³, da die Gewerbesteuer eine Objektsteuer sei und deshalb jedenfalls bei der Gewerbesteuer das sogenannte objektive Nettoprinzip keine Anwendung finden müsse, also keinesfalls zwingend alle Kosten abzugsfähig sein müssten.

4.3 Reformvorschlag III: Gewerbesteuerreform

Zukünftig sollten bei der Gewerbesteuer in verstärktem Umfang gezahlte Schuldzinsen und Lizenzgebühren Abzugsbeschränkungen unterliegen und im Gegenzug erhaltene Zinsen und Lizenzgebühren bei der Gewerbesteuer unbesteuert bleiben:

- *Kein steuerlicher Abzug von gezahlten Schuldzinsen und Lizenzgebühren bei der Gewerbesteuer.*⁵⁴
- Im Gegenzug *Steuerfreistellung aller erhaltenen Zinserträge und Lizenzgebühren bei der Gewerbesteuer.*

Diese Gewerbesteuerreform könnte zur Ergänzung zur Einführung von allgemeinen Quellensteuern eingeführt werden

52 § 8 Abs. 1 GewStG; nicht abzugsfähig sind insbesondere 1/4 der gezahlten Schuldzinsen, 1/8 der gezahlten Mieten für unbewegliche Wirtschaftsgüter wie z. B. Immobilien, 1/20 der gezahlten Mieten für bewegliche Wirtschaftsgüter wie z. B. Leasingraten für Autos, 1/16 der gezahlten Lizenzgebühren.

53 [BFH 2014a].

54 Wie bei Reformvorschlag I (Quellensteuern) und Reformvorschlag II (Abzugsbeschränkung bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland) inkl. in Zahlungen anteilig enthaltene Schuldzinsen (z. B. Leasinggebühren) und Lizenzgebühren (z. B. Zahlungen für Know How, Beratungs- und IT-Leistungen).

oder auch als Alternative, falls Quellensteuern nicht umgesetzt werden.⁵⁵ Gegebenenfalls könnte der Gewerbesteuersatz⁵⁶ aufkommensneutral abgesenkt werden.

Deutschland kann ohne jede internationale Abstimmung unilateral gegen steuerliche Missbräuche durch derzeit ganz legale Gewinnverkürzungen und künstliche Gewinnverschiebungen vorgehen, indem zukünftig Zahlungen für Schuldzinsen und Lizenzgebühren zumindest bei der Gewerbesteuer nicht mehr zum Abzug zugelassen werden.⁵⁷ Im Gegenzug sollten Zins- und Lizenzrträge, ähnlich wie derzeit schon erhaltene Dividenden, von allen Unternehmen gewerbesteuergfrei vereinnahmt werden können. Dadurch würden in Deutschland ansässige Forschungsunternehmen und Finanzinstitute nicht mehr gegenüber im steuergünstigen Ausland ansässigen Unternehmen benachteiligt, der derzeitige Zwang zu komplizierten Steuerkonstruktionen mittels im Ausland angesiedelten Kapital- und Lizenzverwaltungsgesellschaften würde entfallen, Eigenkapital würde gegenüber Fremdkapital nicht mehr diskriminiert. Finanzkapitallosen und sogenannte Lizenzboxen wie in den Niederlanden mit drastisch ermäßigten Steuersätzen für Kapital- und Lizenzrträge würden einen wesentlichen Teil ihrer Attraktivität einbüßen. Viele andere Länder würden ähnliche Maßnahmen ergreifen, um nicht in Nachteil gegenüber Deutschland zu geraten.⁵⁸

Wie schon beim Reformvorschlag II (Abzugsbeschränkung bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland) ausgeführt, sollten auch durch eine Gewerbesteuerreform nicht mehr zum Abzug zugelassene Zahlungen für Schuldzinsen und Lizenzgebühren zukünftig in Dividenden umqualifiziert werden, um so die Gefahr einer Doppelbesteuerung zu verringern.

5. Fazit: Reformvorschläge erbringen Mehrertrag

Fazit zur Belastungswirkung der drei Reformvorschläge:

- Bei den Reformvorschlägen I (Quellensteuern) und II (Abzugsbeschränkung bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland) wird belastet, wer Handel mit Niedrigsteuerländern betreibt. In beiden Fällen profitiert der deutsche Fiskus. Der künstliche Aufbau von in Niedrigsteuerländern angesiedelten Zwischengesellschaften und Kapitalverwaltungen wäre deutlich weniger rentabel.
- Bei Reformvorschlag III (Gewerbesteuerreform) wird systematisch die derzeitige Diskriminierung von Eigenkapital gegenüber Fremdkapital deutlich reduziert. Dadurch wird Steueroptimierung durch übermäßige Fremdfinanzierung deutlich reduziert. Die Verwaltung von Finanz- und Wissenskapital für in Deutschland ansässige Unternehmen würde deutlich verbessert, weil ihre Zins- und Lizenzrträge dann zukünftig generell nicht mehr der Gewerbesteuer unterliegen würden.

⁵⁵ Eine Verknüpfung einer Finanztransaktionssteuer mit der steuerlichen Absetzbarkeit der gesamten Transaktionskosten könnte hilfreich sein, z. B. indem zukünftig bei der Gewerbesteuer auch die Kosten von Finanztransaktionen nicht mehr geltend gemacht werden können.

⁵⁶ Also die Gewerbesteuermesszahl.

⁵⁷ Siehe [Jarass/Obermair 2012, S. 57 ff.].

⁵⁸ [Jarass/Obermair 2008, Kap. 3.4, S. 117].

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

Deutschland hätte bei allen drei Reformvorschlägen ein Steuermehraufkommen, das zur Senkung der Steuersätze oder für verbesserte Abschreibungsbedingungen verwendet werden könnte:⁵⁹

- Reformvorschlag I: Deutschland würde durch die Einführung einer allgemeinen Quellensteuer selbst bei voller Erstattung von im In- oder Ausland bezahlter Quellensteuer mittelfristig ein deutliches Mehraufkommen von über 4 Mrd. € pro Jahr erreichen.
- Reformvorschlag II: Durch die Einführung einer Abzugsbeschränkung von Schuldzinsen und Lizenzgebühren bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland würde das deutsche Steueraufkommen um über 2 Mrd. € pro Jahr erhöht werden.
- Reformvorschlag III: Durch die vorgeschlagene Gewerbesteuerreform resultieren Mehrerträge von über 2 Mrd. € pro Jahr.

Die Reformmaßnahmen erbringen also einen Mehrertrag für den deutschen Fiskus. Selbst wenn Deutschland aber anfangs nur Null auf Null herauskäme, machen die Reformmaßnahmen Sinn, weil dadurch das Problem der doppelten Nichtbesteuerung und v.a. ihres weiteren Anwachsens deutlich verringert würde und dann die bisherigen Steuervermeider mehr und die bisherigen normalen Steuerzahler weniger bezahlen würden.

Zudem wird zukünftig ohne energische Gegenmaßnahmen ein immer größerer Teil der von multinationalen Unternehmen erzielten Gewinne nirgends mehr versteuert werden, weder im Quellenstaat Deutschland noch in irgend einem ausländischen Empfängerland.⁶⁰ Wenn hier nicht gengesteuert wird, steht zu befürchten, dass Deutschland immer weniger Steuereinnahmen aus diesem Bereich bekommt und schon bald noch viel stärker als bisher massive Aufkommensverluste erleidet: Die in Deutschland ansässigen Muttergesellschaften müssen schrittweise ins steuergünstige Ausland (NL, Lux, CH) gehen, um die dortige Niedrigbesteuerung von Zinserträgen und Lizenzträgen nutzen zu können. Dann würde Deutschland nicht nur immer mehr Steueraufkommen verlieren, sondern es würden auch immer mehr Arbeitsplätze wegen des deutschen Steuersystems ins Ausland verlagert werden. Durch die Umsetzung der Reformvorschläge – Quellensteuer, Abzugsbeschränkung und Gewerbesteuerreform – würden diese (legalen) Steuervermeider zukünftig in Deutschland zur Steuerzahlung heran-

⁵⁹ Zu Grundlagen und Durchführung der einzelnen Abschätzungen siehe [Jarass/Obermair 2014, Kap. 4.4]. Genauere Abschätzungen können erst Anfang 2015 nach Vorliegen der Gewerbesteuerstatistik 2010 durchgeführt werden.

⁶⁰ Beispiele Google, Amazon, Starbucks etc.

gezogen, die durch eine Verlagerung ins Ausland erreichbaren Steuervorteile würden drastisch verringert.

Wenn Deutschland unilateral derartige Reformvorschläge umsetzt, würden viele andere Länder aus Eigeninteresse ähnliche Maßnahmen ergreifen, da sonst nur Deutschland Vorteile hätte. Dadurch würde de facto ein international abgestimmtes Vorgehen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung ermöglicht und schrittweise vielleicht sogar eine internationale Harmonisierung.

6. Quellen

[BFH 2013]: Ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des § 4h EStG 2002 n. F., Beschluss vom 18.12. 2013, I B 85/13, DStR 2014, 788.

<http://juris.bundesfinanzhof.de/cgi-bin/rechtsprechung/document.py?Gericht=bfh&Art=en&Datum=Aktuell&nr=29658&pos=5&zanz=118> (abgerufen am 9.5.2014)

[BFH 2014a]: Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots für Gewerbesteuer – Keine ernstlichen Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 GewStG 2002 n. F. – Kein subjektives Nettoprinzip bei Kapitalgesellschaften. Urteil vom 16.1.2014, I R 21/12, DStR 2014, 941. Entscheidungen online, Nr. 36 vom 7.5.2014.

<http://www.bundesfinanzhof.de/entscheidungen/entscheidungen-online> (abgerufen am 28.6.2014)

[BMF 2013a]: Verhandlungsgrundlage für DBA im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen. Berlin, 22.8.2013.

http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2013-08-22-Verhandlungsgrundlage-DBA-deutsch.pdf?__blob=publicationFile&v=9 (abgerufen am 15.6.2014)

[BMF 2014]: Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Volksrepublik China zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen. Berlin, 28.3.2014.

http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/China/2014-03-28-dba-china.html?source=stdNewsletter (abgerufen am 2.7.2014)

[BMF 2014c]: Stand der DBA und anderer Abkommen im Steuerbereich sowie der Abkommensverhandlungen am 1.1.2014. Berlin, 22.1.2014.

http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2014-02-22-stand-dba-1-januar-2014.pdf?__blob=publicationFile&v=1 (abgerufen am 14.6.2014)

[BMF 2014d]: Abkommen vom 13.2.2014 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Costa Rica zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen.

http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Costa_Rica/2014-02-13-dba-steuern-einkommen-vermoegen-

anlage-1.pdf?__blob=publicationFile&v=1 (abgerufen am 18.6.2014)

[BT 2014]: Forderung nach einem messbaren und bindenden Engagement gegen Steuerhinterziehung und Steuervermeidung in der EU. Entschließung des Europäischen Parlaments vom 12.12.2013 zur Forderung nach messbaren und verbindlichen Verpflichtungen zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuervermeidung in der EU (TOP 3): 2013/2963(RSP). 5. Sitzung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages, Tagesordnungspunkt 3, 19.3.2014.

http://www.bundestag.de/bundestag/ausschuesse18/a07/tagesordnungen/archiv/005_-_19_03_2014_n__.pdf (abgerufen am 9.5.2014)

[Ditz/Pinkernell/Quilitzsch 2014]: BEPS-Reformvorschläge zu Lizenzgebühren und Verrechnungspreisen bei immateriellen Wirtschaftsgütern aus Sicht der Beratungspraxis. IStR 2014, 45.

[EP 2012]: Legislative Entschließung des Europäischen Parlaments vom 19.4.2012 zu dem Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) (COM (2011)0121 – C7-0092/2011 – 2011/0058(CNS)) (vgl. [EU 2011]).

<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P7-TA-2012-0135+0+DOC+XML+V0//DE> (abgerufen am 12.06.2014)

[EP 2013]: Forderung nach einem messbaren und bindenden Engagement gegen Steuerhinterziehung und Steuervermeidung in der EU. Entschließung des Europäischen Parlaments vom 12.12.2013 zur Forderung nach messbaren und verbindlichen Verpflichtungen zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuervermeidung in der EU. 2013/2963 (RSP) – 12/12/2013.

<http://www.europarl.europa.eu/oeil/popups/summary.do?id=1328953&t=e&l=en> (abgerufen am 09.5.2014)

[EU 1990]: Richtlinie des Rates vom 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (90/435/EWG), geändert durch die RL 2003/123/EG vom 22.12.2003, geändert durch die RL 2006/98/EG vom 20.11.2006, geändert durch Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30.11.2011, konsolidierte Fassung der Mutter-Tochter-Richtlinie vom 30.11.2011.

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1990L0435:20070101:DE:PDF> (abgerufen am 18.7.2014)

[EU 2003]: Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3.6.2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten. Letztmals geändert durch Richtlinie 2006/98/EG des Rates vom 20.11.2006.

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2003L0049:20070101:DE:PDF> (abgerufen am 9.5.2014)

[EU 2012]: Empfehlung der Kommission vom 6.12.2012 betreffend aggressive Steuerplanung (C(2012) 8806 final).

<http://register.consilium.europa.eu/doc/srv?l=DE&t=PDF&gc=true&sc=false&f=ST%2017617%202012%20INIT&r=http%3A%2F%2Fregister.consilium.europa.eu%2Fpd%2Fde%2F12%2Fst17%2Fst17617.de12.pdf> (abgerufen am 9.5.2014)

[EU 2014k]: Council agrees to close tax loophole for corporate groups. Rat der Europäischen Union, Brüssel, 20.6.2014.

http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ecofin/143274.pdf (abgerufen am 20.6.2014)

[EuGH 2011]: Urteil vom 21.7.2011, C-397/09, *Scheuten Solar Technology GmbH*, IStR 2011, 590 m. Anm. *Sydow*.

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf;jsessionid=9ea7d0f130d6d313ccb7661a4df5a6c1c6ac9920dd9a.e34KaxiLc3eQc40LaxqMbN4OaNiOe0?text=&docid=107926&pageIndex=0&doclang=DE&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=631402> (abgerufen am 4.5.2014)

[Fuest/Spengel/Finke/Heckemeyer/Nusser 2013]: Profit Shifting and „Aggressive“ Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform. World Tax Journal, Oktober 2013, S. 307-324.

<http://spengel.bwl.uni-mannheim.de/forschung/wtj031302.pdf> (abgerufen am 1.6.2014)

[Gabriel 2014]: Die Politik eines neuen Betriebssystems. Frankfurter Allgemeine Zeitung, 16.5.2014, S. 9 (*Sigmar Gabriel* ist Bundesminister für Wirtschaft und Energie sowie Vorsitzender der SPD).

[Hey 2014]: (ed.) European Holding Regimes, Debevoise & Plimton, Frankfurt, Juni 2014.

[Gurria 2013]: Angriff auf die Steueroasen. Interview mit *Angel Gurria*, OECD-Generalsekretär. Handelsblatt, 25.2.2013, S. 15.

[Heuermann 2013]: Steuerinnovation im Wandel: Einige Thesen zur Zinsschranke und ihrer Verfassungsmäßigkeit. DStR 2013, 1.

<https://beck-online.beck.de/default.aspx?vpath=bibdata/zeits/FDDStR/2013/Y-300.Z-FDDStR.B-2013.H-0102.htm> (abgerufen am 4.5.2014)

[Jarass/Obermair 2008]: Tax on earnings before interest and taxes instead of profit – fair, simple and competitive: a conceivable initiative of EU Member States for a common consolidated corporate tax base. EC Tax Review, Kluwer Law International, Amsterdam, vol. 17.6.2008, S. 111-117.

<http://www.jarass.com/Steuer/B/EC%20tax%20review,%20tax%20on%20EBIT%20instead%20on%20profit.pdf> (abgerufen am 16.3.2014)

[Jarass/Obermair 2012]: Steuermaßnahmen zur nachhaltigen Staatsfinanzierung. MV-Verlag, Münster, 2012.

<http://www.jarass.com/Steuer/A/Steuerma%C3%9Fnahmen.pdf> (abgerufen am 9.7.2014)

[Jarass/Obermair 2014]: Faire und effiziente Unternehmensbesteuerung. MV-Verlag, Münster, ca. 11/2014.

<http://www.jarass.com> (abrufbar ab ca. 11/2014 unter Steuern)

[Koalitionsvertrag 2013]: Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD.

<https://www.cdu.de/sites/default/files/media/dokumente/koalitionsvertrag.pdf> (abgerufen am 18.7.2014)

[*Linklaters* 2014]: BFH, Beschluss vom 18.12.2013, I B 85/13. Steuern kompakt. Tax Alert. Linklaters, 25.4.2014.

<http://linklaters.de/aktuelles/wissen/wissen-steuerrecht/steuern-kompakt.html> (abgerufen am 28.6.2014)

[*Lodin* 2011]: Intragroup Lending in Sweden – A Vehicle for International Tax Arbitrage. *Tax Notes International*, 2011, 177–180.

[*Lodin* 2013]: Intragroup Royalties as a Vehicle for International Tax Arbitrage. *Tax Notes International*, 2013, 1317–1319.

[OECD 2012a]: OECD-Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung. OECD, Paris, August 2012.

<http://www.oecd.org/berlin/publikationen/oecd-musterabkommenzurvermeidungvondoppelbesteuerung.htm> (abgerufen am 12.6.2014)

[OECD 2013]: Addressing Base Erosion and Profit Shifting. OECD, Paris, 12.2.2013.

http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en#page1 (abgerufen am 24.4.2014)

[OECD 2013a]: Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. OECD, Paris, 19.7.2013.

<http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> (abgerufen am 9.5.2014)

[OECD 2014a] Discussion Drafts & Public Consultations. Centre for Tax Policy and Administration, OECD, Paris, 2014.

<http://www.oecd.org/ctp/discussiondrafts.htm> (abgerufen am 9.5.2014).

[Österreich 2014]: Abgabenänderungsgesetz 2014, Überblick über die wichtigsten Änderungen. Wirtschaftskammer Österreich, 7.3.2014.

https://www.wko.at/Content.Node/Service/Steuern/Einkommensteuer-und-Koerperschaftsteuer/Einkommenssteuer/Abgabenaenderungsgesetz_2014.html (abgerufen am 28.6.2014)

[*Pinkernell* 2013]: Das Steueroasen-Dilemma der amerikanischen IT-Konzerne. *IStR* 2013, 180–187.

[*Pinkernell* 2014]: Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce. Institut für Finanzen und Steuern, Berlin, 2014.

<http://www.ifst.de/ifst-schriftenreihe/2014/46-ifst-schriften/2014/582-ifst-schrift-nr-494.html> (abgerufen am 9.5.2014).

[*Pinkernell* 2014b]: Der OECD-Diskussionsentwurf zu den steuerlichen Herausforderungen der „Digital Economy“ vom 24.3.2014, *IStR* 2014, 273.

[*Spengel* 2014]: Handlungsoptionen gegen aggressive Steuerplanung – was könnte getan werden? Vortrag beim Symposium BEPS – Base Erosion and Profit Shifting an der Georg-August-Universität Göttingen am 16.1.2014.

[*Spengel/Finke* 2013]: Interest Allocation – Issues, Evidence, and Reforms. Paper prepared for OECD BEPS Working Group Meeting, Paris, 23.10.2013. ZEW, Mannheim, 16.10.2013.

[*Steuersätze* 2004]: Steuersätze in anderen EU-Ländern im Jahr 2004. Kanzlei Diop & Meier, Berlin, 2014.

<http://www.kanzlei-d-m.de/service/steuersatze-in-anderen-eu-laendern> (abgerufen am 12.6.2014)

[*Troost* 2014] Regelung zur Zinsschranke gemäß § 4h EStG und § 8a KStG. Antwort des Parl. Staatssekretärs *Dr. Michael Meister* auf die Frage des Abgeordneten *Dr. Axel Troost* (DIE LINKE) (Drucksache 18/1433, Frage 55). Deutscher Bundestag, 18. Wahlperiode – 35. Sitzung. Berlin, Mittwoch, 21.5.2014, Stenografischer Bericht, Anlage 36, S. 2992.

<http://dipbt.bundestag.de/dip21/btp/18/18035.pdf#page=66> (abgerufen am 28.6.2014)

[UN 2011]: United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. Department of Economic & Social Affairs, United Nations, New York, 2011.

http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf (abgerufen am 7.7.2014)