



EUROPÄISCHE KOMMISSION

GENERALDIREKTION

STEUERN UND ZOLLUNION

Direkte Steuern, Steuerkoordinierung, wirtschaftliche Analyse und Bewertung

Initiativen im Bereich der Unternehmenssteuern

Brüssel, den
TAXUD D1 D(2012)

Arbeitsunterlage der Dienststellen der Kommission

**Der Binnenmarkt: konkrete Beispiele für Fälle doppelter
Nichtbesteuerung**

Konsultationspapier

Wichtiger Hinweis: Dieses Dokument ist eine Arbeitsunterlage der Generaldirektion Steuern und Zollunion zu Diskussions- und Beratungszwecken. Es beansprucht weder, ein offizieller Vorschlag der Kommission zu sein, noch greift es einem offiziellen Kommissionsvorschlag vor.

ÖFFENTLICHES KONSULTATIONSPAPIER

Der Binnenmarkt:

Aufforderung zur Einreichung von Beiträgen zu konkreten Beispielen und möglichen Wegen zur Behandlung von Fällen doppelter Nichtbesteuerung

Hinweis:

Dieses Dokument wird zur Konsultation aller interessierten Kreise veröffentlicht. Die Konsultation dient allein dem Zweck, zur Debatte beizutragen, relevante Informationen zu sammeln und die Kommission bei ihren diesbezüglichen weiteren Überlegungen zu unterstützen.

Dieses Dokument gibt nicht unbedingt die Ansichten der Europäischen Kommission wieder und bedeutet auch nicht, dass sich die Kommission auf eine offizielle Initiative in dieser Angelegenheit festgelegt hat.

Der Eingang jedes Beitrags wird bestätigt.

Alle eingegangenen Beiträge, einschließlich anonymer, werden in Betracht gezogen. Ihre Identität (personenbezogene Daten) und der Inhalt Ihres Beitrags werden nur dann im Internet veröffentlicht, wenn Sie Ihr Einverständnis durch die Angabe „Ja“ in den entsprechenden Feldern im Fragebogen gegeben haben. Für detaillierte Informationen darüber, wie Ihre personenbezogenen Daten und Ihr Beitrag behandelt werden, empfehlen wir Ihnen, die Datenschutzerklärung auf der Konsultations-Webseite¹ zu lesen.

Im Interesse der Transparenz werden die auf diese Konsultation antwortenden Organisationen gebeten, der Öffentlichkeit relevante Informationen über sich selbst durch die Registrierung im Interessenvertreterregister sowie durch die Anerkennung des Verhaltenskodexes zur Verfügung zu stellen.

(Siehe <https://webgate.ec.europa.eu/transparency/regrin/welcome.do?locale=de>).

Falls eine Organisation nicht registriert ist, wird ihr Beitrag getrennt von den Beiträgen registrierter Organisationen veröffentlicht.

¹ http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2012_double_non_taxation_de.htm

1. Angaben zum Befragten

Die Dienststellen der Kommission sind daran interessiert, Beiträge von allen beteiligten Interessengruppen auf die folgenden Fragen zu erhalten. Zur Auswertung der Antworten werden diese in Gruppen unterteilt.

<u>Frage</u> – Welcher Gruppe ² können Sie zugerechnet werden?	
Multinationales Unternehmen	Großunternehmen
Kleines und mittleres Unternehmen (KMU)	Bildungseinrichtung
Nichtregierungsorganisation (NRO)	Steuerberater bzw. Steuerfachleute
Sonstige (bitte angeben): _____	
Name/Bezeichnung Ihrer/Ihres Organisation/Rechtspersönlichkeit/Unternehmens _____	
Land des Sitzes der Organisation _____	
Kontaktdaten, einschließlich E-Mail-Adresse _____	
Kurzbeschreibung Ihrer Tätigkeit oder Branche _____	
Sind Sie mit der Veröffentlichung Ihrer personenbezogenen Daten einverstanden?	
Ja	Nein
Stimmen Sie der Veröffentlichung Ihres Beitrags zur Konsultation zusammen mit anderen Beiträgen zu?	
Ja	Nein

2. Einführung

Die Kommission leitet diese öffentliche Konsultation ein, um Meinungen bezüglich doppelter Nichtbesteuerung in der EU und in Beziehungen zu Drittländern einzuholen. Die Öffentlichkeit wird gebeten, konkrete Beispiele für Fälle doppelter Nichtbesteuerung bei grenzüberschreitenden Aktivitäten, auf die sie gestoßen ist oder von denen sie Kenntnis besitzt, anzugeben. Die doppelte Nichtbesteuerung umfasst Fälle, in denen keine Besteuerung der Tätigkeiten vorliegt sowie Fälle, in denen die Besteuerung extrem niedrig ist. Nicht zur doppelten Nichtbesteuerung zählen Fälle, in denen Unternehmen nicht besteuert werden, weil

² Prüfen Sie bitte, ob Ihr Unternehmen ein mittleres, kleines oder Kleinunternehmen ist. Gemäß Titel 1 Artikel 2 des Anhangs zur Empfehlung der Kommission 2003/361/EG vom 6. Mai 2003 betreffend die Definition der Kleinunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen setzt sich die Größenklasse der Kleinunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) aus Unternehmen zusammen, die weniger als 250 Personen beschäftigen und die entweder einen Jahresumsatz von höchstens 50 Mio. EUR erzielen oder deren Jahresbilanzsumme sich auf höchstens 43 Mio. EUR beläuft.

die Tätigkeit an anderer Stelle effektiv besteuert wird, z. B. die Befreiung von gezahlten Dividenden an Muttergesellschaften, wenn unternehmerische Aktivitäten in der Tochtergesellschaft besteuert werden oder wenn ein Unternehmen wegen Verlustvorträgen aus den Vorjahren in einem gewinnbringenden Jahr nicht besteuert wird.

Diese Konsultation betrifft nur Fälle von doppelter Nichtbesteuerung, d. h. Fälle, bei denen es durch das Zusammenspiel der steuerlichen Vorschriften zweier Länder zu einer Nichtbesteuerung kommt. Die Entscheidungen einzelner Mitgliedstaaten, wie bestimmte Arten von Einnahmen oder Einkünften von Ansässigen und/oder Gebietsfremden besteuert werden, fallen daher nicht in den Geltungsbereich dieser Konsultation, da die direkten Steuern in der Regel in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, obwohl zur Errichtung und Verbesserung des Binnenmarkts legislative Maßnahmen zur Angleichung von Vorschriften angenommen wurden.

Die Konsultation betrifft Steuern, die Unternehmen oder andere Körperschaften direkt an die Steuerbehörden zahlen (also „direkte Steuern“) wie Körperschaftssteuern, ausländische Ertragssteuern, Kapitalertragssteuern, Quellensteuern, Erbschaftsteuern und Schenkungsteuern.

Es ist nicht wünschenswert, dass ein Steuerzahler im EU-Binnenmarkt von der doppelten Nichtbesteuerung seiner grenzüberschreitenden Aktivitäten profitiert, da sich für ihn dadurch, verglichen mit anderen Steuerzahlern, die der normalen Besteuerung unterworfen sind, ein Wettbewerbsvorteil bietet. Das Ziel der Konsultation ist es, ein besseres Bild des wirklichen Problems und, wenn möglich, der finanziellen Auswirkung zu erhalten. Die Öffentlichkeit wird gebeten, Lösungen anzugeben, wie die verschiedenen Fälle von doppelter Nichtbesteuerung behandelt werden könnten, beispielsweise durch legislative Ansätze, verbesserte Informationsmaßnahmen oder Regeln für verantwortungsvolles Handeln im Steuerbereich (good governance).

Legislative Ansätze (z. B. das Schließen von Schlupflöchern und die Vermeidung von Qualifizierungsdiskrepanzen) könnten auf verschiedenen Ebenen erfolgen. Diese Ebenen umfassen unilaterale Legislativmaßnahmen in den einzelnen Mitgliedstaaten, bilaterale Maßnahmen zwischen den Mitgliedstaaten oder Richtlinien auf EU-Ebene.

Verbesserte Informationsmaßnahmen könnten beispielsweise Regeln für die Offenlegung an die Steuerbehörden (z. B. obligatorische Offenlegung bestimmter Steuergestaltungsmodelle) umfassen.

Regeln für verantwortungsvolles Handeln im Steuerbereich könnten z. B. Vereinbarungen des „nachgiebigen Rechts“ (soft law agreements) zwischen Mitgliedstaaten oder der Austausch bewährter Verfahren sein.

3. Hintergrund

Internationale Doppelbesteuerung ist in der Regel als die Besteuerung desselben Steuerpflichtigen in zwei oder mehreren Staaten in Bezug auf den gleichen Gegenstand und für den gleichen Zeitraum definiert. Ihre schädlichen Auswirkungen werden allgemein anerkannt und insbesondere im ersten Absatz des OECD-Musterabkommens erwähnt.

Aber auch die umgekehrte Situation, die doppelte Nichtbesteuerung, hat potenziell schädliche Auswirkungen in Bezug auf Fairness der Steuersysteme und eine mögliche Verzerrung des Binnenmarkts.

In Anhang IV des Jahreswachstumsberichts 2012 bestätigte die Kommission, dass die Mitgliedstaaten einnahmensteigernde Maßnahmen ergreifen sollten. Eine bessere Koordinierung der Steuerpolitik auf EU-Ebene sollte in diesem Zusammenhang eine Rolle spielen.

Daher hat die Vermeidung der Doppelbesteuerung eine besondere Bedeutung in der gegenwärtigen Wirtschaftskrise.

In den Schlussfolgerungen des Europäischen Rates vom 24. Juni 2011³ wurde die Kommission zur Vermeidung von schädlichen Praktiken und zu Vorschlägen zur Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerumgehung aufgefordert.

Die Kommission stellte in der Mitteilung über die Doppelbesteuerung im Binnenmarkt⁴ fest, dass es in einer Zeit, in der die Mitgliedstaaten nach sicheren und zusätzlichen Steuereinkünften suchen, zur Erhaltung ihrer Glaubwürdigkeit gegenüber dem Steuerzahler wichtig ist, die erforderlichen Maßnahmen zur Beseitigung von Doppelbesteuerung und doppelter Nichtbesteuerung zu treffen.

Außerdem hat die Kommission in der Mitteilung angekündigt, eine öffentliche Konsultation in Hinblick auf die doppelte Nichtbesteuerung zu eröffnen.

Die Kommission legt diese Konsultation der Öffentlichkeit vor, um Hinweise zu doppelter Nichtbesteuerung innerhalb der EU und in Beziehungen mit Drittländern und ihre potenzielle Auswirkung auf dem Binnenmarkt zu sammeln, um angemessene politische Antworten auf die doppelte Nichtbesteuerung zu ermitteln und zu entwickeln.

4. Der Öffentlichkeit und den interessierten Kreisen vorgelegte Fragen

Basierend auf verschiedenen Quellen, einschließlich internationaler Steuerrechtsliteratur, Artikeln und Vorträgen wurde eine Reihe von Fällen ermittelt, in denen doppelte Nichtbesteuerung auftreten kann. Diese Fälle sind nachstehend zur Vereinfachung der Konsultation kurz beschrieben. Es sei jedoch betont, dass wir Sie auch darum bitten, andere Fälle doppelter Nichtbesteuerung (siehe Problem 10 – Sonstige) zu beschreiben. Die Liste ist nicht als erschöpfend zu erachten.

Problem 1 – Qualifizierungsdiskrepanz von Steuersubjekten

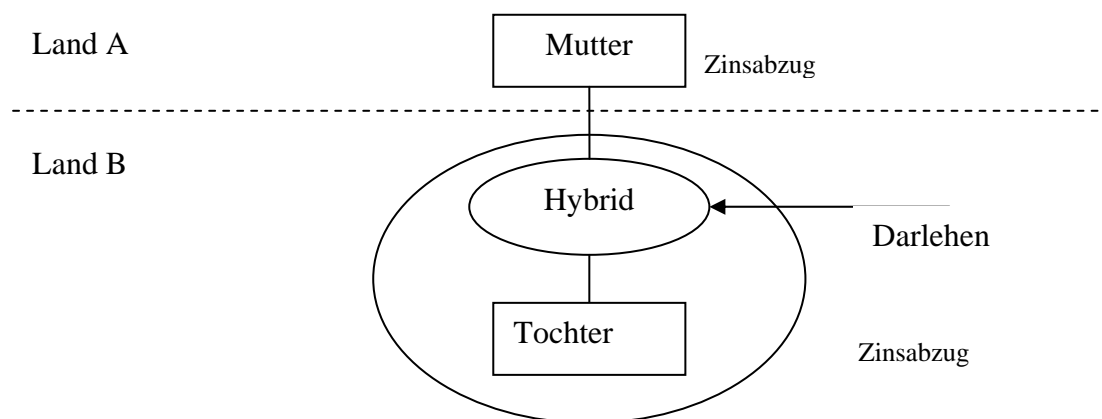
Eine Qualifizierungsdiskrepanz (häufig auch als Qualifizierungskonflikt bezeichnet) von Steuersubjekten tritt auf, wenn diese (z. B. „hybride Steuersubjekte“) für steuerliche Zwecke in zwei Ländern unterschiedlich behandelt werden (d. h. als transparente Einheit in einem Rechtssystem und als nicht transparente Einheit in dem anderen).

³ <http://register.consilium.europa.eu/pdf/en/11/st00/st00023.en11.pdf>

⁴ KOM(2011) 712 endg.

Angenommen, eine Unternehmensgruppe mit der Muttergesellschaft in Land A und einer Tochtergesellschaft im Land B beabsichtigt, deren Investition, z. B. Kauf von Maschinen oder die Markteinführung eines Produkts, zu finanzieren. Die Muttergesellschaft verfügt selbst nicht über ausreichende Mittel, so dass Fremdmittel verwendet werden, um dieses Geschäft zu finanzieren. Diese Fremdfinanzierung würde in der Regel entweder in Land A oder Land B zu einem Netto-Finanzierungskostenabzug führen.

Die Verwendung eines zwischengeschalteten Unternehmens, das als transparent in Land A, aber als Steuersubjekt in Land B behandelt wird (vorausgesetzt, dass ein solches Unternehmen gegründet werden kann), könnte zu einem Doppelabzug führen. Sofern dieses zwischengeschaltete Unternehmen Darlehensnehmer ist, ergibt sich Folgendes: Land A würde einen Betriebsausgabenabzug der Muttergesellschaft gewähren, sofern Land A das Welteinkommensprinzip anwendet und in Land B würden die Kosten von den Einnahmen der Tochter abgezogen, sofern eine Form von Verlustkonsolidierung oder einer Gruppenverlustverrechnung möglich ist.



Das Ergebnis dieser unterschiedlichen Qualifikation des Rechtssubjekts ist, dass steuerlich abzugsfähige Aufwendungen (in diesem Beispiel Zinsaufwand) in beiden Ländern abgezogen werden können, auch wenn die „echten“ Kosten nur einmal angefallen sind.

Doppelte Nichtbesteuerung kann auch auftreten, wenn die unterschiedliche Qualifikation des „hybriden Steuersubjekts“ umgekehrt ist (wenn also das „hybride Steuersubjekt“ als ein Steuersubjekt im Sitzstaat (Land A) angesehen, aber als transparent vom Belegenheitsstaat, d. h. dort wo das Steuersubjekt belegen ist (Land B) behandelt wird). In diesen Fällen wird das Einkommen des hybriden Steuersubjekts von der Besteuerung in beiden Ländern nicht erfasst. Wenn Land A für Erträge wie Dividenden und Veräußerungsgewinne aus Aktien eine Steuerbefreiung gewährt, wird es dieses Einkommen nicht besteuern, da es dieses als Einkommen eines Unternehmens mit Sitz in Land B beurteilen wird. Land B wird auch keine Besteuerung vornehmen, es sei denn, die Aktivitäten im Land B wären als eine Betriebsstätte im Land B zu beurteilen.

Frage A – Erachten Sie solche Qualifizierungsdiskrepanzen von Besteuerungssubjekten für künftige Diskussionen über die doppelte Nichtbesteuerung als relevant?

Ja

Nein

Keine Angabe

Frage B – Haben Sie Kenntnis von solchen Qualifizierungsdiskrepanzen von Besteuerungssubjekten zwischen den Mitgliedstaaten oder gegenüber Drittländern?

Ja

Nein

Keine Angabe

Frage C – Bitte geben Sie relevante Informationen über solche Qualifizierungsdiskrepanzen von Besteuerungssubjekten. (max. 500 Wörter)

Frage D – Bitte machen Sie Vorschläge zu Möglichkeiten, wie diesen Qualifizierungsdiskrepanzen von Besteuerungssubjekten begegnet werden könnte. (max. 500 Wörter)

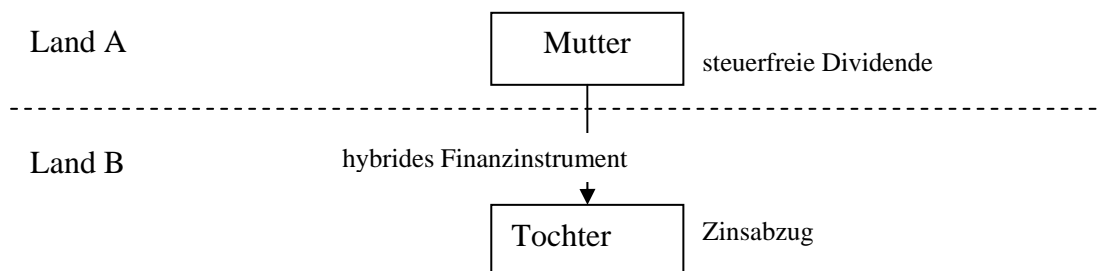
Problem 2 – Qualifizierungsdiskrepanzen von Finanzinstrumenten

Es gibt Finanzinstrumente, die Merkmale sowohl von Eigen- als auch von Fremdkapital (oder aus Sicht des Gläubigers/Gesellschafter: Darlehenscharakter und Aktiencharakter) aufweisen. Diese Finanzinstrumente sind in der Regel als hybride Finanzinstrumente bekannt und umfassen beispielsweise Vorzugsaktien und partiarische Darlehen.

Die Mitgliedstaaten behandeln diese hybriden Instrumente für Steuerzwecke nicht unbedingt auf die gleiche Weise. Wenn keine Übereinstimmung in der Qualifikation von einem solchen Finanzinstrument zwischen den Mitgliedstaaten besteht (d. h. als Schulden in einem Steuersystem und als Eigenkapital in dem anderen), kann es zu einer doppelten Nichtbesteuerung kommen.

Angenommen ein Unternehmen mit der Muttergesellschaft im Land A und einer Tochtergesellschaft im Land B beabsichtigt, eine Investition des Tochterunternehmens zu finanzieren, z. B. Maschinen oder die Markteinführung eines Produktes (d. h. der gleiche Sachverhalt wie unter Problem 1), aber dieses Mal verfügt die Muttergesellschaft selbst über ausreichende Mittel und will diese für die vorgenannte Investition nutzen.

Die Muttergesellschaft kann sich dafür entscheiden, ein hybrides Finanzinstrument zu verwenden, das als Eigenkapital in Land A behandelt wird, aber als Fremdkapital in Land B. Wenn die Tochtergesellschaft durch ein solches Instrument finanziert wird, wird sie die Zinsen als Betriebsausgaben im Land B abziehen können, während das daraus resultierende Einkommen der Muttergesellschaft als Dividende im Land A behandelt wird, die in vielen Mitgliedstaaten für Muttergesellschaften steuerfreie Erträge darstellen.



Das Ergebnis dieser Qualifizierungsdiskrepanz des Finanzinstruments ist ein Zinsabzug in einem Mitgliedstaat ohne Besteuerung des entsprechenden Ertrags in dem anderen Mitgliedstaat.

Frage A – Erachten Sie solche Qualifizierungsdiskrepanzen von Finanzinstrumenten für künftige Diskussionen über die doppelte Nichtbesteuerung als relevant?

Ja

Nein

Keine Angabe

Frage B – Haben Sie Kenntnis von Qualifizierungsdiskrepanzen von Finanzinstrumenten zwischen den Mitgliedstaaten oder gegenüber Drittländern?

Ja

Nein

Keine Angabe

Frage C – Bitte geben Sie relevante Informationen über Qualifizierungsdiskrepanzen von Finanzinstrumenten. (*max. 500 Wörter*)

Frage D – Bitte machen Sie Vorschläge zu Möglichkeiten, wie diesen Qualifizierungsdiskrepanzen von Finanzinstrumenten begegnet werden könnte. (*max. 500 Wörter*)

Problem 3 – Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), die zu einer doppelten Nichtbesteuerung führen

Die Mitgliedstaaten haben im Laufe der Jahre bi- oder multilaterale Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) miteinander abgeschlossen, die die Besteuerungsrechte zwischen den Unterzeichnerstaaten zuweisen und grundsätzlich dazu dienen, einer möglichen Doppelbesteuerung abzuweichen.

Die Anwendung der DBA (in Verbindung mit der nationalen Gesetzgebung der Unterzeichnerstaaten) kann in einigen Fällen zu doppelter Nichtbesteuerung führen.

Der Kommentar zu Artikel 23A des OECD-Musterabkommens greift bereits einen Fall doppelter Nichtbesteuerung auf, der von einem Qualifikationskonflikt der Einkünfte stammt. In solchen Fällen ist der Wohnsitzstaat gemäß dem OECD-Kommentar nicht dazu verpflichtet, das Einkommen von der Steuer freizustellen, wenn der Quellenstaat aufgrund seines nationalen Rechts die Auffassung vertritt, dass die Bestimmungen des Abkommens die Besteuerung des Einkommens durch ihn ausschließen.

Dies löst jedoch nicht alle Fälle von doppelter Nichtbesteuerung, die aus der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen herrühren. Es führt zum Beispiel die Fälle doppelter Nichtbesteuerung keiner Lösung zu, die auf einer unterschiedlichen Interpretation von Tatsachen oder Vertragsbestimmungen beruhen. Dies könnte zum Beispiel der Fall sein, wenn zwei Länder eine unterschiedliche Auffassung dazu vertreten, in welchen Fällen des elektronischen Geschäftsverkehrs dieser eine Betriebsstätte begründet. Dies würde dann zur doppelten Nichtbesteuerung führen, wenn der Sitzstaat die Auffassung vertritt, es handele sich um eine Betriebsstätte (und befreit das Einkommen) und der Quellenstaat glaubt, dass es sich nicht um eine Betriebsstätte handelt (und daher das Einkommen nicht besteuert).

Frage A – Erachten Sie solche Fälle für künftige Diskussionen über die doppelte Nichtbesteuerung als relevant?

Ja

Nein

Keine Angabe

Frage B – Haben Sie Kenntnis von Fällen, in denen die Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen der Mitgliedstaaten zu einer doppelten Nichtbesteuerung führt?

Ja

Nein

Keine Angabe

Frage C – Bitte geben Sie relevante Informationen zu diesen Fällen. (*max. 500 Wörter*)

Frage D – Bitte machen Sie Vorschläge zu Möglichkeiten, wie diesem Problem begegnet werden könnte. (*max. 500 Wörter*)

Problem 4 – Verrechnungspreise und unilaterale Advance Pricing Arrangements

Durch ein Advance Pricing Arrangement (APA) wird im Vorfeld einer Transaktion zwischen verbundenen Unternehmen eine entsprechende Reihe von Kriterien für die Ermittlung des Verrechnungspreises für diese Transaktionen über einen festgelegten Zeitraum bestimmt. Ein APA kann auch einseitig mit nur einer Steuerverwaltung abgeschlossen werden.

Im Bereich der Verrechnungspreise kann es gute Gründe für die Erteilung von unilateralen APA oder ähnlichen verbindlichen Vorabzusagen geben, obwohl bilaterale APA gegenüber unilateralen APA vorzuziehen sind. Einseitige Vereinbarungen verschaffen dem Steuerzahler Rechtssicherheit bezüglich der steuerlichen Behandlung von konzerninternen Transaktionen in dem ausstellenden Mitgliedstaat.

Ein APA kann jedoch zu doppelter Nichtbesteuerung führen. Dies könnte z. B. der Fall sein, wenn dem Mitgliedstaat (Land A), wo die Konzerngesellschaft sich befindet, unbekannt ist, dass ein APA mit einem anderen Mitgliedstaat (Land B) abgeschlossen wurde. Wenn das APA festlegt, dass die Gruppe eine bestimmte Verrechnungspreismethode (z. B. die Kostenaufschlagsmethode) für eine kontrollierte Transaktion zu verwenden hat, könnte ein Risiko der doppelten Nichtbesteuerung bestehen, wenn Land A die Auffassung vertritt, dass der aufgrund des Fremdvergleichsprinzips zu ermittelnde Verrechnungspreis auf Grundlage einer anderen Methode (z. B. der Preisvergleichsmethode) festgelegt werden sollte.

Das Ergebnis der Verwendung unterschiedlicher Verrechnungspreismethoden kann sowohl eine doppelte Nichtbesteuerung als auch eine Doppelbesteuerung sein. Der Gefahr einer Doppelbesteuerung kann mit Hilfe des EU-Schiedsübereinkommens⁵ begegnet werden.

Es wird darauf hingewiesen, dass die Mitgliedstaaten mit dem Verhaltenskodex zur Bekämpfung des schädlichen Wettbewerbs im Bereich der Unternehmensbesteuerung die Verpflichtung eingegangen sind, sich spontan Auskünfte über die Inhalte der abgeschlossenen unilateralen APA zu erteilen. Der Informationsaustausch sollte mit jeder anderen durch das

⁵ Übereinkommen 90/436/EWG über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen.

einseitige APA direkt betroffenen Steuerverwaltung so schnell wie möglich nach dem Abschluss des APA erfolgen⁶.

Frage A – Erachten Sie Advance Pricing Arrangements für künftige Diskussionen über die doppelte Nichtbesteuerung als relevant?

Ja

Nein

Keine Angabe

Frage B – Haben Sie Kenntnis von einseitigen Advance Pricing Arrangements, die zu doppelter Nichtbesteuerung führen?

Ja

Nein

Keine Angabe

Frage C – Bitte geben Sie relevante Informationen über einseitige Advance Pricing Arrangements. (max. 500 Wörter)

Frage D – Bitte machen Sie Vorschläge zu Möglichkeiten, wie der doppelten Nichtbesteuerung aufgrund von einseitigen Advance Pricing Arrangements begegnet werden könnte. (max. 500 Wörter)

Problem 5 – Transaktionen mit verbundenen Unternehmen in Ländern ohne oder mit extrem niedriger Besteuerung

Es besteht die Gefahr einer doppelten Nichtbesteuerung, wenn die Mitgliedstaaten nicht über die geeigneten gesetzlichen Regelungen verfügen, um Transaktionen mit verbundenen Unternehmen in Länder ohne oder mit niedriger Besteuerung steuerlich zu beurteilen.

Dies sind Verrechnungspreisregelungen, um Bedingungen zwischen den verbundenen Unternehmen zu gewährleisten, die dem Vergleich mit fremden Dritten standhalten.

Die Gefahr einer doppelten Nichtbesteuerung könnte auch bestehen, wenn eine allgemeine Steuerbefreiung für erhaltene Dividenden auch auf unversteuerte Gewinne Anwendung findet. Das Ziel der Steuerbefreiung für Gewinnausschüttung in einer Unternehmensgruppe besteht darin, eine Doppelbesteuerung der erhaltenen Gewinne der Muttergesellschaft im Hinblick auf die Gewinne ihrer Tochtergesellschaften zu verhindern. Die Befreiung sollte daher nur gelten, wenn die Gewinne der Tochtergesellschaft einer (effektiven) Besteuerung unterliegen haben.

In ähnlicher Weise könnte die Gefahr einer doppelten Nichtbesteuerung bestehen, wenn Zinsen und Lizenzgebühren in solchen Fällen nicht dem Quellensteuerabzug unterliegen, in denen das Unternehmen, das der Nutzungsberechtigte ist, nicht (effektiv) besteuert wird. Dies könnte insofern zu einer doppelten Nichtbesteuerung führen, als dass die Zahlung in einem EU-Mitgliedstaat als Betriebsausgabe abzugsfähig ist, jedoch ohne (effektiv) im anderen Staat besteuert zu werden.

⁶ Mitteilung 2007/71 über die Tätigkeit des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums im Bereich der Streitvermeidungs- und Streitbeilegungsverfahren und über Leitlinien für Verrechnungspreiszusagen in der EU, Ziffer 68.

Frage A – Erachten Sie Transaktionen mit verbundenen Unternehmen in Länder ohne oder mit extrem niedriger Besteuerung für künftige Diskussionen über die doppelte Nichtbesteuerung als relevant?

Ja

Nein

Keine Angabe

Frage B – Haben Sie Kenntnis von Transaktionen mit verbundenen Unternehmen in Ländern ohne oder mit extrem niedriger Besteuerung, die zu doppelter Nichtbesteuerung führen?

Ja

Nein

Keine Angabe

Frage C – Bitte geben Sie relevante Informationen zu dieser Art von Transaktionen.
(*max. 500 Wörter*)

Frage D – Bitte machen Sie Vorschläge zu Möglichkeiten, wie dieser Art von doppelter Nichtbesteuerung begegnet werden könnte. (*max. 500 Wörter*)

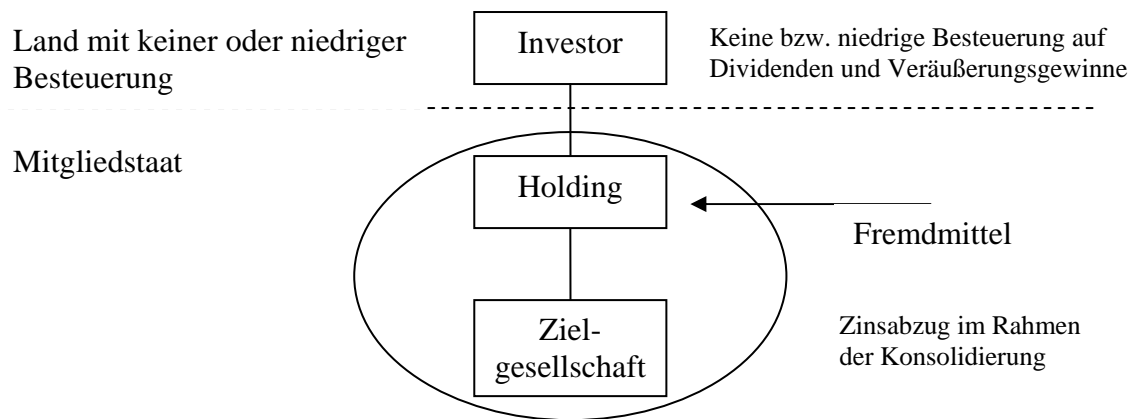
Problem 6 – Fremdfinanzierung von steuerbefreitem Einkommen

Doppelte Nichtbesteuerung kann auch entstehen, wenn der Abzug von Zinsen auf Fremdkapital erlaubt wird, das Einkünfte finanziert, die in keinem Staat (effektiv) besteuert werden.

Ein Beispiel dafür könnte die Finanzierung einer ausländischen Tochtergesellschaft oder einer ausländischen Betriebsstätte in Ländern ohne oder mit nur geringer Besteuerung sein. Viele Mitgliedstaaten wenden für Zwecke der Körperschaftsteuer das Territorialitätsprinzip an. Dies bedeutet, dass Einkünfte, die sich nicht auf Aktivitäten in dem jeweiligen Mitgliedstaat beziehen, von der Besteuerungsgrundlage ausgenommen werden. Dividenden und Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Tochtergesellschaften sind steuerbefreit. Weiterhin sind auch ausländische Betriebsstätteneinkünfte steuerbefreit.

Eine doppelte Nichtbesteuerung könnte sich ergeben, wenn der gesamte Fremdfinanzierungsaufwand im Zusammenhang mit Aktivitäten ausländischer Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten abzugsfähig ist, die Aktivitäten selbst aber (effektiv) nicht besteuert werden. Die entsprechenden Einkünfte aus den Anteilen wären steuerbefreit aber die entsprechenden Tätigkeiten der Tochtergesellschaft oder der Betriebsstätte wären nur außerhalb des Mitgliedstaates steuerpflichtig, wo sie aber (effektiv) nicht besteuert werden.

Ein anderes Beispiel könnten Fälle sein, in denen es ausländischen Investoren möglich ist, ihre Fremdfinanzierung für die Anschaffung von Zielgesellschaften durch Konsolidierung zwischen der anschaffenden Holdinggesellschaft und der jeweiligen Zielgesellschaft zuzuordnen (siehe Grafik).



Dividenden könnten ohne Besteuerung aus dem Mitgliedstaat abfließen. Darüber hinaus können in den meisten Fällen auch (direkt und indirekt) erzielte Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an der Zielgesellschaft nicht besteuert werden. Das Ergebnis wäre demnach eine doppelte Nichtbesteuerung, weil auf der einen Seite der Zinsabzug durch den Mitgliedstaat gewährt wird, die entsprechenden Einkünfte (Dividenden oder Veräußerungsgewinn) außerhalb des Mitgliedstaates aber nicht besteuert werden.

Frage A – Erachten Sie diese Fälle für künftige Diskussionen über die doppelte Nichtbesteuerung als relevant?

Ja

Nein

Keine Angabe

Frage B – Haben Sie Kenntnis von Fällen, in denen Fremdfinanzierungsaufwand auf steuerbefreites Einkommen abzugsfähig ist?

Ja

Nein

Kein Angabe

Frage C – Bitte geben Sie relevante Informationen zu diesem Fall/diesen Fällen. (max. 500 Wörter)

Frage D – Bitte machen Sie Vorschläge zu Möglichkeiten, wie dieser Art der doppelten Nichtbesteuerung begegnet werden könnte. (max. 500 Wörter)

Problem 7 – Unterschiedliche Behandlung von passivem und aktivem Einkommen

Einige Mitgliedstaaten wenden auf passive Einkünfte wie Zinsen und Lizenzen besondere Besteuerungsregelungen an.

Einige dieser Besteuerungsregelungen sind aus technischen Gründen (d. h. Kompensation von Inflationseffekten oder Abschreibungen) oder allgemein durch steuerpolitische Entscheidungen gerechtfertigt.

Manchmal allerdings können diese Besteuerungsregelungen aber auch zu einer tatsächlichen doppelten Nichtbesteuerung führen.

Eine doppelte Nichtbesteuerung kann sich in diesen Fällen durch eine Kombination der Befreiung (oder extrem niedrigen Besteuerung) in dem Mitgliedstaat mit den besonderen

Besteuerungsregeln und den Besteuerungsregeln des anderen Mitgliedstaates ergeben. Dies wäre beispielsweise der Fall, wenn der andere Mitgliedstaat den Abzug von Zins- und Lizenzaufwand erlaubt und auf diese Zahlungen keinen Steuerabzug einbehält. Das Ergebnis wären hier Abzüge in dem einen Mitgliedstaat und keine (effektive) Besteuerung in dem Mitgliedstaat mit den besonderen Besteuerungsregelungen.

Ein Risiko doppelter Nichtbesteuerung kann sich auch ergeben, wenn der andere Mitgliedstaat bei der Körperschaftsteuer das Territorialitätsprinzip anwendet und Einkünfte aus der Tätigkeit im Ausland von der Besteuerung ausnimmt (unabhängig davon, ob es sich um von Tochtergesellschaften gezahlte Dividenden, Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Tochtergesellschaften oder Einkünfte aus ausländischen Betriebsstätten handelt). Das Ergebnis wäre hier eine (effektive) doppelte Befreiung.

Diese besonderen Besteuerungsregelungen finden nur auf passive Einkünfte Anwendung, weshalb auch Einkünfte aus aktiver unternehmerischer Tätigkeit von diesen Gestaltungen für eine doppelte Nichtbesteuerung ausgenommen sind.

Frage A – Erachten Sie diese besonderen Besteuerungsregelungen für künftige Diskussionen über die doppelte Nichtbesteuerung als relevant?

Ja

Nein

Keine Angabe

Frage B – Haben Sie Kenntnis von solchen besonderen Besteuerungsregelungen, die zu einer doppelten Nichtbesteuerung führen?

Ja

Nein

Keine Angabe

Frage C – Bitte geben Sie relevante Informationen zu diesem Fall/diesen Fällen. (*max. 500 Wörter*)

Frage D – Bitte machen Sie Vorschläge zu Möglichkeiten, wie dieser Art der doppelten Nichtbesteuerung begegnet werden könnte. (*max. 500 Wörter*)

Problem 8 – Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) mit Drittstaaten

Die Unternehmen in der EU operieren in einem globalen wirtschaftlichen Umfeld, und deshalb sind Situationen einer möglichen doppelten Nichtbesteuerung nicht auf den Binnenmarkt beschränkt. Modelle doppelter Nichtbesteuerung stehen häufig im Zusammenhang mit der Nutzung (oder dem Missbrauch) von DBA mit Drittstaaten.

Einige DBA zwischen Mitgliedstaaten und Entwicklungsländern enthalten verschiedene Regelungen zur fiktiven Steueranrechnung^{7 8} die darauf abzielen, bestimmte wirtschaftliche Tätigkeiten in den Entwicklungsländern zu fördern. Diese Regelungen können allerdings unter bestimmten Umständen für Zwecke der Erzielung einer doppelten Nichtbesteuerung missbraucht werden, die über den originären Zweck der Regelungen hinausgehen.

⁷ Der Ansässigkeitsstaat gewährt eine Steueranrechnung in Höhe der Steuer, die im Quellenstaat zu zahlen wäre, wenn ein bestimmter Steueranreiz nicht bestünde (sparing tax clauses).

⁸ Der Ansässigkeitsstaat gewährt eine fiktive Steueranrechnung unabhängig von der tatsächlichen Besteuerung im Quellenstaat (matching tax clauses).

Die meisten Mitgliedstaaten haben auch DBA mit Ländern abgeschlossen, die (ganz oder teilweise) keine oder eine extrem niedrige Besteuerung haben. Diese DBA können deshalb dafür genutzt werden eine doppelte Nichtbesteuerung zu erzielen, insbesondere dann, wenn der Mitgliedstaat nach den Vorschriften des DBA für Zwecke der Vermeidung der Doppelbesteuerung die Freistellungsmethode anwendet oder wenn der Mitgliedstaat nach den Vorschriften des DBA keine (oder nur geringe) Steuerabzüge auf Dividenden, Zinsen und/oder Lizenzen einbehält.

Andere Modelle zur Erzielung einer doppelten Nichtbesteuerung beinhalten die Kombination zweier DBA oder die eines DBAs mit EU-Regelungen.

Am 28. April 2009 hat die Kommission eine Mitteilung über die Förderung des verantwortungsvollen Handelns im Steuerbereich⁹ veröffentlicht, um konkrete Maßnahmen vorzustellen, die ergriffen werden können, um die Grundsätze verantwortungsvollen Handelns im Steuerbereich besser zu fördern (Transparenz, Informationsaustausch und fairer Steuerwettbewerb).

In uneingeschränkter Anerkennung des Subsidiaritätsprinzips kommt die Mitteilung zu dem Schluss, dass „eine größere Übereinstimmung zwischen den Positionen der einzelnen Mitgliedstaaten im internationalen Steuerbereich und den vereinbarten Grundsätzen des verantwortungsvollen Handelns, z. B. in bilateralen Steuerabkommen mit Drittländern“ erzielt werden sollte.

Künftige Diskussionen über die doppelte Nichtbesteuerung könnten die Grundsätze verantwortungsvollen Handelns im Steuerbereich berücksichtigen.

Frage A – Erachten Sie DBA mit Drittstaaten für künftige Diskussionen über die doppelte Nichtbesteuerung als relevant?

Ja

Nein

Keine Angabe

Frage B – Haben Sie Kenntnis von DBA mit Drittstaaten, die zur Erzielung einer doppelten Nichtbesteuerung genutzt werden können?

Ja

Nein

Keine Angabe

Frage C – Bitte geben Sie relevante Informationen zu diesen DBA mit Drittstaaten. (*max. 500 Wörter*)

Frage D – Bitte machen Sie Vorschläge zu Möglichkeiten, wie dieser Art der doppelten Nichtbesteuerung begegnet werden könnte. (*max. 500 Wörter*)

Problem 9 – Offenlegung

Im Rahmen von normalen Betriebsprüfungen kann es schwierig sein, doppelte Nichtbesteuerung aufzudecken. Die Verfügbarkeit der einschlägigen Informationen ist aber

⁹ KOM(2009) 201.

für die Aufdeckung doppelter Nichtbesteuerung und eine entsprechende steuerpolitische Reaktion entscheidend.

Die OECD hat im Februar 2011 einen Bericht über Offenlegungsinitiativen zur Bekämpfung aggressiver Steuerplanung veröffentlicht¹⁰. Der Bericht kommt in Ziffer 29 zu dem Schluss, dass Offenlegungsinitiativen dabei helfen können, die Lücke zwischen der Entwicklung/dem Anbieten aggressiver Steuerplanungsmodelle und deren Identifikation durch die Steuerverwaltungen zu schließen. Zwingende Verpflichtungen zur frühzeitigen Offenlegung haben sich beispielsweise als sehr effektiv darin gezeigt, die Steuerverwaltungen mit zeitnahen, zielgerichteten und umfassenden Informationen über aggressive Steuerplanungsmodelle zu versorgen und erlauben damit zeitnahe Antworten in Bezug auf Verfahren und Befolgung.

Die von einigen Mitgliedstaaten entwickelten Regelungen zur zwingenden und frühzeitigen Offenlegung, sind Regelungen, die bestimmte Anbieter dazu verpflichten, ihre Modelle gegenüber der Steuerverwaltung offenzulegen. Anbieter können Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Rechtsanwälte, Banken oder andere Finanzdienstleistungsunternehmen sein. Die Regelungen verpflichten die Anbieter dazu, die Steuerverwaltung über Modelle, die bestimmte Voraussetzungen erfüllen, zu informieren. Der Anbieter muss erklären, wie das Modell funktionieren soll und muss dies in der Regel tun, bevor er das Modell dem Kunden zugänglich macht.

Andere Arten von Offenlegungsinitiativen könnten beispielsweise zusätzliche steuerliche Berichtspflichten, Fragebögen, Kooperationsprogramme und Vorwegvereinbarungen sein.

Frage A – Stimmen Sie zu, dass zielgerichtete Offenlegungsinitiativen eine Möglichkeit darstellen könnten, doppelter Nichtbesteuerung zu begegnen?

Ja

Nein

Keine Angabe

Frage B – Haben Sie Erfahrungen mit Offenlegungspflichten in Mitgliedstaaten?

Ja

Nein

Keine Angabe

Frage C – Falls Ihre Antwort auf Frage A „Ja“ lautet, spezifizieren Sie bitte, welche Offenlegungsinitiativen Ihrer Meinung nach eine Möglichkeit darstellen könnten, doppelter Nichtbesteuerung zu begegnen. (*max. 500 Wörter*)

Frage D – Falls Ihre Antwort auf Frage B „Ja“ lautet, spezifizieren Sie bitte, welche Erfahrungen Sie in den Mitgliedstaaten gemacht haben. (*max. 500 Wörter*)

Problem 10 – Sonstige Probleme?

¹⁰ „Tackling aggressive tax planning through improved transparency and disclosure (Report on disclosure initiatives“. Der Bericht findet sich unter <http://www.oecd.org/dataoecd/13/55/48322860.pdf>.

Wie oben bereits erläutert, ist die Liste möglicher Probleme (Probleme 1 – 8) nicht erschöpfend. Wir möchten Sie deshalb bitten, jedes mögliche weitere Problem im Zusammenhang mit doppelter Nichtbesteuerung, das Ihnen begegnet ist oder von dem Sie erfahren haben, zu beschreiben.

Wir wären auch an Vorschlägen zur verbesserten Informationsgewinnung interessiert, die nicht unter die Offenlegungspflichten im Sinne von Problem 9 fallen und die genutzt werden könnten, um einer doppelten Nichtbesteuerung zu begegnen.

Es sollte noch beachtet werden, dass diese Konsultation nur Steuern betrifft, die Gesellschaften und andere Unternehmen direkt an die Steuerbehörden zahlen („direkte Steuern“). Sie sollten daher nur diejenigen Probleme doppelter Nichtbesteuerung einbeziehen, die direkte Steuern betreffen.

Es soll an dieser Stelle noch einmal darauf hingewiesen werden, dass die hier relevanten Fälle solche einer doppelten Nichtbesteuerung der Tätigkeit sein sollen. Dies beinhaltet weder Fälle, in denen es wegen eines Verlustvortrages in einem Steuerjahr zu einer niedrigen Besteuerung kommt, noch Fälle in denen die Nichtbesteuerung in einem Staat durch eine entsprechende (und effektive) Besteuerung im anderen Staat ausgeglichen wird. Das Erstgenannte ist ein zeitliches Problem, während das Letztgenannte eine Frage der Zuordnung von Besteuerungsrechten ist. Keines der beiden ist eine Frage der doppelten Nichtbesteuerung.

Frage A– Sind Ihnen Fälle doppelter Nichtbesteuerung bekannt, die vorstehend nicht genannt wurden?

Ja

Nein

Keine Angabe

Frage B – Bitte geben Sie relevante Informationen über diese Fälle doppelter Nichtbesteuerung.
(max. 500 Wörter)

Frage C – Bitte machen Sie Vorschläge zu Möglichkeiten, wie dieser Art der doppelten Nichtbesteuerung begegnet werden könnte. (max. 500 Wörter)

Frage D – Bitte machen Sie andere Vorschläge zu Maßnahmen eines verbesserten Informationsgewinns, die nicht bereits unter die o. g. Offenlegungspflichten fallen und dazu dienen können, doppelter Nichtbesteuerung zu begegnen. (max. 500 Wörter)

5. Wer wird befragt?

Alle interessierten Beteiligten einschließlich Steuerexperten in Praxis, Industrie und Wissenschaft.

6. Wie kann ich beitragen?

Sie werden gebeten, den Fragebogen auszufüllen und diesen per Brief, Fax oder E-Mail innerhalb von 3 Monaten nach dem Datum der Veröffentlichung an die folgende Adresse zu senden:

E-Mail: TAXUD-D1-Consultation-DNT@ec.europa.eu

Postanschrift: Europäische Kommission

Generaldirektion Steuern und Zollunion

Rue de Spa 3, Büro 8/007
1049 Brüssel
BELGIEN
Fax: +32 229-56377

7. Was passiert als Nächstes?

Nach Abschluss des Konsultationsprozesses wird die Kommission einen Bericht auf der Website der Generaldirektion Steuern und Zollunion veröffentlichen, der das Ergebnis der Konsultation zusammenfasst

(http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/index_de.htm).

Die Kommission wird die zur Verfügung gestellten Informationen sorgfältig analysieren, um eine geeignete steuerpolitische Reaktion zu ermitteln und zu entwickeln. Diese Ergebnisse werden in eine Mitteilung über die Stärkung des verantwortungsbewussten Handelns im Steuerbereich (Steueroasen, nicht kooperative Staaten und aggressive Steuerplanung) einfließen, die für das 4. Quartal 2012 geplant ist.

8. Fragen?

Bei Fragen wenden Sie sich bitte an: TAXUD-D1-CONSULTATION-DNT@ec.europa.eu oder Tel. +32 229-64846 oder +32 229-55136 oder Fax: +32 229-56377.

Wir hoffen, Sie nutzen diese Gelegenheit, um mit Ihren Ansichten einen Beitrag zu leisten.