

EG-Konzept zur Doppelbesteuerung

- No. 28 -

Petra Debring, Rechtsanwältin in Hannover

In der Europäischen Gemeinschaft bestehen derzeit nebeneinander zwölf Steuergelände mit eigenem Steuersystem. Dabei regeln die nationalen Rechtsvorschriften die steuerliche Behandlung von Unternehmenstätigkeit einseitig. Das führt häufig dazu, daß grenzüberschreitende Tätigkeiten schlechter gestellt werden als nationale Tätigkeiten. Oft ergeben sich daraus auch Doppelbesteuerungen.

Steuerprobleme bei Unternehmenstätigkeit

Grundsätzlich bestehen drei Möglichkeiten für ein Unternehmen, sich in einem anderen Mitgliedstaat zu betätigen. Das Unternehmen kann im anderen Mitgliedstaat eine Tochtergesellschaft gründen. Daneben bestehen die Möglichkeiten, durch Fusion oder ähnliche Formen des Zusammenschlusses (Übertragung von Unternehmensteilen, Anteilsaustausch) mit einem dort ansässigen Unternehmen zusammenzuarbeiten.

Bei der Konstruktion Mutter-Tochtergesellschaft sollen die Investitionen in Form von Gewinnausschüttungen der ausländischen Tochter zur Muttergesellschaft zurückfließen. Hier entstehen steuerliche Probleme, da die Gewinnausschüttungen der ausländischen Tochter einer dreifachen Besteuerung unterliegen können:

- Körperschaftsteuer auf den Gewinn in deren Besitzstaat;
- Quellensteuer auf die ausgeschütteten Gewinne im Staat der Tochtergesellschaft;
- Körperschaftsteuer auf die ausgeschütteten Gewinne im Rahmen der Besteuerung der Muttergesellschaft.

Zwar wird versucht, eine solche Mehrfachbesteuerung zu mildern, es bleibt jedoch gegenüber Unternehmen, die nur der inländischen Besteuerung unterliegen, ein deutlicher Nachteil bestehen. Diese Situation hält Unternehmen von einer Betätigung im

Ausland ab und behindert damit die Entstehung eines gemeinsamen Binnenmarktes.

Mit einer Fusion versuchen die Unternehmen in der Regel, betriebliche Vorteile realisieren:

- die Fusionspartner haben die Möglichkeit, sich des anderen Vertriebssystems zu bedienen,
- durch Auslagerung eines bestimmten Teils der Produktion können Transport- und Lagerkosten gesenkt werden,
- bestimmte Bereiche des Unternehmens können kostensparend koordiniert werden.

Allerdings besteht bei einer grenzüberschreitenden Fusion die Verpflichtung zur Offenlegung der stillen Reserven des übertragenden Unternehmens. Dies ist ein wesentlicher Nachteil gegenüber Zusammenschlüssen von Unternehmen desselben Staates, die insofern unter Umständen steuerlich privilegiert sein können.

Darüber hinaus kann es bei international tätigen Unternehmen zu Meinungsverschiedenheiten zwischen den nationalen Steuerverwaltungen über Höhe und Berechtigung konzerninterner Verrechnungspreise kommen, so daß die Tochter eine Zahlung an die Mutter nicht in voller Höhe steuermindernd absetzen darf, während die Mutter jedoch den vollen Betrag in ihrer Bilanz aufführen und versteuern muß.

Zwar sind nach Artikel 25 des OECD-Musterabkommens Milderungen vorgesehen; kommt es jedoch zu keiner Verständigung, bleibt die Doppelbesteuerung bestehen. Eine weitere Belastung ist, daß die Verfahren oft viele Jahre dauern.

Konzept der EG zur Unternehmensbesteuerung

Zur Lösung dieser Probleme hat der Ministerrat der Europäischen Gemeinschaft daher drei Maßnahmen auf dem Gebiet der direkten Unternehmenssteuern verabschiedet.

1. Richtlinie über ein gemeinsames Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen (sog. Fusionsrichtlinie)

Die Fusionsrichtlinie betrifft "ein gemeinsames Steuersystem für Verschmelzungen, Spaltung, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen."

Die Richtlinie sichert unter drei Aspekten die Steuerneutralität.

Eine Fusion darf keine Besteuerung der stillen Reserven auslösen. Dabei geht die Richtlinie vom Fortbestehen einer Betriebsstätte der übernehmenden Gesellschaft im Sitzstaat der übertragenen Gesellschaft aus. Die übertragenen Wirtschaftsgüter werden in der Betriebsstättenbilanz mit den ursprünglichen steuerlichen Werten fortgeführt.

Ein möglicher Übernahmegewinn unterliegt keiner Besteuerung.

2. Richtlinie über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (sog. Mutter-Tochter-Richtlinie)

Die Zuteilung von neuen Anteilen darf für sich allein keine Besteuerung des Veräußerungsgewinnes auslösen. Die Richtlinie über das gemeinsame Steuersystem für Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten hat zum Ziel, die Dreifachbesteuerung von Gewinnen ausländischer Tochtergesellschaften zu vermeiden. Dies geschieht dadurch, daß die Ausschüttungen der Tochtergesellschaft entweder überhaupt nicht besteuert oder aber bei der Besteuerung die im Ausland gezahlten Steuern angerechnet werden.

3. Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung über die Gewinnberechtigung zwischen Verbundenen Unternehmen (sog. Schiedsabkommen)

Das Schiedsabkommen regelt die Beilegung von Meinungsverschiedenheiten zwischen den Finanzverwaltungen verschiedener Mitgliedstaaten durch ein Schiedsverfahren.

Die Mutter-Tochter-Richtlinie sowie die Fusionsrichtlinie sind bis spätestens zum 1.1.1992 in den Mitgliedstaaten in nationales Recht umzusetzen. Das Schiedsverfahren soll in Form eines multilateralen Abkommens verabschiedet und ebenso wie die beiden Richtlinien ab 1.1.1992 angewandt werden.

Die Fusionsrichtlinie

Von der Richtlinie erfaßt werden Fusion, Spaltung, Einbringung von Unternehmensteilen und Austausch von Anteilen der Kapitalgesellschaften, die nach EG-Recht gegründet werden und der Körperschaftssteuer unterliegen. Bei Fusion oder Spaltung handelt es sich um eine Gesamtrechtsnachfolge. Die bisherige bzw. bisherigen Gesellschaften erlöschen. Hiervon zu unterscheiden ist der Fall der Einbringung von Unternehmensteilen. Wenn ein "Betrieb insgesamt" eingebracht wird, so besteht die Gesellschaft als Rechtsträger fort, da es sich um einen Fall der Einzelrechtsnachfolge handelt. Steuerlich begünstigt wird auch die Einbringung eines Teilbetriebes, der organisatorisch selbständigen und aus eigenen Mitteln funktionsfähigen Teil darstellen muß.

Bei dem "Austausch von Anteilen" wird einer Gesellschaft eine in Stimmrechten ausgedrückte Mehrheitsbeteiligung an einer anderen Gesellschaft eingeräumt. Die Gegenleistung der erwerbenden Gesellschaft besteht in der Ausgabe von Anteilen.

Der Staat der übertragenden oder einbringenden Gesellschaft verzichtet zwar im Augenblick der Fusion oder Einbringung auf die Besteuerung der stillen Reserven, für eine spätere Besteuerung als Zugriffsobjekt verbleibt jedoch eine inländische Betriebsstätte der übernehmenden Gesellschaft. Die übernehmende Gesellschaft tritt in steuerlicher Hinsicht an die Stelle der übertragenden. Soweit sich eine Möglichkeit der Verrechnung von Verlusten mit Gewinnen zwischen den Gesellschaften ergibt, gilt diese Verlustverrechnung auch für multinationale Vorgänge. Eine Ausnahme können die Mitgliedstaaten treffen, wenn die untergehende Beteiligung der übernehmenden Gesellschaft 25 % nicht übersteigt.

Beim Austausch von Anteilen darf keine Besteuerung ausgelöst werden. Dies wird durch eine sogenannte Buchwertverknüpfung erreicht. Die erhaltenen Anteile werden steuerlich nicht höher bewertet als die hingegenen Anteile. Spätere Wertsteigerungen können besteuert werden. Von Bedeutung war bei der Annahme der Fusionsrichtlinie die Aufnahme einer Mißbrauchsvorschrift. Danach können Steuervergünstigungen verweigert oder sogar rückgängig gemacht werden, wenn eine Fusion zum Zweck der Steuerumgehung oder gar Steuerhinterziehung vorgenommen wird.

Die Mutter/Tochter-Richtlinie

Diese Richtlinie betrifft "Gewinnausschüttungen, die Gesellschaften eines anderen Mitgliedstaates zufließen", sowie "Gewinne, die von Tochtergesellschaften

dieses Staates an Gesellschaften anderer Mitgliedstaaten ausgeschüttet werden." Gesellschaften im Sinne dieser Richtlinie sind im Anhang dazu aufgeführt. Es handelt sich dabei ausnahmslos um Kapitalgesellschaften.

Als Muttergesellschaft gilt jede Gesellschaft, die einen Anteil am Kapital eines anderen Mitgliedstaates (Tochtergesellschaft) von mindestens 25 % besitzt. Einige Mitgliedstaaten haben bisher bereits aufgrund bilateraler Abkommen das körperschaftsteuerliche Schachtelprivileg bei niedrigeren Beteiligungen gewährt. Es ist nicht Ziel der Richtlinie, diese bereits bestehende Rechtslage nachteilig zu verändern.

Die Richtlinie sieht bei Dividendenausschüttungen von Tochtergesellschaften an die Muttergesellschaft folgende Regelungen vor:

1. Vermeidung von Doppelbesteuerung

Die Doppelbesteuerung der ausgeschütteten Gewinne mit Körperschaftssteuer soll im Staat der Muttergesellschaft dadurch vermieden werden, daß dieser Staat entweder eine Steuerbefreiung gewährt oder bei Besteuerung der Muttergesellschaft einen Abzug der von der Tochter entrichteten Steuer gestattet.

2. Abschaffung der Quellensteuer

Ein Quellensteuerabzug der ausgeschütteten Gewinne findet nicht statt, wenn die Muttergesellschaft mindestens 25 % Gesellschaftskapital der Tochtergesellschaft besitzt.

Das EG-Schiedsabkommen

Dieses Abkommen sieht in Fällen von Preisberichtigungen im internationalen Verrechnungsverkehr von verbundenen Unternehmen vor, Doppelbesteuerungen zu vermeiden. Es ist auf den Bereich der EG beschränkt. Erfasst werden auch Preisberichtigungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätten. Inhaltlich erfaßt das Abkommen die gewinnabhängigen Steuern. In erster Linie soll das Abkommen Fälle von Doppelbesteuerungen möglichst frühzeitig unterbinden. Es statuiert deshalb eine Vorab-Informationspflicht der Steuerbehörden, sobald eine der geregelten Gewinnkorrekturen in Frage kommt. Falls ein betroffenes Unternehmen mit einer beabsichtigten Korrektur nicht einverstanden ist, so wird ein Verständigungsverfahren eingeleitet. Führt dieses Verständigungsverfahren nicht innerhalb einer Frist von zwei Jahren zu einer Beseitigung der Doppelbesteuerung, so sind die zuständigen Behörden der beteiligten Staaten zur Einsetzung eines sogenannten "beratenden Ausschusses" verpflichtet.

Der beratende Ausschuß besteht aus einem Vorsitzenden und zwei Vertretern der beteiligten Behörden sowie einer geraden Anzahl unabhängiger Personen. Diese Personen müssen ihren Wohnsitz in der Gemeinschaft haben, nicht notwendigerweise in den betroffenen Vertragsstaaten. Sie müssen über sämtliche Kompetenzen verfügen und unabhängig sein. Der Vorsitzende muß die Befähigung zum Richteramt in seinem Land besitzen oder Jurist von allgemein anerkannter Kompetenz sein. Durch diese Zusammensetzung des Ausschusses ist sichergestellt, daß es sich um eine ungerade Zahl von Ausschußmitgliedern handelt, wodurch eine Pattsituation vermieden wird.

Dieser Ausschuß hat zunächst innerhalb von sechs Monaten eine Stellungnahme abzugeben, wie die Doppelbesteuerung beseitigt werden soll. Die beteiligten Behörden haben dann die Möglichkeit, eine einvernehmliche Lösung herbeizuführen, die zur Beseitigung der Doppelbesteuerung führt. Hierzu besteht eine weitere Frist von sechs Monaten. Die Behörden können dabei von der vorgesehenen Lösung abweichen. Wenn es allerdings zu keiner endgültigen Übereinstimmung kommt, wird die Stellungnahme des Ausschusses verbindlich.

Die Bestandskraft eines Steuerbescheides steht der Einleitung eines Schlichtungsverfahrens nicht im Wege. Das Schlichtungsverfahren kann versagt werden, wenn das Unternehmen einen Verstoß gegen steuerliche Vorschriften begangen hat. Liegt bereits vor Einleitung des Verständigungsverfahrens eine rechts- bzw. bestandskräftige Entscheidung über einen steuerlichen Verstoß vor, so kann jede der beteiligten Behörden die Einleitung des Verfahrens verweigern. Während des Verfahrens kann bei einem Verstoß das Verfahren ausgesetzt werden.

Das Abkommen gilt zunächst für einen Zeitraum von fünf Jahren. Die Vertragsstaaten können jedoch eine Verlängerung vorsehen.

Praktische Auswirkungen der Maßnahmen

Die Maßnahmen der Mutter/Tochter-Richtlinie werden durch den Wegfall der Quellensteuern sofort zu einer spürbaren Entlastung der betroffenen Gesellschaften führen. Hinzu kommt, daß das aufwendige Erstattungsverfahren dadurch entfällt. Die Zwischenschaltung von Holdinggesellschaften, die den günstigen Quellensteuersatz für Dividendenausschüttungen ausländischer Tochtergesellschaften nutzen wollen, werden keine Rolle mehr spielen.

Mit der Fusionsrichtlinie wird in steuerlicher Hinsicht bezüglich der grenzüberschreitenden Unternehmenszusammenschlüsse eine völlige Neuerung

erreicht. Die bisherige Rechtslage, die zu einer vollen Aufdeckung der stillen Reserven führte, macht derartige Unternehmensentscheidungen in der Praxis so gut wie unmöglich. Für die Fusion und Spaltung von Unternehmen werden durch die Richtlinie die steuerlichen Voraussetzungen geschaffen, während die gesellschaftsrechtlichen Grundlagen noch nicht bestehen. Daneben liegt dem Rat ein Entwurf des Statuts für eine Europäische Aktiengesellschaft vor. Das über 20 Jahre alte Projekt soll im kommenden Jahr vom Ministerrat verabschiedet und pünktlich zum Beginn des Binnenmarktes Anfang 1993 verwirklicht werden. Einer der Hauptgründe zur Schaffung einer Europäischen Aktiengesellschaft ist die Verschmelzung von zwei Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten. Problematisch bleibt jedoch der Zugang für Kommanditgesellschaften.

Das EG-Schiedsabkommen statuiert erstmals ein Verfahren, das die Doppelbesteuerung definitiv vermeiden soll. Gerade bei kleineren und mittleren Unternehmen erübrigt sich die zeitintensive Bearbeitung der Doppelbesteuerungsfälle, was das Engagement dieser Unternehmen in einem europäischen Nachbarstaat fördern wird.

Das Abkommen bestimmt keine Überwachung der Einhaltung von Richtlinienbestimmungen. Auch bestimmt es keine Zuständigkeit des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften.

Die drei dargestellten Maßnahmen eröffnen Möglichkeiten, in den Genuß von steuerlichen Erleichterungen zu gelangen. Voraussetzung dafür ist, daß es sich um eine Kooperation zwischen Unternehmen aus mehreren Mitgliedstaaten handelt. Wo die hinter dem Unternehmen stehenden Gesellschafter ansässig sind, ist für die EG-Maßnahmen unerheblich.

15. April 1991

www.caston.info

Mehrere tausend Beiträge zu Recht & Wirtschaft International finden Sie kostenfrei im Internet bei caston.info. Dort können Sie nach Schlagwort und Sachgebieten recherchieren.

Unsere Titelliste erhalten Sie auch per Fax.

REDAKTION (Hannover)

verantw.: Ulrich Herfurth, Rechtsanwalt (D)
Klaus J. Soyka

KORRESPONDENTEN (Ausland)

in Amsterdam, Athen, Barcelona, Brüssel, Budapest, Bukarest, Helsinki, Istanbul, Kopenhagen, Lissabon, London, Luxemburg, Madrid, Mailand, Moskau, Oslo, Paris, Prag, Sofia, Stockholm, Warschau, Wien, Zagreb, Zug, New York, Washington, Toronto; Sao Paulo, Santiago, Dubai, Bombay, Bangkok, Peking, Hongkong, Singapur, Sydney, Tokio, Kairo, Johannesburg.

VERLAG

CASTON Wirtschaftsdienst GmbH,
Luisenstr. 5, D - 30159 Hannover,
Telefon 0511 - 30756-50, Telefax 0511 - 30756-60
eMail info@caston.info; Internet www.caston.info

Alle Angaben erfolgen nach bestem Wissen; die Haftung ist auf Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit beschränkt. Wiedergabe, auch auszugsweise, nur mit Genehmigung der Herausgeber.

IMPRESSUM

HERAUSGEBER

HERFURTH & PARTNER, Rechtsanwälte GbR
Hannover · Göttingen · Brüssel; www.herfurth.de

HERFURTH & PARTNER

RECHTSANWÄLTE · HANNOVER · GÖTTINGEN · BRÜSSEL · HERAUSGEBER