



**STEUERRECHT UND
GRENZÜBERSCHREITENDE
ZUSAMMENARBEIT DER
UNTERNEHMEN**

KOMMISSION
DER EUROPÄISCHEN
GEMEINSCHAFTEN

JANUAR 1991

Die Einheitliche Europäische Akte definiert den Binnenmarkt als „einen Raum ohne Binnengrenzen, in dem der freie Waren-, Personen-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehr gewährleistet ist“.

Gegenwärtig gibt es in der Gemeinschaft zwölf Steuergebiete mit jeweils eigenem Steuersystem. Ihrem Wesen nach regeln die nationalen Rechtsvorschriften die steuerliche Behandlung der Unternehmenstätigkeit einseitig. Diese Vorschriften stellen grenzüberschreitende Tätigkeiten häufig schlechter als nationale Tätigkeiten und führen nicht selten zu Doppelbesteuerungen, die die Unternehmen zusätzlich belasten. Beispiele:

■ *Beispiel 1*

Will sich ein Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat betätigen, so kann es dort eine Tochtergesellschaft gründen. Selbstverständlich sollen diese Investitionen in Form von Gewinnausschüttungen der ausländischen Tochter wieder zur Muttergesellschaft zurückfließen. Hier nun setzen die steuerlichen Probleme ein. Die Gewinnausschüttung der ausländischen Tochter kann – im Extremfall – einer dreifachen Besteuerung unterliegen:

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

Zwar wird eine solch extreme Mehrfachbesteuerung derzeit durch bilaterale oder unilaterale Maßnahmen gemildert, doch bleibt ein deutlicher Nachteil der international tätigen Unternehmen gegenüber den nur der inländischen Besteuerung unterliegenden Konkurrenten bestehen. Es liegt auf der Hand, daß eine solche steuerliche Situation Unternehmen von einer Betätigung in einem anderen Mitgliedstaat abhalten und damit die Entstehung eines gemeinsamen Binnenmarktes nachhaltig behindern kann.

■ *Beispiel 2*

Neben der Errichtung einer Tochtergesellschaft kann die wirtschaftliche Betätigung in dem anderen Mitgliedstaat durch Fusion oder ähnliche Formen des Zusammenschlusses (Übertragung von Unternehmensteilen, Anteilsaustausch) mit einem dort ansässigen Unternehmen erfolgen. Die wirtschaftlichen Vorteile liegen auf der Hand:

- Die Fusionspartner können sich des jeweils anderen Vertriebssystems bedienen, das mit den Besonderheiten des zu erschließenden Marktes vertraut ist.
- Durch Verlagerung des ohnehin für den Export bestimmten Teils der Produktion können Transport- und Lagerkosten gesenkt werden.

- Wichtige Bereiche der Forschung und Entwicklung können arbeitsteilig und damit kostensparend koordiniert werden.

Nach derzeitiger Gesetzeslage in den einzelnen Mitgliedstaaten hat in der Regel eine grenzüberschreitende Fusion eine Offenlegung der stillen Reserven des übertragenden Unternehmens zur Folge – ein steuerlicher Nachteil, der bereits ausreicht, kooperationswillige Unternehmen von dieser Form der Unternehmenskooperation auf europäischer Ebene abzuhalten. Demgegenüber bestehen für Zusammenschlüsse von Unternehmen desselben Staates in den meisten Mitgliedstaaten steuerliche Sondervorschriften, die einen Aufschub der Besteuerung vorsehen.

■ *Beispiel 3*

Kommt es bei der steuerlichen Prüfung eines international tätigen Unternehmens zu Meinungsverschiedenheiten zwischen den nationalen Steuerverwaltungen über die Höhe und Berechtigung konzerninterner Verrechnungspreise, so kann dies im Extremfall dazu führen, daß die Finanzverwaltung im Staat A den von der dortigen Tochtergesellschaft an ihre Mutter in Staat B gezahlten Preis nicht anerkennt und deshalb den Gewinn von A nach oben berichtigt, ohne daß die Finanzverwaltung in B sich diesen Standpunkt bei der Besteuerung der Mutter zu eigen macht. Das heißt: Obwohl die Tochter die Zahlung an die Mutter nicht in voller Höhe steuermindernd absetzen darf, muß die Mutter den vollen Betrag – also ungeachtet der Preiskorrektur bei der Tochter – in ihrer Bilanz aufführen und versteuern.

Die derzeit im Rahmen bilateraler Abkommen nach Artikel 25 des OECD-Musterabkommens vorgesehene Milderung im Wege eines zwischenstaatlichen Verständigungsverfahrens hat einen entscheidenden Nachteil: Kommt es nicht zu einer Verständigung, so bleibt die Doppelbesteuerung des streitigen Korrekturbetrages bestehen. Zudem dauern die Verständigungsverfahren oft viele Jahre, was besonders oft für kleine und mittlere Unternehmen zu belastenden Liquiditätsnachteilen führt.

Die Annahme von drei neuen steuerlichen Maßnahmen im Rat

Der Rat der Europäischen Gemeinschaften hat am 23. Juli 1990 drei Maßnahmenvorschläge der Kommission auf dem Gebiet der direkten Unternehmensteuern verabschiedet, die eine gemeinschaftsweite Lösung der vorgenannten Probleme zum Ziel haben. Es handelt sich dabei um:

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

- eine Richtlinie über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (sog. Mutter-Tochter-Richtlinie) ⁽¹⁾;
- ein Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen (sog. Schiedsabkommen) ⁽²⁾.

Die Kommission hatte diesen drei Maßnahmen, die als Paket im Rat diskutiert wurden, in ihrem Weißbuch zur Vollendung des Binnenmarktes Priorität eingeräumt und wiederholt die Dringlichkeit ihrer Annahme für die Vollendung des Binnenmarktes betont. Der Grund: Eines der großen Ziele des Binnenmarktes ist es, den Unternehmen zu ermöglichen, in der gesamten Gemeinschaft tätig zu sein, ohne durch steuerliche Grenzen oder Vorschriften eingeschränkt zu werden. Die wirtschaftlichen Vorteile des Binnenmarktes beruhen in erster Linie auf einer Zunahme der grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeit innerhalb der Gemeinschaft. Mit der Annahme der Kommissionsvorschläge durch den Rat ist nun ein wichtiger Schritt auf dem Weg zu der Erreichung dieses Ziels getan.

Die neuen steuerlichen Regelungen im Überblick

- Die „Fusions“-Richtlinie. Die „Fusions-Richtlinie“ wurde von der Kommission bereits 1969 vorgeschlagen ⁽³⁾. Sie betrifft, so ihre vollständige Bezeichnung, „ein gemeinsames Steuersystem für Verschmelzungen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen“.

Bei einer grenzüberschreitenden Verschmelzung – entsprechendes gilt für die anderen von der Richtlinie abgedeckten Vorgänge – sichert die Richtlinie in dreifacher Weise Steuerneutralität.

- Die Fusion darf „keine Besteuerung des Unterschiedes zwischen dem tatsächlichen Wert und dem steuerlichen Wert des übertragenen Aktiv- und Passivvermögens“, also der stillen Reserven, auslösen. Um dies und zugleich die steuerlichen Interessen des Sitzstaates der übertragenden Gesellschaft zu sichern, geht die Richtlinie vom Fortbestehen einer Betriebsstätte der übernehmenden Gesellschaft im Sitzstaat der übertragenden Gesellschaft aus, wobei die übertragenen Wirtschaftsgüter in der Betriebsstättenbilanz mit den ursprünglichen steuerlichen Buchwerten fortgeführt werden.
- Ein möglicher Übernahmegewinn der übernehmenden Gesellschaft aus dem Untergang einer Beteiligung an der übertragenden Gesellschaft unterliegt keiner Besteuerung.

⁽¹⁾ 90/435/EWG – ABl. L 225 vom 20. 8. 1990, S. 6.

⁽²⁾ 90/436/EWG – ABl. L 225 vom 20. 8. 1990, S. 10.

⁽³⁾ ABl. C 39 vom 22. 3. 1969, S. 1 ff.

- Die Zuteilung von neuen Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden Gesellschaft an die Gesellschafter der einbringenden Gesellschaft darf für sich allein keine Besteuerung des Veräußerungsgewinns auslösen. Dies setzt natürlich voraus, daß der Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft die neuen Anteile mit demselben Wert in seiner Steuerbilanz führt wie die im Wege der Fusion untergegangenen Anteile.
- Die „Mutter/Tochter“-Richtlinie. Diese Richtlinie, genauer „Richtlinie über das gemeinsame Steuersystem für Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten“, stammt in ihrer ursprünglichen Fassung ebenfalls bereits aus dem Jahre 1969 ⁽¹⁾.

Ihr Ziel ist es, innerhalb der Gemeinschaft die eingangs geschilderte Dreifachbesteuerung von Gewinnen ausländischer Tochtergesellschaften zu vermeiden. Dies wird erreicht, indem der Staat der Muttergesellschaft Gewinne, die er durch Ausschüttungen der ausländischen Tochtergesellschaft erhält, entweder überhaupt nicht besteuert oder aber bei der Besteuerung die im Ausland bereits gezahlten Steuern bis zur Höhe der inländischen Steuer anrechnet und weder der Staat der Tochtergesellschaft noch der Staat der Muttergesellschaft Quellensteuern erhebt.

- Das „Schieds-Abkommen“. Die dritte vom Rat am 23. Juli 1990 verabschiedete Maßnahme regelt die Einführung eines Schiedsverfahrens zur Beilegung der eingangs geschilderten Meinungsverschiedenheiten zwischen den Finanzverwaltungen verschiedener Mitgliedstaaten im Falle von steuerlichen Korrekturen für die Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen.

Zwar gab es auch bisher schon die Möglichkeit, die daraus resultierende Doppelbesteuerung durch Einleitung eines sogenannten Verständigungsverfahrens nach Artikel 25 des OECD-Musterabkommens zu vermeiden. Die entsprechenden Abkommen verpflichten die beteiligten Finanzbehörden aber nicht zu einer Beseitigung der Doppelbesteuerung, sondern nur zur Aufnahme von entsprechenden bilateralen Verhandlungen. Zudem dauern die Verständigungsverfahren, wie gesagt, oft viele Jahre. Demgegenüber stellt das EG-Schiedsverfahren sicher, daß es nach Ablauf von spätestens drei Jahren nach Einleitung des Verfahrens zu einer definitiven Beseitigung der Doppelbesteuerung kommt.

Inkrafttreten der neuen Maßnahmen in den Mitgliedstaaten

Während die beiden Richtlinien nach Artikel 189 EWG-Vertrag der Umsetzung in nationales Recht bedürfen, was entsprechende Gesetzgebungsmaßnahmen in allen zwölf Mitgliedstaaten erfordert, muß das Abkommen durch die Gesetzgebungsorgane der einzelnen Staaten ratifiziert werden.

- Artikel 8 der Mutter/Tochter-Richtlinie schreibt den Mitgliedstaaten – vorbehaltlich von zeitlich befristeten Ausnahmeregelungen für Deutschland, Griechenland und Portugal – vor, die erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften dergestalt in Kraft zu setzen, daß die Richtlinie spätestens ab 1. Januar 1992 nationales Recht ist.
- Die Fusions-Richtlinie ist wie die Mutter/Tochter-Richtlinie bis zum 1. Januar 1992 in allen Mitgliedstaaten in nationales Recht umzusetzen. Allein für Portugal, und hier auch nur für den Fall der Einbringung und des Austausches von Anteilen, ist eine um ein Jahr längere Umsetzungsfrist vorgesehen.
- Das EG-Schiedsverfahren war ursprünglich ⁽¹⁾ – wie die beiden anderen Maßnahmen – als Richtlinie vorgeschlagen worden. Im Laufe der Beratungen haben sich die Mitgliedstaaten darauf geeinigt, das Schiedsverfahren in Form eines auf Artikel 220 EWG-Vertrag gegründeten multilateralen Abkommens zu verabschieden.

Da das Schiedsverfahren als Abkommen der Ratifizierung durch die Gesetzgebungsorgane der einzelnen Mitgliedstaaten bedarf, läßt sich kein festes Datum für sein Inkrafttreten bestimmen. Wünschenswert ist natürlich, daß das Abkommen zeitgleich mit den beiden Richtlinien, also ab 1. Januar 1992, angewandt werden kann.

Zu den Maßnahmen im einzelnen

1. DIE FUSIONS-RICHTLINIE

a) *Die von der Richtlinie erfaßten Fälle*

Der sachliche Anwendungsbereich ist in der Weise definiert, daß Gesellschaften aus zwei oder mehr Mitgliedstaaten an einem der vier Anwendungsfälle

- Fusion
- Spaltung
- Einbringung von Unternehmensteilen und
- Austausch von Anteilen

beteiligt sein müssen.

Von der Richtlinie erfaßt werden alle Kapitalgesellschaften, die nach dem Recht eines Mitgliedstaates gegründet werden und in einem der Mitgliedstaaten der Körperschaftsteuer unterliegen.

⁽¹⁾ ABl. C 301 vom 21. 12. 1976, S. 4.

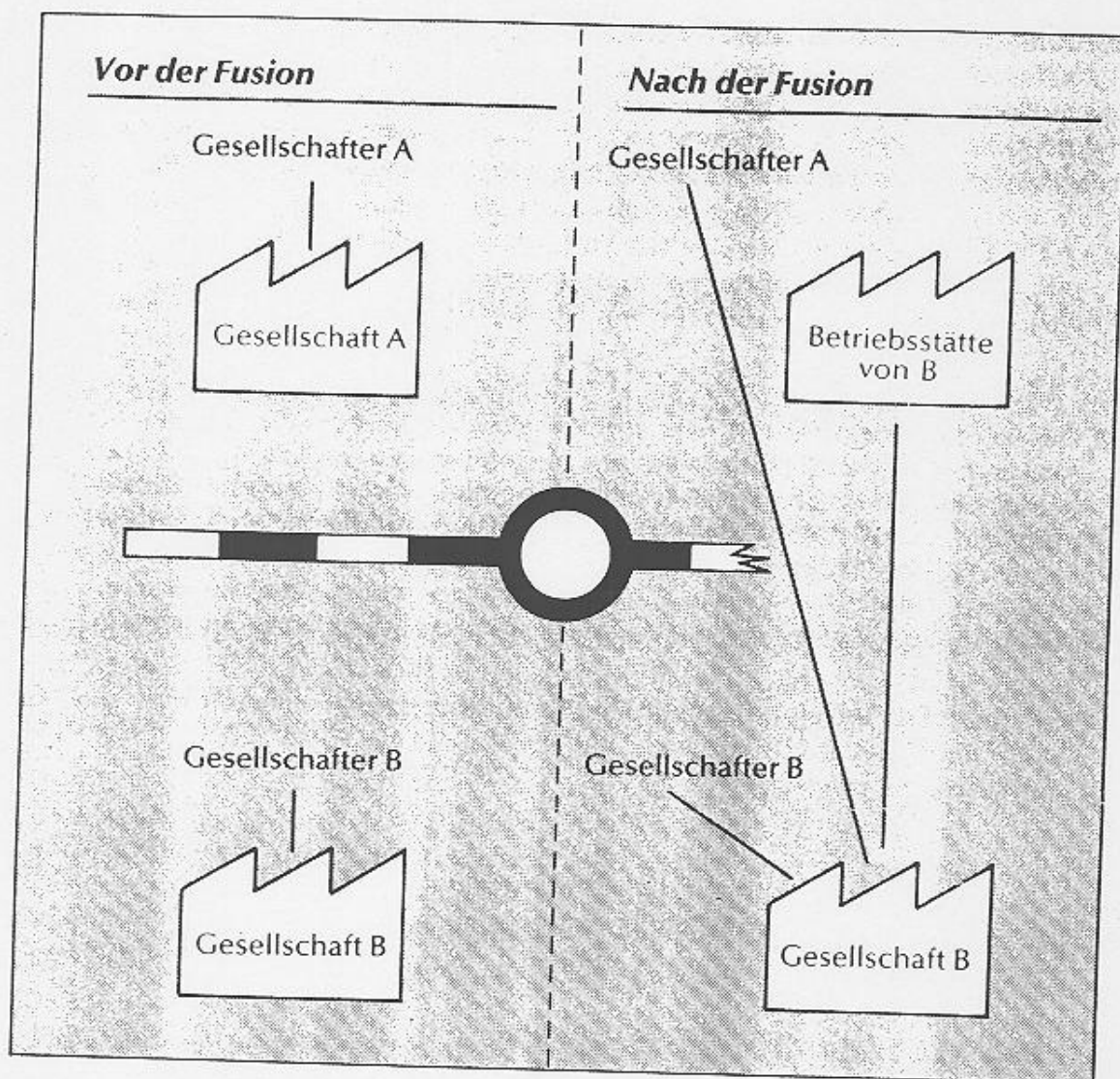


Abbildung 1

- Der Begriff „Fusion“ ist in starker Anlehnung an den Wortlaut des Vorschlags für eine zehnte gesellschaftsrechtliche Richtlinie ⁽¹⁾ definiert, wobei diese sich allerdings nur auf Aktiengesellschaften bezieht.
- Der Fall der grenzüberschreitenden Spaltung hat noch keinen Niederschlag in einer gesellschaftsrechtlichen Richtlinie gefunden. Die sechste gesellschaftsrechtliche Richtlinie ⁽²⁾ betrifft nur rein nationale Sachverhalte.

Sowohl bei der Fusion als auch bei der Spaltung handelt es sich um Fälle einer Gesamtrechtsnachfolge, wobei die bisherige Gesellschaft bzw. die

⁽¹⁾ Richtlinie des Rates nach Art. 54 Abs. 3 Buchst. g EWG-Vertrag über die grenzüberschreitende Verschmelzung von Aktiengesellschaften vom 14. 1. 1985; Beilage 3/85 – Bull. EG (mit Begründung); ABl. C 23 vom 25. 1. 1985, S. 11 (ohne Begründung).

⁽²⁾ 6. Richtlinie des Rates vom 17. 12. 1982 gem. Art. 54 Abs. 3 Buchst. g EWG-Vertrag betreffend die Spaltung von Aktiengesellschaften (82/891/EWG); ABl. L 378 vom 31. 12. 1982, S. 47.

EINBRINGUNG DES GESAMTEN BETRIEBS

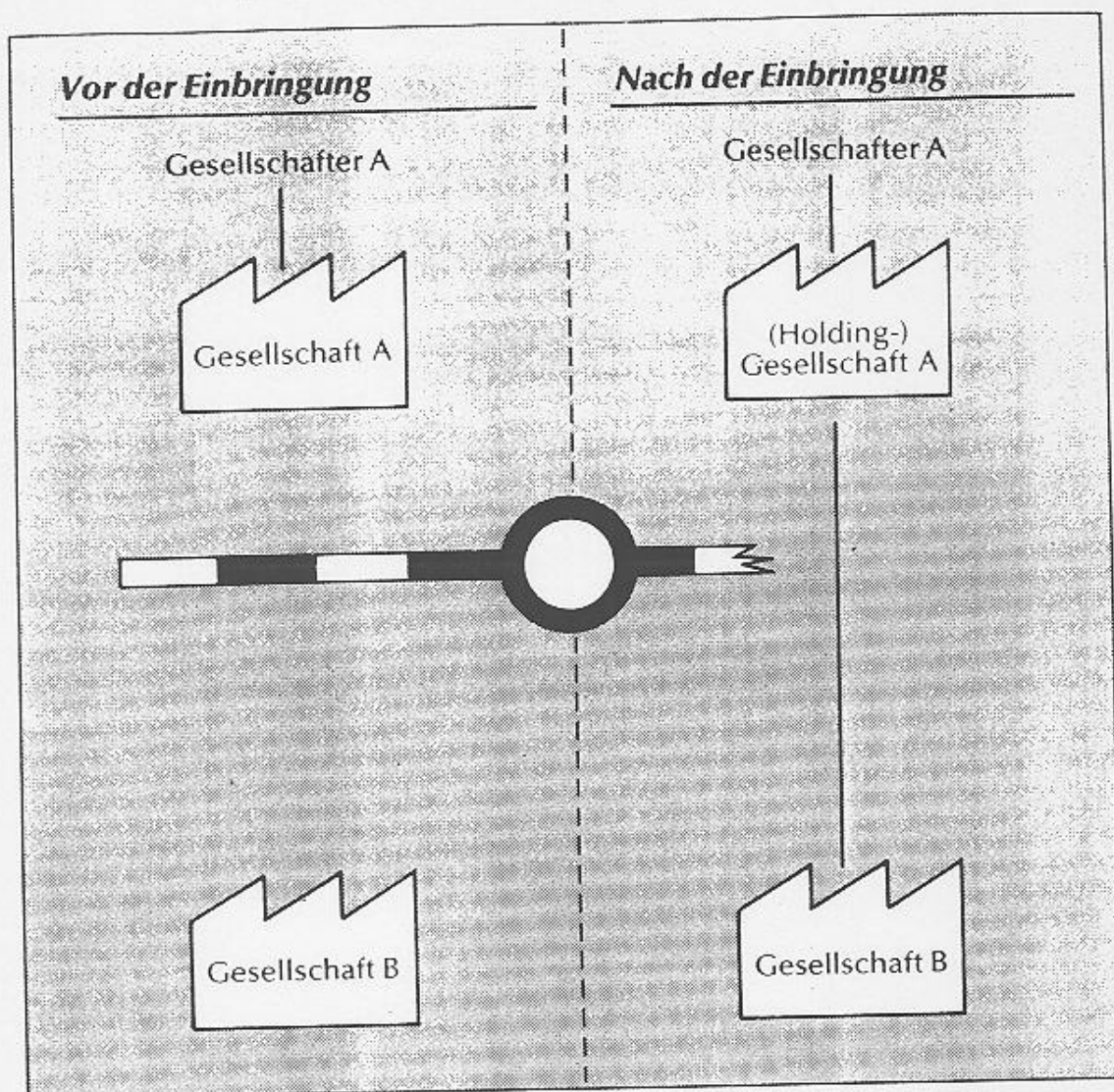


Abbildung 2

bisherigen Gesellschaften erlöschen. Die Ausgabe der Anteile an der übernehmenden Gesellschaft B erfolgt an die bisherigen Gesellschafter der untergehenden Gesellschaft A.

- Hierin unterscheiden sich diese beiden Anwendungsfälle der Richtlinie grundlegend von dem Fall der Einbringung von Unternehmensteilen. Selbst wenn nach dieser Definition eine Gesellschaft ihren „Betrieb insgesamt“ in eine andere Gesellschaft einbringt, so besteht sie doch als Rechtsträger fort, da es sich lediglich um einen Fall der Einzelrechtsnachfolge handelt. Die Ausgabe der neuen Anteile an der übernehmenden Gesellschaft erfolgt an die einbringende Gesellschaft selbst. Nach Einbringung ihres gesamten Betriebs wird folglich aus der einbringenden Gesellschaft eine Holdinggesellschaft, deren einziges Vermögen eine Beteiligung an der übernehmenden Gesellschaft ist.

EINBRINGUNG EINES TEILBETRIEBS

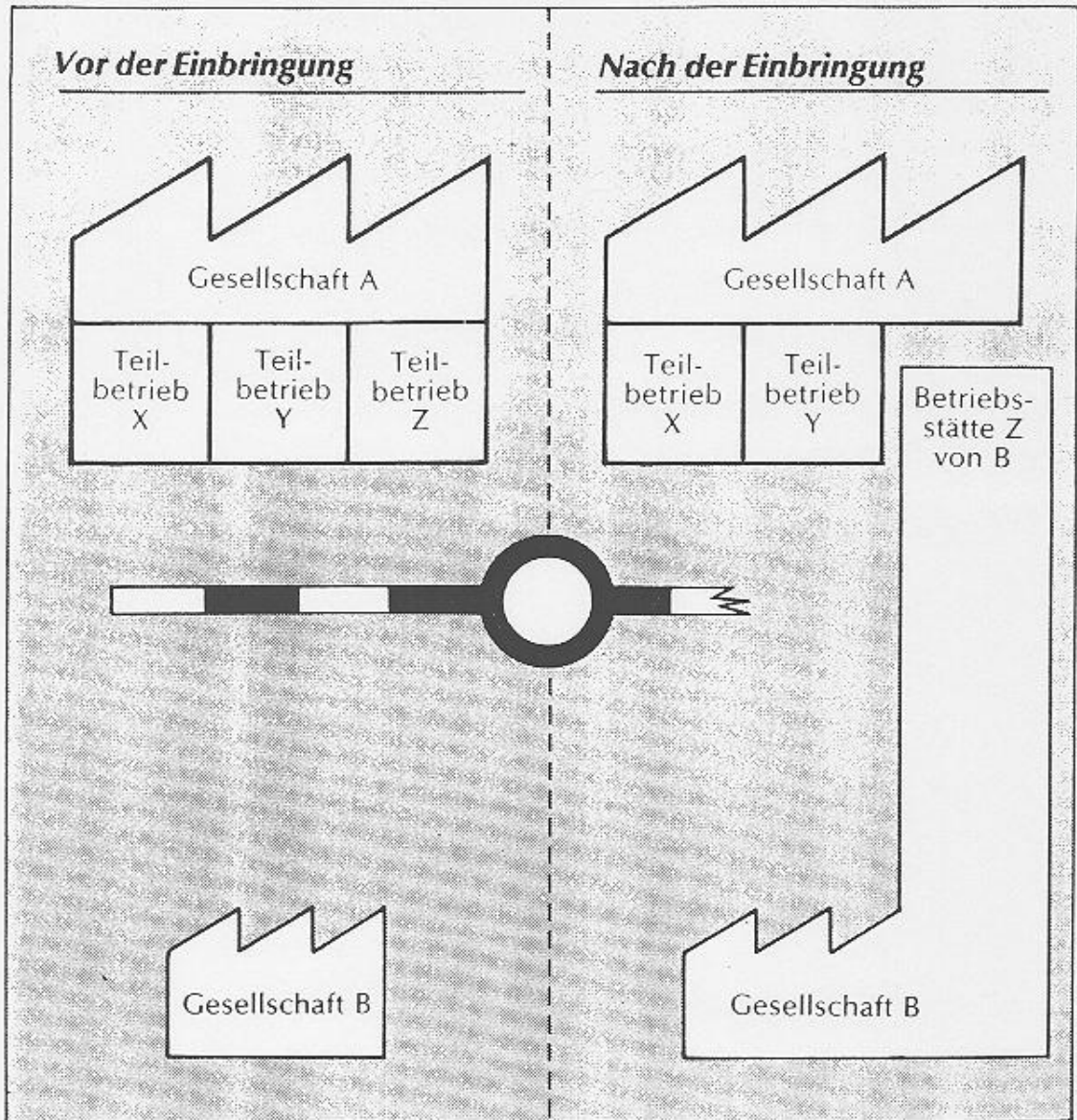


Abbildung 3

Die Einbringung muß sich aber nicht auf den Betrieb insgesamt erstrecken. Steuerlich begünstigt wird bereits die Einbringung eines Teilbetriebs, wobei der Begriff „Teilbetrieb“ als „die Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter“ definiert ist, die organisatorisch einen selbständigen Betrieb, d. h. eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit, darstellen.

- Der Grundfall, von dem die Richtlinie beim „Austausch von Anteilen“ ausgeht, ist dadurch gekennzeichnet, daß eine Gesellschaft eines Mitgliedstaates von den bisherigen Gesellschaftern einer Gesellschaft eines anderen Mitgliedstaates eine in Stimmrechten ausgedrückte Mehrheitsbeteiligung an dieser letztgenannten Gesellschaft erwirbt. Die Gegenleistung auf seiten der erwerbenden Gesellschaft besteht in der Ausgabe von Anteilen an der erwerbenden Gesellschaft.

b) Rechtsfolgen

Die zentrale Regelung der Fusions-Richtlinie beruht darauf, daß dem Staat der übertragenden oder einbringenden Gesellschaft nach der Fusion oder Einbringung eine inländische Betriebsstätte der übernehmenden Gesellschaft als Zugriffsobjekt für eine spätere Besteuerung verbleibt. Unter dieser Prämisse ist es dem betreffenden Staat möglich, auf eine Besteuerung der in den Wirtschaftsgütern des übertragenden Betriebsvermögens enthaltenen stillen Reserven im Augenblick der Fusion oder Einbringung zu verzichten, ohne damit sein Besteuerungsrecht auf Dauer zu verlieren. Die Richtlinie setzt – ohne dies ausdrücklich auszusprechen – voraus, daß dem Staat der übertragenden bzw. einbringenden Gesellschaft als Betriebsstättenstaat das Besteuerungsrecht auf das übertragene Aktiv- und Passivvermögen auch künftig zusteht, was sich nach Abkommensrecht bestimmt (vgl. Artikel 7 des OECD-Musterabkommens).

Die übernehmende Gesellschaft tritt auch hinsichtlich der Fortführung von Rückstellungen und (steuerfreien) Rücklagen im Rahmen der Betriebsstättenbuchführung an die Stelle der übertragenden bzw. einbringenden Gesellschaft. Soweit in einem Mitgliedstaat bei Fusionen, Spaltungen und Einbringungen zwischen inländischen Gesellschaften die Möglichkeit der Verrechnung von Verlusten der übertragenden bzw. einbringenden Gesellschaft mit Gewinnen der übernehmenden Gesellschaft besteht, so gilt diese Verlustverrechnung auch für die entsprechenden multinationalen Vorgänge aufgrund der Richtlinie. Auch den möglichen Übernahmegewinn bei der übernehmenden Gesellschaft, der aus dem Untergang einer Beteiligung der übernehmenden an der untergehenden Gesellschaft entsteht, stellt die Richtlinie von der Steuer frei. Die Mitgliedstaaten können aber hiervon absehen, wenn die untergehende Beteiligung der übernehmenden Gesellschaft 25 % nicht übersteigt.

Die Rechtsfolgen des Austausches von Anteilen sind zusammen mit einem Teil der Rechtsfolgen der Fusion und Spaltung geregelt. Die beim Austausch von Anteilen erforderliche Ausgabe von Anteilen an die Gesellschafter der erworbenen Gesellschaft darf keine Besteuerung auslösen. Dabei ist den Mitgliedstaaten gestattet, die steuerneutrale Behandlung davon abhängig zu machen, daß die Gesellschafter der erworbenen Gesellschaft die im Rahmen der Fusion (Spaltung) oder des Austauschs von Anteilen erhaltenen Anteile steuerlich nicht höher bewerten als die hingegebenen Anteile (Buchwertverknüpfung). Dadurch soll sichergestellt werden, daß die Mitgliedstaaten später die Wertsteigerungen besteuern können. Dies gilt in erster Linie für Unternehmen, die an der erworbenen Gesellschaft beteiligt sind, aber auch – in einigen Mitgliedstaaten – für Anteile in Privatbesitz.

Wie auch im Falle der Fusion und der Spaltung ist für den Austausch von Anteilen die Möglichkeit einer baren Zuzahlung von 10 % vorgesehen. Sie berührt aber nicht die Steuerneutralität des Vorgangs.

Für den Unterfall der Einbringung von Unternehmensteilen gelten die gleichen Rechtsfolgen wie für Fusionen und Spaltungen.

Besondere Probleme können entstehen, wenn die übertragende oder einbringende Gesellschaft über eine Betriebsstätte in einem dritten Staat verfügt. Da

durch die Fusion bzw. Einbringung diese ausländische Betriebsstätte zu einer solchen der übernehmenden Gesellschaft wird, verliert der Staat der übertragenden bzw. einbringenden Gesellschaft auf Dauer die Möglichkeit, zuvor abgezogene Betriebsstättenverluste im Falle späterer Gewinne im Betriebsstättenstaat nachzuversteuern. Deshalb gestattet die Richtlinie dem Staat der einbringenden Gesellschaft, diese Nachversteuerung im Zeitpunkt der Fusion bzw. der entsprechenden anderen Vorgänge vorzunehmen.

Von entscheidender Bedeutung für die Annahme der Fusions-Richtlinie im Rat war die Einigung der Mitgliedstaaten über eine Mißbrauchsvorschrift. Aufgrund dieser Vorschrift können die Mitgliedstaaten die Anwendung der durch die Richtlinie vorgesehenen Steuervergünstigungen verweigern oder rückgängig machen, wenn einer der genannten Anwendungsfälle aus Gründen der Steuerumgehung oder gar Steuerhinterziehung erfolgt. Allerdings handelt es sich hierbei um eine eng auszulegende Mißbrauchsvorschrift, die nur bei wirklichen Mißbrauchsfällen herangezogen werden sollte. Ein solcher Mißbrauchsfall läge zum Beispiel vor, wenn nach einer Einbringung oder einem Austausch von Anteilen die erhaltenen Anteile in rascher Zeitfolge wieder verkauft werden. Zum anderen trägt die Vorschrift den Bedenken eines Mitgliedstaates Rechnung, daß die von der Richtlinie steuerlich geförderten Vorgänge zu einer Flucht aus der Mitbestimmung der Arbeitnehmer mißbraucht werden könnten.

2. DIE MUTTER/TOCHTER-RICHTLINIE

a) *Die von der Richtlinie erfaßten Fälle*

Der sachliche Anwendungsbereich der Mutter/Tochter-Richtlinie betrifft „Gewinnausschüttungen, die Gesellschaften eines anderen Mitgliedstaates zufließen“, sowie – umgekehrt – „Gewinne, die von Tochtergesellschaften dieses Staates an Gesellschaften anderer Mitgliedstaaten ausgeschüttet werden“.

Gesellschaften eines „Mitgliedstaates“ im Sinne der Richtlinie sind ausschließlich die im Anhang zu der Richtlinie aufgeführten Gesellschaften. Es handelt sich ausnahmslos um Kapitalgesellschaften – wie auch im Falle der Fusions-Richtlinie.

Als Muttergesellschaft gilt zumindest jede Gesellschaft eines Mitgliedstaates, die einen Anteil am Kapital einer Gesellschaft eines anderen Mitgliedstaates (Tochtergesellschaft) von mindestens 25 % besitzt. Die doppelte Verwendung des Wortes „zumindest“ bzw. „mindestens“ will zum Ausdruck bringen, daß es den Mitgliedstaaten freisteht, auch schon unterhalb der besagten Beteiligungsgrenze vom Vorliegen einer privilegierten Mutter/Tochter-Beziehung auszugehen. In der Tat haben einige Mitgliedstaaten bisher bereits aufgrund bilateraler Abkommen oder unilateraler Vorschriften das körperschaftsteuerliche Schachtelprivileg bei niedrigeren Beteiligungen gewährt⁽¹⁾. Selbstverständlich ist es nicht das

⁽¹⁾ Die Niederlande gewähren das körperschaftsteuerliche Schachtelprivileg bei Beteiligungen ab 5 %. Die Bundesrepublik Deutschland hat bei DBA-Freistellung unabhängig von der in den jeweiligen DBA vorgesehenen Mindestbeteiligungshöhe unilateral die Grenze auf 10 % festgesetzt (§26 Abs. 7 KStG), während Belgien jegliche Doppelbesteuerung ohne Festsetzung einer Mindestbeteiligungshöhe vermeidet.

Bestreben der Richtlinie, an dieser bereits bestehenden Rechtslage zum Nachteil der Gesellschaften etwas zu ändern. Außerdem wird den Mitgliedstaaten die Möglichkeit gewährt, auf die Stimmrechte abzustellen.

b) Rechtsfolgen

Als Rechtsfolgen sieht die Mutter/Tochter-Richtlinie bei Dividendenausschüttungen von Tochtergesellschaften an ihre in einem anderen Mitgliedstaat steuerlich ansässige Muttergesellschaft folgende Regelungen vor:

- *Vermeidung der Doppelbesteuerung.* Die mögliche (wirtschaftliche) Doppelbesteuerung der ausgeschütteten Gewinne mit Körperschaftsteuer soll im Staat der Muttergesellschaft dadurch vermieden werden, daß dieser Staat entweder diese Gewinne von der Steuer befreit, oder bei einer Besteuerung der Muttergesellschaft gestattet, „den Steueranteilbetrag, den die Tochtergesellschaft für diese von ihr ausgeschütteten Gewinne entrichtet, . . . bis zur Höhe der entsprechenden innerstaatlichen Steuer abzuziehen“.
- *Abschaffung der Quellensteuer.* Im Staat der Tochtergesellschaft werden die von dieser an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne, zumindest wenn diese einen Anteil am Gesellschaftskapital der Tochtergesellschaft von wenigstens 25 % besitzt, vom Steuerabzug an der Quelle befreit.

Diese Abschaffung der Quellensteuer stellte während der Beratungen der Mutter/Tochter-Richtlinie lange Zeit die höchste Hürde auf dem Weg zu dem in diesem Fall nach Artikel 100 EWG-Vertrag notwendigen einstimmigen Ratsbeschluß dar.

Der *Bundesrepublik Deutschland* ist es aus Gründen, die mit dem besonderen System des gespaltenen Körperschaftsteuersystems zusammenhängen, gestattet, so lange eine Quellensteuer von 5 % beizubehalten, wie der Abstand zwischen den beiden Steuersätzen mindestens 11 Prozentpunkte beträgt, dieses aber höchstens bis zur Jahresmitte 1996. Im Falle *Portugals* war eine auf acht Jahre befristete Beibehaltung einer Quellensteuer von 15 % während der ersten fünf Jahre und von 10 % während der letzten drei Jahre aus rein budgetären Gründen erforderlich, da Portugals Staatshaushalt in hohem Maße von den Einnahmen aus Quellensteuern abhängt. Eine Verlängerung der Frist kann einstimmig vom Rat beschlossen werden. *Griechenland* darf, solange es auf ausgeschüttete Gewinne keine Körperschaftsteuer erhebt, auf Gewinnausschüttungen an Muttergesellschaften in anderen Mitgliedstaaten einen Steuerabzug an der Quelle vornehmen.

3. DAS EG-SCHIEDSABKOMMEN

Das EG-Schiedsabkommen sieht die Einführung eines „Schiedsverfahrens“ vor mit dem Ziel, in Fällen von Preisberichtigungen im internationalen Verrechnungsverkehr von verbundenen Unternehmen Doppelbesteuerungen zu vermeiden. Der geographische Geltungsbereich des Übereinkommens ist auf Unternehmen

eines der Vertragsstaaten (und damit auf die EG) beschränkt. Um auch Preisberichtigungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätten in den Anwendungsbereich einzubeziehen, definiert das Übereinkommen die in einem anderen Vertragsstaat gelegene Betriebsstätte als „Unternehmen eines Vertragsstaates“.

Inhaltlich gilt das Abkommen für die in den einzelnen Mitgliedstaaten geltenden gewinnabhängigen Steuern. Dabei ist ausdrücklich klargestellt, daß später hinzutretende Steuern gleicher oder im wesentlichen gleicher Art ebenfalls in den Anwendungsbereich des Abkommens fallen.

In Anlehnung an Artikel 9 Ziffer 1 des OECD-Musterabkommens sieht das Abkommen vor, daß die zwischen verbundenen Unternehmen vereinbarten Verrechnungspreise dann geändert werden können, wenn sie nicht den zwischen einander fremden Unternehmen unter sonst gleichen Bedingungen vereinbarten Preisen entsprechen („arm's length“-Prinzip). Entsprechendes gilt für die Gewinnkorrektur im Fall einer Betriebsstätte.

Primäres Ziel des Abkommens ist es, Fälle von Doppelbesteuerungen möglichst frühzeitig zu unterbinden. Deshalb ist eine Vorab-Informationspflicht der Steuerbehörden vorgesehen, sobald eine der von dem Abkommen geregelten Gewinnkorrekturen in Frage steht. Hierdurch soll die Möglichkeit geschaffen werden, die beabsichtigte Preiskorrektur sowohl mit dem verbundenen Unternehmen als auch mit dem Vertragsstaat, in dem dieses ansässig ist, vorab zu klären und bei allseitigem Einverständnis auf ein weiteres Vorgehen zu verzichten. Zudem ist die Mitteilung seitens der die Gewinnkorrektur beabsichtigenden Behörde wichtig für den Lauf weiterer Verfahrensfristen.

Ist eines der betroffenen Unternehmen nicht mit der beabsichtigten Korrektur einverstanden, weil es der Auffassung ist, daß dabei das „arm's length“-Prinzip verletzt worden ist, so setzt ein in zwei Teilstufen ablaufendes Verfahren ein.

- Zunächst erfolgt die Einleitung eines Verständigungsverfahrens, welches inhaltlich weitgehend dem in Artikel 25 des OECD-Musterabkommens vorgesehenen Verfahren entspricht. Ziel dieses Verständigungsverfahrens ist es, zu einer einvernehmlichen Lösung zur Beseitigung der Doppelbesteuerung zu gelangen.
- Über den Regelungsgehalt des Artikels 25 des OECD-Musterabkommens und die ihm nachempfundenen bilateralen Regelungen hinaus geht allerdings die im Übereinkommen vorgesehene zweite Stufe, die dann erreicht ist, wenn das Verständigungsverfahren nicht innerhalb einer Frist von zwei Jahren seit erstmaliger Unterbreitung des Falles zu einer Beseitigung der Doppelbesteuerung führte. In diesem Falle nämlich sind die zuständigen Behörden der beteiligten Staaten zur unverzüglichen Einsetzung eines sogenannten „Beratenden Ausschusses“ verpflichtet. Er hat in dem sich dann anschließenden Schlichtungsverfahren zunächst nur die Aufgabe, eine Stellungnahme abzugeben, wie die Doppelbesteuerung beseitigt werden soll.

Der beratende Ausschuß besteht außer dem Vorsitzenden aus je zwei Vertretern der beteiligten Behörden, wobei die Behörden einvernehmlich auch nur einen Vertreter entsenden können, sowie einer geraden Anzahl unabhängiger

Personen. Diese müssen Staatsangehörige eines Vertragsstaates (nicht notwendigerweise eines der betroffenen Vertragsstaaten) sein und ihren Wohnsitz in der Gemeinschaft haben. Sie müssen sachlich kompetent und unabhängig sein. Der zusätzlich zu bestimmende Vorsitzende muß neben diesen Voraussetzungen die Voraussetzungen für die Ausübung höchstrichterlicher Aufgaben in seinem Land erfüllen oder Jurist von allgemein bekannter Kompetenz sein. Durch die so geregelte Zusammensetzung des Ausschusses ist sichergestellt, daß es sich insgesamt um eine ungerade Anzahl von Mitgliedern handelt (2 + 2 Behördenvertreter + eine gerade Anzahl unabhängiger Personen + der Vorsitzende), und eine Pattsituation somit vermieden wird.

Sechs Monate nachdem der beratende Ausschuß einberufen worden ist, gibt er seine Stellungnahme ab. Die beteiligten zuständigen Behörden haben dann nochmals die Möglichkeit, innerhalb einer weiteren Frist von sechs Monaten auf der Grundlage der Stellungnahme des beratenden Ausschusses eine einvernehmliche Lösung herbeizuführen, die zur Beseitigung der Doppelbesteuerung führt. Sie können dabei — wohlgemerkt mit dem Ergebnis der Vermeidung der Doppelbesteuerung — auch von der in der Stellungnahme des Beratenden Ausschusses vorgesehenen Lösung abweichen. Nur wenn es zu keiner einvernehmlichen Lösung kommt, wird die Stellungnahme verbindlich.

Das Abkommen klärt auch eine im Rahmen der DBA-Verständigungsverfahren oft aufgeworfene Streitfrage zugunsten der betroffenen Unternehmen: Die Bestandskraft eines Steuerbescheides steht der Einleitung des Verständigungs- und Schlichtungsverfahrens nicht entgegen.

Das von dem Übereinkommen angestrebte Ziel der Vermeidung von Doppelbesteuerung gilt als erreicht, wenn entweder die Gewinne nur in einem Staat zur Besteuerung herangezogen werden oder die in dem einen Staat erhobene Steuer auf die in dem anderen Staat erhobene Steuer angerechnet wird.

Ein Mitgliedstaat kann die Anwendung des Verständigungs- oder des Schiedsverfahrens versagen, wenn eines der beteiligten Unternehmen „einen empfindlich zu bestrafenden Verstoß gegen steuerliche Vorschriften begangen hat“. Der Begriff des empfindlich zu bestrafenden Verstoßes hat in den einzelnen Mitgliedstaaten eine unterschiedliche Ausprägung, weshalb es angezeigt erschien, eine nähere Definition den einzelnen Mitgliedstaaten in Form einseitiger Protokollerklärungen zu überlassen. Es sollte klargestellt werden, daß nur schwere Delikte hierunter fallen.

Liegt bereits bei Einleitung des Verständigungsverfahrens oder vor Einsetzung des Beratenden Ausschusses eine rechts- bzw. bestandskräftige Entscheidung über den fraglichen Verstoß vor, so kann jede der beteiligten Behörden die Einleitung des Verfahrens verweigern. Ist das Verfahren aber einmal eingeleitet und bei Einleitung oder danach ein „Verfahren, durch das festgestellt werden soll, daß eines der beteiligten Unternehmen . . . einen empfindlich zu bestrafenden Verstoß . . . begangen hat“, lediglich anhängig, so bedarf es einer Entscheidung beider Behörden („die zuständigen Behörden“), um das bereits eingeleitete Verfahren auszusetzen.

Das Abkommen ist für die Dauer von fünf Jahren geschlossen. Sechs Monate vor deren Ablauf entscheiden die Vertragsstaaten über eine Verlängerung. Eine Verlängerung erfolgt also nicht automatisch.

Praktische Auswirkungen der neuen Maßnahmen auf das unternehmerische Klima in der Gemeinschaft

- Von den beschriebenen drei Maßnahmen wird sich die Mutter/Tochter-Richtlinie in der Praxis wohl am schnellsten und unmittelbarsten auswirken. Der Wegfall der Quellensteuern in der gesamten Gemeinschaft, sieht man einmal von den zeitlich befristeten Übergangsregelungen für einzelne Länder ab, wird sofort zu einer spürbaren Entlastung der betroffenen Gesellschaften führen. Darüber hinaus wird die Entlastung von zeit- und verwaltungsintensiven Erstattungsverfahren, die die bisherige DBA-Praxis oft mit sich brachte, besonders kleinen und mittleren Unternehmen zugute kommen.

Die von der Richtlinie angeordneten Erleichterungen werden insbesondere den Gesellschaften in den Staaten der Gemeinschaft zugute kommen, die über kein geschlossenes Netz von Doppelbesteuerungsabkommen mit allen anderen Mitgliedstaaten verfügen ⁽¹⁾.

Konzernstrategische Überlegungen, die durch Zwischenschaltung von Holdinggesellschaften den günstigsten Quellensteuersatz für die Dividendenausschüttungen ausländischer Tochtergesellschaften nutzen wollen, werden künftig für Mutter- und Tochtergesellschaften innerhalb der Gemeinschaft keine Rolle mehr spielen.

- Die *Fusions-Richtlinie* ist — auch wenn die von ihr erfaßten Umstrukturierungsmaßnahmen nicht so rasch in Erscheinung treten werden — im Vergleich zur Mutter/Tochter-Richtlinie keineswegs von geringerer Bedeutung.

Während die Mutter/Tochter-Richtlinie lediglich die letztendliche Lösung eines Problems darstellt, welches bereits zuvor aufgrund bilateraler Abkommen teilweise als gelöst galt, wird mit der steuerlichen Neuregelung grenzüberschreitender Unternehmenszusammenschlüsse Neuland betreten. Fusionen und ähnliche Vorgänge über Grenzen hinweg führten nach bisheriger Rechtslage in den einzelnen Mitgliedstaaten zu einer vollen Aufdeckung der stillen Reserven im Vermögen der übertragenden bzw. einbringenden Gesellschaft. Die daraus resultierende steuerliche Belastung machte derartige Transaktionen in der Praxis so gut wie unmöglich.

Unmittelbar gilt die Richtlinie für die Einbringung von Unternehmensanteilen und den Austausch von Anteilen, für deren Durchführung die gesellschaftsrechtlichen Grundlagen bereits bestehen. Was die Fusion und die Spaltung betrifft, schafft die Richtlinie die steuerlichen Voraussetzungen, während die

⁽¹⁾ Dies ist der Fall zwischen Griechenland und Dänemark, Spanien, Irland, Luxemburg, Portugal, ebenso zwischen Portugal und Luxemburg, den Niederlanden, Irland sowie zwischen Spanien und Irland.

gesellschaftsrechtlichen Grundlagen noch nicht bestehen. Zu dem von der Kommission dem Rat am 14. Januar 1985 unterbreiteten Vorschlag einer 10. Richtlinie über die grenzüberschreitende Verschmelzung von Aktiengesellschaften hat das Europäische Parlament bisher keine Stellungnahme abgegeben. Daneben liegt dem Rat der überarbeitete Entwurf des Statuts für eine Europäische Aktiengesellschaft ⁽¹⁾ vor, der als einen der Hauptfälle der Gründung einer Europäischen Aktiengesellschaft die Verschmelzung von zwei Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten vorsieht. Die Verabschiedung und das Inkrafttreten des Statuts der Europäischen Aktiengesellschaft vor dem 1. Januar 1993 wird von der Kommission als eine der wesentlichen Voraussetzungen für die Vollendung des Binnenmarktes angesehen. In der Tat ist festzustellen, daß — ein Novum in der europäischen Rechtsgeschichte — in den beiden genannten Fällen das Steuerrecht dem Gesellschaftsrecht vorausgeeilt ist. Es ist nun zu hoffen, daß die Mitgliedstaaten aufgrund des erzielten Durchbruchs bei den direkten Steuern bereit sind, auch die noch fehlenden gesellschaftsrechtlichen Maßnahmen auf EG-Ebene zu ergreifen.

- Das *EG-Schiedsabkommen* schafft erstmals ein Verfahren, das den Finanzbehörden die Verpflichtung auferlegt, zu einem Ergebnis zu gelangen, welches die Doppelbesteuerung definitiv vermeidet. Anders als dies bisher nach den Doppelbesteuerungsabkommen der Fall war, wird das von den in Frage stehenden Maßnahmen betroffene Unternehmen frühzeitig an dem Verfahren beteiligt und erhält so die Möglichkeit, seine Stellungnahme vorzutragen. Auch die Dauer des Verfahrens ist nun erstmals zeitlich begrenzt, so daß ein mit zusätzlichen Belastungen verbundener, viele Jahre dauernder Schwebezustand nicht mehr eintreten kann. Gerade kleine und mittlere Unternehmen, die nicht über Abteilungen zur Bearbeitung der oft zeit- und arbeitsintensiven Doppelbesteuerungsfälle verfügen, werden nun leichter den Schritt über die Grenze in einen europäischen Nachbarstaat wagen und von den Vorteilen des Binnenmarktes profitieren können.

Während die Kommission bei Richtlinien das Recht und die Pflicht hat, die Einhaltung der Richtlinienbestimmungen in den einzelnen Mitgliedstaaten zu überwachen, gilt dies nicht für das Abkommen. Es muß auch bemerkt werden, daß das Abkommen keine Zuständigkeit des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften vorsieht.

Längerfristig ist zu erwarten, daß aus den Erfahrungen der einzelnen Mitgliedstaaten mit dem neuen Schiedsabkommen — das zunächst ja nur den verfahrensrechtlichen Rahmen stellt — auch Erkenntnisse gewonnen werden, die zur Entwicklung gemeinsamer materieller Regeln über Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen in der Gemeinschaft führen.

Allen drei Maßnahmen gemeinsam ist, daß sie auch Investoren aus Staaten außerhalb der Gemeinschaft die Möglichkeit eröffnen, in den Genuß der steuerlichen Erleichterungen zu gelangen. Voraussetzung ist, daß sich der betreffende Investor über ein in der Gemeinschaft ansässiges Unternehmen, auf das die

⁽¹⁾ Vorschlag einer Verordnung des Rates über das Statut der Europäischen Aktiengesellschaft (KOM(89) 268 endg. — SYN 218 und SYN 219) vom 25. 8. 1989, ABl. C 263 vom 16. 10. 1989, S. 41.

jeweilige Maßnahme Anwendung findet, betätigt und dieses Unternehmen mit einem Unternehmen aus anderen Mitgliedstaaten kooperiert. Die Frage, wo die hinter dem Unternehmen stehenden Gesellschafter ansässig sind, ist für die Anwendung der neuen EG-Steuermaßnahmen unerheblich.

Mit der Verabschiedung der neuen steuerlichen Maßnahmen ist nun ein wichtiger Schritt in Richtung auf den europäischen Binnenmarkt von 1992 getan. Weitere Schritte sind zum völligen Abbau noch bestehender Steuerschranken erforderlich, damit das Ziel eines freien Zusammenwirkens der unternehmerischen Kräfte innerhalb der gesamten Gemeinschaft ohne steuerliche Behinderungen erreicht werden kann.

