

Unterrichtung
durch die Europäische Kommission

Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen

Wirtschafts- und Sozialausschuss:

Doppelbesteuerung im Binnenmarkt

KOM(2011) 712 endg.

Der Bundesrat wird über die Vorlage gemäß § 2 EUZBLG auch durch die Bundesregierung unterrichtet.

Hinweis: vgl. Drucksache 232/11 = AE-Nr. 110287,
Drucksache 843/10 = AE-Nr. 101085 und
AE-Nrn. 070031, 100872



EUROPÄISCHE KOMMISSION

Brüssel, den 11.11.2011
KOM(2011) 712 endgültig

**MITTEILUNG DER KOMMISSION AN DAS EUROPÄISCHE PARLAMENT, DEN
RAT UND DEN EUROPÄISCHEN WIRTSCHAFTS- UND SOZIALAUSSCHUSS**

Doppelbesteuerung im Binnenmarkt

INHALTSVERZEICHNIS

1.	Einleitung	3
2.	Was ist Doppelbesteuerung?	4
3.	Ist Doppelbesteuerung ein Problem?	6
4.	Derzeitige Maßnahmen zur Lösung der Hauptprobleme und deren Grenzen.....	8
5.	Mögliche Lösungen.....	10
5.1.	Stärkung vorhandener Instrumente	10
5.2.	Ausdehnung des Geltungsbereichs und der Reichweite von Doppelbesteuerungsabkommen	10
5.3.	Geplante Schritte für eine einheitlichere Auslegung und Anwendung der Bestimmungen von Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den EU- Mitgliedstaaten.....	11
5.4.	Erleichterung und Beschleunigung der Streitbeilegung in der EU	11
6.	Weitere Schritte und Schlussfolgerungen	12

1. EINLEITUNG

Die Förderung einer wettbewerbsfähigeren Wirtschaft als Faktor für intelligentes und nachhaltiges Wachstum ist insbesondere in diesen Krisenzeiten, in denen die gegenseitige Abhängigkeit der Volkswirtschaften der EU-Mitgliedstaaten deutlich wurde, eine echte Notwendigkeit. Hierauf hat die Kommission im Rahmen ihrer Strategie Europa 2020¹ hingewiesen und erklärt, dass die ganze Bandbreite von EU-Maßnahmen und insbesondere der Binnenmarkt effektiver eingesetzt werden und diesem entgegenstehende Hindernisse beseitigt werden müssen.

So wurde in den Schlussfolgerungen des Europäischen Rates vom 24.-25. März und vom 24. Juni 2011 die Notwendigkeit einer pragmatischen Koordinierung der Steuerpolitiken als notwendiger Bestandteil einer stärkeren wirtschaftspolitischen Koordinierung im Euro-Währungsgebiet hervorgehoben, damit Haushaltskonsolidierung und Wirtschaftswachstum unterstützt werden.

Wachstum ist in erster Linie das Ergebnis gesunder Märkte, in denen Wettbewerb die Wirtschaft belebt. Zur Vertiefung des Binnenmarkts müssen noch mehrere Hemmnisse angegangen werden, so etwa Hemmnisse für die grenzübergreifende Tätigkeit oder die Komplexität der Rechtsvorschriften aufgrund der bis zu 27 unterschiedlichen Regelwerke, die für bestimmte Vorgänge zu beachten sind.

Die Steuersysteme in der EU tragen nicht gerade zur Vereinfachung des derzeitigen Rechtsrahmens bei. Selbst 20 Jahre nach Einführung des Binnenmarkts laufen im EU-Markt tätige Unternehmen und Einzelpersonen noch Gefahr, für dieselben Einkünfte von mehr als einem Mitgliedstaat besteuert zu werden, sobald sie eine Binnengrenze überschreiten, wohingegen sie sich in anderen Fällen der Besteuerung vollständig entziehen können². In einer Zeit, in der die Mitgliedstaaten nach sicheren zusätzlichen Steuereinkünften suchen, ist es im Interesse ihrer Glaubwürdigkeit gegenüber dem Steuerzahler wichtig, dass gleichzeitig mit den erforderlichen Maßnahmen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung auch Maßnahmen gegen die doppelte Nichtbesteuerung getroffen werden. Außerdem können beide Sachverhalte den ursprünglichen Gedanken des Binnenmarkts infrage stellen und sind deshalb völlig unannehmbar.

Die Ausübung der Grundfreiheiten für grenzübergreifende Tätigkeiten im EU-Binnenmarkt durch Unternehmen und Bürger sollte an und für sich nie zu höheren Steuern im Vergleich zur Besteuerung vergleichbarer Steuerpflichtiger in ihrem eigenen Mitgliedstaat führen. Die Doppelbesteuerung in einem grenzübergreifenden Kontext als Ergebnis von Unvereinbarkeiten bei der Wechselwirkung unterschiedlicher nationaler Steuersysteme ist ein erhebliches Hindernis und eine wirkliche Herausforderung für den Binnenmarkt³. Der Grundsatz, dass

¹ KOM(2010) 2020 vom 3.3.2010.

² Die Kommission ist besorgt wegen der derzeitigen Fälle von *doppelter Nichtbesteuerung* in der EU. Sie erwägt eine öffentliche Konsultation im Bereich der doppelten Nichtbesteuerung von Unternehmen, wie jüngst auch von Frau Bowles, MdEP und Vorsitzende des Ausschusses für Wirtschaft und Währung des Europäischen Parlaments vorgeschlagen (Brüsseler Steuerforum 2011).

³ KOM(2006)823 vom 19.12.2006, Punkt 1.

Doppelbesteuerung aufgrund unkoordinierter Steuerpolitiken beseitigt werden sollte, sollte ein Kernbestandteil jeder langfristigen Strategie der Kommission sein.

Sowohl die nachteiligen Auswirkungen der Doppelbesteuerung als auch die Notwendigkeit, die Funktionsweise des Binnenmarkts durch engere Koordinierung der Steuerpolitik zu verbessern, wurden vielfach unterstrichen.⁴ Außerdem hat sich gezeigt⁵, dass viele Steuerzahler in der EU von der Doppelbesteuerungsproblematik betroffen sind.

Wie bereits angekündigt⁶, soll in der vorliegenden Mitteilung umrissen werden, welche Probleme bei der Doppelbesteuerung auftreten⁷ und wie sie sich auf den Binnenmarkt auswirken, außerdem soll erläutert werden, welche Lösungen die Mitgliedstaaten und die EU-Organe bereits erprobt haben und in welchen Bereichen weitere Koordinierungsmaßnahmen notwendig sind, um Fälle von Doppelbesteuerung zu vermeiden und ein effektives, rasches und kostengünstiges Verfahren zur Lösung von Streitfällen im Bereich der Doppelbesteuerung sicherzustellen.

Erfolgreiche Maßnahmen in diesem Bereich würden die EU zu einem attraktiveren Wirtschaftsstandort machen und den fairen Wettbewerb im Binnenmarkt unterstützen. Dies würde dazu beitragen, dass der Binnenmarkt, wie in der Einheitlichen Europäischen Akte vorgesehen⁸, das volle Potenzial eines integrierten EU-Markts entfalten kann, und die Hindernisse für die effektive Ausübung von Unionsbürgerrechten beseitigen.⁹

2. WAS IST DOPPELBESTEUERUNG?

Doppelbesteuerung in der hier erörterten Bedeutung lässt sich als Erhebung vergleichbarer Steuern auf dasselbe steuerbare Einkommen oder Kapital durch zwei (oder mehr) Steuergebiete¹⁰ beschreiben. Zwar kann Doppelbesteuerung, insbesondere wirtschaftliche Doppelbesteuerung, auch in rein innerstaatlichem Rahmen auftreten, die vorliegende Mitteilung befasst sich aber nur mit grenzübergreifenden Sachverhalten.

⁴ Vgl. z. B. die Schlussfolgerungen der Staats- und Regierungschefs des Euro-Währungsgebiets vom 11. März 2011.

⁵ Vgl. öffentliche Konsultation der Kommission unter http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2010_04_doubletax_de.htm und Fußnoten 25 und 26.

⁶ KOM(2010)769 vom 20.12.2010, Punkt 4.1.

⁷ Die Regelung der rein innerstaatlichen Doppelbesteuerung liegt grundsätzlich in der Zuständigkeit des Gesetzgebers des betreffenden Landes.

⁸ KOM(2011)206 vom 13.4.2011.

⁹ Bericht der Kommission über die Unionsbürgerschaft 2010 „Weniger Hindernisse für die Ausübung von Unionsbürgerrechten“, KOM(2010) 602 vom 27.10.2010.

¹⁰ Vgl. Eintrag zur *Doppelbesteuerung* im Steuerglossar des IBFD. Traditionell wird diese unterteilt in die juristische und die wirtschaftliche Doppelbesteuerung. Bei der *juristischen Doppelbesteuerung* wird dasselbe Einkommen bzw. Kapital des Steuerpflichtigen mit zwei vergleichbaren Steuern belastet. Von *wirtschaftlicher Doppelbesteuerung* ist in der Regel dann die Rede, wenn unterschiedliche Steuerpflichtige für dasselbe Einkommen oder Kapital besteuert werden.

In einem internationalen Kontext kann Doppelbesteuerung auftreten, wenn ein Steuerpflichtiger zwei Wohnsitze hat, einen im Wohnsitzstaat und einen im Quellenstaat.

Die nachstehenden Beispiele sollen die beiden Sachverhalte veranschaulichen:

Beispiel 1. Was den doppelten Steuerwohnsitz anbelangt, so kann die Doppelbesteuerung durch Anwendung unterschiedlicher Kriterien entstehen. So kann ein Unternehmen als in dem Mitgliedstaat steuerlich ansässig betrachtet werden, in dem es rechtmäßig eingetragen ist, und gleichzeitig in einem anderen Mitgliedstaat, in dem es seine Haupttätigkeit ausübt. In einem solchen Fall könnte ein Unternehmen theoretisch verpflichtet sein, in beiden Mitgliedstaaten Körperschaftssteuer auf das Welteinkommen zu zahlen und demnach für dieselben Einkünfte zweimal Steuern zu entrichten.

Beispiel 2. Mitgliedstaaten erheben in der Regel bei gebietsfremden Steuerpflichtigen eine Quellensteuer auf das Einkommen in dem betreffenden Staat. Diese Quellensteuer kann sich mit der Besteuerung des Welteinkommens im Wohnsitzstaat des betreffenden Steuerpflichtigen überschneiden. Beispiel: Ein in einem Mitgliedstaat ansässiger Künstler unterzeichnet einen Vertrag über Konzerte in mehreren Mitgliedstaaten und gestattet deren Rundfunkübertragung sowie die Aufzeichnung eines Live-Albums der Tournee. Die Einkünfte aus diesem Vertrag könnten doppelt oder noch häufiger (im Staat des Wohnsitzes und in den Staaten, in denen er aufgetreten ist) besteuert werden, ebenso wie auch die Urheberrechte zweimal besteuert werden könnten.

In der Regel vermeiden die Mitgliedstaaten die Doppelbesteuerung bereits durch unilaterale¹¹, bilaterale¹² oder sogar multilaterale Maßnahmen.¹³ Nach geltendem EU-Recht sind sie jedoch nicht grundsätzlich verpflichtet, Doppelbesteuerung zu beseitigen. Zwar trifft es zu, dass Vorschriften der Mitgliedstaaten, die ohne sachlich gerechtfertigte Gründe inländische gegenüber grenzübergreifenden Sachverhalten etwa im Bereich der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung bevorzugt behandeln, gegen die Grundfreiheiten verstoßen.¹⁴ Die Doppelbesteuerung allein verstößt jedoch

¹¹ Etwa durch die Befreiung ausländischer Einkünfte eines gebietsansässigen Steuerpflichtigen oder durch Gewährung einer Auslandssteuergutschrift.

¹² In Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehene bilaterale Maßnahmen, auf deren Grundlage zwei Länder vereinbaren, wie und in welchem Umfang Doppelbesteuerung zwischen ihren Gebietsansässigen ausgeglichen wird.

¹³ Beispielsweise das Übereinkommen zwischen den nordischen Ländern zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Steuern auf Einkommen und Kapital oder das sogenannte Schiedsübereinkommen: Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen (90/436/EWG), ABl. L 225 vom 20.8.1990.

¹⁴ Z.B. EuGH-Urteil vom 12. Dezember 2002, Rs. C-324/00 (*Lankhorst-Hohorst*), Randnr. 32; EuGH-Urteil vom 14. Dezember 2006, Rs. C-170/05 (*Denkavit Internationaal*), Randnr. 39; EuGH-Urteil vom 8. November 2007, Rs. C-379/05 (*Amurta*), Randnr. 28; EuGH-Urteil vom 1. Juli 2010, Rs. C-233/09 (*Dijkman*), Randnr. 23; EuGH-Urteil vom 22. Dezember 2010, Rs. C-287/10 (*Tankreederei I*), Randnr. 15.

nicht gegen die Verträge, sofern sie sich aus der parallelen Ausübung der Besteuerungsbefugnisse der betreffenden Mitgliedstaaten ergibt.¹⁵

Nach geltendem EU-Recht sind die Mitgliedstaaten also ohne eine entsprechende Initiative der EU nicht verpflichtet, die letztgenannte Form der Doppelbesteuerung, die man auch als „nicht diskriminierende“ Doppelbesteuerung bezeichnen könnte, zu verhindern, da dieser Sachverhalt außerhalb des Geltungsbereichs der Grundfreiheiten liegt.¹⁶

Herr Damseaux, eine in Belgien ansässige Person, hat von 2005 bis 2007 von einer in Frankreich ansässigen Gesellschaft Dividenden bezogen. Auf diese Dividenden wurde zunächst in Frankreich eine Quellensteuer von 15 % einbehalten. Auf den nach dieser Besteuerung verbleibenden Restbetrag wurde anschließend in Belgien ein Mobilitätssteuervorabzug in Höhe von 15 % erhoben. Insgesamt wurden diese Dividenden also mit 27,75 % besteuert.

Andererseits wurden Dividenden von in Belgien ansässigen Gesellschaften an eine in Belgien ansässige Person nur mit dem nach belgischem Recht vorgesehenen Satz von 15 % besteuert.

Laut Urteil des EuGH besteht für die Mitgliedstaaten keine Verpflichtung zur Verhinderung einer Doppelbesteuerung in der Gemeinschaft, da das EU-Recht in Bezug auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung keine allgemeinen Kriterien für die Verteilung der Befugnisse der Mitgliedstaaten untereinander vorschreibt.¹⁷

3. IST DOPPELBESTEUERUNG EIN PROBLEM?

Die Mitgliedstaaten wissen, dass Doppelbesteuerung beseitigt werden muss, und vermeiden sie in den meisten Fällen. Ein bestimmter Grad an Doppelbesteuerung besteht aber fort und wirkt als Hemmnis für die grenzübergreifende Niederlassung, Tätigkeiten und Investitionen in der EU, das, wie im unlängst erschienenen Monti-Bericht erklärt, im Interesse der Unternehmen und der Bürger beseitigt werden muss¹⁸.

Die Doppelbesteuerung gehört zu den Fragen, die die Bürger und die Unternehmen in der EU am meisten beschäftigen. Im Bericht über die Unionsbürgerschaft 2010 wurden Probleme im Zusammenhang mit der Doppelbesteuerung zu den Haupthindernissen gezählt, vor denen die Bürger in grenzüberschreitenden Situationen stehen.¹⁹ Außerdem ist sie eine Quelle von Rechtsunsicherheit für die

¹⁵ EuGH-Urteile vom 14. November 2006 (*Kerckhaert-Morres*), vom 12. Februar 2009 (*Block*) und vom 16. Juli 2009 (*Damseaux*).

¹⁶ Schlussantrag von Generalanwalt Geelhoed in der Rs. *Kerckhaert-Morres*, Randnr. 38.

¹⁷ EuGH-Rs. *Damseaux*, a.a.O.

¹⁸ Bericht (des ehemaligen EU-Kommissars Monti) an den Präsidenten der Europäischen Kommission, „Eine neue Strategie für den Binnenmarkt“, 9. Mai 2010, Abschnitt 3.5.

¹⁹ So bezogen sich in der Sitzung des Petitionsausschusses des Europäischen Parlaments vom 14.-15. Juni 2011 vier der elf Petitionen im Kapitel Steuern auf die Doppelbesteuerung. Siehe auch die Eurobarometer-Umfrage vom September 2011 zu den Hindernissen, die die Bürger im Binnenmarkt überwinden müssen. http://ec.europa.eu/public_opinion/archives/quali/ql_obstacles_en.pdf

Steuerzahler, was von Wirtschaftsverbänden und Interessenvertretern der Steuerpflichtigen häufig beanstandet wird.²⁰

So wurde auch in drei aktuellen öffentlichen Konsultationen der Kommission²¹ bestätigt, dass die Steuerzahler in der EU von Doppelbesteuerungsfragen in erheblichem Maße betroffen sind.

Insbesondere in der spezifischen öffentlichen Konsultation zur Doppelbesteuerung wurde erklärt, dass es sich hierbei um ein erhebliches Problem handelt: Im Durchschnitt ging es bei mehr als 20 % der gemeldeten Fälle der Körperschaftssteuerpflichtigen um über 1 Mio. EUR und bei mehr als 35 % der Einzelpersonen um über 100 000 EUR.

Außerdem muss sichergestellt werden, dass das Regelwerk zur Verhinderung der Doppelbesteuerung transparent ist, um unterschiedliche Auslegungen zu vermeiden und so das beabsichtigte Ergebnis zu erzielen, zumal sich fehlende Transparenz ihrerseits nachteilig auf die grenzübergreifende Tätigkeit auswirken kann.²²

Doppelbesteuerung ohne Ausgleich erhöht die Gesamtsteuerbelastung und kann sich deshalb negativ auf die Kapitalinvestitionen auswirken. Empirischen Untersuchungen zufolge hat die Körperschaftssteuer erhebliche Auswirkungen auf Standortentscheidungen für ausländische Direktinvestitionen²³. Dies ist ein Anzeichen dafür, dass Doppelbesteuerung in der EU eine abschreckende Wirkung für Investitionen aus Nicht-EU-Ländern hat und die Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen in der EU gefährden könnte.

Mangels aktueller Daten der nationalen Verwaltungen ist es schwierig, wirklich zuverlässige Schätzungen zu den unmittelbaren Auswirkungen der Doppelbesteuerung zu erhalten.²⁴ Denn Steuerpflichtige werden, falls sie die Wahl haben, Doppelbesteuerung vermeiden, indem sie ihr Verhalten an die tatsächlichen Gegebenheiten anpassen. Insofern ist Doppelbesteuerung nicht nur eine Belastung, sondern sogar ein Hindernis für die Wirtschaftstätigkeit.²⁵

Diese indirekte Wirkung ist noch schwerer zu messen. Laut Schätzungen in einer aktuellen Veröffentlichung kann jedoch das Volumen der bilateralen Investitionen nach Annahme eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen den Unterzeichnerstaaten um bis zu 50 % steigen. Doppelbesteuerungsabkommen führen

²⁰ Der französische Unternehmerdachverband MEDEF äußert sich zu den vorgeschlagenen Änderungen von Artikel 15 Absatz 2 im OECD-Musterabkommen von 2007 wie folgt:
<http://www.oecd.org/dataoecd/14/62/39547932.pdf>.

²¹ http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2010_04_doubletax_en.htm;
http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2010_06_inheritance_en.htm;
http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2010_08_royalty_en.htm.

²² OECD, *Tax Effects on Foreign Direct Investment*, 2007, 33.

²³ Vgl. z. B. Hajkova, D. et al., "Taxation, Business Environment and FDI Location in OECD Countries", OECD Economics Department Working Papers, No. 502, 2006, in
<http://dx.doi.org/10.1787/874058477248>.

²⁴ Folgenabschätzung zu dem Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine GKKB vom 16.3.2011.

²⁵ Der Unterschied zwischen Steuerlast und Steuerhemmnis bei der Doppelbesteuerung wurde bereits 1923 im Völkerbund angesprochen. Vgl. z. B. Economic and Financial Commission, *Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee*, Document E.F.S.73. F.19, S.11 vom 5. April 1923.

auch zu einem Anstieg der Kapitalbewertung in den Vertragsstaaten und scheinen dort auch zur Senkung der Kosten für Beteiligungskapital um etwa 0,24 % jährlich beizutragen.²⁶

Gelegentlich verursacht die Beseitigung der Doppelbesteuerung, selbst wenn sie juristisch möglich ist, einen übermäßig hohen Zeit- und Verwaltungsaufwand. Laut der Umfrage einer großen Steuerberatungsgesellschaft²⁷ aus dem Jahr 2007 belaufen sich die Kosten für die Einhaltung der Körperschaftsteuervorschriften auf durchschnittlich 2,2 % des gezahlten Steuerbetrags. Etwa 15 % der für Tätigkeiten zur Einhaltung der Vorschriften aufgewandten Zeit betraf internationale Aspekte der Körperschaftsteuer. Außerdem beschlossen 14,6 % der Unternehmen und 31,0 % der Einzelpersonen, die in der öffentlichen Konsultation zur Doppelbesteuerung diese Frage beantworteten, keine Schritte zur Beseitigung der Doppelbesteuerung zu unternehmen.

Laut dem Bericht über die Unionsbürgerschaft 2010 sind „die vorhandenen Mechanismen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung unzureichend“.

Außerdem ist zu berücksichtigen, dass die Steuerlast aus mehr als einem Land zu Ergebnissen führen kann, die in einigen Mitgliedstaaten als konfiskatorisch und damit als rechtswidrig gelten würden, wenn sie allein durch Bestimmungen des betreffenden Staates verursacht worden wären.

Einige spezifische Beispiele sollen die derzeitige Lage deutlich machen, in der die Bürger und Unternehmen in der Praxis vor großen praktischen Hürden für die effektive Ausübung ihrer Rechte und das reibungslose Funktionieren des Binnenmarkts stehen.

In einer Petition an das Europäische Parlament²⁸ berichtete ein deutscher Bürger, dass er in Frankreich lebt und als Freiberufler in Deutschland für einige deutsche Krankenhäuser gearbeitet habe. Aufgrund unterschiedlicher Auslegungen des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Frankreich und Deutschland wurde er in beiden Mitgliedstaaten besteuert. Um dieses Problem zu lösen, habe er nach Deutschland umziehen müssen.

Ein italienischer Bürger²⁹ lebt in Deutschland und arbeitet für eine italienische Spedition. Er fährt mit einem Lkw durch mehrere EU-Länder. Wegen der unterschiedlichen Auslegung des Doppelbesteuerungsabkommens in Italien und Deutschland wurde er sowohl in Deutschland als auch in Italien besteuert. Das 2005 eingeführte Verfahren der gegenseitigen Verständigung lief erst 2010 aus.

²⁶ Parkih, Jain and Spahr, *The impact of Double Taxation on Cross Border Equity Flows, Valuations and Cost of Capital [Die Auswirkungen der Doppelbesteuerung auf grenzübergreifende Kapitalströme, -bewertungen und -kosten]*, 2011, EFMA-Sitzung in Braga.

²⁷ PWC LLP, *Total Tax Contribution*, 2007 Survey of the Hundred Group of Finance UK Directors (the association of the 100 largest listed UK companies) [Gesamtsteuerbeitrag, Umfrage bei der Gruppe von einhundert Finanzdirektoren im Vereinigten Königreich 2007 (Verbund der 100 größten börsennotierten Unternehmen des Vereinigten Königreichs)].

²⁸ Europäisches Parlament, Petitionsausschuss, Petition Nr. 1404/2010.

²⁹ Europäisches Parlament, Petitionsausschuss, Petition Nr.1053/2010.

Die Kommission ist auch besorgt wegen der doppelten Nichtbesteuerung und prüft zurzeit die Lage, um entsprechende Maßnahmen vorzuschlagen.

4. DERZEITIGE MASSNAHMEN ZUR LÖSUNG DER HAUPTPROBLEME UND IHRE GRENZEN

Die Doppelbesteuerung ist bereits auf EU-Ebene angegangen worden. Beispiele für diese Bemühungen sind insbesondere die Richtlinie über Mutter- und Tochtergesellschaften³⁰, die Richtlinie über Zinserträge und Lizenzgebühren³¹, das Schiedsübereinkommen³², die Ergebnisse des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums (JTPF) (insbesondere der Verhaltenskodex zur effektiven Umsetzung des Schiedsübereinkommens)³³ und die Empfehlung über Verfahren zur Quellensteuererleichterung³⁴.

Die Kommission hat vor kurzem eine Richtlinie für eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) vorgeschlagen³⁵. Nach der Annahme wird sie auf EU-Ebene die Doppelbesteuerungsprobleme von multinationalen Unternehmen, die dieses Instrument anwenden wollen, lösen.

Da der Geltungsbereich dieses Vorschlags aber begrenzt ist, werden nicht alle Fälle von Doppelbesteuerung erfasst: Nur *infrage kommende Gesellschaften*, die für das System optieren, können von der GKKB-Regelung profitieren (Artikel 2 und 6 des Vorschlags)³⁶.

Die vorhandenen Instrumente reichen nicht aus, um der Vielzahl der verbleibenden Fälle von Doppelbesteuerung Rechnung zu tragen. Insbesondere die Richtlinie über Zinserträge und Lizenzgebühren hat einen begrenzten Geltungsbereich; Doppelbesteuerungsabkommen erfassen nicht alle aus Sicht des Binnenmarkts maßgeblichen Steuern (wie z. B. Eintragungsgebühren), sie sorgen nicht für die vollständige Beseitigung der Doppelbesteuerung und bieten insbesondere keine einheitliche Lösung für Dreieckskonstellationen und multilaterale Beziehungen zwischen Mitgliedstaaten; außerdem dauert es beim Schiedsübereinkommen wie auch beim Doppelbesteuerungsabkommen zu lang, bis im Falle von Streitigkeiten zur Doppelbesteuerung Einvernehmen erzielt wird, zumal bei diesen Verfahren häufig keine Lösung der vorgelegten Probleme gefunden wird.

³⁰ Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten.

³¹ Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten.

³² Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen (90/436/EWG), ABl. L 225 vom 20.8.1990.

³³ http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/index_en.htm

³⁴ C/2009/7924,

[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/whats_new/c\(2009\)7924_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/whats_new/c(2009)7924_en.pdf)

³⁵ KOM(2011)121 vom 16.3.2011.

³⁶ In dem Richtlinienvorschlag ist nur ein System für eine gemeinsame Bemessungsgrundlage für bestimmte Gesellschaften und Gruppen von Gesellschaften vorgesehen (Artikel 1 des Vorschlags).

Zudem sind die vorhandenen Instrumente zum Ausgleich der Doppelbesteuerung nicht immer wirksam: So werden die Doppelbesteuerungsvorschriften von den betreffenden Mitgliedstaaten nicht einheitlich ausgelegt und angewandt. Diese uneinheitliche Handhabung betrifft insbesondere die Definition von Begriffen wie Lizenzgebühren, Unternehmenseinkünfte, Dividenden oder Betriebsstätten. Dies kann dazu führen, dass Steuerpflichtige entgegen dem Ziel des Doppelbesteuerungsabkommens doppelt besteuert werden.

Überdies können EU-Bürger, die eine Erbschaft aus einem anderen EU-Mitgliedstaat erhalten, auch insofern benachteiligt werden, als die Steuerbelastung in ihrem Fall höher sein kann als bei einer rein inländischen Situation in einem der betreffenden Mitgliedstaaten.

Die Erwartungen sind hoch, dass die für Steuerpflichtige häufig recht komplexen Probleme dort, wo es möglich ist, durch Lösungen auf EU-Ebene angegangen werden. Die OECD (der 21 EU-Mitgliedstaaten angehören) erkennt ausdrücklich die Notwendigkeit an, Hemmnisse infolge von Doppelbesteuerung abzubauen³⁷. Außerdem wird auch im Monti-Bericht empfohlen, weiter an der Beseitigung steuerlicher Hemmnisse infolge der Doppelbesteuerung von Personen zu arbeiten. Es besteht also bei den Steuerpflichtigen und auch bei den Mitgliedstaaten der echte Wunsch, dass die grenzübergreifende Doppelbesteuerung angegangen wird.

5. MÖGLICHE LÖSUNGEN

Die festgestellten Probleme ließen sich durch die Verbesserung vorhandener Instrumente für Doppelbesteuerungssachverhalte oder durch Vorschläge für neue Maßnahmen und Lösungen behandeln.

Unterschiedliche Probleme mit der Doppelbesteuerung könnten unterschiedlich behandelt werden, einige davon durch bilaterale Steuerabkommen und einige gegebenenfalls durch EU-Vorschriften (innerhalb der Grenzen der im Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) vorgesehenen Rechtsgrundlage) oder in anderer Form durch spezifische Lösungen und Maßnahmen.

Als mögliche Lösungen kommen u. a. infrage:

5.1. Stärkung vorhandener Instrumente

Gleichzeitig mit der vorliegenden Mitteilung wird ein Vorschlag für eine Neufassung der Richtlinie über Zinsen und Lizenzgebühren vorgelegt. Es wird u. a. vorgeschlagen, im neuen Text die Anzahl der Fälle zu reduzieren, in denen Doppelbesteuerung entstehen kann, weil ein Mitgliedstaat auf eine Zahlung Quellensteuer erhebt und ein anderer Mitgliedstaat dieselbe Zahlung erneut besteuert.

³⁷ Vgl. Fußnote 3.

5.2. Ausdehnung des Geltungsbereichs und der Reichweite von Doppelbesteuerungsabkommen

Die Kommission ist der Auffassung, dass der Regelungsrahmen von Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den 27 Mitgliedstaaten³⁸ ergänzt werden muss, und wird im Falle von Meinungsverschiedenheiten, die dem Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens im Wege stehen, den Dialog zwischen den Mitgliedstaaten unterstützen.

Die Kommission will mit den Mitgliedstaaten und Sachverständigen prüfen, wie mit Dreiecksachverhalten umzugehen ist³⁹ und wie Unternehmen und Steuern zu behandeln sind, die innerhalb der EU nicht unter Doppelbesteuerungsabkommen fallen. Hierfür sind geeignete Initiativen insbesondere im Hinblick auf die Erbschaftssteuern erforderlich.

5.3. Geplante Schritte für eine einheitlichere Auslegung und Anwendung der Bestimmungen von Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den EU-Mitgliedstaaten

Doppelbesteuerung ist oft das Ergebnis unterschiedlicher Auslegungen. Es muss untersucht werden, inwieweit sich in der EU Übereinstimmung zu bestimmten Begriffen der Doppelbesteuerungsabkommen herstellen lässt, die zwischen den Mitgliedstaaten anwendbar sind (z. B. bei Lizenzgebühren, Einkünften aus Unternehmenstätigkeit, Dividenden, Betriebsstätten Steuerwohnsitz oder Grenzgängern). Gegebenenfalls kann es zweckmäßig sein, als spezifische EU-Dimension des Problems dieselben oder ähnliche Begriffe im EU-Recht zu berücksichtigen. Wegen der Bedeutung dieser Fragen für den Binnenmarkt empfiehlt es sich, diese auf EU-Ebene zu erörtern. Eine solche Koordinierung kann aber auch zu Diskussionen in internationalen Organisationen wie OECD oder UNO beitragen, auch wenn es darum geht, umfassendere internationale Standards zu entwickeln. Aufbauend auf den positiven Erfahrungen des Gemeinsamen Verrechnungspreisforums JTPF könnte geprüft werden, welche Vorteile die Einrichtung eines Forums für Vertreter der Mitgliedstaaten bietet (EU-Forum zur Doppelbesteuerung). Auf Basis der in diesem Forum geführten Diskussionen wird die Kommission die Erarbeitung eines Verhaltenskodex für die Doppelbesteuerung in Erwägung ziehen.

5.4. Erleichterung und Beschleunigung der Streitbeilegung in der EU

Das Schiedsübereinkommen wurde konzipiert, um ein Verfahren für die Schlichtung von hauptsächlich Verrechnungspreise betreffenden Streitfällen vorzusehen. Trotz der Annahme (und Überarbeitung) eines Verhaltenskodex ist die Funktionsweise des Übereinkommens aber weiterhin verbesserungsbedürftig, wie angesichts der Länge der Verständigungsverfahren generell deutlich wird⁴⁰. In den vergangenen fünf

³⁸ Zum 1.1.2011 unterlagen zehn bilaterale Beziehungen zwischen EU-Mitgliedstaaten keinem Doppelbesteuerungsabkommen.

³⁹ Im Bereich der Verrechnungspreise wurden im Verrechnungspreisforum einige Arbeiten durchgeführt; vgl. anschließende Fußnote.

⁴⁰ http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/jtpf/2010/jtpf_2010_06_08_number_open_cases_en.pdf

Jahren war die Hälfte aller im Rahmen des Schiedsausschusses jeweils zum Jahresende noch offenen Streitfälle seit mehr als zwei Jahren anhängig⁴¹.

In Beiträgen zu den öffentlichen Konsultationen von 2010 wird kritisiert, dass Doppelbesteuerungsabkommen keine zeitnahe Streitbeilegung ermöglichen. Steuerpflichtige nutzen in der Regel nur das Streitbeilegungsverfahren des betreffenden Doppelbesteuerungsabkommens, das sich auf den früheren Artikel 25 des OECD-Musterabkommens stützt. Dies ist aber nicht vollkommen effizient, denn darin werden die vertragsschließenden Staaten lediglich aufgefordert, nach einer Lösung zu suchen. Ein Steuerpflichtiger hat also weder die Garantie, dass die Doppelbesteuerung beseitigt wird, noch, dass die Verwaltungen zügig vorgehen. Die OECD erkennt an, dass die Zahl der noch anhängigen Fälle (ein Anstieg um 21,3 % von 2008 bis 2009) besorgniserregend ist⁴².

Aus EU-Sicht stellt daher das Fehlen eines allgemein verbindlichen Streitbeilegungsverfahrens ein Problem dar, das sowohl aus Gründen des Binnenmarkts als auch im Interesse der globalen Wettbewerbsfähigkeit (wegen der Attraktivität des Standorts EU für ausländische Investoren) in Angriff genommen werden muss. Denn weder das Schiedsübereinkommen noch die Doppelbesteuerungsabkommen der Mitgliedstaaten bieten ein wirklich zufriedenstellendes Verfahren an.

Eine mögliche Lösung findet sich in der neuesten Fassung von Artikel 25 des OECD-Musterabkommens aus dem Jahr 2008, die auf ein entsprechendes Gesuch des Steuerpflichtigen ein Verständigungsverfahren mit einem bindenden Streitbeilegungsverfahren für alle ungelösten Doppelbesteuerungsfälle vorsieht. Entsprechende Bestimmungen wurden allerdings bislang erst in sehr wenige Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Mitgliedstaaten aufgenommen.⁴³

Die Kommission hält es für notwendig zu prüfen, wie sich die Verfahren zur Streitbeilegung bei Doppelbesteuerungssachverhalten in der EU verbessern lassen. Dabei sollte insbesondere nach einem Verfahren gesucht werden, mit dem solche Streitfälle in allen Bereichen der direkten Besteuerung wirksam und zügig gelöst werden können.

6. WEITERE SCHRITTE UND SCHLUSSFOLGERUNGEN

Die Kommission ist entschlossen, die betreffenden Doppelbesteuerungsprobleme in der EU anzugehen und entsprechende Initiativen vorzulegen. Den Auftakt hierzu bilden zwei Vorschläge:

- der Vorschlag für eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftssteuer-Bemessungsgrundlage - angenommen im März 2011;

⁴¹ http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/jtpf/2010/jtpf_2010_06_08_number_open_cases_en.pdf

⁴² http://www.oecd.org/document/11/0,3746,en_2649_33747_46499831_1_1_1_1,00.html; 63,4 % Anstieg gegenüber 2006.

⁴³ Z.B. Frankreich und Vereinigtes Königreich (19.6.2008), Niederlande und Vereinigtes Königreich (26.9.2008), Deutschland und Vereinigtes Königreich (30.3.2010).

- der gleichzeitig mit dieser Mitteilung vorgelegte Vorschlag für eine Neufassung der Richtlinie über Zinsen und Lizenzgebühren.

Außerdem wird die Kommission

- in Kürze Möglichkeiten zur Behandlung von Hemmnissen bei der grenzübergreifenden Besteuerung von Erbschaften innerhalb der EU vorlegen,
- weiterhin das unlängst neugestaltete Verrechnungspreisforum heranziehen, um Fragen der Doppelbesteuerung bei Verrechnungspreisen zu behandeln,
- im Jahr 2012 Lösungen für die grenzübergreifende Doppelbesteuerung von Dividendenzahlungen an Aktionäre vorstellen,
- an der Entwicklung der in dieser Mitteilung umrissenen Optionen arbeiten, insbesondere an der Einrichtung eines Forums zur Doppelbesteuerung für reine EU-Steuersachverhalt, an einem Vorschlag für einen Verhaltenskodex zur Doppelbesteuerung und an der Durchführbarkeit eines effizienten Streitbeilegungsmechanismus mit dem Ziel, die wirksamsten Vorgehensweisen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung zu ermitteln,
- in Bezug auf die doppelte Nichtbesteuerung die Einleitung einer Konsultation, um den vollen Umfang dieses Sachverhalts ausloten zu können. Anhand der Ergebnisse dieser Konsultationen sollen geeignete Maßnahmen ermittelt und erarbeitet werden.

Die Kommission fordert das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss auf, diese Leitlinien zu erörtern und zu unterstützen.

Alle interessierten Betroffenen werden aufgefordert, ihre Meinungen zu äußern und der Kommission mitzuteilen, welche spezifischen Maßnahmen sie empfehlen.