

Autor: MICHAEL LANG
Dokumenttyp: Aufsatz
Literaturnachweis: StuW 2012,
297-317 

Quelle: 
Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln

Fundstelle: StuW 2012, 297-317

Zitiervorschlag: LANG, StuW 2012, 297-317

Das Territorialitätsprinzip und seine Umsetzung im Entwurf der Richtlinie über eine Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)

Prof. Dr. Dr. h.c. MICHAEL LANG, Wien

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsübersicht

- I. Das Konzept der CCCTB
- II. Die Verwirklichung des Territorialitätsprinzips
 - 1. Die umfassende Besteuerung ansässiger Gesellschaften
 - 2. Die Befreiung ausländischer Betriebsstätten, Dividenden und Veräußerungsgewinne
 - 3. Die Besteuerung europäischer Betriebsstätten von Drittlandansässigen
- III. Die Durchbrechungen des Territorialitätsprinzips
 - 1. Die Besteuerung von Zinsen und Lizenzgebühren
 - 2. Der Methodenwechsel
 - 3. Beherrschte ausländische Gesellschaften (CFC)
- IV. Transparente Gesellschaften
 - 1. Die Qualifikation von Drittlandsunternehmen
 - 2. EU-Betriebsstätten von Drittlandsunternehmen und Transparenz
 - 3. Beherrschte ausländische Gesellschaften und Transparenz
- V. Doppelbesteuerungsabkommen
 - 1. Vorrang der DBA mit Drittländern
 - 2. DBA und beherrschte ausländische Gesellschaften
 - 3. DBA und Transparenz
- VI. Würdigung und legistischer Ausblick

I. Das Konzept der CCCTB

Im März 2011 hat die EU-Kommission nach langen Vorarbeiten und einigen Verzögerungen den Entwurf für eine CCCTB-Richtlinie vorgelegt.¹ Der Entwurf sieht eine einheitliche Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage vor, die in allen EU-Mitgliedstaaten zum Tragen kommen kann. Er ist von der Zielsetzung getragen, die Verwaltungskosten auf Ebene der Unternehmen zu reduzieren.² Die Festsetzung von Verrechnungspreisen soll innerhalb der den CCCTB-Regelungen unterliegenden Unternehmensgruppe nicht mehr notwendig sein. Daher geht das Konzept auch von einer konsolidierten Bemessungsgrundlage aus. Die CCCTB soll nicht an Stelle der körperschaftsteuerrechtlichen Regelungen

der Mitgliedstaaten treten, sondern sie ist dem Kommissionsvorschlag zufolge als Wahlmöglichkeit für die Unternehmen gedacht. Unternehmen, die in mehreren Mitgliedstaaten tätig sind, sollen nicht mehr zwangsläufig verschiedenen Körperschaftsteuersystemen ausgesetzt sein, sondern für eine einheitliche innerhalb der gesamten EU geltende Bemessungsgrundlage optieren können.³ Der Entwurf sieht allerdings nur eine Angleichung der Bemessungsgrundlagen vor: Jeder Mitgliedstaat soll weiterhin die Möglichkeit haben, die Körperschaftsteuer zu den von ihm festgesetzten Steuersätzen zu erheben. Daher wird weiterhin Platz für Steuerwettbewerb bleiben, der allerdings in geregelteren Bahnen verlaufen und transparenter werden sollte.⁴

Das Konzept der CCCTB ist ambitioniert. Dementsprechend hat es auch von Anfang an Einwände und Widerstände gegeben: Einige Parlamente von Mitgliedstaaten haben Stellungnahmen abgegeben, in denen bezweifelt wird, ob der Vorschlag dem unionsrechtlich vorgegebenen Subsidiaritätsprinzip ent-

- 297 -

LANG, StuW 2012, 297-317

- 298 -

spricht.⁵ Manchen Kritikern geht das Ziel der Konsolidierung zu weit: Sie sprechen sich zumindest in einer ersten Phase dafür aus, sich auf eine gemeinsame Bemessungsgrundlage zu konzentrieren.⁶ Bedenken wurden auch dagegen erhoben, dass Unternehmen die Wahl haben, sich zwischen der CCCTB und den nationalen Bemessungsgrundlagen entscheiden zu können.⁷ Einige Mitgliedstaaten haben von vornherein ihre generelle Ablehnung gegenüber der Harmonisierung auf dem Gebiet der direkten Steuern zum Ausdruck gebracht und signalisiert, dass sie daher auch einer unionsweit anwendbaren CCCTB-Richtlinie in keinem Fall zustimmen würden.⁸ Viele Experten gehen daher davon aus, dass das Konzept einer CCCTB letztlich ein Fall der im Unionsrecht vorgesehenen „*verstärkten Zusammenarbeit*“ werden könnte, an der sich nicht alle Mitgliedstaaten beteiligen müssen.⁹

Mittlerweile hat sich auch das Europäische Parlament mit dem Richtlinienentwurf beschäftigt und Änderungen vorgeschlagen.¹⁰ Die dänische Präsidentschaft hat ebenfalls einen „Kompromissvorschlag“ erstattet.¹¹ Die zur Diskussion gestellten Modifikationen berühren Details wie Grundsatzfragen: So hat sich das Europäische Parlament dafür ausgesprochen, die Optionsmöglichkeiten einzuschränken: *„Für Europäische Gesellschaften und europäische Genossenschaften [...], die definitionsgemäß grenzüberschreitend tätig sind, gilt nach Ablauf von zwei Jahren ab dem Datum der Anwendung ein Anschluss an das System als erfolgt. Alle anderen Unternehmen, die nach dieser Richtlinie für die GKKB in Betracht kommen, mit Ausnahme von Kleinstunternehmen sowie von kleinen und mittleren Unternehmen im Sinne der Empfehlung 2003/361/EG 1 der Kommission, sollten nach Ablauf von fünf Jahren ab dem Datum der Anwendung diese Richtlinie ebenfalls anwenden. Anlässlich der Bewertung der Auswirkungen der GKKB sollte die Kommission prüfen, ob sie auch für Kleinst-, kleine und mittlere Unternehmen obligatorisch werden sollte.“*¹²

- 298 -

LANG, StuW 2012, 297-317

- 299 -

Die Finanz- und Wirtschaftskrise hat der Diskussion über die Steuerharmonisierung neuen Auftrieb gegeben. *Merkel* und *Sarkozy* haben sich in einem gemeinsamen Schreiben an den Ratsvorsitzenden *van Rompuy* für den Abschluss der Verhandlungen über eine gemeinsame Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage bis Ende 2012 ausgesprochen.¹³ Immer intensiver wird über EU-Steuern diskutiert und die Kommission selbst hat mittlerweile den Entwurf einer Richtlinie über eine Finanztransaktionssteuer vorgelegt und damit eine Steuer vorgeschlagen, die zumindest teilweise direkt in den Haushalt der EU fließen würde.¹⁴ Vor diesem Hintergrund erscheint der Vorschlag einer bloßen Harmonisierung der nationalen Bemessungsgrundlagen mittlerweile bereits weniger radikal. Die dramatischen wirtschaftlichen Entwicklungen in Griechenland und anderen Mitgliedstaaten der EU könnten dazu beitragen, die Bereitschaft für Harmonisierungsschritte auf dem Gebiet der Wirtschafts- und Finanzpolitik zu erhöhen. Gleichzeitig ist die Währungsunion gefährdeter denn je und Erosionsprozesse könnten dazu führen, dass auch Maßnahmen zur Schaffung gemeinsamer steuerlicher Bemessungsgrundlagen in weite Ferne rücken.

Aus all diesen Gründen ist es derzeit höchst unsicher, ob, wann und in welcher Form der vorgelegte Richtlinienentwurf zur CCCTB Bestandteil des Unionsrechts sein wird. Der Umstand, dass seit 2011 ein konkreter Vorschlag für eine Richtlinie vorliegt, hat die Diskussion weiter voran getrieben: Nicht mehr bloße Überlegungen zum Konzept einer derartigen gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage sind Gegenstand der wissenschaftlichen Analyse, sondern auch die konkreten Vorschläge für die Regelungen selbst. Aufgabe der Wissenschaft ist es, den Entwurf kritisch zu untersuchen und allfällige Zweifelsfragen und Schwächen aufzuzeigen, um damit den Boden für eine Weiterentwicklung des Richtlinienvorschlags zu bereiten. Die zuständigen Organe der EU sollen auf diese Überlegungen zurückgreifen können, wenn sie sich entschließen, das Konzept einer gemeinsamen Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage – in welcher Form auch immer – zu verwirklichen.

In diesem Beitrag möchte ich mich auf einige Regelungen des Entwurfs konzentrieren, die für außerhalb der EU ansässige Unternehmen oder dort ausgeübte wirtschaftliche Aktivitäten sowie für in der EU ansässige Unternehmen mit Drittlandsaktivitäten Bedeutung haben. Primär werde ich mich dabei dem Territorialitätsprinzip, das dem Konzept der CCCTB zugrunde liegt, und seiner rechtstechnischen Ausgestaltung widmen. Andere Vorschriften des Entwurfs, auch wenn sie Drittlandsbeziehungen sogar ausdrücklich ansprechen – wie jene über den Spendenabzug¹⁵, die Übertragung von Vermögenswerten¹⁶ oder den Zinsenabzug¹⁷ – werde ich hingegen ausklammern.

II. Die Verwirklichung des Territorialitätsprinzips

1. Die umfassende Besteuerung ansässiger Gesellschaften

Die Regelungen des CCCTB-Richtlinienvorschlags unterscheiden – zumindest auf den ersten Blick – zwischen weltweiter Besteuerung und bloß territorialer Besteuerung: Nach Art. 6 Abs. 6 des Entwurfs der Kommission ist eine „*in einem Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft, die für das System nach dieser Richtlinie optiert, [...] für sämtliche Einkünfte aus allen Quellen innerhalb oder außerhalb des Mitgliedstaats der Ansässigkeit nach diesem System körperschaftsteuerpflichtig*“. Im Unterschied dazu normiert Art. 6 Abs. 7 des Entwurfs, dass eine „*in einem Drittland ansässige Gesellschaft, die für das System nach dieser Richtlinie optiert, [...] mit sämtliche[n] Einkünfte[n] aus der Tätigkeit einer in einem Mitgliedstaat tätigen Betriebsstätte nach diesem System körperschaftsteuerpflichtig*“ ist.

Die Richtlinie soll somit sowohl für innerhalb als auch außerhalb der EU ansässige Gesellschaften anwendbar sein. Der Entwurf unterscheidet dabei in seinem Art. 2 zwischen „*Gesellschaften, die nach dem Recht eines Mitgliedstaates gegründet wurden*“ (Abs. 1), und „*Gesellschaften, die nach dem Recht eines Drittlandes gegründet wurden*“ (Abs. 2). Für die erstgenannte Gruppe sieht der Entwurf

in erster Linie das aus anderen steuerlichen Richtlinien bekannte „Listensystem“ vor.¹⁸ Eine Gesellschaft, die nach dem Recht eines Mitgliedstaates gegründet wurde, fällt jedenfalls dann unter die Richtlinie, wenn sie eine der in Anhang I genannten Rechtsformen hat und einer der in Anhang II genannten Körperschaftsteuern oder einer ähnlichen, später eingeführten Steuer unterliegt. Die Gesellschaften sind in Anhang II allerdings durchaus unterschiedlich geregelt: Für manche Staaten sind die Gesellschaftsformen taxativ genannt. In anderen Fällen besteht eine Öffnungsklausel z.B. für „*andere nach französischem Recht gegründete Gesellschaften, die der französischen Körperschaftsteuer unterliegen*“.¹⁹ Während also der Katalog der Gesellschaften zwar von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedlich, aber letztlich abschließend definiert zu sein scheint, gibt es für die Körperschaftsteuern eine generelle Öffnungs-

- 299 -

LANG, StuW 2012, 297-317

- 300 -

klausel, wonach nicht nur die in Anhang II genannten Körperschaftsteuern, sondern auch ähnliche, später eingeführte Steuern in Betracht kommen. Eine solche Vergleichbarkeitsprüfung ist auch aus Art. 2 Abs. 4 OECD-MA²⁰ oder aus Art. 3 Abs. a (iii) der Zinsen-Lizenzgebühren-Richtlinie²¹ bekannt. Während die Regelungen des OECD-MA und der Zinsen-Lizenzgebühren-Richtlinie weitgehend übereinstimmen, haben sich die Verfasser des CCCTB-Richtlinienvorschlags in Art. 2 Abs. 1 lit. b einer ganz anderen Terminologie bedient. Dies ist nicht zweckmäßig, denn das Ziel der Regelungen ist wohl in all diesen Fällen ident. Die unterschiedlichen Formulierungen bergen die Gefahr, dass die Rechtspraxis auf divergierende Inhalte schließt.

Zusätzlich sieht Art. 2 Abs. 3 des Entwurfs vor, dass die Kommission Rechtsakte erlassen kann, „*um die Anhänge I und II zu ändern und Änderungen in den Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten Rechnung zu tragen, die Gesellschaftsformen und Körperschaftsteuern betreffen*“. Dieses Befugnis zum Erlass der delegierten Rechtsakte wird der Kommission nach Art. 127 Abs. 1 des Entwurfs auf unbestimmte Zeit übertragen. Gemäß Art. 128 Abs. 1 kann die Befugnisübertragung aber vom Rat jederzeit widerrufen werden. Der Rat kann außerdem nach Art. 129 Abs. 1 Einwände gegen einen delegierten Rechtsakt binnen dreier Monate ab der Übermittlung erheben. Hat der Rat bis zum Ablauf dieser Frist keine Einwände erhoben, wird der delegierte Rechtsakt gem. Art. 129 Abs. 2 im Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlicht und tritt zu dem darin genannten Zeitpunkt in Kraft. Eine vorherige Veröffentlichung des Rechtsaktes ist möglich, wenn der Rat der Kommission mitteilt, dass er nicht beabsichtigt, Einwände zu erheben. Somit kann der Katalog der in Anhang I genannten Rechtsformen erweitert werden. Dazu bedarf es des Komitologieverfahrens.²² Im Fall „*ähnliche[r], später eingeführte[r] Steuern*“ ist die Anpassung hingegen vom Mitgliedstaat selbst vorzunehmen. Im Fall mangelnder oder fehlerhafter Umsetzung durch den Mitgliedstaat kann die Anwendung der gemeinsamen Bemessungsgrundlage direkt auf die Richtlinie gestützt werden. Im Fall neuer Steuern bedarf es, im Gegensatz zur Aufnahme neu geschaffener Rechtsformen, keines Komitologieverfahrens, um die Anwendung der Richtlinie auf sie sicherzustellen. Die Begründung liegt offenbar darin, dass für jene Mitgliedstaaten, die eine automatische Anpassung im Fall neuer Rechtsformen als zweckmäßig erachten, ohnehin eine spezielle Öffnungsklausel bereits in Anhang I vorgesehen ist. Eine Parallele dazu findet sich in Art. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie, sowie in Art. 3 der Zinsen-Lizenzgebühren-Richtlinie. In diesen Richtlinien ist für die Rechtsformen ein sogar ähnlich differenziertes Listensystem vorgesehen, das keiner Änderung im Wege des Komitologieverfahrens zugänglich ist, während bei den Körperschaftsteuern im Rahmen der CCCTB die Vergleichbarkeitsprüfung genügt.

Art. 2 Abs. 1 des CCCTB-Richtlinienvorschlags verlangt – ebenso wie Art. 2 Abs. 2 – bloß, dass die Gesellschaft einer Körperschaftsteuer „*unterliegt*“, während in Art. 2 Abs. a (iii) der Mutter-Tochter-Richtlinie und in Art. 3 Abs. a (iii) der Zinsen-Lizenzgebühren-Richtlinie gefordert ist, dass die Gesellschaft der Steuer unterliegt, „*ohne von ihr befreit zu sein*“. Daraus könnte geschlossen werden, dass eine Steuerbefreiung nicht daran hindert, die Gesellschaft den Regelungen der CCCTB zu unterwerfen.²³ Dementsprechend wäre zwischen von der nationalen Körperschaftsteuer befreiten Gesellschaften, auf die die Richtlinie angewendet werden kann, und jenen Gesellschaften, die von vornherein nicht in den Anwendungsbereich der nationalen Körperschaftsteuer fallen und daher auch nicht von der Richtlinie erfasst sein können, zu unterscheiden. Rechtspolitisch macht eine derartige Differenzierung aber wenig Sinn, da letztlich den Zufälligkeiten nationaler Gesetzgebungstechnik auf diese Weise unionsrechtliche Bedeutung zukäme.²⁴ Allerdings dürfen derartige Unterschiede in der Terminologie ohnehin nicht überbetont werden, da sich auch die Mutter-Tochter-Richtlinie einerseits und die Zinsen-Lizenzgebühren-Richtlinie andererseits unterscheiden, ohne dass dem wesentliche Bedeutung beigemessen wird: Während Art. 2 Abs. a (iii) der Mutter-Tochter-Richtlinie betont, dass das Unternehmen einer der dort aufgelisteten Steuern „*ohne Wahlmöglichkeit*“ unterliegen muss, fehlt dieser Hinweis in der Zinsen-Lizenzgebühren-Richtlinie. Dennoch wäre es wünschenswert, wenn sich die Verfasser des CCCTB-Richtlinienvorschlags an der Terminologie einer bereits bestehenden Richtlinienvorschrift orientieren, um zusätzliche Auslegungsprobleme, die gerade aus diesen Unterschieden erwachsen können, zu vermeiden.

Art. 6 CCCTB-Richtlinienvorschlag unterscheidet grundlegend zwischen Gesellschaften, die zu steuerlichen Zwecken in einem Mitgliedstaat ansässig sind (Abs. 1), und Gesellschaften, die zu steuerlichen Zwecken in einem Mitgliedstaat gebietsfremd sind (Abs. 2). Die erstgenannten Gesellschaften unterliegen insgesamt der Richtlinie. Die zweite Gruppe kann nur mit ihren in der EU gelegenen Betriebsstätten den in der Richtlinie festgelegten Regelungen unterliegen.

- 300 -

LANG, Stuw 2012, 297-317

- 301 -

Eine Gesellschaft gilt gemäß Art. 6 Abs. 3 des Entwurfs als in einem Mitgliedstaat ansässig, wenn sich ihr Sitz, der Ort der Erlangung der Rechtsfähigkeit oder der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung in diesem Mitgliedstaat befindet. Im Unterschied zu Art. 2 Abs. a (ii) der Mutter-Tochter-Richtlinie und Art. 3 Abs. a (ii) der Zinsen-Lizenzgebühren-Richtlinie sind somit die Kriterien für die Ansässigkeit autonom aus dem Unionsrecht abzuleiten.²⁵ Ein Verweis auf das nationale Recht existiert hier nicht. Die Formulierung des Art. 6 Abs. 3 des CCCTB-Richtlinienvorschlags erinnert hingegen vielmehr an Art. 4 Abs. 1 OECD-MA, dem die Regelung aber auch nicht völlig entspricht: In Art. 4 Abs. 1 OECD-MA ist der Sitz nicht ausdrücklich genannt. Zudem ist dort bloß vom Ort der „*Geschäftsleitung*“ und nicht der „*tatsächlichen Geschäftsleitung*“ die Rede. Der Begriff der „*tatsächlichen Geschäftsleitung*“ findet sich im OECD-MA hingegen in der sogenannten Tie-Breaker-Regelung des Art. 4 Abs. 3 OECD-MA. Deutlichere Parallelen als zu Art. 4 Abs. 1 OECD-MA weist Art. 6 Abs. 7 CCCTB-Richtlinienvorschlag interessanterweise zu Art. 4 Abs. 1 UN-MA und zu Art. 4 Abs. 1 US-MA auf, in denen ebenfalls der „*place of incorporation*“ genannt ist. Wiederum ist bedauerlich, dass sich die Entwurfsverfasser nicht stärker an bereits existierenden Formulierungen orientiert haben. Dies hätte den Vorteil gehabt, dass auch die zu diesen Vorschriften entwickelten Auffassungen zur Erhellung des Inhalts der Regelung herangezogen werden könnten. Stattdessen werden eigene Wege beschritten.

Art. 6 Abs. 3 CCCTB-Richtlinienvorschlag normiert als zusätzliches Kriterium für die Frage der Ansässigkeit einer Gesellschaft, dass diese „*nicht gemäß den Bedingungen eines Abkommens, das dieser Mitgliedstaat mit einem Drittland geschlossen hat, als in diesem Drittland steuerlich ansässig erachtet wird*“. Wenn also die Tie-Breaker-Regelung eines DBA das Drittland zum Ansässigkeitsstaat macht, dann verliert diese Gesellschaft ihre Ansässigkeit in der EU und gilt für steuerliche Zwecke als gebietsfremd. Auf Grundlage der Abkommen, die dem OECD-Musterabkommen nachgebildet sind, kommt es daher auf den Ort der „*tatsächlichen Geschäftsleitung*“ an. Allerdings gibt es eine Reihe von DBA, die vom Wortlaut des OECD-MA abweichen oder die im Fall einer doppelten Ansässigkeit die Abkommensberechtigung überhaupt nicht oder nur nach Durchführung eines Verständigungsverfahrens gewähren.²⁶ In diesen Fällen geht die Ansässigkeit in der EU erst verloren, wenn ein Verständigungsverfahren abgeschlossen wurde. Sofern eine Gesellschaft nach einem Abkommen in *keinem* Vertragsstaat als ansässig gilt, kann sie nicht in einem Drittland als ansässig gelten. Gleiches gilt, wenn kein DBA mit einem Drittland besteht oder das Abkommen nicht anwendbar ist. Wenn doppelt ansässige Gesellschaften daher entweder nicht abkommensberechtigt sind oder für Zwecke der Abkommensanwendung „*unter Beobachtung*“ stehen und sich die zuständigen Behörden deshalb vorbehalten, die Abkommensberechtigung im Einzelfall in einem Verständigungsverfahren zu klären, wird dieser Nachteil für Zwecke der Richtlinie plötzlich zum Segen. Rechtspolitisch ist dieser diametrale Wertungsunterschied zwischen DBA und Richtlinienentwurf jedenfalls auf den ersten Blick nicht einsichtig.

Einzuräumen ist allerdings, dass Art. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie und Art. 3 der Zinsen-Lizenzgebühren-Richtlinie von einem ähnlichen Konzept getragen werden,²⁷ wobei die Formulierungen des CCCTB-Richtlinienentwurfs wiederum eigenständig sind. Auch die beiden bestehenden Richtlinienvorschriften bewirken, dass die fehlende Abkommensberechtigung für Zwecke der Richtlinie zu einem Vorteil wird. Im Ergebnis führt dies dazu, dass der Anwendungsbereich der Richtlinie vom Inhalt der abgeschlossenen DBA abhängt und daher je nach Mitgliedstaat divergieren kann. Dies kann seine Begründung nur darin finden, dass die abkommensrechtliche Ansässigkeit außerhalb der EU dazu führt, dass die Gesellschaft im EU-Mitgliedstaat nur mit Einkünften aus Quellen im Mitgliedstaat besteuert werden kann und daher mehr einem Gebietsfremden als einem Ansässigen ähnelt. Für die bestehenden Richtlinien wie auch für den CCCTB-Richtlinienentwurf ist zu fragen, ob es wert ist, für dieses Ziel in Kauf zu nehmen, dass der Anwendungsbereich der Richtlinie einerseits von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat variiert, und andererseits davon abhängt, in welchem Drittland die Gesellschaft noch ansässig ist. Will man diese Gesellschaften generell als in der EU ansässig betrachten, wäre es zweckmäßig, den Wortlaut der Tie-Breaker-Regelung des Art. 4 Abs. 3 OECD-MA in die Richtlinie zu übernehmen. Der Nachteil dieser Regelungstechnik wäre dann aber, dass mitunter auch in der EU der Welteinkommensbesteuerung unterliegende Gesellschaften für Zwecke der CCCTB-Regelungen als nicht-ansässig gelten. Für Gesellschaften, die in mehreren *Mitgliedstaaten* ansässig sind, gilt nach Art. 6 Abs. 4 CCCTB-Richtlinienvorschlag aber genau diese Regelung, um festzustellen, in welchem Mitgliedstaat sie endgültig ansässig sind.

Art. 6 Abs. 6 CCCTB-Richtlinienvorschlag spricht davon, dass eine in einem Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft, die der Richtlinie unterliegt, „*für sämtliche Einkünfte aus allen Quellen innerhalb oder außerhalb des Mitgliedstaates der Ansässigkeit nach diesem System körperschaftsteuerpflichtig*“ ist. In ähnlicher Weise normiert Art. 6 Abs. 7 auch für Drittlandsgesellschaften, dass sie „*für sämtliche Einkünfte aus der Tätigkeit einer in einem Mitgliedstaat tätigen Betriebsstätte nach*

diesem System körperschaftsteuerpflichtig“ sind. Die Formulierungen erwecken daher den Eindruck, dass der Begriff der Einkünfte denkbar weit gefasst ist, weil die Betonung auf „sämtliche“ und – zumindest bei Art. 6 Abs. 6 – „aus allen Quellen innerhalb oder außerhalb des Mitgliedstaats der Ansässigkeit“ liegt.

Art. 10 CCCTB-Richtlinienvorschlag weist darauf hin, dass sich die Steuerbemessungsgrundlage aus den Erträgen abzüglich steuerfreier Erträge, abziehbarer Aufwendungen und sonstiger abziehbarer Posten errechnet. Der Begriff der Erträge ist wiederum in Art. 4 Abs. 8 des Entwurfs definiert. Daraus ergibt sich, dass auch „Subventionen und Zuschüsse, Zuwendungen, Schadenersatzzahlungen und freiwillige Leistungen“ zu den Erträgen gehören. Vom Steuerpflichtigen aufgebracht Eigenkapital wird hingegen nach der ausdrücklichen Regelung des Art. 4 Abs. 8 Satz 3 nicht zu den Erträgen gerechnet. Anhaltspunkte zur näheren Bestimmung des Begriffs der „Einkünfte“ ergeben sich auch aus anderen Vorschriften: So weist Art. 9 Abs. 1 des Entwurfs darauf hin, dass zur Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage Gewinne und Verluste „erst bei ihrer Realisierung erfasst“ werden. Der Begriff der Einkünfte bestimmt sich daher auch durch das Realisationsprinzip. Bloße Werterhöhungen von Wirtschaftsgütern führen somit nicht zu steuerbaren Einnahmen. Wenn es vom Realisationsprinzip Ausnahmen gibt – wie z.B. im Fall der Regelungen für beherrschte ausländische Unternehmen nach Art. 82 CCCTB-Richtlinienvorschlag – ist dies ausdrücklich geregelt. Weitere Hinweise geben auch die Befreiungen: So sind Erlöse aus der Veräußerung von Beteiligungen nach Art. 11 lit. d ausdrücklich befreit. Dies lässt darauf schließen, dass Veräußerungsgewinne sonst offenbar unter den Begriff der Einkünfte fallen.

2. Die Befreiung ausländischer Betriebsstätten, Dividenden und Veräußerungsgewinne

Die Regelung des Art. 11 lit. e CCCTB-Richtlinienvorschlag verwirklicht weitgehend das Territorialitätsprinzip: Dort ist eine Freistellung für „Einkünfte einer Betriebsstätte in einem Drittland“ vorgesehen. Parallel dazu ordnet Art. 11 lit. c eine Befreiung für vereinnahmte Gewinnausschüttungen und Art. 11 lit. d für Erlöse aus der Veräußerung von Beteiligungen an. Beide Regelungen gelten – im Unterschied zu der auf Drittländer bezogenen Befreiung für Betriebsstätten – ungeachtet der Ansässigkeit des Rechtsträgers, der ausschüttet oder dessen Anteile veräußert werden. Es macht somit keinen Unterschied, ob ein in der EU ansässiges Unternehmen in einem Drittland durch eine Betriebsstätte oder eine Beteiligung an einer Gesellschaft tätig ist. Die Regelung ist vom Grundsatz der Rechtsformneutralität geprägt: Sowohl die Betriebsstättengewinne als auch die Ausschüttungen der Gesellschaften sind befreit. In beiden Fällen sind auch die Veräußerungsgewinne steuerbefreit.

Der Vorschlag der dänischen Präsidentschaft verwässert dieses Konzept allerdings: Vereinnahmte Gewinnausschüttungen sollen nur noch dann freigestellt werden, wenn eine Mindestbeteiligung von 10 % vorliegt. Gleiches soll für Veräußerungsgewinne gelten. Weitere Ausnahmen von der Steuerbefreiung sind für Gewinnausschüttungen aus zu Handelszwecken gehaltenen Anteilen sowie für von Lebensversicherungsunternehmen vereinnahmte Gewinnausschüttungen vorgesehen. Die 10 %-Grenze scheint der Mutter-Tochter-Richtlinie entlehnt. Die Terminologie stimmt aber nicht überein. Vor allem ist diese Beteiligungsgrenze im Fall der CCCTB-Regelungen nicht passend: Aufgrund der Befreiung für Betriebsstätten in Drittländern sind über Kleinstbeteiligungen an Personengesellschaften erzielte Gewinne nicht in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen, sodass das Erfordernis einer Mindestbeteiligung wenig Sinn macht.

Einkünfte aus Drittländern können aber auch in anderen Fällen der Besteuerung unterliegen. Dies ist beispielsweise insoweit der Fall, als es sich nicht um „Einkünfte einer Betriebsstätte“ handelt. Wenn daher ein Steuerpflichtiger wirtschaftliche Aktivitäten in einem Drittland entfaltet, ohne dadurch ei-

ne feste Geschäftseinrichtung zu begründen, kommt nach wie vor das Welteinkommensbesteuerungsprinzip zum Tragen. Weiters gilt auch nicht das Attraktionsprinzip. Folglich führt nicht die bloße Existenz einer Betriebsstätte in einem anderen Staat dazu, dass von der Besteuerung abgesehen wird. Es muss sich um „*Einkünfte einer Betriebsstätte*“ handeln.

Der Begriff der Betriebsstätte ist dabei detailliert in Art. 5 des Entwurfs definiert. Diese Definition lehnt sich weitgehend an die Definition des Art. 5 OECD-Musterabkommen an. Die Entwurfsverfasser haben sich daher dafür entschieden, weder dem Vorbild des Art. 3 Abs. c der Zinsen-Lizenzgebühren-Richtlinie, die lediglich einen an Art. 5 Abs. 1 OECD-MA *angelehnten* Betriebsstättenbegriff enthält,²⁸ noch Art. 2 Abs. b der Mutter-Tochter-Richtlinie zu folgen, die diesen knappen Betriebsstättenbegriff mit einer subject-to-tax-clause verknüpft. Wiederum wurde aber Art. 5 OECD-MA nicht zur Gänze in den Richtlinien-Entwurf übernommen. Unklar ist daher, welche Bedeutung die nicht im OECD-Musterabkommen enthaltene Wortfolge hat, wonach es sich um die Betriebsstätte eines Steuerpflichtigen handeln muss, die sich „*in einem anderen Staat als demjenigen, in dem sich der Ort seiner zentralen Geschäftsleitung und Kontrolle befindet*“. Der Grund für diese Abweichung von Art. 5 OECD-MA ist nicht ersichtlich. Diese Einfügung scheint nicht nur überflüssig zu sein, sondern wirft – wie noch gezeigt wird – Zweifelsfragen auf.

Die dänische Präsidentschaft hat nun vorgeschlagen, die Wortfolge „*in dem sich der Ort seiner zentralen Geschäftsleitung und Kontrolle befindet*“ durch die Formulierung „*in dem er für steuerliche Zwecke ansässig ist*“ zu ersetzen. Damit weicht auch diese Fassung der Betriebsstättendefinition vom Vorbild des Art 5 OECD-MA ab. Die Frage, warum sich die Verfasser dieser Definition nicht zur Gänze am OECD-Musterabkommen orientiert haben, lässt sich nicht beantworten. Ohne Not entstehen Auslegungsschwierigkeiten.

Der von der Kommission vorgelegte Entwurf enthält keine Regelung, die sich ausdrücklich auf die Gewinn-

- 302 -

LANG, StuW 2012, 297-317

- 303 -

zurechnung bezieht. Angesichts der zahlreichen Parallelen zum OECD-Musterabkommen – wie beispielsweise beim Betriebsstättenbegriff – könnte es naheliegend sein, dafür die bei Art. 7 OECD-MA maßgebenden Grundsätze zum Tragen kommen zu lassen.²⁹ Allerdings ist gerade die Frage der Gewinnzurechnung zu Betriebsstätten innerhalb der OECD auch nicht gefestigt: Art. 7 OECD-MA wurde mit dem Update 2010 entscheidend geändert.³⁰ Im Kontext des Unionsrechts stellt sich jedoch die Frage, ob für die Zuordnung von Gewinnen zur Betriebsstätte nicht jene Grundsätze maßgebend sein sollen, die im EU-Schiedsübereinkommen verankert sind.³¹ Art. 4 Abs. 2 des EU Schiedsübereinkommens sieht dazu vor: „*Übt ein Unternehmen eines Vertragsstaats seine Tätigkeit in einem anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus, so werden dieser Betriebsstätte die Gewinne zugerechnet, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre.*“

Diese Regelung ist erkennbar der früheren Fassung des Art. 7 Abs. 2 OECD-MA nachgebildet,³² wenngleich der Vorbehalt gegenüber den Sonderregelungen des Art. 7 Abs. 3 OECD-MA dort nicht enthalten ist und Art. 7 Abs. 3 OECD-MA genauso wenig wie die Abs. 4 und 5 des Art. 7 OECD-MA in dem

EU-Schiedsübereinkommen ihre Entsprechung finden. Erachtet man die in dem 1990 verabschiedeten EU-Schiedsübereinkommen verankerten Grundsätze als maßgebend, spricht dies dafür, die auf Grundlage des OECD-MA und des OECD-Kommentars aus 1977 vertretenen Auffassungen zur Gewinnabgrenzung heranzuziehen. Für die im OECD-Kommentar vertretene Auffassung, wonach die jeweils aktuelle Version des OECD-Kommentars zur Auslegung auch schon früher abgeschlossener DBA heranzuziehen ist, fehlt schon für die bilateralen DBA jede Grundlage.³³ Noch viel weniger kann diese Position bei der Auslegung des EU-Schiedsübereinkommens Bedeutung haben. Für die als Authorized-OECD-Approach (AOA) bekannte Auffassung bestünde daher nur insoweit Platz, als sie auf die bereits im OECD-MA und Kommentar i.d.F. 1977 verankerten Grundsätze zurückgeführt werden kann.

Allerdings sind auch die Vorschriften der Art. 78 und 79 CCCTB-Richtlinienvorschlag zu beachten. Dort geht es zwar nur um verbundene Unternehmen und daher zumindest nicht auf den ersten Blick um die Beziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte. Art. 78 Abs. 1 normiert allerdings in seinem letzten Unterabsatz, dass ein Steuerpflichtiger „*als mit seiner Betriebsstätte in einem Drittland verbundenes Unternehmen*“ gilt, ebenso gilt ein gebietsfremder Steuerpflichtiger „*als mit seiner Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat verbundenes Unternehmen*“. Daraus lässt sich ableiten, dass für die Beziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte die Regelungen über Beziehungen zwischen verbundenen Unternehmen in Art. 78 maßgebend sind. Völlig zweifelsfrei ist das allerdings nicht. Art. 79 regelt „*Beziehungen zwischen verbundenen Unternehmen*“ und setzt damit zumindest die Existenz *zweier* verbundener Unternehmen voraus, während Art. 78 Abs. 1 letzter Unterabsatz den Steuerpflichtigen „*mit seiner Betriebsstätte*“ als „*verbundenes Unternehmen*“ fingiert, also nicht anordnet, dass sowohl der Steuerpflichtige als auch seine Betriebsstätte *jeweils* Unternehmen sind, die als miteinander „*verbunden*“ anzusehen sind. Setzt man sich über diese Bedenken hinweg, sind die in Art. 78 f. des Entwurfs vorgesehenen Rechtsfolgen auch für die Beziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte maßgebend. Art. 79 ist aber der Regelung des Art. 9 OECD-MA und des Art. 4 Abs. 1 EU-Schiedsübereinkommen nachgebildet, wenngleich nicht zur Gänze.³⁴ Dies könnte Anlass sein, die Unabhängigkeit der Betriebsstätte gegenüber dem Stammhaus bei der Zurechnung des Betriebsstättengewinns stärker zu betonen als dies nach Art. 4 Abs. 2 EU-Schiedsübereinkommen möglich wäre. Vor diesem Hintergrund könnten die Regelungen des Entwurfs doch auch von den Grundgedanken des Authorized OECD-Approachs inspiriert sein.

Setzt sich der Vorschlag der dänischen Präsidentschaft durch, sollten diese Zweifelsfragen hinfällig werden: Art. 79 soll dem zufolge einen zweiten Absatz erhalten, in dem die Ermittlung der einer Betriebsstätte zuzurechnenden Einkünfte näher erläutert wird: „Bei den einer Betriebsstätte zuzurechnenden Einkünften handelt es sich um die Einkünfte, die eine Betriebsstätte voraussichtlich erzielen würde – insbesondere im Rahmen ihrer Transaktionen und Beziehungen mit anderen Anteilen des Steuerpflichtigen –, wenn sie ein gesondertes und unabhängiges Unternehmen wäre, das dieselbe oder eine ähnliche Tätigkeit unter denselben oder ähnlichen Bedingungen ausübt, unter Berücksichtigung der vom Steuerpflichtigen über die Betriebsstätte und die anderen Teile des

- 303 -

LANG, StuW 2012, 297-317

- 304 -

Steuerpflichtigen ausgeübten Funktionen, eingesetzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken“. Diese Formulierungen sind erkennbar – wenngleich bedauerlicherweise wieder nicht zur Gänze – der aus 2010 stammenden Fassung des Art. 7 Abs. 2 OECD-MA entnommen und tragen daher auch in-

haltlich das mit dieser Vorschrift verbundene Verständnis einer weitgehenden Selbständigkeit der Betriebsstätte.

Die Regelung des Art. 11 lit. e CCCTB-Richtlinienvorschlag kann darüber hinaus auch zur Befreiung von Einkünften aus Quellen innerhalb der EU führen: Gehören zu den Einkünften einer Betriebsstätte in einem Drittland auch Zinsen oder Lizenzgebühren aus der EU, kommt die Befreiung auch zum Tragen. Wenn eine deutsche Gesellschaft in den USA eine Betriebsstätte hat, zum Vermögen dieser Betriebsstätte unter anderem französische Anleihen gehören und die Zinsen auch dieser Betriebsstätte zuzurechnen sind, greift die Befreiung auch für französische Zinsen.

Zu den durch ausdrückliche Vorschrift befreiten Erträgen nach Art. 11 lit. c CCCTB-Richtlinienvorschlag gehören auch „*vereinnahmte Gewinnausschüttungen*“. Der Entwurf geht offenbar davon aus, dass wirtschaftliche Doppelbesteuerung von Gewinnen dadurch vermieden werden soll, indem die Ausschüttung selbst nicht zur Steuerpflicht führen soll. Mit der im Regelfall auf Ebene der darunter liegenden Körperschaft gegebenen Steuerpflicht – deren Bemessungsgrundlage nach nationalem Recht oder nach CCCTB-Richtlinie ermittelt wird – soll es sein Bewenden haben. Auf Ebene der empfangenden Körperschaft soll es nicht nochmals zu einer Steuerpflicht kommen. Diese Vorschrift differenziert nicht nach der Ansässigkeit des die Gewinne ausschüttenden Unternehmens und ist daher auch auf „*vereinnahmte Gewinnausschüttungen*“ aus Drittländern anwendbar. Die von den Entwurfsverfassern gewählte Terminologie entspricht auch hier nicht vollständig der Terminologie der Mutter-Tochter-Richtlinie: Während nämlich in der Mutter-Tochter-Richtlinie von „*Gewinnausschüttungen*“ die Rede ist, spricht der CCCTB-Richtlinienvorschlag von „*vereinnahmten Gewinnausschüttungen*“. Dies könnte darauf zurückzuführen sein, dass sich die Steuerbefreiung auf diese Weise von der in den Art. 82 Abs. 1 i.V.m. Art. 83 Abs. 5 als Ausnahme zum Ausdruck kommenden Steuerpflicht für bestimmte „*nicht ausgeschüttete Gewinne von Unternehmen*“ abgrenzt. Auf Grundlage des Vorschlags der dänischen Präsidentschaft würde allerdings zumindest in Art. 82 Abs. 1 der Hinweis auf die „*nicht ausgeschüttete[n]*“ Gewinne von Unternehmen entfallen. Dies ist die Konsequenz der Erweiterung des Anwendungsbereichs der CFC-Regelungen auf Betriebsstättengewinne aus Niedrigsteuerländern.

Die Steuerbefreiung für „*vereinnahmte Gewinnausschüttungen*“ verzichtet auf eine Definition der hinter der Gewinnausschüttung stehenden Beteiligung. Daher ist unklar, ob es hier auf das Gesellschaftsrecht ankommt oder ob eine schuldrechtliche Beziehung hinreichend ist, wenn auch eine entsprechende Beteiligung am Eigenkapital besteht. Ebenso fehlt eine ausdrückliche Regelung darüber, welche Voraussetzungen ein Rechtsträger erfüllen muss, damit er die Quelle von „*Gewinnausschüttungen*“ sein kann.

Anhaltspunkte für die Bestimmung des Begriffs der „*Gewinnausschüttungen*“ lassen sich möglicherweise aus Art. 82 Abs. 1 lit. a des Entwurfs gewinnen: Die Regelungen für „*beherrschte ausländische Gesellschaften*“ sollen ja die unmittelbare Steuerpflicht der von der ausländischen Gesellschaft bezogenen Einkünfte beim Gesellschafter oder bei Personen mit ähnlich beherrschender Stellung bewirken. Sie sollen zum Tragen kommen, wenn der Steuerpflichtige – neben anderen Voraussetzungen – alleine oder zusammen mit verbundenen Unternehmen mehr als 50 % der Stimmrechte oder mehr als 50 % des Kapitals hält oder wenn er Anspruch auf mehr als 50 % der Gewinne des Unternehmens hat. Daraus könnte geschlossen werden, dass Steuerpflichtige auch sonst Gewinnausschüttungen beziehen können, wenn sie entweder Stimmrechte oder Kapital halten oder Anspruch auf Gewinne haben.³⁵ Allerdings werden die in die Steuerbemessungsgrundlage einzubeziehenden Einkünfte nach Art. 83 Abs. 2 des Entwurfs „*anteilig zu dem Anspruch des Steuerpflichtigen auf die Gewinne des ausländischen Unternehmens berechnet*“. Dies deutet wiederum darauf hin, dass auch eine „*vereinnahmte Gewinnausschüttung*“ nur bei dem vorliegen kann, der Anspruch auf die Gewinne des Unternehmens hat.

Ein anderer Ansatz könnte darin bestehen, auf den Begriff der Dividenden abzustellen. Dieser Begriff ist im Entwurf zwar nicht definiert, allerdings konkretisiert Art. 81 Abs. 2 CCCTB-Richtlinienvorschlag den Begriff der Zinsen in der Art. 11 Abs. 3 OECD-MA entsprechenden Weise, wie er auch in die Zinsen-Lizenzgebühren-Richtlinie übernommen wurde.³⁶ Daraus könnte geschlossen werden, dass den Verfassern des Richtlinienentwurfs ein Art. 10 Abs. 3 OECD-MA entsprechendes Verständnis des Dividendenbegriffs vorgeschwebt sei.³⁷ Ob dieses Verständnis dann auch für

- 304 -

LANG, StuW 2012, 297-317

- 305 -

die Erhellung des Begriffs der „*vereinnahmten Gewinnausschüttungen*“ herangezogen werden kann, ist wiederum eine andere Frage. Art. 4 Abs. 8 des Entwurfs spricht im Zusammenhang mit dem Begriff der Erträge unter anderem von „*Erlöse[n] aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern und Rechten sowie Zinsen, Dividenden und anderen Arten der Gewinnausschüttung*“, was eher den Schluss zuließe, dass der Begriff der Gewinnausschüttung weiter als jener der Dividenden ist. Andererseits ist in Abs. 11 der Erwägungsgründe zur Richtlinie davon die Rede, dass „*Dividendeneinkünfte, Erlöse aus der Veräußerung von Anteilen an einem nicht zur Gruppe gehörenden Unternehmen und Gewinne ausländischer Betriebsstätten [...] steuerfrei sein*“ sollten. Die Entwurfsverfasser haben hier offenkundig die Befreiungen des Art. 11 lit. c, d und e vor Augen, die „*vereinnahmte Gewinnausschüttungen*“, „*Erlöse aus der Veräußerung von Beteiligungen*“ und „*Einkünfte einer Betriebsstätte in einem Drittland*“ umfassen. Damit wird deutlich, dass die Begriffe „*Dividendeneinkünfte*“ und „*vereinnahmte Gewinnausschüttungen*“ in diesem Zusammenhang synonym verwendet wurden.

Erlöse aus der Veräußerung von Beteiligungen sind nach Art. 11 lit. d des Entwurfs ebenfalls befreit. Terminologisch knüpft die Regelung nicht an die zuvor erwähnte Befreiung für „*vereinnahmte Gewinnausschüttungen*“ an. Aufgrund des systematischen Zusammenhangs ist aber davon auszugehen, dass vorausgesetzt wird, dass es sich um dieselbe Art von Rechtsträger handelt, an dem eine Beteiligung besteht, für die auch die Befreiung für „*vereinnahmte Gewinnausschüttungen*“ gilt. Die CCCTB-Regelungen gehen daher weiter als die Mutter-Tochter-Richtlinie, die bloß die Befreiung von Gewinnausschüttungen notwendig macht. Systematisch ist dies konsequent, da ein Anteilseigner oft vor der Wahl steht, die von seiner Gesellschaft erwirtschafteten Gewinne in Form von Gewinnausschüttungen oder aber in Form von Veräußerungsgewinnen zu realisieren.

Für alle zuvor genannten Fälle sieht Art. 72 vor, dass bei der Bestimmung des Steuersatzes für einen Steuerpflichtigen – unbeschadet des Art. 75 gemäß Art. 11 lit. c, d oder e – von der Steuer befreite Einnahmen berücksichtigt werden. In den Fällen, in denen der Körperschaftsteuertarif flach ist, wird diese Progressionsvorbehaltsregelung wenig Bedeutung haben. Dort, wo es beispielsweise verschiedene Tarifstufen oder unterschiedliche Tarife für ausgeschüttete und einbehaltene Gewinne gibt, könnten die Regelungen über den Progressionsvorbehalt Bedeutung erlangen. Interessant ist in diesem Zusammenhang, dass die Regelung von „*Einnahmen*“ spricht, während sonst von „*Erträgen*“ oder „*Einkünften*“ die Rede ist. Dies könnte in Hinblick auf die Möglichkeit eines negativen Progressionsvorbehalts Bedeutung haben. Da in dieser Regelung nur von Einnahmen und daher von einer positiven Bruttogröße die Rede ist, könnte daraus geschlossen werden, dass ein negativer Progressionsvorbehalt bei der CCCTB nicht in Betracht kommen soll. Geht man aber vom Begriff der Einnahme als Bruttogröße aus, würde dies zur Konsequenz haben, dass die auf die Drittlandseinkünfte entfallenden Ausgaben nicht berücksichtigt werden könnten. Rechtspolitisch würde dies kaum Sinn machen, denn

auf diese Weise wäre die Freistellung der ausländischen Einkünfte in Fällen hoher zusammenhängender Ausgaben gerade nicht erreicht.

3. Die Besteuerung europäischer Betriebsstätten von Drittlandansässigen

In Drittländern ansässige Gesellschaften können mit ihren in der EU gelegenen Betriebsstätten ebenfalls der CCCTB unterliegen. In die Bemessungsgrundlage werden jene Gewinne einbezogen, die der Betriebsstätte zuzurechnen sind.³⁸ Der gebietsfremde Steuerpflichtige bildet dann mit einer derartigen Betriebsstätte und den anderen qualifizierten Tochtergesellschaften eine Gruppe.

Die Gesellschaft, die nach dem Recht eines Drittlandes gegründet wurde, fällt nach Art. 2 des Entwurfs dann unter die Richtlinie, wenn ihre Rechtsform einer der in Anhang I genannten Rechtsformen ähnlich ist und einer der in Anhang II genannten Körperschaftsteuern unterliegt. Für die Drittlandsgesellschaften ist somit eine Ähnlichkeitsprüfung angeordnet. Die Regelung unterscheidet sich daher von jener für in der EU ansässige Gesellschaften. Sie lässt aber offen, worin die maßgebenden Parameter bestehen, um den Vergleich vornehmen zu können. Anzunehmen ist, dass es nicht auf den Vergleich mit den im *konkreten Mitgliedstaat* akzeptierten Rechtsformen ankommen kann, da die Qualifikation von Drittlandsgesellschaften nicht je Mitgliedstaat unterschiedlich erfolgen sollte. Worin aber die Gemeinsamkeit der in Anhang I gelisteten Rechtsformen besteht, ist nicht ersichtlich. Erschwert wird diese Ähnlichkeitsprüfung dadurch, dass die Liste des Anhangs I im Komitologieverfahren ergänzt werden kann, wobei dabei selbst keine Ähnlichkeitsprüfung vorzunehmen ist, sondern ein weiterer Spielraum zu bestehen scheint: Die Kommission soll „*Änderungen in den Rechtsvorschriften Rechnung [...] tragen*“ können. Damit enthält auch die Ähnlichkeitsprüfung ein dynamisches Element und kann je nach dem Stand des Anhangs I unterschiedlich ausfallen.

Interessanterweise ist in Hinblick auf die Körperschaftsteuer – anders als für in der EU errichtete Gesellschaften – keine Ähnlichkeitsprüfung vorgesehen, sondern die Gesellschaft muss einer der in Anhang II genannten Körperschaftsteuern unterliegen. Dabei kann es sich aber wohl nur um einen Redaktionsfehler handeln, da nicht einsichtig ist, warum in diesem Fall nicht automatisch auch Gesellschaften, die mit ihren EU-Betriebsstätten einer ähnlichen, später eingeführten Steuer unterliegen, unter die Richtlinie fallen. Diese Diskriminierung könnte sonst in Hinblick auf die Betriebsstättendiskriminierungsverbote bestehender DBA mit Drittländern bedenklich sein.

Nach Art. 3 Abs. 1 des Entwurfs hat die Kommission jährlich ein Verzeichnis der Drittlandsgesellschaftsformen festzulegen. Sie hat dabei selbst den Maßstab des Art. 2 Abs. 2 lit. a des Entwurfs anzuwenden und damit die dort vorgesehene Ähnlichkeitsprüfung vorzunehmen. In diesem Fall ist ein vereinfachtes Geneh-

- 305 -

LANG, StuW 2012, 297-317

- 306 -

migungsverfahren vorgesehen: Nach Art. 5 der Verordnung 182/2011³⁹ kann der Ausschuss seine Stellungnahme mit der Mehrheit nach Art. 16 Abs. 4 und 5 des Vertrages über die EU und gegebenenfalls nach Art. 238 Abs. 3 AEUV bei Rechtsakten, die auf Vorschlag der Kommission zu erlassen sind, abgeben. Gibt der Ausschuss eine befürwortende Stellungnahme ab, so erlässt die Kommission den im Entwurf vorgesehenen Durchführungsakt.

Die Gesellschaftsformen sind allerdings nicht abschließend aufgelistet. Vielmehr besteht die Möglichkeit, dass die Richtlinie nach Art. 3 Abs. 2 auch auf Drittlands-Gesellschaftsformen angewandt wird, die nicht in dem Verzeichnis gemäß Abs. 1 genannt sind. Dies macht Sinn, da die Kommission nicht alle Rechtsänderungen weltweit laufend im Blick haben kann. Dabei stellt sich aber die Frage, ob diese Vorschrift von den nationalen Gesetzgebern so umgesetzt werden muss, dass sie der Verwaltung und letztlich der Gerichtsbarkeit die Möglichkeit überlassen, die Ähnlichkeitsprüfung vorzunehmen, oder ob der nationale Gesetzgeber dies selbst vorzunehmen und gegebenenfalls immer wieder anzupassen hat. Angesichts des Umstands, dass der nationale Gesetzgeber genauso wenig wie die Kommission alle Rechtsänderungen weltweit laufend im Blick haben kann, spricht dies dafür, dass sich der nationale Gesetzgeber damit begnügen darf, per Generalklausel die Ähnlichkeitsprüfung anzuordnen, bei deren Handhabung dann das von der Kommission nach Art. 3 Abs. 2 erstellte Verzeichnis zu berücksichtigen ist. Dort gelistete Rechtsformen werden jedenfalls als ähnlich einzustufen sein, während die Liste aber nicht ausschließt, dass auch andere Rechtsformen in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallen können.

In Hinblick auf die Bemessungsgrundlage kombiniert Art. 6 Abs. 7 des Entwurfs die territoriale Besteuerung mit der weltweiten Besteuerung des Einkommens: Einerseits unterliegt eine in einem Drittland ansässige Gesellschaft nur mit Einkünften aus der Tätigkeit einer in einem Mitgliedstaat tätigen Betriebsstätte der Körperschaftsteuerpflicht. Dies bedeutet, dass eine Betriebsstätte vorliegen muss und die Einkünfte auch der Betriebsstätte zuzurechnen sind. Andererseits sind Einkünfte aus dieser Tätigkeit unabhängig davon steuerpflichtig, ob die Tätigkeit nur den Betriebsstättenstaat oder einen anderen EU-Mitgliedstaat oder gar ein Drittland betrifft: Wenn also eine in den USA ansässige Gesellschaft in der EU über eine Betriebsstätte verfügt und dieser Betriebsstätte z.B. Zinsen aus den USA zuzurechnen sind, unterliegt die Betriebsstätte damit der Besteuerung nach dem CCCTB-Regime.

Nach Art. 6 Abs. 2 des Entwurfs kann eine Gesellschaft, die zu steuerlichen Zwecken in einem Mitgliedstaat gebietsfremd ist, unter den in dieser Richtlinie festgelegten Bedingungen mit einer von ihr in einem Mitgliedstaat unterhaltenen Betriebsstätte für das System nach der Richtlinie optieren. Für die Beurteilung der Frage, ob eine Betriebsstätte vorliegt, ist wiederum die Definition des Art. 5 des Entwurfs maßgebend. Diese Definition orientiert sich - wie bereits erwähnt - weitgehend am OECD-Musterabkommen.

In weiterer Folge stellt sich die Frage, ob die zahlreichen bereits oben diskutierten Befreiungen auch für die nicht ansässigen Gesellschaften zum Tragen kommen. Unionsrechtlich wird dies nur insoweit geboten sein, als die Niederlassungsfreiheit anwendbar ist. Dies kann sich - sieht man vom Verhältnis zu EWR-Staaten ab - nur auf unionsinterne Sachverhalte beziehen. Im Verhältnis zu anderen Drittländern wird die Kapitalverkehrsfreiheit im Regelfall wohl nicht die Ausdehnung dieser Befreiungen auf Betriebsstätten erfordern. Aufgrund der abkommensrechtlichen Betriebsstättendiskriminierungsverbote mit Drittländern kann dies jedoch erforderlich sein.

Betrachtet man die maßgebenden Befreiungsvorschriften selbst, so beschränken sich diese schon ihrem Wortlaut nach im Regelfall nicht auf ansässige Gesellschaften. Art. 11 des Entwurfs enthält keine in diese Richtung gehende Einschränkung: Die Vorschrift erklärt die von ihr erfassten Erträge generell für steuerfrei und differenziert nicht danach, ob sie von einem in der EU oder außerhalb der EU Ansässigen bezogen werden. Daher sind die in Art. 11 lit. c, d und e vorgesehenen Befreiungen ebenfalls anwendbar.

Wenn daher die Dividenden der Betriebsstätte zugerechnet werden, sind die Gewinnausschüttungen ebenfalls auf Ebene der Betriebsstätte befreit. Gleiches gilt auch für Erlöse aus der Veräußerung von Beteiligungen, die zum Betriebsvermögen dieser Betriebsstätte gehören. Auf Grundlage des Vor-

schlags der dänischen Präsidentschaft wären aber die von ihr eingefügten Einschränkungen – insbesondere die 10 %ige Mindestbeteiligung – zu beachten.

Auch die Befreiung für Einkünfte einer Betriebsstätte in einem Drittland könnte Bedeutung erlangen. Dies soll am Beispiel eines Bauunternehmens illustriert werden: Wenn ein in einem Drittland ansässiges Bauunternehmen eine Betriebsstätte in einem EU-Staat hat und von dort aus eine Bauausführung im Drittland betreibt, dann gilt diese Bauausführung nach Art. 5 des Entwurfs als Betriebsstätte, wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet. Ist dies der Fall, dann können die durch die Bauausführung erzielten Gewinne bei der Betriebsstätte im EU-Mitgliedstaat nicht besteuert werden.⁴⁰ In diesem Fall könnte man sich zwar daran stoßen, dass es sich hier nicht um die Betriebsstätte eines Steuerpflichtigen handelt, die in einem anderen Staat liegt als demjenigen, in dem sich der Ort seiner zentralen Geschäftsleitung und Kontrolle befindet. Diese Unzulänglichkeit des Wortlauts des Art. 5 des Entwurfs sollte aber nicht überbetont werden: Sonst

- 306 -

LANG, StuW 2012, 297-317

- 307 -

wären die Ergebnisse unterschiedlich, wenn beispielsweise der Ansässigkeitsstaat des Unternehmens ein anderes Drittland ist als jenes, in dem die Bauausführung erfolgt. Hier zu unterschiedlichen Ergebnissen zu kommen, wäre sachwidrig. Zu ähnlichen Problemen würde die von der dänischen Präsidentschaft vorgeschlagene Fassung der Betriebsstättendefinition führen, nach der die Wortfolge „in dem sich der Ort seiner zentralen Geschäftsleitung und Kontrolle befindet“ durch die Formulierung „in dem er für steuerliche Zwecke ansässig ist“ ersetzt wird: Dem Wortlaut nach wäre der Fall, in dem der Ansässigkeitsstaat und der Betriebsstättenstaat ident sind, nicht umfasst. Die Fragwürdigkeit dieses Ergebnisses liegt aber auf der Hand.

Eine weitere Frage ist, ob in solchen und anderen Konstellationen auch der in Art. 72 CCCTB-Richtlinienvorschlag angesprochene Progressionsvorbehalt zum Tragen kommen kann. Auch diese Regelung stellt keineswegs ausdrücklich auf in der EU ansässige Steuerpflichtige ab. Somit spricht nichts dagegen, hier ebenfalls den Progressionsvorbehalt anzuwenden. Damit die Freistellungsmethode nicht zu einer unsachlichen Privilegierung führt, wird auch auf dem Gebiet nationaler Steuerrechtsordnungen aus systematischen Gründen immer wieder gefordert, den Progressionsvorbehalt auch im Staat der beschränkten Steuerpflicht zum Tragen kommen zu lassen.⁴¹ Vor diesem Hintergrund spricht also nichts gegen die Anwendung des Art. 72 in dieser Konstellation.

III. Die Durchbrechungen des Territorialitätsprinzips

1. Die Besteuerung von Zinsen und Lizenzgebühren

Das CCCTB-Konzept ist vom Territorialitätsprinzip geprägt. Die Entwurfsverfasser haben sich dazu der Technik bedient, zunächst von einem umfassenden, nicht auf EU-Quellen beschränkten Einkommensbegriff auszugehen und die solcherart normierte Besteuerung des Welteinkommens durch die bereits geschilderten Ausnahmen einzuschränken. Konsequenz dieser Regelungstechnik ist aber, dass die unter den Einkommensbegriff fallenden und nicht von Ausnahmen erfassten Einkünfte steuerpflichtig sind. Daher sind außerhalb der EU erzielte Unternehmensgewinne, die keiner außerhalb der EU gelegenen Betriebsstätte zuzurechnen sind, nach den CCCTB-Regelungen steuerpflichtig.

Dies gilt auch für andere nicht unter Ausnahmen fallende Einkünfte, wie insbesondere Zinsen und Lizenzgebühren. Die Entwurfsverfasser haben die Steuerpflicht dieser Einkünfte dadurch unterstrichen,

dass sie in Art. 76 die Anrechnung ausländischer Steuern vorgesehen haben. Die Vorschrift über die Anrechnung setzt voraus, dass diese Einkünfte in die Bemessungsgrundlage fallen und daher in der EU besteuert werden können.

2. Der Methodenwechsel

Für die in Art. 11 lit. c und d vorgesehenen Befreiungen ist unter bestimmten Voraussetzungen auch – als Ausnahme dazu – der Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode normiert. Dieser Methodenwechsel kommt dann in Betracht, wenn die Gesellschaft, die die Gewinne ausgeschüttet hat, oder die Gesellschaft, deren Anteile veräußert werden, in dem Land, in dem die Gesellschaft ansässig ist, einer zu geringen Besteuerung unterliegt.⁴² Die Steuerpflicht lebt dann wieder auf. Die Befreiung der Art. 11 lit. c und d tritt zurück.⁴³ Auf diese Weise soll eine doppelte Nichtbesteuerung oder eine zu niedrige Besteuerung vermieden werden. Im Unterschied zum Vorschlag der dänischen Präsidentschaft sieht der Kommissionsentwurf vor, dieses Regime auch auf Betriebsstätten zu erstrecken.

Der Methodenwechsel des Art. 73 soll entweder zum Tragen kommen, wenn „nach der allgemeinen Regelung in dem betreffenden Drittland“ die Gesellschaft, die die Gewinne ausschüttet oder die Gesellschaft, deren Anteile veräußert werden, in dem Land in dem die Gesellschaft ansässig ist, „einer Gewinnbesteuerung in Höhe von weniger als 40 % des durchschnittlichen anwendbaren gesetzlichen Körperschaftsteuersatzes der Mitgliedstaaten unterliegt“. Das Europäische Parlament bevorzugt hingegen, den Methodenwechsel bereits dann zum Tragen kommen zu lassen, wenn eine Gewinnbesteuerung in Höhe von weniger als 70 % des durchschnittlich anwendbaren gesetzlichen Körperschaftsteuersatzes der Mitgliedstaaten vorliegt. Alternativ kann die Regelung auch dann zum Tragen kommen, wenn die Gesellschaft „einer Sonderregelung unterliegt, die eine Besteuerung zu einem wesentlich geringeren Steuersatz als nach der allgemeinen Regelung zur Folge hat“.

Die zuerst genannte Regelung des Art. 73 lit. a des Entwurfs fragt nur danach, ob der Steuerpflichtige in dem betreffenden Drittland „nach der allgemeinen Regelung einer Gewinnbesteuerung von weniger als 40 % [oder eben von 70 %] des durchschnittlich anwendbaren gesetzlichen Körperschaftsteuersatzes unterliegt“. Es kommt ausschließlich auf den nominellen Steuersatz an, nicht auf die konkrete den Steuerpflichtigen treffende Steuerbelastung. Liegt der nominelle Steuersatz unter dieser Schwelle, kommt der Methodenwechsel jedenfalls zum Tragen. Auch wenn die Steuerbelastung aufgrund breiter Bemessungsgrundlagen, die wenige Ausnahmen kennen, hoch ist, und selbst wenn sie sogar höher als im Mitgliedstaat des beherrschenden Gesellschafters ist, kommt der Methodenwechsel zur Anwendung.

Ein Beispiel soll dies illustrieren: Eine in einem Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft hat eine Betriebsstätte in einem Drittland, deren Gewinn – ermittelt nach den CCCTB-Regelungen – 100.000 beträgt. Aufgrund anderer Regelungen über die Bemessungs-

- 307 -

LANG, StuW 2012, 297-317

- 308 -

grundlage in diesem Staat beträgt der Gewinn der Betriebsstätte nach dem Steuerrecht des Drittlands 500.000. Der nominelle Steuersatz beträgt 8 %, die Körperschaftsteuerbelastung daher 40.000. Die Vorschrift über den Methodenwechsel kommt zum Tragen, obwohl die tatsächliche Steuerbelastung – bezogen auf die CCCTB-Bemessungsgrundlage – im anderen Staat 40 % beträgt.

Umgekehrt scheidet die Anwendung des Art. 73 lit. a aus, wenn der nominelle Steuersatz zwar über der Schwelle liegt, die effektive Steuerbelastung aufgrund der Regelungen über die Bemessungsgrundlage aber gering ist oder sogar null ausmacht. In diesem Fall könnte der Methodenwechsel nur noch vorgenommen werden, wenn die Voraussetzungen des Art. 73 lit. b gegeben sind. Für Zwecke des Art. 73 lit. a stellt sich die Frage, ob es mehrere „*allgemeine Regelungen*“ geben kann, wenn beispielsweise für unterschiedliche Arten von Rechtsformen unterschiedliche Steuersätze vorgesehen sind, oder wenn es für ausgeschüttete Gewinne einen anderen Steuersatz als für einbehaltene Gewinne gibt. Art. 73 lit. b CCCTB-Richtlinienvorschlag scheint dies auszuschließen, da dort von „*der allgemeinen Regelung*“ die Rede ist. In diesen Fällen kann es durchaus schwierig sein, eine einzige „*allgemeine Regelung*“ zu identifizieren.

Die alternative Voraussetzung des Art. 73 lit. b kommt nur zum Tragen, wenn der Steuerpflichtige im Drittstaat einer „*Sonderregelung unterliegt, die eine Besteuerung zu einem wesentlich geringeren Steuersatz als nach der allgemeinen Regelung zur Folge hat*“. Wiederum soll dies beispielhaft erläutert werden: Im Drittland beträgt der Körperschaftsteuersatz generell 40 %. Ein Unternehmen kann aufgrund des Umstands, dass sich die Betriebsstätte in einer steuerlichen Förderzone des Drittlands befindet, von einem 20 %igen Sondersteuersatz profitieren. Dies hat einen „*geringeren Steuersatz als nach der allgemeinen Regelung zur Folge*“. Art. 73 lit. b verlangt dabei auch, dass dieser Steuersatz „*wesentlich*“ geringer ist, aber lediglich bezogen auf die allgemeine Regelung. Welcher Maßstab bei Bestimmung der Wesentlichkeit zum Tragen kommt, ist nicht erkennbar. Im Fall eines nur halb so hohen Steuersatzes, der 20 % unter dem Regelsteuersatz liegt, soll die Wesentlichkeit hier einmal unterstellt werden. Das Beispiel zeigt, dass zwar ein 20 %iger Sondersteuersatz den Methodenwechsel auslösen kann, während dies aber bei einem 15 %igen Regelsteuersatz nicht der Fall ist, solange der durchschnittliche anwendbare gesetzliche Körperschaftsteuersatz unter 15 % liegt.

Die Formulierung des Art. 73 lit. b spricht – anders als lit. a – nicht vom „*anwendbaren gesetzlichen Körperschaftsteuersatz*“, sondern nur vom „*Steuersatz*“ und scheint somit nicht auf den nominellen Steuersatz abzustellen, sondern vergleicht nur den Steuersatz, der sich bei allgemeiner Regelung ergibt, mit jenem, den die Sonderregelung „*zur Folge hat*“. Dies sollte es ermöglichen, auch Sonderregelungen auf dem Gebiet der Bemessungsgrundlage unter diese Vorschrift zu subsumieren. Anhand eines Beispiels lässt sich dies illustrieren: Im Drittland beträgt der Körperschaftsteuersatz generell 40 %. Ein Unternehmen kann aufgrund des Umstands, dass sich die Betriebsstätte in einer steuerlichen Förderzone des Drittlands befindet, eine Sonderabschreibung geltend machen. Der Gewinn beträgt daher 500.000. Ohne diese Sonderabschreibung hätte der Gewinn 1.000.000 betragen. Bei Anwendung eines 40 %igen Steuersatzes hätte die Steuerbelastung 400.000 betragen, aufgrund der Sonderregelung ist nur 200.000 Steuer zu zahlen. Bezogen auf die allgemeine Regelung hat der Steuerpflichtige seine Steuerbelastung auf 20 % reduziert. Die Voraussetzungen zur Anwendung des Art. 73 lit. b sind gegeben.⁴⁴

Einige der Beispiele zeigen, dass die Regelung auch in Fällen zum Tragen kommen kann, in denen rechtspolitisch kein Bedarf dafür besteht. Gerade Art. 73 lit. b des Entwurfs führt zu Differenzierungen, die nicht einzusehen sind: Betragen der aufgrund allgemeiner Regelung gegebene Steuersatz und jener Steuersatz, der die Anwendung der Sonderregelung zur Folge hat, nicht 40 % und 20 %, sondern 11 % und 9 %, wird die in Art. 73 lit. b geforderte Wesentlichkeit vermutlich nicht gegeben sein. Ist der nach Art. 73 lit. a maßgebende durchschnittliche Steuersatz 10 %, ist somit der Methodenwechsel nicht ausgelöst, obwohl der Steuersatz aufgrund der Sonderregelung darunter liegt. Weiters kann ein Drittstaat, der seine Begünstigungen in allgemeine Regeln verpackt und einen nominell höheren Steuersatz vorsieht, den bei ihm niedergelassenen Gesellschaften oder Betriebsstätten er-

möglichen, der Regelung des Art. 73 zu entkommen. Die Fragwürdigkeit dieser Differenzierungen liegt auf der Hand.

Bedenklich ist aber die durch diese Regelung verursachte Rechtsunsicherheit: Der anwendbare durchschnittliche Körperschaftsteuersatz nach Art. 73 lit. a des Entwurfs kann leicht ermittelt werden und wird noch dazu von der Kommission im Voraus bekannt gegeben. Nach welchem Maßstab die von Art. 73 lit. b geforderte „Wesentlichkeit“ zu ermitteln ist, ist aber nicht klar vorgegeben. Allenfalls kann die von Art. 73 lit. a vorgegebene 40 %-Grenze als Anhaltspunkt gesehen werden, die allerdings in einem anderen Kontext steht. Zieht man sie dennoch heran, würde in den oben erwähnten Beispielen, in denen die Sonderregelung einen Steuersatz von 20 % vorsieht, keine Wesentlichkeit und damit keine Anwendung des Art. 73 lit. b vorliegen: Die 20 % würden bloß 50 % des Regelsteuersatzes ausmachen.

Die dänische Präsidentschaft hat vorgeschlagen, die Voraussetzung der „Wesentlichkeit“ in Art. 73 lit. b zu streichen. Einige der hier diskutierten Zweifelsfragen wären dadurch zwar ausgeräumt. Rechtspolitisch ist es aber fragwürdig, wenn jede Sonderregelung, die zu einer niedrigeren Besteuerung führt, den Methodenwechsel auslöst. Denn eine im Vergleich zum sonstigen Steuerniveau geringfügig niedrigere Steuerbelas-

- 308 -

LANG, StuW 2012, 297-317

- 309 -

tung für bestimmte Einkünfte in einem Hochsteuerland kann immer noch höher als die Steuerbelastung in den meisten anderen Staaten sein. Die bereits erwähnten Verwerfungen werden durch Streichung der Wesentlichkeitsschwelle noch verstärkt.

Genauso schwierig kann es im Einzelfall sein, eine „Sonderregelung“ zu identifizieren. Welche Vorschriften als „Sonderregelungen“ anzusehen sind, wird wohl zum einen anhand des Vergleichs mit der „allgemeinen Regelung“ zu ermitteln sein. Zum anderen wird aber als Maßstab auch das Regelungsregime der CCCTB zu gelten haben. Keine Sonderregelungen werden daher vermutlich in Befreiungen des Drittlandes für Veräußerungsgewinne, Gewinnausschüttungen oder Betriebsstättengewinne aus anderen Drittstaaten zu sehen sein.

Art. 73 des Entwurfs ist zwar mit der Wortfolge „Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode“ überschrieben, die Vorschrift selbst sieht aber bloß eine Ausnahme von den in Art. 11 lit. c, d und - in der Fassung des Kommissionsvorschlages - lit. e vorgesehenen Befreiungen vor und bewirkt, dass die Steuerpflicht für diese Einkünfte wieder auflebt. Eine Anrechnung selbst ist in der Vorschrift nicht vorgesehen. Dennoch erweckt Art. 74 diesen Eindruck: „Ist auf die Einkünfte einer Betriebsstätte in einem Drittland Artikel 73 anwendbar, werden deren Einkünfte, Aufwendungen und andere abziehbare Posten nach den Vorschriften des Systems gemäß dieser Richtlinie festgestellt.“ Diese Regelung macht nur Sinn, wenn man davon ausgeht, dass die Einkünfte der Betriebsstätte für Zwecke der Anrechnungsmethode und konkret der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages auf die CCCTB-Bemessungsgrundlage umzurechnen sind. Weder Art. 73 noch Art. 74 des Entwurfs sehen aber die Verpflichtung zur Anrechnung vor. Möglicherweise hat aus diesem Grund die dänische Präsidentschaft vorgeschlagen, Art. 74 des Entwurfs gleich ganz zu streichen.

Eine Anrechnungsverpflichtung ergibt sich aus Art. 76 des Entwurfes. Diese Vorschrift sieht generell für jene Fälle, in denen Einkünfte bereits in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem Drittland be-

steuert wurden, eine Anrechnung der ausländischen Steuer vor. Ausgenommen davon sind Einkünfte, die nach Art. 11 lit. c, d oder e von der Steuer befreit sind. Der Wortlaut der Vorschriften erwähnt daher die Begriffe „Zinsen“ und „Lizenzgebühren“, die in der Überschrift genannt sind, nicht als Voraussetzungen für die Anrechnung. Die Regelung ist von der Zielsetzung getragen, in allen Fällen, in denen die Doppelbesteuerung nicht durch Freistellung beseitigt wird, dies durch die Anrechnung der ausländischen Steuer zu gewährleisten.

Mangels anderer zur Verfügung stehender Vorschriften kann Art. 76 des Entwurfs jedenfalls die Grundlage für die mit dem Methodenwechsel verbundene Anrechnungsverpflichtung abgeben. Der Wortlaut lässt dies zu, denn es handelt sich um „Einkünfte, die bereits [...] in einem Drittland besteuert wurden“ und ausgenommen sind nur „Einkünfte, die nach Artikel 11 Buchstabe c, d oder e von der Steuer befreit sind“. Die Befreiung nach Art. 11 lit. c und d kommt deshalb nicht zum Tragen, weil sie durch Art. 73 ausgeschlossen ist.⁴⁵

Fraglich ist, ob Art. 76 auch soweit reicht, in den Fällen, in denen Art. 73 des Entwurfs die Befreiung für „vereinnahmte Gewinnausschüttungen“ versagt, auch für die indirekte Anrechnung der bei der Drittlandsgesellschaft erhobenen Körperschaftsteuer zu sorgen. Soll der Methodenwechsel genauso wie die sonst in Art. 11 lit. c vorgesehene Befreiung die Doppelbesteuerung beseitigen, ist eine derartige indirekte Anrechnung notwendig. Die Mutter-Tochter-Richtlinie zeichnet dies auch so als Alternative zur Freistellung vor.⁴⁶ Der Wortlaut des Art. 76 lässt dies jedenfalls zu, wenn auch keine ausdrücklichen Regelungen zur Berechnung der steuerlichen Vorbelastung im Drittland bestehen. Die – im Vorschlag der dänischen Präsidentschaft allerdings nicht mehr enthaltene – Regelung des Art. 76 Abs. 5 des Entwurfs spricht bloß vom „Abzug für die Steuerschuld im Drittland“. Die Vorschrift sagt nicht, um wessen Steuerschuld im Drittstaat es sich handelt. In diesen Fällen könnte es daher dem Wortlaut zufolge sowohl zur indirekten als auch zur direkten Anrechnung kommen. Eine ausdrückliche Regelung darüber, nach welchen Kriterien die Körperschaftsteuer der ausschüttenden Gesellschaft, die dem ausgeschütteten Betrag zuzuordnen ist, zu ermitteln ist, fehlt aber.

Wer in den Fällen der „vereinnahmten Gewinnausschüttung“ auf Grundlage des Art. 76 eine indirekte Anrechnung als geboten erachtet, wird diese Auffassung aber nicht unbedingt auch für die von der Steuerbefreiung des Art. 11 lit. d durch Art. 73 ausgenommenen und wieder in die Steuerpflicht zurückgeholten Veräußerungsgewinne vertreten müssen. Die Schwierigkeiten, dem Veräußerungsgewinn die zugrundeliegende Körperschaftsteuer der Gesellschaft zuzuordnen, sind nämlich noch größer: Der Veräußerungsgewinn muss sich nicht ausschließlich mit dem Betrag der von der Gesellschaft erwirtschafteten und

- 309 -

LANG, StuW 2012, 297-317

- 310 -

noch nicht ausgeschütteten Gewinne decken. Die im Wege des Veräußerungsgewinns lukrierten Wertsteigerungen des Anteils können auch auf den angenommenen künftigen Ertragsaussichten beruhen, allgemeine Marktentwicklungen widerspiegeln oder von subjektiven Vorstellungen von Käufer und Verkäufer geprägt sein. Vor allem aber würde im Fall der nach der Veräußerung erfolgten Gewinnausschüttung an den neuen Gesellschafter die Körperschaftsteuer der Gesellschaft dann nochmals angerechnet werden. Dies spricht gegen die Zulässigkeit der indirekten Anrechnung der Körperschaftsteuer bei Veräußerungen.

Gelangt man allerdings zum Ergebnis, dass im Fall der Veräußerung die überzeugenderen Argumente gegen die indirekte Anrechnung sprechen, nährt dies auch Zweifel, ob im Fall vereinnahmter Gewinnausschüttungen eine solche Form der Anrechnung ausländischer Steuer zulässig sein soll. Der Wortlaut der einschlägigen Regelungen lässt nämlich keinen Anhaltspunkt für eine Differenzierung zwischen den beiden Fällen erkennen. Durch ein weiteres Argument werden diese Zweifel bestärkt: Die Rechtsgrundlage für eine indirekte Anrechnung kann nur in Art. 76 des Entwurfs gesehen werden, dessen Wortlaut diesbezüglich offen ist. Versteht man aber Art. 76 des Entwurfs so weit, besteht die Gefahr, dass der Anwendungsbereich der Vorschrift uferlos wird. Dann müsste auch erwogen werden, im Fall von Zinsen und Lizenzgebühren die Steuer der auszahlenden Gesellschaft anzurechnen. Diese Konsequenz kann den Entwurfsverfassern aber wohl nicht unterstellt werden. All das spricht dafür, es auf Grundlage des derzeitigen Entwurfs bei der direkten Anrechnung bewenden zu lassen und bei steuerpflichtigen Gewinnausschüttungen oder Veräußerungserlösen nur die für Rechnung des Empfängers erhobene Steuer des Drittlands anzurechnen. Die Überschrift von Art. 76 des Entwurfs, die von den Steuern „*an der Quelle*“ spricht, deutet in dieselbe Richtung. Rechtspolitisch überzeugt das Fehlen der Möglichkeit der indirekten Anrechnung aber nicht.

3. Beherrschte ausländische Gesellschaften (CFC)

Nicht immer bleibt es beim bloßen Methodenwechsel. Für ausgewählte Fallkonstellationen sieht der Richtlinienentwurf auch einen Durchgriff durch den außerhalb der EU ansässigen Rechtsträger vor. Art. 82 des Entwurfs beinhaltet eine solche CFC-Regelung.⁴⁷ Nicht ausgeschüttete Gewinne von Unternehmen, die in Drittländern ansässig sind, werden unter bestimmten Voraussetzungen in die CCCTB-Bemessungsgrundlage einbezogen.⁴⁸ Die Kommission hat sich für eine derartige Regelung entschieden, obwohl keineswegs alle Mitgliedstaaten in ihrem nationalen Steuerrecht CFC-Regelungen vorsehen.⁴⁹ Sie hat aber dabei einer Regelung den Vorzug gegeben, die den Durchgriff nur unter recht engen Voraussetzungen vorsieht. Ausdrücklich ausgenommen sind jedenfalls Gesellschaften, deren Hauptaktiengattung regelmäßig an einer oder mehr amtlichen Börsen gehandelt wird. Weiters sind Unternehmen, die in einem EWR-Staat ansässig sind, mit dem die Möglichkeit zum Informationsaustausch auf völkerrechtlicher Grundlage besteht, gemäß Art. 82 Abs. 2 des Entwurfs ebenso wenig erfasst.

Dem Vorschlag der dänischen Präsidentschaft zufolge soll der Anwendungsbereich der CFC-Regelung in mehrfacher Hinsicht erweitert werden: Beispielsweise soll die Befreiung für Gesellschaften, deren Hauptaktiengattung an amtlichen Börsen gehandelt wird, wieder gestrichen werden. Unternehmen, die in einem EWR-Staat ansässig sind, mit dem die Möglichkeit zum Informationsaustausch auf völkerrechtlicher Grundlage besteht, können nach dieser Fassung des Entwurfs unter die CFC-Regelung fallen. Die von der Regelung über den Methodenwechsel ausgenommenen Betriebsstätten in Drittländern sind – dem Vorschlag der dänischen Präsidentschaft zufolge – von der CFC-Regelung erfasst.

Die Regelung ist anwendbar, wenn es sich um Unternehmen handelt, „*die in Drittländern ansässig sind*“. Eine eigene Regelung darüber, was unter ansässig zu verstehen ist, fehlt. Die Regelungen des Art. 6 Abs. 2 und 3 des Entwurfs sind ihrem Wortlaut nach nicht anwendbar, da sie nur die Ansässigkeit von *Gesellschaften*, nicht aber jene von *Unternehmen* regeln. Gegen eine sinngemäße Anwendung dieser Vorschriften spricht, dass sich die Regelungen des Art. 6 Abs. 3 und 4 nicht bloß auf *Gesellschaften* beziehen, sondern auch noch festhalten, dass die in Art. 6 Abs. 3 vorgesehenen Kriterien „*für Zwecke der Absätze 1 und 2*“ maßgebend sind.

Weitere Voraussetzung für die Anwendung des Art. 82 des Entwurfs ist, dass der Steuerpflichtige „*selbst oder zusammen mit seinen verbundenen Unternehmen mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 % der Stimmrechte*“ hält oder aber „*mehr als 50 % des Kapitals*“ oder „*er hat Anspruch auf mehr*

als 50 % der Gewinne dieses Unternehmens“. Gefordert ist somit überhäufige Beteiligung an den Stimmrechten, am Kapital oder an den Gewinnen des Unternehmens. Zumindest in Hinblick auf die Stimmrechte genügt aber die mittelbare Beteiligung. Außerdem kommt die Regelung auch dann zum Tragen, wenn der Steuerpflichtige nur „zusammen mit seinen verbundenen Unternehmen“ diese Voraussetzung erfüllt. Dies hat aber zur Konsequenz, dass es mehr als einen Steuerpflichtigen geben kann, der „selbst oder zusammen mit seinen verbundenen Unternehmen mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 % der Stimmrechte“ des ausländischen Unternehmens halten kann. Hier stellt sich die Frage, bei welchem dieser Unternehmen dann die CFC-Regelung zum Tragen kom-

- 310 -

LANG, StuW 2012, 297-317

- 311 -

men wird.⁵⁰ Dem Wortlaut der Regelung nach ist es denkbar, dass mehrere dem CCCTB-Regime unterliegende Unternehmen in Hinblick auf dasselbe ausländische Unternehmen Art. 83 des Entwurfs anzuwenden haben. Setzt sich der Vorschlag der dänischen Präsidentschaft durch, wonach Art. 82 auch bei Steuerpflichtigen zum Tragen kommen soll, die aufgrund einer Vereinbarung mit anderen Anteilseignern mehr als 50 % der Stimmrechte halten oder aufgrund einer Vereinbarung vollständig die Finanz- und Geschäftspolitik des Unternehmens bestimmen oder befugt sind, Mitglieder des Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgans, die gemeinsam mehr als 50 % der Stimmrechte in diesem Organ halten, zu ernennen oder abzurufen, oder die Möglichkeit haben, mehr als 50 % der Stimmrechte im Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgan auszuüben, scheinen sich diese Möglichkeiten sogar zu vervielfachen. Die bereits im Kommissionsentwurf enthaltene Vorschrift des Art. 83 Abs. 2 klärt aber, dass die „in die Steuerbemessungsgrundlage einzubeziehenden Einkünfte anteilig zu dem Anspruch des Steuerpflichtigen auf die Gewinne des ausländischen Unternehmens berechnet werden“.

Parallel zu den Regelungen über den Methodenwechsel des Art. 73 des Entwurfs kommt die CFC-Regelung nur dann zur Anwendung, wenn die Gewinne nach der allgemeinen Regelung in dem Drittland einem gesetzlichen Körperschaftsteuersatz unterliegen, der weniger als 40 % des in den Mitgliedstaaten anwendbaren durchschnittlichen gesetzlichen Körperschaftsteuersatzes beträgt oder wenn für das Unternehmen eine Sonderregelung gilt, die einen wesentlich niedrigeren Steuersatz ermöglicht als nach der allgemeinen Regelung. Somit soll der Durchgriff nur dann zum Tragen kommen, wenn im Drittland Niedrigbesteuerung entweder allgemein oder konkret für das Unternehmen vorliegt. Folglich kann die Vorschrift des Art. 82 auch maßgeblich sein, wenn der niedrige Körperschaftsteuersatz aufgrund unterschiedlicher Bemessungsgrundlage im Drittland einer hohen effektiven Körperschaftsteuerbelastung unterliegt.⁵¹

Die dänische Präsidentschaft hat die 40 %-Grenze hinterfragt und die Wesentlichkeitsschwelle – entsprechend der Regelung über den Methodenwechsel – in ihrem Vorschlag gestrichen. Das Europäische Parlament hat sich dafür ausgesprochen, in die Steuerbemessungsgrundlage Gewinne einzubeziehen, die „nach der allgemeinen Regelung in dem Drittland einem gesetzlichen Körperschaftsteuersatz, der weniger als 70 % des in den Mitgliedstaaten anwendbaren durchschnittlichen gesetzlichen Körperschaftsteuersatzes beträgt“, unterliegen.

Weiters ist nach dem Kommissionsentwurf Voraussetzung, dass mehr als 30 % der Einkünfte des Unternehmens unter eine oder mehrere der in Abs. 3 genannten Kategorien fallen. Diese Kategorien sind Zinsen oder sonstige Einkünfte aus Finanzanlagevermögen (Abs. 3 lit. a), Zinsgebühren oder sonsti-

ge Einkünfte aus geistigem Eigentum (Abs. 3 lit. b), Dividenden und Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen (Abs. 3 lit. c), Einkünfte aus beweglichen Gegenständen (Abs. 3 lit. d), Einkünfte aus unbeweglichen Gegenständen – es sei denn der Mitgliedstaat des Steuerpflichtigen wäre gemäß einem Abkommen mit einem Drittland nicht berechtigt gewesen, die Einkünfte zu besteuern (Abs. 3 lit. e) – sowie Einkünfte aus Tätigkeiten von Versicherungen, Banken und anderen Finanzinstituten (Abs. 3 lit. f). Die Regelung des Art. 82 Abs. 1 lit. c erweckt zunächst den Eindruck, dass es unerheblich ist, ob die eben genannten Einkünfte nur einer Kategorie zuzuordnen sind oder mehreren Kategorien. Entscheidend ist nach Art. 82 Abs. 1 lit. c, dass mehr als 30 % der Einkünfte des Unternehmens „unter eine oder mehr der in Abs. 3 genannten Kategorien“ fallen. Der Einleitungssatz des Art. 82 Abs. 3 macht aber deutlich, dass es letztlich doch auf die Kategorie ankommt: „Die folgenden Einkunftsarten werden für Zwecke von Abs. 1 c berücksichtigt, wenn mehr als 50 % der Einkünfte des Unternehmens im Rahmen dieser Einkunftsart auf Transaktionen mit dem Steuerpflichtigen oder seinen verbundenen Unternehmen zurückzuführen sind.“ Somit wird eine einzelne Einkunftsart oder – um in der Terminologie des Art. 82 Abs. 1 lit. c zu bleiben – „Kategorie“ nur dann für die 30 %-Grenze mitberechnet, wenn mehr als 50 % der Einkünfte auf Transaktionen mit dem Steuerpflichtigen oder seinen verbundenen Unternehmen zurückzuführen sind. Hier ist offenbar auf jede Einkunftsart gesondert abzustellen.

Beispiel: Eine in einem Niedrigsteuerland ansässige Gesellschaft bezieht 60 % ihrer Gewinne aus einem Handel mit Waren aller Art mit unabhängigen Dritten und je 20 % aus Zinsen und aus Lizenzgebühren. 40 % der Zinsen und 80 % der Lizenzgebühren stammen aus Transaktionen mit dem Gesellschafter. In diesem Fall kommt Art. 82 nicht zur Anwendung, da nur die Lizenzgebühren als schädliche Einkünfte gelten, sie aber nur 20 % der gesamten Gewinne ausmachen. Wenn aber 60 % der Zinsen und 60 % der Lizenzgebühren aus Transaktionen mit dem Gesellschafter stammen, wird Art. 82 für den gesamten Gewinn anwendbar, da dann Zinsen und Lizenzgebühren als schädlich gelten und zusammen 40 % und damit mehr als 30 % ausmachen. Welchen Sinn dies macht, ist allerdings nicht einsichtig. Der Vorschlag der dänischen Präsidentschaft, auf die Voraussetzung, wonach mehr als 50 % der Einkünfte auf Transaktionen mit dem Steuerpflichtigen oder seinen verbundenen Unternehmen zurückzuführen sind zu verzichten, führt zu sachgerechteren Ergebnissen.

Ebenso ist auch nicht nachvollziehbar, warum nach dem Kommissionsentwurf ausschließlich im Fall des Art. 82 Abs. 3 lit. e – nämlich bei Einkünften aus unbeweglichen Gegenständen – eine Ausnahme gemacht wird, wenn der Mitgliedstaat des Steuerpflichtigen gemäß einem Abkommen mit einem Drittland nicht berechtigt gewesen wäre, die Einkünfte zu besteuern. Es stimmt zwar, dass nach dem OECD-MA in diesem Fall der Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht verlieren kann, doch gibt es auch zahlreiche bilaterale DBA, die beispielsweise für bestimmte Arten von Zinsen ebenfalls eine Steuerfreistellung im Ansässigkeitsstaat vorsehen.⁵² Warum hier andere Regelungen zum Tragen kommen sollen, ist nicht einzusehen. Überzeugend

- 311 -

LANG, StuW 2012, 297-317

- 312 -

ist daher auch in diesem Fall der Vorschlag der dänischen Präsidentschaft, diese Ausnahme zu beseitigen.

Die Rechtsfolgen der Anwendung des Art. 82 sind in Art. 83 des Kommissionsentwurfes geregelt. Demnach werden die in die Steuerbemessungsgrundlage einzubeziehenden Einkünfte nach den Vorschriften der Art. 9 bis 15 des Entwurfes berechnet. Dies bedeutet, dass nicht unmittelbar an die Bemessungsgrundlage der Gesellschaft des Drittlandes angeknüpft wird, sondern eine Neuberechnung

der Bemessungsgrundlage erfolgt. Dabei ist offenbar zu fingieren, dass das Drittlandsunternehmen in der EU ansässig ist. Folglich sind beispielsweise Dividenden oder Veräußerungsgewinne nach Art. 11 des Entwurfs zu befreien. Dies gilt auch für Veräußerungsgewinne, die aus dem Drittland oder einem anderen Drittland stammen. Ebenso sind Einkünfte einer Betriebsstätte in einem Drittland aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden. Die Regelung des Art. 11 selbst differenziert nicht danach, ob dann in diesem anderen Drittland besteuert wird oder nicht. Handelt es sich aber tatsächlich um eine in der EU ansässige Gesellschaft, verfügt Art. 73 eine Ausnahme von den Steuerbefreiungen des Art. 11 lit. c, d und e. Dem Sinn nach sollte die in Art. 73 verfügte Ausnahme, die dort an sich zum Methodenwechsel führt, auch in diesen Konstellationen anwendbar sein. Dem Wortlaut nach ist sie es aber nicht, da Art. 83 Abs. 1 lediglich auf die Art. 9 bis 15 des Entwurfs verweist. Die Vorschrift unterscheidet sich dabei von der für transparente Unternehmen geltenden Regelung des Art. 84 Abs. 1 letzter Satz, nach der „die Einkünfte nach den Vorschriften dieser Richtlinie berechnet“ werden, und von Art. 74, der anordnet, dass die „Einkünfte, Aufwendungen und andere abziehbare Posten“ einer Betriebsstätte in einem Drittland „nach den Vorschriften des Systems gemäß dieser Richtlinie festgestellt“ werden.

Ein Beispiel soll dies illustrieren: Eine dem CCCTB-Regime unterliegende Gesellschaft ist zu 100 % an einer Gesellschaft im Niedrigsteuerland A beteiligt. Diese Gesellschaft bezieht ausschließlich Einkünfte aus Dividenden, die aus einer Beteiligung in einem Niedrigsteuerland B stammen. Die in B ansässige Gesellschaft erwirtschaftet ihre Gewinne aus Zinsen aus anderen Konzernunternehmen gewährten Darlehen und wird mit diesen Gewinnen nur zu 5 % besteuert. Sofern Art. 82 auf die in A ansässige Gesellschaft anwendbar ist, ist das Einkommen nach den Art. 9 bis 15 zu ermitteln. Die Dividenden aus B wären demzufolge zu befreien. Dies hätte zur Folge, dass die CFC-Regelung im Ergebnis nicht zum Tragen kommt. Wendet man allerdings zusätzlich Art. 73 an, sind die Dividenden in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen und die CFC-Regelung wird wirksam.

Vor diesem Hintergrund ist der Vorschlag der dänischen Präsidentschaft zu begrüßen, den Verweis auf die Art. 9 bis 15 durch einen Verweis auf die Regelungen „dieser Richtlinie“ zu ersetzen. Die hier erläuterten Zweifelsfragen werden dadurch ausgeräumt. Die auf diese Weise eindeutig erzielbaren Ergebnisse sind sachgerecht.

Die Rechtsfolge des Art. 83 des Entwurfs liegt nicht in einem gänzlichen „Durchgriff“. So ordnet Art. 83 Satz 2 an, dass Verluste des ausländischen Unternehmens nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden. Vielmehr werden diese Verluste vorgetragen und bei der Anwendung von Art. 82 in den Folgejahren berücksichtigt.⁵³ Gleiches soll dem Vorschlag der dänischen Präsidentschaft zufolge auch für Betriebsstättenverluste gelten.

Art. 83 des Entwurfs beugt einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung im Fall einer späteren Gewinnausschüttung des ausländischen Unternehmens oder im Fall einer späteren Veräußerung der Anteile an dem ausländischen Unternehmen vor. Dementsprechend werden die zuvor gemäß Art. 82 in die Bemessungsgrundlage einbezogenen Einkünfte bei der Ausschüttung des Gewinns oder bei der Veräußerung der Beteiligung wieder abgezogen. Offenbar setzt die Regelung des Art. 83 Abs. 4 und Abs. 5 voraus, dass die sonst maßgebende Befreiung des Art. 11 lit. c und d nicht zum Tragen kommt. Dies ist deshalb der Fall, da bei der Anwendung des Art. 82 auch der Methodenwechsel des Art. 73 zum Tragen kommt. Diese Argumentation erweist sich aber auf Grundlage des Vorschlags der dänischen Präsidentschaft als problematisch: Der geänderten Formulierung zufolge erhält Art. 73 eine Gegen Ausnahme: Die Streichung der Befreiungen nach Art. 11 lit. c und d soll für Beteiligungen nach Art. 82 Abs. 1 lit. a nicht zum Tragen kommen. Die Befreiungen wären demnach wieder anwendbar.

IV. Transparente Gesellschaften

1. Die Qualifikation von Drittlandsunternehmen

Der Richtlinienentwurf enthält auch Regelungen über transparente Unternehmen.⁵⁴ Gilt ein Unternehmen als transparent, werden dessen Einkünfte anteilmäßig in die Bemessungsgrundlage des beteiligten Gesellschafters einbezogen: Diese Einkünfte werden dabei nach den Vorschriften dieser Richtlinie berechnet. Transaktionen zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Unternehmen bleiben im Verhältnis des Anteils des Steuerpflichtigen unberücksichtigt. Eine Regelung darüber, nach welchen Kriterien sich der Anteil des beteiligten Steuerpflichtigen bemisst, wie sie z.B. bei den Vorschriften über beherrschte ausländische Gesellschaften vorgesehen ist, fehlt hier.

Nach Art. 84 Abs. 1 kommt es bei Unternehmen, die in einem Mitgliedstaat ansässig sind, darauf an, wie das Unternehmen in diesem Mitgliedstaat behandelt wird. Wird es dort als transparent behandelt, hat auch der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters dieser Qualifikation zu folgen. Kriterien für die Bestimmung der Ansässigkeit finden sich keine. Eine sinngemäße Anwendung der Regelungen des Art. 6 Abs. 3 des Entwurfs ist aus den bereits erwähnten Gründen, wonach sich diese Vorschrift nur auf Gesellschaften bezieht und ausdrücklich nur für Zwecke der Absätze 1 und 2 relevant ist, problematisch.

- 312 -

LANG, StuW 2012, 297-317

- 313 -

Nach Art. 85 des Entwurfs erfolgt die Feststellung der Transparenz bei Drittlandsunternehmen auf diametral entgegengesetzte Weise: Da kommt es auf die „*Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats des Steuerpflichtigen*“ an. „*Halten mindestens zwei Mitglieder einer Gruppe eine Beteiligung an einem Unternehmen in einem Drittland, so wird deren Behandlung von den betreffenden Mitgliedstaaten einvernehmlich geregelt. Kommt es zu keiner Einigung, entscheidet die Hauptsteuerbehörde.*“

Art. 85 des Entwurfs sieht bei Beteiligungen an Drittlandsunternehmen aber keine eigenständigen Rechtsfolgen vor. Diese ergeben sich aus Art. 84 des Entwurfs. Folglich werden die Einkünfte des transparenten Unternehmens anteilmäßig in die Bemessungsgrundlage des Gesellschafters einbezogen. Nach Art. 84 Abs. 3 des Entwurfs hat der Steuerpflichtige Anspruch auf Entlastung von der Doppelbesteuerung. Die Vorschrift verweist dabei auf Art. 76 Abs. 1, 2, 3 und 5.⁵⁵ Hier stellt sich wiederum die Frage, ob auch die indirekte Anrechnung zulässig ist. Wenn nämlich das Drittlandsunternehmen dort nicht als transparent behandelt wird, wird die Steuer für Rechnung eines anderen Steuerpflichtigen als dem Rechtsträger erhoben, der nach dem Recht des Mitgliedstaates Steuersubjekt ist. Selbst wenn man auf Grundlage des Art. 76 keine indirekte Anrechnung für zulässig erachtet, ist zu überlegen, dies in diesem Fall anders zu sehen: Die Regelung des Art. 84 Abs. 3 des Entwurfs könnte dieses Verständnis nahelegen: Art. 84 Abs. 3 wäre sonst bedeutungslos, da sich die allgemeine Verpflichtung zur Anrechnung von Drittlandssteuern ohnehin bereits aus Art. 76 ergibt. Der Verweis auf Art. 76 könnte im Kontext des Art. 84 für eine indirekte Anrechnung sprechen.

Hat das als transparent behandelte Unternehmen eine Betriebsstätte im Drittland, die den Kriterien des Art. 5 entspricht, führt die Annahme der Transparenz dazu, dass die Betriebsstätte anteilig als jene des Steuerpflichtigen gilt. Folglich greift auch die Befreiung des Art. 11 lit. e des Entwurfs. Die Einkünfte sind daher aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden. Im Fall eines nicht als transparent eingestuftes Drittlandsunternehmens ergibt sich hingegen die Befreiung für die vereinnahmte Gewinnausschüttung aus Art. 11 lit. c und für den Veräußerungserlös aus Art. 11 lit. d. Vor diesem Hintergrund macht es wenig Unterschied, ob ein Drittlandsunternehmen als transparent gilt, denn die

dort und daraus erzielten Gewinne scheinen ohnehin in jedem Fall befreit zu sein. Anders wäre dies aber auf Grundlage des Vorschlags der dänischen Präsidentschaft bei Kleinbeteiligungen: Ist das Mindestbeteiligungserfordernis von 10 % nicht erfüllt, greift auch die Befreiung des Art. 11 lit. c und d nicht. Die Gewinnausschüttungen eines nicht als transparent eingestuften Drittlandsunternehmens sind dann steuerpflichtig. An der Sachgerechtigkeit dieses Ergebnisses kann man zweifeln.

Ist das Drittlandsunternehmen allerdings transparent zu behandeln, hängt die Befreiung in der EU von der Existenz einer Betriebsstätte im Drittland und von der Zurechnung des Gewinns zu ihr ab. Wenn also das Drittlandsunternehmen eine nach dortigem Recht errichtete Kapitalgesellschaft ist, die ausschließlich Zinsen bezieht und über keine eigene Betriebsstätte verfügt, dann bewirkt Art. 85 des Entwurfs, dass die vom Drittlandsunternehmen bezogenen Zinsen bei deren Gesellschafter in der EU zu versteuern sind. Erachtet man die indirekte Anrechnung als unzulässig, kann in diesem Fall sogar Doppelbesteuerung die Folge sein. Denn dieselben Zinsen sind nach dem Recht des Drittlands dem dort ansässigen Unternehmen und nach dem Richtlinienentwurf dem Gesellschafter in der EU zuzurechnen.

Im spiegelbildlichen Fall kann es aber auch zur doppelten Nichtbesteuerung kommen: Wird das betriebsstättenlose Drittlandsunternehmen in seinem Errichtungsstaat als transparent erachtet, werden die von ihm bezogenen Zinsen dort möglicherweise gar nicht besteuert. Gilt es aber nach Art. 85 des Entwurfs nicht als transparent, erfolgt für Zwecke der Richtlinie keine Zurechnung der Einkünfte zum in der EU ansässigen Gesellschafter und eine spätere Weiterleitung des Gewinns des Drittlandsunternehmens gilt dann als vereinnahmte Gewinnausschüttung und ist nach Art. 11 lit. c des Entwurfs steuerbefreit. Allenfalls könnte sich eine Steuerpflicht aus Art. 73 des Entwurfs ergeben, wenn die Gewinne im Drittland – etwa mangels Betriebsstätte – nicht besteuert werden. Gegen die Anwendung des Art. 73 spricht aber, dass die Steuerfreiheit nicht Folge eines niedrigen Steuersatzes ist, sondern der Behandlung als transparent. Ergibt sich diese Konsequenz aus dem Steuersystem insgesamt, wird auch keine „Sonderregelung“ vorliegen, die ebenfalls die Anwendung des Art. 73 auslösen könnte.

Eine vom Drittlandsunternehmen an den EU-Gesellschafter gezahlte „Dividende“ kann nicht besteuert werden. Bei transparenten Unternehmen fällt es aber schwerer, diese Steuerfreiheit aus Art. 11 lit. c des Entwurfs abzuleiten, zumal eben durch das „ausschüttende“ Unternehmen nach Art. 84 f. durchgegriffen wird. Daher ist ein „ausschüttender“ Rechtsträger nicht ohne Weiteres festzumachen. Die Annahme einer Steuerpflicht würde aber dem Zweck der Regelung widersprechen, da es im Wesen der Transparenz liegt, dass sofort auf die Gewinne der Gesellschaft ge-griffen wird und nicht erst auf die Weiterleitung an den Gesellschafter gewartet werden muss. Folglich liegt es nahe, die fehlende Steuerbarkeit des an den Gesellschafter weitergeleiteten Gewinns aus dem System der Art. 84 f. abzuleiten. Vor dem Hintergrund dieser Überlegungen ändert sich an diesem Ergebnis auch nichts, wenn sich der Vorschlag der dänischen Präsidentschaft durchsetzt und die Befreiungen des Art. 11 lit. c und d von einer 10 %igen Mindestbeteiligung abhängig gemacht werden.

2. EU-Betriebsstätten von Drittlandsunternehmen und Transparenz

Die Kriterien, die nach Art. 85 des Entwurfs für Drittlandsunternehmen in Betracht kommen, unterscheiden sich jedenfalls von jenen, die nach Art. 2 Abs. 2 für die nach dem Recht eines Drittlands gegründeten Gesellschaften maßgebend sind: Nach Art. 85 des Ent-

wurfs kommt es alleine auf die Qualifikation nach dem nationalen Recht des EU-Ansässigkeitsstaats des Gesellschafters an. Nach Art. 2 Abs. 2 ist entscheidend, ob die Gesellschaft eine „*ähnliche Rechtsform wie die in Anhang I genannten Rechtsformen*“ aufweist. Dabei ist nach der zuvor dargelegten Auffassung ein Typenvergleich anzustellen, bei dem die wesentlichen Strukturmerkmale aller in der Anlage I genannten Rechtsformen herauszuarbeiten sind. Selbst wenn bloß auf die Ähnlichkeit mit jenen Rechtsformen abgestellt wird, die für den jeweiligen Betriebsstättenstaat in Anhang I genannt sind, müssen die Kriterien nicht mit jenen ident sein, die nach dem nationalen Recht dieses Staates zugrunde zu legen sind, wenn es gilt, ausländische Gesellschaften für körperschaftsteuerliche Zwecke einzuordnen. Aus den Unterschieden zwischen Art. 85 und Art. 2 Abs. 2 des Entwurfs können sich diffuse Auslegungsprobleme oder allenfalls auch Verwerfungen ergeben.⁵⁶

Folgendes Beispiel soll dies illustrieren: Eine im EU-Mitgliedstaat A ansässige Gesellschaft ist zu 50 % an einer Tochtergesellschaft in einem Drittland beteiligt, die dort über keine Betriebsstätte verfügt. Die Drittlandsgesellschaft hat allerdings im EU-Mitgliedstaat B eine Betriebsstätte. Das Drittland betrachtet die dort ansässige Gesellschaft als Steuersubjekt, während sie nach dem nationalen Steuerrecht des Staates A als transparent gilt. Wendet Staat B in Hinblick auf die in seinem Territorium gelegene Betriebsstätte die in Art. 2 Abs. 2 des Entwurfs geforderte Ähnlichkeitsprüfung an, ergibt sich, dass der Rechtsträger des Drittlands als „Gesellschaft“ nach Maßgabe des Richtlinienentwurfs einzustufen ist.

In diesem Fall sind die Einkünfte der Tochtergesellschaft anteilig der Bemessungsgrundlage nach Art. 85 der in A ansässigen Gesellschaft hinzuzurechnen. Dies gilt auch für die der EU-Betriebsstätte des Drittlandsunternehmens zuzurechnenden Gewinne. Die Betriebsstätte ist schließlich kein eigenständiges Unternehmen und kann somit nicht nach Art. 84 beurteilt werden. Eine Befreiung der Betriebsstätte einkünfte kommt nicht in Betracht, da Art. 11 lit. e lediglich für Betriebsstätten in Drittländern anwendbar ist. Die Drittstaatsgesellschaft gilt aber in Mitgliedstaat B selbst als Steuerpflichtiger. Sie hat das Recht, für ihre EU-Betriebsstätte für die Anwendung der Regelungen der Richtlinie gemäß Art. 6 Abs. 2 des Entwurfs zu optieren. Eine Gruppenbildung mit der in A ansässigen Gesellschaft kommt in diesem Fall nicht in Betracht, weil die Beteiligung nur 50 % - und nicht mehr - beträgt. Folglich sind die der im Staat B gelegenen Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne sowohl bei der in A ansässigen Gesellschaft als auch bei dem Drittlandsunternehmen selbst zu erfassen und somit im Betriebsstättenstaat B zu besteuern. Die Anwendung der Richtlinie führt in diesem Fall zur Doppelbesteuerung in der EU. Allenfalls kann die in B erhobene Steuer in A angerechnet werden, wenn man den Verweis des Art. 84 Abs. 3 auf Art. 76 des Entwurfs so versteht, dass auch die indirekte Anrechnung zulässig sein soll.

3. Beherrschte ausländische Gesellschaften und Transparenz

Fraglich ist auch, in welchem Verhältnis die Regelungen über transparente Unternehmen in Art. 84 f. und die in Art. 82 f. enthaltenen Regelungen über ausländische beherrschte Gesellschaften zueinander stehen. Auf den ersten Blick erscheint diese Frage bedeutungslos: Beide Arten von Regelungen bewirken insoweit einen „Durchgriff“, als die Gewinne des Drittlandsunternehmens anteilig den Gewinnen des Gesellschafters zugerechnet werden. Die Rechtsfolgen scheinen somit ident. Berücksichtigt man allerdings die später an den Gesellschafter weitergeleiteten Gewinne, ändert sich das Ergebnis: Derartige Zahlungen sind - wie dargelegt - beim Gesellschafter nicht steuerbar, wenn das Drittlandsunternehmen nach Art. 85 als transparent gilt. Sind allerdings die Regelungen über beherrschte ausländische Gesellschaften nach Art. 82 f. anwendbar, besteht Steuerpflicht für Ausschüttungen: Die Steuerbefreiung des Art. 11 lit. c des Entwurfs greift aufgrund der in Art. 73 vorgesehenen Ausnahme nicht. Art. 83 Abs. 4 des Entwurfs bestätigt diese Steuerpflicht indirekt und ordnet an, dass die zuvor

in die Bemessungsgrundlage einbezogenen Einkünfte insoweit abgezogen werden. Zumindest das zuletzt erwähnte Argument zieht auch auf Grundlage der von der dänischen Präsidentschaft vorgeschlagenen Fassung des Art. 73, die die Steuerbefreiung des Art. 11 lit. c aufrecht lässt.

Sehen die CFC-Regelungen und jene über transparente Gesellschaften unterschiedliche Rechtsfolgen vor, spricht viel dafür, dass die Vorschrift über beherrschte ausländische Gesellschaften nicht maßgebend ist. Denn diese Regelung findet sich in Abschnitt XIV des Richtlinienentwurfs, in dem es – der Überschrift nach – über die „*Vorschriften zur Verhinderung von Missbrauch*“ geht. Wenn daher schon eine generelle Regelung, wie jene über transparente Unternehmen, die Zurechnung der Einkünfte zum EU-Gesellschafter regelt, besteht keine Notwendigkeit, die Missbrauchsvermeidungsvorschrift ins Spiel zu bringen.

V. Doppelbesteuerungsabkommen

1. Vorrang der DBA mit Drittländern

Komplex ist das Verhältnis zwischen der Richtlinie und den Doppelbesteuerungsabkommen.⁵⁷ Die Mitgliedstaaten der EU verfügen sowohl untereinander

- 314 -

LANG, StuW 2012, 297-317

- 315 -

als auch mit Drittländern über ein dichtes Netz an DBA. Im Verhältnis zwischen den Mitgliedstaaten haben die Regelungen des Unionsrechts Vorrang gegenüber den DBA. Dies ergibt sich zwar schon aus dem Primärrecht,⁵⁸ wird aber in Art. 8 CCCTB-Richtlinienvorschlag wiederholt: „*Die Bestimmungen dieser Richtlinie gelten ungeachtet gegenteiliger Bestimmungen, die in Abkommen zwischen Mitgliedstaaten enthalten sind.*“ Damit werden die DBA im Anwendungsbereich dieser Richtlinie aber nicht völlig bedeutungslos. Der Vorrang des DBA-Rechts gilt nämlich nur in jenen Fällen, in denen die DBA-Vorschriften einer Richtlinienregelung *entgegenstehen*. Dies ist aber auch innerhalb der EU keineswegs immer der Fall. So regelt beispielsweise Art. 76 des Entwurfs die Anrechnung auch jener Steuern, die bereits in einem anderen Mitgliedstaat – oder auch in einem Drittland – gezahlt werden. Quellensteuern, die auf Zinsen, Lizenzgebühren sowie sonstiges an der Quelle besteuertes Einkommen in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem Drittland erhoben werden, können daher nach Maßgabe des Art. 76 im Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen angerechnet werden. Wenn aber zwischen dem Ansässigkeitsstaat und dem anderen Mitgliedstaat ein Abkommen besteht, das dem anderen Mitgliedstaat an der Erhebung der Quellensteuer hindert, entfällt die Anrechnung. Das DBA ist daher durchaus weiterhin anwendbar.

Im Verhältnis zu Drittstaaten sieht der CCCTB-Richtlinienvorschlag keine generelle Regelung vor. Art. 351 AEUV normiert, dass die Rechte und Pflichten aus Übereinkünften zwischen Mitgliedstaaten und Drittländern, die vor dem 1.1.1958 oder – im Fall später beigetretener Staaten – vor dem Zeitpunkt ihres Beitritts geschlossen wurden, durch diesen Vertrag nicht berührt werden. Im Fall ihrer Unvereinbarkeit trifft die Mitgliedstaaten die Pflicht, alle geeigneten Mittel anzuwenden, um diesen Widerspruch zu beseitigen. Dies kann bis zur Notwendigkeit der Kündigung des völkerrechtlichen Vertrages gehen.⁵⁹ Im Umkehrschluss bedeutet dies aber, dass jüngere Abkommen im Fall ihres Widerspruchs zum Unionsrecht gar nicht zu beachten sind und das Unionsrecht daher jedenfalls vorgeht.⁶⁰ Nach der – allerdings umstrittenen⁶¹ – von GA Kokott vertretenen Auffassung, ist eine analoge Anwendung der Vorschrift des Art. 351 Abs. 1 AEUV⁶² vorstellbar, „*wenn eine internationale Verpflichtung*

eines Mitgliedstaats mit einer nachfolgend verabschiedeten Maßnahme des Sekundärrechts in Konflikt gerät“. ⁶³ Dies kann bedeuten, dass auch die derzeit geltenden DBA mit Drittstaaten nach wie vor angewendet werden können und der Richtlinie bis zur Änderung oder Kündigung des Abkommens vorgehen.

Art. 351 AEUV regelt aber nur den Fall des Konflikts zwischen DBA und Richtlinie. Wenn daher ein DBA für Dividenden die Anrechnungsmethode vorsieht und diese Dividenden nach der Richtlinie zu befreien sind, liegt kein solcher Konflikt vor. Denn die Freistellung in der EU verstößt nicht gegen das DBA, da das DBA nicht zur Besteuerung verpflichtet. In diesem Fall kann die Anrechnung im Ergebnis leer laufen, wenn der abkommensrechtlich vorgesehene Anrechnungshöchstbetrag null beträgt.

Ein Widerspruch zwischen Abkommen und Richtlinie liegt aber beispielsweise dann vor, wenn ein Abkommen – in Abweichung zum OECD-MA – eine Steuerbefreiung von Zinsen im Ansässigkeitsstaat normiert, während Art. 6 Abs. 6 und Art. 76 CCCTB-Richtlinienvorschlag die Steuerpflicht dieser Zinsen anordnen. In diesem Fall geht im – allenfalls durch Analogie erweiterten – Anwendungsbereich des Art. 351 AEUV die abkommensrechtliche Befreiung vor. Ebenso liegt ein zugunsten des DBA aufzulösender Widerspruch zur Richtlinie vor, wenn das DBA die Freistellungsmethode für Betriebsstättengewinne im Drittland vorsieht und eine abkommensrechtliche Betriebsstätte im Fall von Bauausführungen bereits bei einer Dauer von sechs Monaten vorliegt. Gleiches gilt, wenn ein DBA zwischen Mitgliedstaat und Drittland eine Bauausführung erst ab achtzehnmonatiger Dauer als Betriebsstätte qualifiziert und ein Gebietsfremder in einem EU-Staat z.B. für eine Bauausführung 15 Monate benötigt: Nach der Richtlinie könnte die im Drittland ansässige Gesellschaft mit ihrer Betriebsstätte bereits für das System nach dem CCCTB-Richtlinienvorschlag optieren, das Abkommen unterbindet aber das Besteuerungsrecht in diesem Staat und geht der Richtlinie nach Maßgabe des Art. 351 AEUV vor.

Schließlich spricht der CCCTB-Richtlinienvorschlag auch in einigen Artikeln DBA-Regelungen unmittelbar an: In Art. 76 Abs. 5 des Entwurfs, der allerdings

- 315 -

LANG, StuW 2012, 297-317

- 316 -

auf Vorschlag der dänischen Präsidentschaft eliminiert werden soll, ist z.B. normiert, dass die anzurechnende Drittlandsteuer die endgültige Körperschaftsteuerschuld des Steuerpflichtigen nicht übersteigen darf, „es sei denn, ein Abkommen zwischen dem Mitgliedstaat, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist, und einem Drittland sieht etwas anderes vor“. Diese Regelung hat offenbar die abkommensrechtliche Verpflichtung zur Rückerstattung einer von einem Drittstaat erhobenen Quellensteuer vor Augen, ähnlich wie dies dem EuGH in der Rs. *Amurta*⁶⁴ vorgeschwebt ist. Derartige Regelungen sind daher jedenfalls zu beachten, auch wenn sie in einem jüngeren Abkommen enthalten sind. Eine Verpflichtung zur Änderung derartiger Abkommen, wie sie sonst aus Art. 351 Abs. 2 AEUV erwachsen könnte, besteht genauso wenig.

2. DBA und beherrschte ausländische Gesellschaften

Vor diesem Hintergrund ist nun die Frage zu beantworten, ob DBA die Anwendung der CFC-Vorschriften ausschließen. Bilaterale Abkommen sind in Art. 82 CCCTB-Richtlinienvorschlag an zwei Stellen angesprochen: Nach Art. 82 Abs. 2 des Entwurfs ist Abs. 1 nicht anwendbar, wenn das Drittland dem EWR angehört und „ein Abkommen über den Austausch von Informationen besteht, der mit dem Austausch von Informationen auf Ersuchen gemäß der Richtlinie 2011/16/EU vergleichbar ist“. ⁶⁵ Art. 82

Abs. 3 listet als eine der Kategorien der potenziell schädlichen Einkünfte auch Einkünfte aus unbeweglichen Gegenständen auf, „es sei denn, der Mitgliedstaat des Steuerpflichtigen wäre gemäß einem Abkommen nicht berechtigt gewesen, die Einkünfte zu besteuern“. Beide – im Übrigen nach dem Vorschlag der dänischen Präsidentschaft zu streichenden – Regelungen geben aber keinen Anhaltspunkt zur generellen Klärung des Verhältnisses der Art. 82 f. zu den DBA.

Abkommensregelungen, die in den – allenfalls im Wege der Analogie erweiterten – Anwendungsbereich des Art. 351 AEUV fallen, können die Anwendung der Art. 82 f. nur dann ausschließen, wenn ihnen die Richtlinienvorschriften widersprechen. Entscheidende Frage ist daher, ob ein solcher Konflikt besteht. Gerichte, die sich bereits mit dem Verhältnis nationaler CFC-Regelungen zu DBA zu beschäftigen hatten, haben diese Frage völlig unterschiedlich beantwortet. Zwei Beispiele sollen hier genannt werden: Das finnische Höchstgericht hielt die Anwendung der finnischen CFC-Regelung für mit dem DBA vereinbar.⁶⁶ Das Urteil stützte sich dabei in erster Linie auf Ziel und Zweck des Abkommens sowie auf die im OECD-Kommentar enthaltenen Ausführungen. Zu einem anderen Ergebnis kam der französische Conseil d'Etat in seinem Urteil vom 28.6.2002, das die *Schneider SA* betraf⁶⁷: Die dem Art. 7 Abs. 1 OECD-MA nachgebildete Vorschrift des aus 1966 stammenden und 1969 modifizierten DBA Frankreich-Schweiz gebietet die Befreiung von Einkünften, die nach Art. 7 Abs. 1 des DBA in der Schweiz besteuert werden können, da die schweizerische Tochtergesellschaft den Ort der Geschäftsleitung in der Schweiz hat und über keine Betriebsstätte in Frankreich verfügt. Das Ziel der Vermeidung der Doppelbesteuerung lasse kein anderes Verständnis der Abkommensregelungen zu.

Die Berufung auf das Ziel der DBA alleine ist für die Lösung unergiebig.⁶⁸ DBA dienen zwar der Vermeidung der Doppelbesteuerung, aber eben nur in ihrem Anwendungsbereich.⁶⁹ CFC-Regelungen führen dazu, dass die beiden Staaten die Einkünfte unterschiedlichen Personen zurechnen und der Schutz vor derartiger wirtschaftlicher Doppelbesteuerung steht üblicherweise nicht im Fokus der DBA.⁷⁰ Auch dem MA-Kommentar ist keine Lösung zu entnehmen: Maßgebend ist die Abkommensvorschrift, deren Inhalt allenfalls mit Hilfe des Kommentars auszulegen ist, nach zutreffender Auffassung allerdings nur dann, wenn die Fassung des Kommentars, in der das Thema angesprochen ist, bereits beim Abschluss des maßgebenden Abkommens vorgelegen ist.⁷¹

Bei den dem OECD-MA nachgebildeten DBA ist Art. 7 eine der möglichen Verteilungsnormen. Nach Art. 7 OECD-MA hat der Ansässigkeitsstaat des Unternehmens das ausschließliche Besteuerungsrecht, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im Drittland durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus und die Gewinne sind dieser Betriebsstätte zuzurechnen. Das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates ist dann ausgeschlossen, wenn diese Gewinne nach dem Methodenartikel freizustellen sind. Im Fall einer derartigen ausländischen beherrschten Gesellschaft, deren Gewinne der EU-Gesellschaft zuzurechnen sind, kann das Abkommen aber nur dann diese Wirkung erzielen, wenn die Zurechnung der Gewinne auch für abkommensrechtliche Zwecke bewirkt, dass es sich um eine Betriebsstätte der EU-Gesellschaft selbst handelt. Ob allerdings diese nationale Zurechnungsentscheidung auch auf Art. 7 OECD-MA Auswirkungen

- 316 -

LANG, StuW 2012, 297-317

- 317 -

haben kann, ist höchst fraglich.⁷² Art. 7 OECD-MA ist nur anwendbar, wenn nicht Art. 10 OECD-MA zum Tragen kommt, da diese Regelung aufgrund der abkommensrechtlichen Subsidiaritätsvorschrift

ten vorgeht. Stellt die Beteiligung an einem solchen Unternehmen einen Anteil an einer Gesellschaft dar, sind m.E. die Voraussetzungen für die Anwendung des Art. 10 OECD-MA erfüllt, da der Gesellschaftsanteil für die Steuerpflicht nach Art. 82 f. kausal ist.⁷³ Dies gilt nicht nur für die Gewinnausschüttung, sondern auch den Gewinn selbst. Gelegentlich wird jedoch die Anwendung des Art. 10 OECD-MA bezweifelt, etwa weil es an der Zahlung mangle.⁷⁴ Der Ausdruck „zahlen“ ist aber m.E nicht so eng zu verstehen und erfasst jeden Vorgang, der im Anwendungsbereich des Art. 10 OECD-MA Steuerpflicht auslöst.⁷⁵ Wer Art. 10 OECD-MA für anwendbar erachtet, kommt zum Ergebnis, dass der EU-Mitgliedstaat nicht an der Anwendung der Art. 82 f. gehindert ist.

3. DBA und Transparenz

Dieselben Überlegungen kommen für Beteiligungen an jenen Gesellschaften in Betracht, die im Drittland als Steuersubjekte zu qualifizieren sind und im EU-Mitgliedstaat, in dem der Beteiligte ansässig ist, als transparent gelten. Der Fall der ausländisch beherrschten Gesellschaft ist nur ein Sonderfall derartiger Konstellationen. Abkommensrechtlich sind diese Fälle daher gleich zu beurteilen. Der Umstand, dass die Überschrift zu Art. XIV die Regelungen über beherrschte ausländische Gesellschaften als „Vorschriften zur Verhinderung von Missbrauch“ bezeichnet, ändert daran nichts. Daher spricht viel dafür, dass diese Gewinne auch abkommensrechtlich – entweder nach Art. 10 OECD-MA oder aber nach Art. 7 OECD-MA, wenn man die Betriebsstätte des Drittlandsunternehmens nicht als Betriebsstätte des Gesellschafters ansieht – nach Art. 84 f. im Mitgliedstaat erfasst werden können.

Die Ausschüttung fällt zweifelsfrei unter Art. 10 OECD-MA. Der Umstand, dass sie im Mitgliedstaat unter die Befreiung des Art. 11 lit. c des Entwurfs fällt⁷⁶, sollte das Drittland nicht daran hindern, das Abkommen und die dort vorgesehene Quellensteuerbeschränkung anzuwenden. Eine bloße Beteiligungsertragsbefreiung hindert auch sonst nicht an der Abkommensberechtigung. Eine Anrechnung der zulässigerweise erhobenen verbleibenden Quellensteuer scheitert aber am letzten Satz des Art. 76 Abs. 1 des Entwurfs.

VI. Würdigung und legislatischer Ausblick

Der Richtlinienentwurf stellt eine beeindruckende legislative Leistung dar. Es gelang den Entwurfsverfassern, Vorschriften vorzuschlagen, die in den meisten Fällen die Grundsätze des Entwurfs überzeugend verwirklichen. Gerade die Regelungen des Entwurfs, die für Drittlandskonstellationen maßgebend sind, werfen dennoch schwierige Auslegungsfragen auf. Angesichts der Komplexität der Materie würden sich solche oder andere Zweifelsfragen vermutlich auch dann stellen, wenn die Verfasser eine andere Regelungstechnik gewählt hätten.

Abgesehen von Detailvorschlägen lässt sich der Entwurf noch in folgender Weise legislatisch verbessern:

- Die Verfasser des OECD-MA und einiger anderer Richtlinien – wie der Mutter-Tochter- und der Zinsen-Lizenzgebühren-Richtlinien – sind bei der Regelung mancher Fragen vor ähnlichen Herausforderungen gestanden. Die Entwurfsverfasser haben dies erkannt und sich daher auch über weite Strecken an diesen Regelungen orientiert. Dies ist sinnvoll, denn es wäre eine Ressourcenverschwendung zu versuchen, das Rad neu zu erfinden. Vielmehr bietet die Bezugnahme auf bestehende Vorschriften die Möglichkeit, dass auch die Rechtsanwender die zu den bestehenden Vorschriften vertretene Literatur und ergangene Judikatur nutzen können. Der Umstand, dass die Regelungen des Richtlinienentwurfs aber meist diesen Vorbildern nur zum Großteil, nicht aber zur Gänze folgen, beeinträchtigt diesen Vorteil und ist auch der Grund mancher Auslegungsschwierigkeiten. Bei der Überarbeitung des

Entwurfs sollten sich die Redaktoren bei jeder Bestimmung für ein bestimmtes Vorbild entscheiden und daran – wenn es der Sachzusammenhang nahelegt – zur Gänze anknüpfen.

– Einzelne Regelungen des Entwurfs knüpfen ohne Notwendigkeit an das nationale Recht der Mitgliedstaaten an. Dies ist beispielsweise bei der Transparenzregelung der Fall, die sich nach dem nationalen Recht des Mitgliedstaates des Gesellschafters richtet. Das Ziel der Richtlinie, eine gemeinsame Bemessungsgrundlage zu schaffen, wird dadurch in Teilbereichen konterkariert und die Anwendung erschwert. Die Richtlinie sollte daher soweit wie möglich autonom regeln und folglich ohne Verweisungen auf das nationale Recht auskommen.

– Die Transparenzregelung ist ein Beispiel dafür, dass innerhalb der Richtlinie dieselbe Frage – nämlich hier: wie ausländische Unternehmen für Zwecke der Richtlinie einzuordnen sind – unterschiedlich geregelt ist. Manches Auslegungsproblem ließe sich vermeiden, wenn solche Fragen nach einheitlichen Wertungen entschieden werden würden.

Fußnoten

- 1) *Europäische Kommission* vom 16.3.2011, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), KOM(2011) 121/4 [In weiterer Folge: CCCTB-Richtlinienvorschlag]. Zur Idee und zur Entstehungsgeschichte von CCCTB vgl. *Aujean*, The CCCTB Project and the Future of European Taxation, in: *Lang/Pistone/Schuch/Staringer*, Common Consolidated Tax Base, 2008, 11 (11 ff.).
- 2) Vgl. dazu die Begründung zum CCCTB-Richtlinienvorschlag, 4 (KONTEXT DES VORSCHLAGS); *van Eijdsen*, The One-Stop-Shop Approach: A Discussion of the Administrative and Procedural Aspects of the CCCTB Draft Directive, in: *Weber*, CCCTB: Selected Issues 2012, 127 (127 ff.).
- 3) Vgl. Art. 6 i.V.m. Art. 4 CCCTB-Richtlinienvorschlag. Vgl. dazu *Kubik/Massoner*, Der aktuelle Stand der Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) Was bisher geschah und noch geschehen wird, FJ 2009, 13 (13 ff.); *Petutschnig*, Neuer Anlauf zur Common Consolidated Corporate Tax Base, ÖStZ 2011, 325 (327); *Riener-Micheler*, Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage: Ein Vorschlag der EU, CFOaktuell 2011, 95 (95); *Förster/Krauß*, Der Richtlinienvorschlag der Europäischen Kommission zur Gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) vom 16.3.2011, IStR 2011, 607 (611); zu den Voraussetzungen der Gruppenbildung vgl. *Staringer*, Requirements for Forming a Group, in: *Lang/Pistone/Schuch/Staringer* (FN 1), 115 (115 ff.).
- 4) Vgl. dazu die Begründung zum Richtlinienvorschlag, 4 (KONTEXT DES VORSCHLAGS).
- 5) Vgl. dazu die Stellungnahmen der Parlamente der neun Mitgliedstaaten: Bulgarien, Irland, Malta, Niederlande, Polen, Rumänien, Slowakei, Schweden, Großbritannien, abrufbar unter <http://www.ipex.eu/IPEXL-WEB/result/simple.do?text=+ccctb+subsidiarity&start=> (Zugriff am 23.2.2012); vgl. auch *Szudoczky*, Is the CCCTB Proposal in line with the Principle of Subsidiarity?, in: *Weber*, CCCTB: Selected Issues 2012, 93 (93 ff.); *Vascega/van Thiel*, The CCCTB Proposal: The Next Stop towards a Corporate Tax Harmonization in the European Union?, European Taxation 2011, 374 (377); *Von Brocke/Rottenmoser*, Harmonisierung direkter Steuern? Die GKKB im Lichte der Rechtsetzungskompetenzen der EU, IWB 2011, 620 (623); vgl. – diese Bedenken jedoch entkräftend – die Begründung zum Richtlinienvorschlag, 10 f. (RECHTLICHE ASPEKTE), wonach sich der „Vorschlag [...] darauf [beschränkt], steuerliche Hindernisse auszuräumen, die sich aus den unterschiedlichen nationalen Systemen zur Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage zwischen verbundenen Unternehmen ergeben [...] [und dabei] die besten Ergebnisse durch einen gemeinsamen Rahmen für die Berechnung der Körperschaftsteuer-

Bemessungsgrundlage und die grenzübergreifende Konsolidierung erzielt würden. Da es sich um überwiegend grenzübergreifende Fragen handelt, sind Rechtsvorschriften auf Ebene der Union erforderlich. Da die erwünschten Ergebnisse nicht durch einzelne Maßnahmen der Mitgliedstaaten verwirklicht werden können, ist der Vorschlag im Lichte des Subsidiaritätsprinzips gerechtfertigt.“

- 6) Vgl. *Herzig*, Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung in der EU, *StuW* 2006, 156 (161 f.); *Mayr*, CCCTB: eine realistische Betrachtungsweise, *SWI* 2008, 288 (289); *Füllbier*, Überlegungen zum steuerlichen Konsolidierungsbegriff und zur Systematisierung von Gruppenbesteuerungssystemen vor dem Hintergrund europäischer Entwicklungen, in: *Strunk/Wassermeyer/Kaminski*, Gedächtnisschrift Dirk Krüger, 2006, 211 (222).
- 7) Kritisch: *Pomp/Gerten*, Die Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage: (R)Evolution der Konzernbesteuerung?, *IStR* 2008, 377 (392); eine Optionalität ebenfalls ablehnend die Deutsche Bundesregierung: Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Dr. Thomas Gambke, Britta Haßelman, Lisa Paus, weiterer Abgeordneter und der Fraktion *Bündnis 90/Die Grünen*, Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, 5.5.2011, abrufbar unter: dip.bundestag.de/btd/17/056/1705748.pdf (Zugriff am 21.2.2012); a.A. *Barenfeld*, A Common Consolidated Corporate Tax Base in the European Union – A Beauty or a Beast in the Quest for Tax Simplicity, *Bulletin for International Taxation* 2007, 258 (260). Vgl. allgemein zu den Vor- und Nachteilen der Optionalität: *Hey*, CCCTB – Optionality, in: *Lang/Pistone/Schuch/Staringer* (FN 1), 102 f.
- 8) Großbritannien, Irland, Estland, Tschechien und die Slowakei, kritisch ebenfalls Deutschland: „Die Bundesregierung steht dem vorgelegten Richtlinienvorschlag, was die Konsolidierung und dem entsprechend den administrativen Teil betrifft, kritisch gegenüber. Eine GKKB birgt für Deutschland das Risiko erheblicher, dauerhafter steuerlicher Mindermaßnahmen“, vgl. Stellungnahme der Bundesregierung vom 5.5.2011, s. FN 7.
- 9) Das Einstimmigkeitsprinzip wurde durch den Vertrag von Nizza insofern gelockert, als die Möglichkeit von verstärkter Zusammenarbeit („*Enhanced Cooperation Agreements*“) besteht, bei der mindestens acht Staaten ohne Vetomöglichkeit der anderen Staaten zusammenarbeiten können. Dadurch werden Koordinierungsmaßnahmen politisch leichter durchsetzbar; der Vertrag von Lissabon sieht eine Mindestanzahl von 9 teilnehmenden Mitgliedstaaten vor, siehe Art. 20 EUV und Art. 326 bis 334 AEUV; vgl. *Mamut*, Auf dem Weg zur Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), *SWI* 2006, 425 (429, FN 33); ähnlich *Mayr* (FN 3), *SWI* 2008, 288 (288); *Cerioni*, European Union – Postponement of the Commission's Proposal for a CCCTB Directive: Possible Ways Forward, *Bulletin for International Taxation* 2010, 98 (101 f.); *Vascega/van Thiel* (FN 5), *European Taxation* 2011, 374 (380); *Petutschnig* (FN 3), *ÖStZ* 2011, 325 (333).
- 10) Legislative Entschließung des Europäischen Parlaments vom 19.4.2012 zu dem Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage.
- 11) Presidency Note, Council of the European Union, 4 April 2012, 8387/12.
- 12) Diese Wahlrechtsskepsis leuchtet auf den ersten Blick ein, wenn man an die Steuerplanungsmöglichkeiten denkt, die Optionen naheliegenderweise eröffnen. Unternehmen werden sich der Anwendung der CCCTB-Regelungen auch dadurch entziehen können, indem sie sich einer außerhalb des Anwendungsbereichs der Richtlinie liegenden Rechtsform bedienen und sich z.B.

als Personengesellschaft etablieren. Die geltenden Regelungen vieler Steuerrechtsordnungen ermöglichen es, ohne weitere Steuerbelastung das rechtliche Kleid zu wechseln. Verpflichtend anwendbare Regelungen bergen die Gefahr, dass sie die Steuerpflichtigen und deren Berater erst recht motivieren je nach Vorteilhaftigkeit die Gestaltung so zu wählen, dass sie entweder unter die aufgestellten Voraussetzungen fallen oder nicht.

- 13) Gemeinsamer Deutsch-Französischer Brief vom 17.8.2011 an EU-Ratspräsident *Herman Van Rompuy*; vgl. dazu *Traversa/Helleputte*, Taxation of EU resident companies under the current CCCTB Framework, in: Lang/Schuch/Staringer *et al.*, CCCTB, 2012 (im Druck).
- 14) *Europäische Kommission* vom 28.9.2011, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über das gemeinsame Finanztransaktionssteuersystem und zur Änderung der Richtlinie 2008/7/EG, KOM(2011) 594.
- 15) Art. 12 i.V.m. Art. 16.
- 16) Art. 31.
- 17) Art. 81. – Dem Kompromissvorschlag der dänischen Präsidentschaft zufolge soll diese Regelung überhaupt gestrichen und durch eine „interest limitation rule“ ersetzt werden.
- 18) Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30.11.2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten [In weiterer Folge: Mutter- und Tochterrichtlinie], Abl. L 345/8, Anhang I; Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3.6.2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, Abl. L 157/49, Anhang.
- 19) Anhang I zum CCCTB-Richtlinienvorschlag, k.
- 20) Demnach gilt das Abkommen „auch für Steuern gleicher oder im Wesentlichen ähnlicher Art, die nach der Unterzeichnung des Abkommens neben den bestehenden Steuern oder an deren Stelle erhoben werden.“
- 21) Gem. Art. 3 Abs. a (iii) der Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3.6.2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten: „einer der nachstehend aufgeführten Steuern oder einer mit diesen Steuern identischen oder weitgehend ähnlichen Steuer, die nach dem Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie anstelle der bestehenden Steuern oder ergänzend zu ihnen eingeführt wird“. Vgl. nunmehr Art. 2 Abs. c (iii) des Entwurfs v. 11.11.2011, KOM (2011) 714 endgültig.
- 22) Vgl. ausführlich *Lyal*, Comitology, in: Lang/Pistone/Schuch/Staringer (FN 1), 49 f; Arbeitsgruppe GKKB, GKKB: Mögliche Elemente der technischen Gestaltung, 26.7.2007, CCCTB/WP/057/, Pkt. 10, 16, 25, 46 und 66.
- 23) Ebenfalls eine weite Interpretation vornehmend *Cerioni*, The Commission's Proposal for a CCCTB Directive: Analysis and Comment, Bulletin for International Taxation 2011, 515 (516).
- 24) *Cerioni* (FN 23), Bulletin for International Taxation 2011, 517.
- 25) Vgl. vormals Art. 2 Abs. 1 lit. b der Richtlinie 2003/123/EG des Rates v. 22.12.2003 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitglied-

- staaten, Abl. L 7/41; vgl. nunmehr Art. 2 Abs. c (ii) des Entwurfs v. 11.11.2011, KOM (2011) 714 endgültig.
- 26) Vgl. für erstere etwa das DBA Österreich-Liechtenstein. Für weitere vgl. die DBA Bulgarien-Lettland, Bulgarien-Litauen, Estland-Finnland, Estland-Kanada, Estland-Lettland, Estland-Litauen, Estland-Türkei, Estland-Weißrussland, Finnland-Kanada, Finnland-Lettland, Finnland-Litauen, Finnland-Türkei, Finnland-Weißrussland, Kanada-Mexiko, Kanada-Philippinen, Kanada-Thailand, Lettland-Kanada, Lettland-Türkei, Lettland-Weißrussland, Litauen-Kanada, Litauen-Türkei, Litauen-Weißrussland, Thailand-Türkei.
- 27) Vgl. nunmehr Art. 2 des Entwurfs v. 11.11.2011, KOM (2011) 714 endgültig.
- 28) Vgl. nunmehr Art. 2 Abs. e des Entwurfs v. 11.11.2011, KOM (2011) 714 endgültig.
- 29) Arbeitsgruppe GKKB, Überblick über die wichtigsten in der dritten Sitzung der Untergruppe „Internationale Aspekte“ (SG4) aufgetretenen Fragen, 13.12.2006, CCCTB/WP/049/, Pkt. 13 f.
- 30) Vgl. zur Umsetzung des AOA in Art. 7 des OECD-MA 2010 *Plansky*, Die Gewinnzurechnung zu Betriebsstätten im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2010, 248 ff.; vgl. weiters *Bendlinger*, Paradigmenwechsel bei der Auslegung des Betriebsstättenbegriffs im DBA-Recht durch die OECD, SWI 2006, 358 (358 ff.); *Bendlinger*, Die Betriebsstätte im OECD-Musterabkommen 2010, SWI 2011, 61 (61 ff.).
- 31) Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Fall von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen; Stammfassung vom 23.7.1990 (90/436/EWG).
- 32) Vgl. dazu Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2008.
- 33) Vgl. dazu *Lang*, Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in: Gassner/Lang/Lechner, Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht, 1994, 13 (25); *Lang*, Keine Bedeutung der jüngeren Fassung des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Interpretation älterer Doppelbesteuerungsabkommen, IWB 1996, 923 ff.; *Lang*, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions, 2010, 45 ff.
- 34) Arbeitsgruppe GKKB, Nahestehende Unternehmen und Personen (verbundene Parteien) in der GKKB, 13.12.2006, CCCTB/WP/041/, Punkte 13 f.
- 35) Der Kompromissvorschlag der dänischen Präsidentschaft erweiterte in Art. 82 Abs. 1 lit. a des Entwurfs diese Voraussetzungen sogar noch um Fälle, in denen der Steuerpflichtige „aufgrund einer Vereinbarung mit anderen Anteilseignern mehr als 50 % der Stimmrechte [hält] oder [er] bestimmt aufgrund einer Vereinbarung vollständig die Finanz- und Geschäftspolitik des Unternehmens oder ist befugt, Mitglieder des Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgans, die gemeinsam mehr als 50 % der Stimmrechte in diesem Organ halten, zu ernennen oder abzuberufen, oder er hat die Möglichkeit, mehr als 50 % der Stimmrechte im Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgan auszuüben.“
- 36) *Lang*, Hybride Finanzierungen im internationalen Steuerrecht, 1990, 114 ff.; *Nowotny*, VwGH zum abkommensrechtlichen Begriff der Einkünfte aus Zinsen i.S.v. Art. 11 Abs. 3 OECD-MA, ÖStZ 2004, 137 (137 f.); Arbeitsgruppe GKKB, 23.9.2005, CCCTB/WP/017, Pkt. 15; *Andersson*, Comments on document CCCTB\WP\042, 2006, 1 ff.; Art. 11 Abs. 4; *Wassermeyer*, in: Wasser-

meyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung – OECD-Musterabkommen DBA Österreich – Deutschland, Kommentar², 2010, MA Art. 11 Rz. 71.

- 37) Auf Grundlage des Vorschlags der dänischen Präsidentschaft fällt dieses Argument allerdings weg, da Art. 81 des Entwurfs gestrichen werden soll. Die an die Stelle des Art. 81 tretende „interest limitation rule“ sieht keine Definition der Zinsen mehr vor.
- 38) Arbeitsgruppe GKKB, Räumlicher Anwendungsbereich der GKKB, 9.3.2006, CCCTB/WP/026/, Pkt. 30.
- 39) Verordnung des europäischen Parlaments und des Rates vom 16.2.2011 zur Festlegung der allgemeinen Regeln und Grundsätze, nach denen die Mitgliedstaaten die Wahrnehmung der Durchführungsbefugnisse durch die Kommission kontrollieren, 182/2011, ABl. L 55/13.
- 40) Zur DBA-rechtlichen Problematik der „Unterbetriebsstätte“ vgl. *Buciek*, „Unterbetriebsstätte“ und Außensteuerrecht, in: Klein/Stihl/Wassermeyer/Piltz/Schaumburg, FS Flick, 1997, 647 (647 ff.); *Gassner/Hofbauer*, Die Unterbetriebsstätte, in: Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 83 (85 ff.); *Lang*, Die Unterbetriebsstätte im Abkommensrecht, in: Gocke/Gosch/Lang, FS Wassermeyer, 2005, 709 (715 ff.).
- 41) *Haunold/Tumpel/Widhalm*, EuGH: Negativer Progressionsvorbehalt bei beschränkter Steuerpflicht geboten, SWI 2007, 486 (486 ff.); *Marschner*, Die Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 EStG und das Gemeinschaftsrecht, SWK 2007, 692 (692 ff.).
- 42) Arbeitsgruppe GKKB, mögliche Elemente der technischen Ausgestaltung, 26.7.2007, CCTB/WP/057, Pkt. 120.
- 43) Vgl. dazu *Vogel*, Withholding Taxes and Relief for Double Taxation, in: *Weber*, CCCTB: Selected Issues 2012, 191 (197 ff.);
- 44) Nach dem deutschsprachigen Wortlaut des Art. 73 lit. b würde der Methodenwechsel im Fall einer „Sonderregelung“ auch dann zum Tragen kommen, wenn es sich um einen Mitgliedstaat handelt: Während in Art. 73 lit. a vom „*betreffenden Drittland*“ die Rede ist, fehlt in Art. 73 lit. b in der deutschen Fassung diese Voraussetzung. Die englische Sprachfassung macht aber klar, dass auch Art. 73 lit. b nur für Sonderregelungen „*in that third country*“ zum Tragen kommen soll.
- 45) Dem Kommissionsentwurf zufolge schließt Art. 73 auch die Steuerbefreiung nach Art. 11 lit. e aus. Siehe dazu *Vogel*, Withholding Taxes and Relief for Double Taxation, in: *Weber*, CCCTB: Selected Issues 2012, 191 (197 ff.) „*in my view the Proposal clearly provides that if the income exemption of Art. 11 (c), (d) or (e) is denied pursuant to Art. 73, a tax credit is still available according to Art. 76. If Art. 73 applies, the respective income is not exempt under Art. 11 (c), (d) or (e). As a result, the door is open for a tax credit under Article 76 as that article states that a tax credit is available for 'income which has been taxed in another Member State or in a third country, other than income which is exempt under Art. 11 (c), (d) or (e)'*.“
- 46) Art. 4: „*Fließen einer Muttergesellschaft oder ihrer Betriebsstätte aufgrund der Beteiligung der Muttergesellschaft an der Tochtergesellschaft Gewinne zu, die nicht anlässlich der Liquidation der Tochtergesellschaft ausgeschüttet werden, so [...] lassen der Mitgliedstaat der Muttergesellschaft und der Staat der Betriebsstätte im Falle einer Besteuerung zu, dass die Muttergesellschaft und die Betriebsstätte auf die geschuldete Steuer den Steuerteilbetrag, den die Tochter-*

gesellschaft und jegliche Einzelgesellschaft für diesen Gewinn entrichten, bis zur Höhe der entsprechenden Steuerschuld anrechnen können, vorausgesetzt, dass die Gesellschaft und die ihr nachgeordnete Gesellschaft im Sinne von Artikel 2 auf jeder Stufe die Bedingungen gemäß Artikel 3 erfüllen.“ Vgl. dazu Kofler, Mutter-Tochter-Richtlinie, 2010, Art. 4 Rz. 23 ff.

- 47) Vgl. zu CFC-Regelungen im System der CCCTB bereits *Kofler, CFC Rules*, in: *Lang/Pistone/Schuch/Staringer (FN 1)*, 725 (725 ff.).
- 48) Siehe dazu *Tenore, CFC Rule*, in: *Weber, CCCTB: Selected Issues 2012*, 299 (306 ff.).
- 49) Beiträge in *Lang/Aigner/Scheuerle/Stefaner, CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law, 2004: Haslinger, National Report Austria, 73 (75); von Frenckell, National Report Belgium, 97 (99); Dado/Sedmíhradský, National Report Czech Republic, 125 (127); Matsos, National Report Greece, 281 (283); Noguera/Steichen, National Report Luxembourg, 409 (411); Peters, National Report Netherlands, 433 (435); Für Bulgarien, Irland, Lettland, Malta, Polen, Rumänien, Slowakei, Slowenien, Zypern siehe CFC Key Features Comparison abrufbar unter http://online.ibfd.org/kbase/topic=kf-compare&format=ghhtml&WT.z_nav=search&collection=kf&files=kf_bg,kf_cy,kf_ie,kf_lv,kf_mt,kf_pl,kf_ro,kf_sk,kf_si (Zugriff am 23.3.2012).*
- 50) Vgl. dazu *Tenore, CFC Rule*, in: *Weber, CCCTB: Selected Issues 2012*, 299 (311 ff.).
- 51) Arbeitsgruppe GKKB, Missbrauchsvermeidungsregelungen, 26.3.2008, CCCTB/WP/065, Pkt. 26 ff.
- 52) *Lang, Überlegungen zur österreichischen DBA-Politik, SWI 2012*, 108 (111 f.).
- 53) Zur Behandlung von Verlusten im System der CCCTB vgl. *Moreno González/Sanz Díaz-Palacios, The Common Consolidated Corporate Tax Base, Treatment of Losses*, in: *Lang/Pistone/Schuch/Staringer (FN 1)*, 441 (441 ff.).
- 54) Arbeitsgruppe GKKB, Persönlicher Anwendungsbereich der GKKB, 26.7.2006, CCCTB/WP/040/, Pkt. 17 ff.
- 55) Die dänische Präsidentschaft hat die Art. 84 und 85 unverändert übernommen und damit auch den Verweis auf Art. 76 Abs. 5, obwohl diese Regelung dem Vorschlag der dänischen Präsidentschaft zufolge gestrichen werden soll.
- 56) Siehe auch *Matthijs Vogel, Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (‘CCCTB’)*. Comments by Peter Adriaansen, Hans Bakker, Imme Kam, Thies Sanders, Paul Simonis, Matthijs Vogel, Jochem van der Wal and Dennis Weber in *Highlights Insights on European Taxation 2011*, 5 (60).
- 57) Arbeitsgruppe GKKB, Internationale Aspekte der GKKB, 18.11.2005, CCCTB/WP/019/, Pkt. 17 ff.; *Cerioni (FN 23)*, *Bulletin for International Taxation 2011*, 518; *Matthijs Vogel, (FN 56)*, *Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (‘CCCTB’)*. Comments by Peter Adriaansen, Hans Bakker, Imme Kam, Thies Sanders, Paul Simonis, Matthijs Vogel, Jochem van der Wal and Dennis Weber in *Highlights Insights on European Taxation 2011*, 5 (51 ff.).
- 58) Vgl. *Schuch/Stieglitz, DBA- und EU-Diskriminierungsverbote und Verfahrensrecht*, in: *Lang/Schuch/Staringer, Die Diskriminierungsverbote im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2006*, 401 (417 ff.); *Kofler, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht, 2007*, 265 (265 ff.); *Laudacher, Rechtsfindung nationaler Richter im Fall der unions-*

rechtskonformen Auslegung und des Anwendungsvorrangs, UFS journal 2010, 164 (164 ff.) m.w.N.; a.A. *Schindler*, Vorrang für Menschenrechte oder Marktfreiheiten?, RdW 2009, 807 (808 ff.).

- 59) *Kofler* (FN 58), Doppelbesteuerungsabkommen, 432 ff.
- 60) Vgl. dazu bereits die Ausführungen in FN 37.
- 61) Die eine analoge Anwendung ablehnende Ansicht beruft sich auf die Pflicht der Mitgliedstaaten, eine spätere Kompetenzausübung der Gemeinschaft nicht zu behindern. Vgl. insb. *Manzini*, The Priority of Pre-Existing Treaties of EC Member States within the Framework of International Law, EJIL 2001, 781 (785 ff).
- 62) Entspricht Art. 307 EGV.
- 63) GA *Kokott* SchIA vom 13.3.2008 in der Rs. C-188/07, Commune de Mesquer, Slg. 2008, I-0000, 94 ff. Die analoge Anwendung von Art. 307 Abs. 1 EGV (entspricht Art. 351 AEUV) auf Verträge die nach dem 1.1.1958 oder nach dem Beitritt eines Mitgliedstaates in einem Kompetenzbereich geschlossen wurden, für den die Gemeinschaft im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses noch keine Sachzuständigkeit zukam, wird im Schrifttum überwiegend bejaht. Vgl. *Pache/Bielitz*, Das Verhältnis der EG zu den völkerrechtlichen Verträgen ihrer Mitgliedstaaten, EuR 2006, 316 (316 ff); *Lorenzmeier*, EGV Art. 307 Verhältnis zu früheren Verträgen der Mitgliedstaaten (Nizza-Fassung), in: Grabitz/Hilf, Das Recht der Europäischen Union⁴⁰, 2009; *Schmalenbach*, AEUV Art. 351 (ex-Art. 307 EGV) [Verhältnis zu früheren Verträgen der Mitgliedstaaten], in: Callies/Ruffert, EUV/AEUV – das Verfassungsrecht der Europäischen Union mit Europäischer Grundrechtecharta⁴, 2011, m.w.N.
- 64) EuGH 8.11.2007, Rs C-379/05, *Amurta*.
- 65) *Dennis Weber*, Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (`CCCTB`). Comments by Peter Adriaansen, Hans Bakker, Imme Kam, Thies Sanders, Paul Simonis, Matthijs Vogel, Jochem van der Wal and Dennis Weber in Highlights Insights on European Taxation 2011, 5 (59).
- 66) A Oyi Abp, 20.3.2022, KHO 596/2002/26, 4 International Tax Law Reports 2002, 1009. Siehe auch; *Marjaana Helminen*, National Report Finland, in: Lang *et al.* (FN 49), 191 (204 ff.).
- 67) *Société Schneider Electric*, 28.6.2002, Conseil d'Etat No. 232276, 4 International Tax Law Reports 2002, 1077; siehe auch *Douvier/Bouzora*, France: Court of Appeal Confirms Incompatibility of CFC Rules with Tax Treaties, European Taxation 2001, 184 (184 ff.).
- 68) *Lang*, Die Besteuerung von Einkünften bei unterschiedlichen Personen aus dem Blickwinkel des DBA-Rechts, SWI 2000, 527 (527 ff.).
- 69) *Lang* (FN 68), SWI 2000, 533 ff.
- 70) OECD-MA Kommentar, Art. 23 A und B, § 2.
- 71) VwGH 31.7.1996, 92/13/0172; 21.5.1997, 96/14/0084. Vgl. auch *Lang*, Das OECD-Musterabkommen 2001 und darüber hinaus: welche Bedeutung haben die nach Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens erfolgten Änderungen des OECD-Kommentars? IStR 2001, 538. Vgl.

auch *Avery Jones*, The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded, 56 Bulletin for International Fiscal Documentation 3 2002, 102.

- 72) *Lang*, Personengesellschaften im DBA-Recht, SWI 2000, 60 (65); *Lang*, CFC-Regelungen und Doppelbesteuerungsabkommen, IStR 2002, 717 (718 ff.).
- 73) *Lang* (FN 72), IStR 2002, 717 (721).
- 74) *Kofler*, CFC Rules, in: Lang et al., Common Consolidated Corporate Tax Base, 2008, 725 (738 ff.).
- 75) *Aigner*, CFC-Gesetzgebung und DBA-Recht, SWI 2002, 407 (411 ff.). Vgl. auch *Lang*, CFC Regulations & Double Taxation Treaties, Bulletin for International Fiscal Documentation 2003, 51 (56 ff.). *Vogel*, in: Vogel, on Double Taxation Conventions³, 1997, Art. 10 Rz. 22.
- 76) Zu beachten ist wiederum, dass dies nach dem Vorschlag der dänischen Präsidentschaft von einer 10 %igen Mindestbeteiligung abhängen soll.

Der Zeitschriftenbeitrag wird von folgenden Dokumenten zitiert

Kommentare

Rödter/Herlinghaus/Neumann, Körperschaftsteuergesetz

- Levedag, § 2 Beschränkte Steuerpflicht

Sonstiges

Fehling, Vorschlag einer Gemeinsamen (Konsolidierten) Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB/GKKB); Schrifttum

Fehling, Vorschlag einer Gemeinsamen (Konsolidierten) Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB/GKKB); B. Der GKB-Richtlinienentwurf vom 25.10.2016; III. Einzelne Regelungen zur Gewinnermittlung

Fehling, Vorschlag einer Gemeinsamen (Konsolidierten) Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB/GKKB); B. Der GKB-Richtlinienentwurf vo...; IV. Persönlicher Anwendungsbereich, Verluste und weitere Re

Fehling, Vorschlag einer Gemeinsamen (Konsolidierten) Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB/GKKB); C. Der GKKB-Richtlinienentwurf vom 25.10.2016

© Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln