



KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN

Brüssel, den xxx
KOM(2009) aaa endgültig

BERICHT DER KOMMISSION AN DEN RAT

**entsprechend Artikel 8 der Richtlinie 2003/49/EG des Rates über eine gemeinsame
Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen
Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten**

BERICHT DER KOMMISSION AN DEN RAT

entsprechend Artikel 8 der Richtlinie 2003/49/EG des Rates über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten

1. ZUSAMMENFASSUNG

In Artikel 8 der Richtlinie 2003/49/EG des Rates über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten¹ („die Richtlinie über Zinsen und Lizenzgebühren“ oder „die Richtlinie“) ist vorgesehen, dass die Kommission dem Rat einen Bericht über die Funktionsweise der Richtlinie insbesondere mit Blick auf eine Ausweitung ihres Geltungsbereichs auf andere Unternehmen oder Betriebe als die in Artikel 3 und dem Anhang genannten vorlegt. Dementsprechend hat die Kommission sowohl die Rechtzeitigkeit und Vollständigkeit der Umsetzung als auch Fragen zur Auslegung und zu möglichen Verbesserungen des derzeitigen Wortlauts sowie zur Ausweitung des sachlichen Geltungsbereichs der Richtlinie geprüft. Der Bericht kommt zu dem Schluss, dass - auch wenn die Richtlinie im Allgemeinen rechtzeitig und vollständig umgesetzt wurde - dennoch hinsichtlich einiger Schlüsselbegriffe ein Orientierungs- und Koordinierungsbedarf besteht und die derzeitige Fassung in einigen Punkten verbessert werden kann.

2. HINTERGRUND

Die Richtlinie wurde am 3. Juni 2003 verabschiedet. Sie war bis zum 1. Januar 2004 umzusetzen und wurde durch die Richtlinien 2004/66/EG² und 2004/76/EG³ des Rates geändert. Durch die erste Änderungsrichtlinie wurde der Geltungsbereich der Richtlinie auf Unternehmensformen und Steuern der neuen Mitgliedstaaten ausgeweitet und mit der zweiten Änderungsrichtlinie wurden einigen neuen Mitgliedstaaten zeitlich befristete Ausnahmen von einer oder mehreren Bestimmungen der Richtlinie gewährt. Beide Änderungsrichtlinien waren bis zum 1. Mai 2004 umzusetzen.

Mit Blick auf ihre Berichtspflicht nach Artikel 8 hat die Kommission das *International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD)* damit beauftragt, eine Studie über die Umsetzung dieser Richtlinien durchzuführen. Anhand dieser Studie sollte die Kommission in die Lage versetzt werden, die Notwendigkeit folgender Maßnahmen zu prüfen:

- Maßnahmen um sicherzustellen, dass die Mitgliedstaaten ihren Verpflichtungen aus der Richtlinie und aus dem EG-Vertrag nachkommen,

¹ ABl. L157 vom 26.6.2003, S. 49.

² ABl. L 168 vom 1.5.2004, S. 35.

³ ABl. L 157 vom 30.4.2004, S. 106.

- Leitlinien für die Anwendung der einzelnen Bestimmungen der Richtlinie,
- weitere Rechtsvorschriften im Anwendungsbereich der Richtlinie.

Fünf Mitgliedstaaten (Griechenland, Lettland, Litauen, Polen und Portugal) sollten von der Studie ausgenommen werden, da für sie übergangsweise Ausnahmeregelungen gelten und sie die Richtlinie noch nicht vollständig anwenden müssen. Somit deckt die Studie nur 20 Mitgliedstaaten ab. Auch wenn die Studie vor dem Beitritt Bulgariens und Rumäniens zur Europäischen Union abgeschlossen wurde, ist festzuhalten, dass auch für diese Mitgliedstaaten übergangsweise Ausnahmeregelungen gelten⁴.

3. DIE RICHTLINIE

3.1. Funktionsweise und Zweck der Regelung

Der Zweck der Richtlinie besteht darin, innerstaatliche und grenzübergreifende Zins- und Lizenzgebührzahlungen steuerlich gleichzustellen, indem die rechtliche Doppelbesteuerung sowie Cashflow-Nachteile ausgeschlossen werden.

Ebenso wichtig ist jedoch auch, dass solche Zahlungen nicht vollständig der Besteuerung entzogen werden. Entsprechend dem dritten Erwägungsgrund muss gewährleistet sein, dass solche Zahlungen „*einmal in einem Mitgliedstaat besteuert werden*“.

Die Regelung besteht grundsätzlich darin, Zinsen und Lizenzgebühren von der Besteuerung an der Quelle - sei es durch Veranlagung oder durch Einbehalt - zu befreien, und dabei gleichzeitig sicherzustellen, dass der Nutzungsberechtigte der Zahlungen in seinem Wohnsitzmitgliedstaat, oder, falls es sich um eine Betriebsstätte handelt, in den Mitgliedstaat, in dem diese gelegen ist, besteuert wird. Die Richtlinie sieht für Fälle, in denen Quellensteuer einbehalten wurde, ein Erstattungsverfahren vor.

Dadurch, dass der Nutzungsberechtigte in seinem Wohnsitzstaat bzw. die Betriebsstätte in dem Mitgliedstaat, in dem sie sich befindet, besteuert werden, wird gewährleistet, dass diese Einkünfte in dem Steuergebiet besteuert werden, in dem die damit verbundenen Ausgaben abzugsfähig sind (d.h. bei Zinseinkünften die Finanzierungskosten und bei Lizenzgebühren die Ausgaben für Forschung und Entwicklung).

3.2. Umsetzung

Die meisten der 20 von der Studie abgedeckten Mitgliedstaaten scheinen die Richtlinie innerhalb der gesetzlichen Frist umgesetzt zu haben. Diejenigen Mitgliedstaaten, die die Richtlinie nicht fristgemäß umgesetzt haben, haben bis auf

⁴ Die Ausnahmeregelungen für Bulgarien und Rumänien sind in der Akte über die Bedingungen des Beitritts der Bulgarischen Republik und Rumäniens und die Anpassungen der die Europäische Union begründenden Verträge, Anhang VI Nummer 6 und Anhang VII Nummer 7, ABl. L 157 vom 21.6.2005, S. 289 und S. 329, enthalten.

einen Mitgliedstaat ihre nationalen Umsetzungsvorschriften rückwirkend zum 1. Januar 2004 in Kraft gesetzt.

In Bezug auf die praktischen Auswirkungen der Richtlinie wird in der Studie festgestellt, dass zehn Mitgliedstaaten derzeit auf Zinszahlungen ins Ausland keine Quellensteuer erheben (zwei weitere gewähren weitgehende Befreiungen), und dass sechs Mitgliedstaaten keine Quellensteuer auf Lizenzgebühren erheben (mit Ausnahme eines Mitgliedstaats in Bezug auf Patentgebühren).

In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass die Richtlinie auch für diejenigen Mitgliedstaaten von Bedeutung ist, die an der Quelle keine Steuer auf Zinsen oder Lizenzgebühren einbehalten (oder durch Veranlagung erheben), da die Artikel 4 und 5 das Ermessen aller Mitgliedstaaten einschränken, Zinsen oder Lizenzgebühren als Gewinnausschüttungen zu behandeln und zu besteuern.

3.3. Besondere Probleme bei der Auslegung und Anwendung

3.3.1. Artikel 1 Absätze 1, 4 und 5 – „Nutzungsberechtigter“

Die Bedingung, wonach die Befreiung nur „Nutzungsberechtigten“ gewährt wird, soll sicherstellen, dass Steuerpflichtige diese Vergünstigung nicht auf unrechtmäßige Weise durch die künstliche Zwischenschaltung eines „Zwischenträgers“ erhalten.

Diese Bedingung ist für Unternehmen und Betriebsstätten jeweils unterschiedlich gefasst, wobei der Hauptunterschied in der Bezugnahme auf Einkünfte besteht, „aufgrund deren die Betriebsstätte [...] einer der in [...] genannten Steuern [...] unterliegt.“ Somit ist in der Richtlinie ausdrücklich geregelt, dass die Zahlungen als solche in den Händen des Nutzungsberechtigten zu versteuern sind.

Die in der Studie untersuchten Mitgliedstaaten haben das Kriterium des Nutzungsberechtigten unterschiedlich umgesetzt. Einige Mitgliedstaaten haben sich in Bezug auf Unternehmen entschieden, auf die Umsetzung der Definition in Artikel 1 Absatz 4 ganz zu verzichten, andere stützen sich auf nationale Definitionen und eine dritte Gruppe von Mitgliedstaaten hat sie mit Abweichungen umgesetzt. In Bezug auf Betriebsstätten haben einige Mitgliedstaaten ganz auf eine Umsetzung des Artikels 1 Absatz 5 verzichtet, oder die Bestimmung mit nationalen Abweichungen umgesetzt.

Diese Unterschiede in der Umsetzung könnten dazu führen, dass die Entlastung bei Vorliegen gleicher Voraussetzungen in einem Mitgliedstaat gewährt, in einem anderen jedoch nicht gewährt wird. Unabhängig von den Anmerkungen einiger Mitgliedstaaten, wonach dieses Problem hauptsächlich bei der Prüfung im Einzelfall auftrete, bleibt festzuhalten, dass es sich bei dem in der Richtlinie verwendeten Begriff um einen Begriff des Gemeinschaftsrechts handelt, der in allen Mitgliedstaaten gleich auszulegen ist. Das Nebeneinander von 27 möglicherweise voneinander abweichenden Auslegungen würde die Wirksamkeit der Richtlinie in Frage stellen.

Dieses Problem könnte möglicherweise durch die Ausarbeitung von Leitlinien im Rahmen einer Arbeitsgruppe oder durch eine Änderung der Begriffsbestimmungen gelöst werden, um diese präziser zu fassen.

3.3.2. Artikel 1 Absatz 3 – Betriebsstätten – „steuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben“

Bei Zahlungen von Betriebsstätten setzt die Verpflichtung des Quellenstaates, von einer Besteuerung abzusehen, voraus, dass diese Zahlungen für den Zahlenden steuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben sind.

Wie aus dem Zusammenhang deutlich wird, soll die Voraussetzung der steuerlichen Abzugsfähigkeit gewährleisten, dass die in der Richtlinie vorgesehenen Vergünstigungen nur auf Zahlungen angewendet werden, die der Betriebsstätte zuzuordnende Ausgaben darstellen. Ihrem Wortlaut nach ist die Vorschrift jedoch auch auf Fälle anwendbar, in denen die Abzugsfähigkeit aus anderen Gründen nicht gegeben ist.

Während das *IBDF* in den untersuchten Mitgliedstaaten keine Fälle festgestellt hat, in denen die Entlastung mit der Begründung abgelehnt wurde, es handele sich nicht um abzugsfähige Betriebsausgaben, kann nicht ausgeschlossen werden, dass sich solche Fälle in Zukunft ereignen, und dass der Aufnahmestaat der Betriebsstätte in einem solchen Fall eine Quellensteuer auf die Zahlung erhebt.

Um eine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung zwischen einem Tochterunternehmen und einer Betriebsstätte zu vermeiden, sollte erwogen werden, Artikel 1 Absatz 3 zu ändern und genauer zu fassen.

3.3.3. Artikel 1 Absatz 10—Dauer der Beteiligung

Elf der 20 untersuchten Mitgliedstaaten haben von der in Artikel 1 Absatz 10 vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch gemacht, die Richtlinie nur anzuwenden, wenn die vorgesehene Mindestdauer der Beteiligung eingehalten wurde. Laut der Studie verlangen drei dieser Mitgliedstaaten, dass diese Bedingung zum Zeitpunkt der Zahlung erfüllt sein muss, wobei keine Möglichkeit besteht, die Erfüllung der Bedingung zu einem späteren Zeitpunkt rückwirkend zu berücksichtigen.

Diese Anforderung scheint mit dem Ziel der Richtlinie im Allgemeinen und mit Artikel 1 Absatz 10 im Besonderen sowie mit der einschlägigen Rechtsprechung des EuGH nicht vereinbar. In der Rechtssache *Denkavit*, die die Möglichkeit einer Mindestbeteiligungsdauer nach Artikel 3 Absatz 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie betraf, hat der Gerichtshof geurteilt, dass dieses Wahlrecht eng auszulegen ist, da es eine Einschränkung des mit der Richtlinie eingeführten Grundsatzes der Befreiung von der Quellenbesteuerung darstellt⁵. Er stellte weiterhin fest, die letztgenannte Vorschrift diene „*insbesondere zur Bekämpfung von Missbräuchen, die sich daraus ergeben können, dass Beteiligungen am Kapital von Gesellschaften ohne die Absicht, sie auf Dauer aufrechtzuerhalten, sondern nur zu dem Zweck, von den vorgesehenen Steuervergünstigungen zu profitieren, übernommen werden*“⁶.

Diese Feststellungen haben eine direkte Bedeutung für die Auslegung des Artikels 1 Absatz 10 der Richtlinie. Ebenso wie Artikel 3 Absatz 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie stellt Artikel 1 Absatz 10 eine Ausnahme vom Grundsatz der Befreiung

⁵ Urteil des Gerichtshofes vom 17. Oktober 1996 in den verbundenen Rechtssachen C-283/94, C-291/94 und C-292/94, *Denkavit International BV u.a. gegen Bundesamt für Finanzen*, Randnr. 27.

⁶ Randnr. 31.

von der Quellenbesteuerung dar, und ist deshalb eng auszulegen. Diese Vorschrift dient auch demselben Zweck wie Artikel 3 Absatz 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie, d.h. der Verhinderung rein steuerlich motivierter kurzfristiger Übernahmen von Unternehmensanteilen, die nur dazu dienen, missbräuchlich in den Genuss der vorgesehenen Steuervergünstigungen zu kommen. Dieser Zweck ist bereits dann erfüllt, wenn die Beteiligung während eines Mindestzeitraums gehalten wird, unabhängig davon, ob dieser Zeitraum bereits zum Zeitpunkt der Zahlung oder zu einem späteren Zeitpunkt, zum Beispiel dem Zeitpunkt der Einreichung des Antrags auf Steuerentlastung, endet.

Laut EuGH sind die Mitgliedstaaten nicht verpflichtet, die Befreiung schon zu Beginn der Mindestbeteiligungszeit zu gewähren, wenn sie nicht sicher sein können, dass die Steuer später gezahlt wird, falls die Muttergesellschaft die von ihnen festgesetzte Mindestbeteiligungszeit nicht einhalten sollte, oder die Steuerbefreiung sofort zu gewähren, wenn die Muttergesellschaft sich einseitig verpflichtet, die Mindestbeteiligungszeit einzuhalten⁷. Dieses Urteil ist jedoch ergangen, bevor der Rat die Richtlinie 76/308/EWG geändert hat, um den Anwendungsbereich der Verwaltungszusammenarbeit bei der Beitreibung von Forderungen auf Einkommensteuern auszuweiten⁸. Diese Änderung der Rechtslage könnte die Verpflichtungen der Mitgliedstaaten aus der Richtlinie ändern, da ihnen nunmehr neue Instrumente zur Beitreibung von Steuerforderung zur Verfügung stehen.

3.3.4. Artikel 2 „Zinsen“ und „Lizenzgebühren“

In der Studie wurden keine signifikanten Unterschiede zwischen der in Artikel 2 Buchstabe a enthaltenen Definition der „Zinsen“ und den in den nationalen Rechtsvorschriften zur Umsetzung der Richtlinie verwendeten Zinsdefinitionen festgestellt. Es scheint auch keine offensichtlichen Unterschiede zwischen der Definition in Artikel 2 Buchstabe a und derjenigen des Artikels 11 des OECD-Musterabkommens zu geben, die für die Anwendung der Richtlinie von Bedeutung wären.

Laut Studie haben zwei Mitgliedstaaten für Lizenzgebühren eine Definition angewendet, die enger ist als die des Artikels 2 Buchstabe b. So könnten auf einige Lizenzgebührzahlungen aus diesen Mitgliedstaaten je nach der Ausgestaltung des nationalen Rechts und der einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Quellensteuern erhoben worden sein. Nach Abschluss der Studie hat einer der Mitgliedstaaten seine Rechtsvorschriften geändert, um seine nationale Legaldefinition des Begriffs an die der Richtlinie anzupassen.

Die Begriffsbestimmung in Artikel 2 Buchstabe b ist genau und unmissverständlich. Daher können die Mitgliedstaaten hiervon nur insoweit abweichen, als sie dadurch eine steuerliche Entlastung gewähren, die der durch die Richtlinie gewährten Entlastung zumindest gleichkommt, oder die über sie hinausgeht.

⁷

Denkavit, Randnr. 33.

⁸

Richtlinie 2001/44/EG des Rates vom 15. Juni 2001 zur Änderung der Richtlinie 76/308/EWG über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen im Zusammenhang mit Maßnahmen, die Bestandteil des Finanzierungssystems des Europäischen Ausrichtungs- und Garantiefonds für die Landwirtschaft sind, sowie von Abschöpfungen und Zöllen und bezüglich der Mehrwertsteuer und bestimmter Verbrauchsteuern, ABl. L 175 vom 28.6.2001, S. 17.

3.3.5. Artikel 3 Buchstabe a „Unternehmen eines Mitgliedstaats“

3.3.5.1. Der Anhang – Liste der Rechtsformen

Einige Mitgliedstaaten haben sich dazu entschlossen, die durch die Richtlinie gewährten Entlastungen auf Zahlungen durch weitere Unternehmen, die nicht eine der im Anhang aufgeführten Rechtsformen aufweisen, auszudehnen, während sie vom Zahlungsempfänger weiterhin die Erfüllung der im Anhang genannten Kriterien verlangen.

3.3.5.2. Steuerlich transparente Gesellschaften

Es ist denkbar, dass eine oder mehrere der im Anhang aufgeführten Rechtsformen von einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem die Gesellschaft eingetragen ist oder in dem sie gegründet wurde, als steuerlich transparente Gesellschaft angesehen wird.

Die Richtlinie enthält jedoch keine Bestimmungen, die es erlauben, durch eine nicht ansässige, die Kriterien erfüllende⁹ steuerlich transparente Gesellschaft „hindurchzusehen“. Daraus folgt, dass kein Mitgliedstaat über eine Rechtsgrundlage verfügt, um die Anwendung der Richtlinie auf eine nicht ansässige Gesellschaft, die die Voraussetzungen des Artikels 3 erfüllt, zu verweigern.

Selbst wenn die Anwendung des Transparenzprinzips zulässig wäre, würde die Logik dieses Prinzips erfordern, dass der betreffende Mitgliedstaat die durch die Richtlinie gewährten Entlastungen auf die Gesellschafter/Anteilseigner ausweitet. Dies entspräche der im *OECD Partnership Report* vertretenen Auffassung sowie den Erläuterungen zu Artikel 1 des OECD-Musterabkommens¹⁰.

3.3.5.3. Ort der tatsächlichen Geschäftsführung

Drei der untersuchten Mitgliedstaaten scheinen als Voraussetzung für die Gewährung der Steuerbefreiung zu verlangen, dass das Unternehmen, das die Zahlung erhält, der Körperschaftsteuer in dem Mitgliedstaat unterliegt, in dem sich der Ort seiner tatsächlichen Geschäftsführung befindet. Dies könnte in Fällen, in denen zum Beispiel sowohl der Gründungsmitgliedstaat als auch der Mitgliedstaat, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsführung befindet, in ihren nationalen Rechtsordnungen vorsehen, dass es bei der Bestimmung der Steueransässigkeit entscheidend auf den Ort der Gründung ankommt, dazu führen, dass die in der Richtlinie vorgesehenen Vergünstigungen nicht gewährt werden.

Der Wortlaut der Richtlinie lässt es nicht zu, ein Kriterium zur Bestimmung der Steueransässigkeit einem anderen Kriterium vorzuziehen. Ist das Unternehmen nur in einem Mitgliedstaat ansässig, kommt es nicht darauf an, ob dieser Mitgliedstaat auf den Ort der Gründung oder auf den Ort der tatsächlichen Geschäftsführung abstellt. Handelt es sich um ein doppelansässiges Unternehmen, so wird die Kollisionsnorm im einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen in der Regel vorsehen, dass sich die Ansässigkeit nach dem Kriterium des „Orts der tatsächlichen Geschäftsführung“

⁹

D. h. Gesellschaften, die alle Kriterien des Artikels 3 erfüllen.

¹⁰

Siehe insbesondere die Nrn. 6.4 und 6.5.

richtet. Im letztgenannten Fall erscheint es angemessen, davon auszugehen, dass das Unternehmen entsprechend Artikel 3 Buchstabe a Ziffer iii „einer der nachstehend aufgeführten Steuern [...] unterliegt, ohne von ihr befreit zu sein“¹¹.

3.3.5.4. Bedingung der Steuerpflichtigkeit

Während die meisten Mitgliedstaaten anscheinend voraussetzen, dass eine „subjektive“ Steuerpflichtigkeit des Unternehmens als solchem und nicht einer bestimmten Zins- oder Lizenzgebührzahlung gegeben sein muss, verlangen einige Mitgliedstaaten, dass die Zahlung als solche steuerpflichtig sein muss (Bedingung der „objektiven“ Steuerpflichtigkeit).

Laut Studie verlangt ein Mitgliedstaat, dass dem Unternehmen kein Wahlrecht auf Steuerbefreiung zustehen darf. Dieser Mitgliedstaat verlangt weiterhin, dass das Unternehmen in seinem Ansässigkeitsstaat einer Steuer unterliegen muss, die gleicher Art ist wie die Einkommensteuer im ersten Mitgliedstaat, oder mit dieser vergleichbar ist.

Für keine dieser Anforderungen findet sich in der Richtlinie eine Grundlage. Ganz im Gegenteil sind die in Artikel 3 Buchstabe a aufgeführten Voraussetzungen erschöpfend, so dass kein Raum für weitere Bedingungen oder Einschränkungen besteht.

3.3.6. Artikel 3 Buchstabe b – „verbundenes Unternehmen“

3.3.6.1. Schwellenwert für die Beteiligung

Nach der Studie hat kein Mitgliedstaat den Schwellenwert einer unmittelbaren Beteiligung in Höhe von 25% heruntergesetzt, auch wenn ein Mitgliedstaat mittelbare Beteiligungen akzeptiert. Jedoch haben einige Mitgliedstaaten vom Kriterium der „Kapitalbeteiligung“ zum Kriterium der „Stimmrechtsanteile“ gewechselt, oder die alternative Anwendung beider Kriterien zugelassen.

Laut Studie verlangt ein Mitgliedstaat, dass beide Voraussetzungen, das der Kapitalbeteiligung und das der Stimmrechtsanteile, gleichzeitig erfüllt sein müssen. Für eine solche doppelte Anforderung findet sich in der Richtlinie keine Grundlage.

3.3.6.2. Beteiligte Unternehmen

Ein Mitgliedstaat hat den Umfang der nach der Richtlinie zu gewährenden Steuerentlastungen erweitert, indem er auf die Voraussetzung verzichtet, wonach das gemeinsame Mutterunternehmen im Fall des Artikels 3 Buchstabe b Ziffer iii in der EU ansässig sein muss. Die Mitgliedstaaten können großzügiger sein als in der Richtlinie vorgesehen.

¹¹

Diese Auffassung könnte mit dem Argument angezweifelt werden, dass es dann, wenn es sich bei dem Empfänger einer Zinszahlung oder einer Lizenzgebühr um eine Betriebsstätte handelt, ausreichend sein dürfte, dass die Gesellschaft hinsichtlich der dieser Betriebsstätte zuzuordnenden Gewinne in dem Mitgliedstaat der Betriebsstätte steuerpflichtig ist.

3.3.7. Artikel 3 Buchstabe c – Definition der Betriebsstätte

Die Definition der Betriebstätte folgt eindeutig dem Artikel 5 des OECD-Musterabkommens, ohne jedoch die in den Artikeln 5 Absätze 2 bis 7 aufgeführte Liste der Beispiele und Ausnahmen wiederzugeben.

Die Tatsache, dass die Definition in der Richtlinie leicht von der Definition in Artikel 2 Absatz 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie abweicht, und dass keine der beiden Definitionen dem genauen Wortlaut des Artikels 5 des OECD-Musterabkommens entspricht, kann insbesondere bei als Betriebsstätten behandelten abhängigen Vertretern im Einzelfall zu Rechtsunsicherheit führen.

Bei der Umsetzung der Richtlinie haben die meisten Mitgliedstaaten auf die allgemeine Definition einer Betriebstätte in ihrem jeweiligen nationalen Steuerrecht zurückgegriffen. Jedoch haben fünf Mitgliedstaaten für die Umsetzung der Richtlinie eine besondere Betriebsstättendefinition eingeführt.

3.3.8. Artikel 4 Absatz 2 - Ausschluss von Zahlungen als Zinsen oder Lizenzgebühren

Artikel 4 Absatz 2 ist eine Verrechnungspreisvorschrift. Wie aus den Erläuterungen zu diesem Artikel in dem Dokument KOM(1998) 67 endgültig hervorgeht, soll dieser Artikel auch eine Vorschrift über die Unterkapitalisierung sein. In diesen Erläuterungen wird auch ausgeführt, dass für alle als Gewinnausschüttungen behandelten Beträge die Vorteile der Mutter-Tochter-Richtlinie gewahrt werden sollten¹².

In der Studie wird festgestellt, dass ein Mitgliedstaat die Vorteile der Mutter-Tochter-Richtlinie für Zins- und Lizenzgebührzahlungen, die als verdeckte Gewinnausschüttungen behandelt werden, mit der Begründung verweigert, solche Ausschüttungen könnten nach der nationalen Rechtsprechung nicht als Dividenden angesehen werden. Dieser Mitgliedstaat kann jedoch bei Vorliegen eines DBA keine Quellensteuer erheben, da der die Dividenden betreffende Artikel des DBA nicht zur Anwendung käme¹³.

Zur steuerlichen Behandlung solcher über die angemessenen Zahlungsbeträge hinausgehenden Beträge müssen unabhängig davon, ob sie als Gewinnausschüttungen behandelt werden oder nicht, noch weitere Überlegungen angestellt werden. Je nach den Umständen könnte sich auch die Frage der Diskriminierung gegenüber der Behandlung vergleichbarer innerstaatlicher Zahlungen stellen.

In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof geurteilt, dass die diskriminierende Anwendung von Vorschriften zur Unterkapitalisierung, die ein festes Verhältnis von

¹² Siehe die Schlussanträge des Generalanwalts Mischo vom 26.9.2002 in der Rechtssache C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*.

¹³ Dies dürfte nicht unangreifbar sein. In einem Vorbehalt zu Artikel 10 Absatz 3 des OECD-Musterabkommens behält sich dieser Mitgliedstaat „das Recht vor, die Definition der Dividenden in Absatz 3 zu erweitern, um alle Einkünfte zu erfassen, die steuerlich wie Gewinnausschüttungen behandelt werden.“ Eine Zahlung muss daher nicht unbedingt nach dem nationalen Recht dieses Mitgliedstaates als „Dividende“ gelten, um bei der Anwendung des Artikels 10 Absatz 3 als Dividende angesehen zu werden.

Schulden zu Eigenkapital verlangen und keine Ausweichklausel enthalten, eine unverhältnismäßige und daher ungerechtfertigte Einschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellt¹⁴.

3.3.9. Artikel 5 - Betrug und Missbrauch

Einige Mitgliedstaaten scheinen der Auffassung zu sein, Artikel 5 rechtfertige die Ablehnung der Steuerbefreiung, wenn das die Zahlungen empfangende Unternehmen von einem in einem Drittland ansässigen Unternehmen kontrolliert wird.

Ein Mitgliedstaat scheint die in der Richtlinie vorgesehenen Vergünstigungen zu verweigern, wenn das die Zahlung erhaltende Unternehmen aus einem anderen Mitgliedstaat von einer Person kontrolliert wird, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im erstgenannten Mitgliedstaat hat.

Nach Artikel 3 Buchstabe b dürfen Beteiligungen „*nur Unternehmen umfassen, die im Gemeinschaftsgebiet niedergelassen sind*“. Die Richtlinie verlangt jedoch nicht, dass ein Mutterunternehmen, das eine Zinszahlung oder eine Lizenzgebühr von einem Tochterunternehmen erhält, von einer in der EU (oder in einem anderen Mitgliedstaat als dem Mitgliedstaat des Tochterunternehmens) ansässigen Person kontrolliert sein muss, um die Befreiung in Anspruch nehmen zu können.

Artikel 5 ist darüber hinaus im Lichte der einschlägigen Missbrauchsrechtsprechung des EuGH auszulegen, wonach Regeln gegen den Rechtsmissbrauch geeignet und verhältnismäßig sein müssen¹⁵. Nationale Rechtsvorschriften oder Bestimmungen in Doppelbesteuerungsabkommen, die die Befreiung nur aus dem Grund versagen, dass das Mutterunternehmen durch eine in einem Drittland oder im eigenen Land ansässige Person kontrolliert wird, können aller Wahrscheinlichkeit nach nicht als verhältnismäßig angesehen werden, da sie nicht „*speziell bezwecken, rein künstliche Konstruktionen (...) zu erfassen*“.¹⁶

Hier ist daran zu erinnern, dass das in Artikel 1 enthaltende Kriterium des Nutzungsberechtigten speziell dafür vorgesehen ist, künstliche Konstruktionen (Conduit-Gesellschaften) auszuschließen. Daher erscheint es zweifelhaft, dass ein Unternehmen, das als Nutzungsberechtigter im Sinne des Artikels 1 gilt, im Rahmen der Anwendung des Artikels 5 als künstliche Konstruktion angesehen werden könnte.

3.4. In der Studie nicht untersuchte Fragen

3.4.1. Zahlungen innerhalb eines Unternehmens

Der Anwendungsbereich der Richtlinie beschränkt sich derzeit auf Zahlungen zwischen getrennten juristischen Personen. Zahlungen innerhalb eines Unternehmens, z.B. tatsächliche oder fiktive Zahlungen zwischen einer

¹⁴ Rechtssache C-105/07, *Lammers*, Randnr. 32. Siehe auch Rechtssache C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, Randnr. 92.

¹⁵ Siehe z.B. Urteil vom 17.7.1997 in der Rechtssache C-28/95, *Leur-Bloem* gegen *Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2*, Randnr. 44.

¹⁶ Siehe z.B. Urteil vom 13.3.2007 in der Rechtssache C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue*, Randnr. 79.

Hauptverwaltung und einer Betriebstätte oder zwischen zwei Betriebsstätten desselben Unternehmens, werden daher nicht abgedeckt.

Im Zusammenhang mit den Arbeiten der OECD über die Zuweisung von Gewinnen an Betriebsstätten ist die Frage aufgetaucht, ob nach den DBA der Quellenstaat (i.d.R. der Staat der Betriebstätte) das Recht hat, auf die fiktive Zahlung von Zinsen oder Lizenzgebühren an die Hauptverwaltung oder an eine andere Betriebstätte desselben Unternehmens eine Quellensteuer zu erheben oder eine andere Form der Besteuerung an der Quelle vorzunehmen.

Dieses Problem wird noch diskutiert, jedoch haben einige OECD-Staaten zu erkennen gegeben, dass sie gewillt wären, auf solche Zahlungen eine Quellensteuer zu erheben.

Eine Quellenbesteuerung auf unternehmensinterne Zahlungen würde für grenzüberschreitende Investitionen die gleichen oder ähnlichen Nachteile schaffen wie jene, die zur Verabschiedung der Richtlinie geführt haben. Vor diesem Hintergrund erscheint es sinnvoll, darüber nachzudenken, den Anwendungsbereich der Richtlinie zu erweitern, um solche Zahlungen zu erfassen.

3.4.2. *Beteiligungen*

Der Schwellenwert: Artikel 3 Buchstabe b der Richtlinie sieht derzeit vor, dass „Beteiligungen“ im Sinne dieser Vorschrift sich auf mindestens 25% des Kapitals oder der Stimmrechte belaufen müssen. In Artikel 3 der Mutter-Tochter-Richtlinie, die eine ähnliche Bestimmung enthält, wurde der Schwellenwert für eine Beteiligung stufenweise von 25% auf derzeit (seit 2009) 10% des Kapitals oder der Stimmrechte reduziert (siehe auch Artikel 7 Absatz 2 der Fusions-Richtlinie).

Auch wenn alle drei EG-Unternehmenssteuerrichtlinien das Ziel verfolgen, eine Situation herzustellen, wie sie in einem Binnenmarkt herrscht, so wird eine Unternehmensgruppe im Sinne der beiden letztgenannten Richtlinien nach der Richtlinie über Zinsen und Lizenzgebühren immer noch nicht wirklich als Unternehmensgruppe behandelt, was die Planungs- und Befolgungskosten der Unternehmen, die an grenzüberschreitenden Transaktionen beteiligt sind, erhöht.

Die unterschiedlichen Schwellenwerte können zum Beispiel im Zusammenhang mit der Umqualifizierung einer Zins- oder Lizenzgebührzahlung als Gewinnausschüttung zu unstimmigen Ergebnissen führen. Eine Zins- oder Lizenzgebührzahlung zwischen Unternehmen, die durch eine Beteiligung von mehr als 10% aber weniger als 25% miteinander verbunden sind, könnte zwar nicht nach der Richtlinie über Zinsen und Lizenzgebühren, wohl aber nach der Mutter-Tochter-Richtlinie von der Steuer befreit sein, wenn diese Zahlung als Gewinnausschüttung umqualifiziert wird.

Mittelbare Beteiligungen: Der Anwendungsbereich der Richtlinie ist derzeit auf unmittelbare Beteiligungen beschränkt, während die Mutter-Tochter-Richtlinie keine solche Einschränkung enthält. Da beide Richtlinien demselben Zweck, nämlich der Vermeidung von Doppelbesteuerung, dienen, erscheint dieser Unterschied nicht gerechtfertigt.

Ausweitung des Anwendungsbereichs: Beseitigt man die Unstimmigkeiten hinsichtlich der Schwellenwerte und der unmittelbaren bzw. mittelbaren

Beteiligungen, würde dies die derzeitige Lage entscheidend verbessern. Aus Artikel 8 und den Erwägungsgründen 2, 4 und 9 kann jedoch abgeleitet werden, dass die Richtlinie letztendlich auch nicht verbundene Unternehmen erfassen soll, und dass die derzeitige Beschränkung auf verbundene Unternehmen nur einen provisorischen ersten Schritt darstellt. Es versteht sich von selbst, dass Doppelbesteuerung auf internationaler Ebene, schwerfällige Verwaltungsfomalitäten und Cashflow-Probleme als Hindernisse für grenzüberschreitende Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen auch für Zahlungen zwischen nicht verbundenen Unternehmen bestehen.

In Bezug auf Lizenzgebühren entspräche eine Ausweitung des Anwendungsbereichs der Richtlinie auf nicht verbundene Unternehmen dem Ziel des Artikels 163 EG-Vertrag, „*die wissenschaftlichen und technologischen Grundlagen der Industrie der Gemeinschaft zu stärken und die Verbesserung ihrer internationalen Wettbewerbsfähigkeit zu fördern*“.

Hier ist auch anzumerken, dass die Ausweitung des Anwendungsbereichs auch die Kohärenz mit den Artikeln 11 und 12 des OECD-Musterabkommens herstellen würde, da dort nicht zwischen verbundenen und nicht verbundenen Unternehmen unterschieden wird.

Schließlich wären auch die Auswirkungen einer Erweiterung des Anwendungsbereichs auf den Haushalt zu untersuchen. Diese dürften jedoch beschränkt sein, da die meisten Mitgliedstaaten bereits im Rahmen ihrer nationalen Rechtsvorschriften oder in DBA mit anderen Mitgliedstaaten ganz oder teilweise auf ihre Besteuerungsrechte verzichten.

4. FAZIT

Laut der Studie war die Umsetzung der Richtlinie insgesamt zufrieden stellend, gleichzeitig wurde jedoch auch auf eine Reihe fragwürdiger Umsetzungen und Interpretationen z.B. im Zusammenhang mit der Mindestbeteiligungsduer, der Steueransässigkeit des Nutzungsberechtigten, der Mindesthöhe der Beteiligung, der Umqualifizierung versteckter Gewinne, der Wechselwirkungen zwischen der Richtlinie über Zinsen und Lizenzgebühren, der Mutter-Tochter-Richtlinie und den Bestimmungen zur Vermeidung von Betrug und Missbrauch hingewiesen.

Zudem ist deutlich geworden, dass hinsichtlich einiger Schlüsselbegriffe der Richtlinie weiterer Orientierungs- und Diskussionsbedarf besteht, um eine einheitliche Auslegung und einen Rückgang der Rechtsunsicherheit zu erreichen. Es muss weiter darüber nachgedacht werden, welche Konsequenzen eine uneinheitliche Umsetzung und Auslegung des Begriffs der Betriebsstätte im Rahmen der Richtlinie sowie die von Artikel 5 des Musterabkommens abweichende Definition der Betriebsstätte z.B. im Hinblick auf einen möglichen Ausschluss von Vertreterbetriebsstätten haben.

Eine Neufassung des Artikels 1 Absatz 3 könnte eine möglicherweise als nicht gerechtfertigt angesehene Diskriminierung von Tochtergesellschaften gegenüber Betriebsstätten beseitigen und daher eine Änderung darstellen, die die Wirkungsweise der Richtlinie verbessert. Was die Kohärenz der Rechtsvorschriften angeht, wäre es vordringlich, die Mindestvoraussetzungen für eine Beteiligung nach

der Richtlinie über Zinsen und Lizenzgebühren an diejenigen der Mutter-Tochter- und der Fusionsrichtlinie anzupassen. Es könnte nunmehr auch erwogen werden, den Anwendungsbereich der Richtlinie auf nicht verbundene Unternehmen auszudehnen, um das daraus resultierende Potenzial für die Erreichung der Lissabon-Ziele zu prüfen.