



KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN

Brüssel, den 23.12.2005
KOM(2005)702 endgültig

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

**Sitzlandbesteuerung – Skizzierung eines möglichen Pilotprojekts zur Beseitigung
unternehmensteuerlicher Hindernisse für kleine und mittlere Unternehmen im
Binnenmarkt [...]**

{SEC(2005)1785}

INHALTSVERZEICHNIS

1.	Einleitung	3
1.1.	Zweck der Mitteilung	3
1.2.	Bisherige Maßnahmen der Kommission zur Verbesserung der steuerlichen Lage der KMU	4
2.	Notwendige Verbesserung der steuerlichen Stellung kleiner und mittlerer Unternehmen im Binnenmarkt	5
2.1.	Unternehmensteuerliche Hindernisse im Binnenmarkt und ihre Bedeutung für KMU	5
2.2.	Fazit: Handlungsbedarf auf EU-Ebene	8
3.	Die Sitzlandbesteuerung als vielversprechender Ansatz zur Beseitigung der unternehmensteuerlichen Hindernisse für KMU	9
3.1.	Grundkonzept und Eignung für KMU	9
3.2.	Hintergrund des Pilotprojekts	10
4.	Schlussfolgerung und Ausblick	13
ANHANG:		15
Skizzierung eines möglichen Pilotprojekts zur „Sitzlandbesteuerung“ von kleinen und mittleren Unternehmen (KMU)		15

1. EINLEITUNG

1.1. Zweck der Mitteilung

Um die Ziele von Lissabon zu verwirklichen, muss auch die Steuerpolitik ihren Beitrag leisten.

Die Mitteilung der Kommission für die Frühjahrstagung des Europäischen Rates (KOM(2005)24) und insbesondere der in dem Begleitdokument beigefügte Lissabon-Aktionsplan (SEK(2005)192) haben dem Prozess von Lissabon auch im Steuerbereich neuen Schwung verliehen. In diesem Zusammenhang unterstrich der Vorsitz des Europäischen Rates in seinen Schlussfolgerungen vom 23. März 2005 mehrfach die Schlüsselrolle der kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) und forderte umfassende politische Maßnahmen zu ihren Gunsten¹.

Dies gilt vor allem für die KMU.

Das Grundproblem besteht darin, dass die KMU, obwohl sie für die wirtschaftliche Entwicklung der Europäischen Union von herausragender Bedeutung sind, nicht zuletzt aus steuerlichen Gründen in wesentlich geringerem Maße am Binnenmarkt teilhaben als größere Unternehmen. Das Ergebnis ist wirtschaftliche Ineffizienz, vorhandenes Wachstumspotenzial wird nicht genutzt, Möglichkeiten zur Arbeitsplatzschaffung vertan und damit die Verwirklichung des neuen Ziels von Lissabon gefährdet. Aus diesem Grund werden in dem Mehrjahresprogramm für Unternehmen und unternehmerische Initiative insbesondere für die KMU (2001-2005)² und in dem Aktionsplan der Kommission „Europäische Agenda für unternehmerische Initiative“³ geeignete Maßnahmen zur Förderung der grenzüberschreitenden Expansion von KMU gefordert. Darüber hinaus beziehen sich die vor kurzem vorgelegten Mitteilungen der Kommission zum Beitrag der Steuer- und Zollpolitik zur Lissabonstrategie und zur zeitgemässen KMU-Politik für Wachstum und Beschäftigung auf die Notwendigkeit geeigneter steuerlicher Rahmenbedingungen für KMU und erwähnen ausdrücklich die Initiative zur Sitzlandbesteuerung.⁴

Das Konzept der „Sitzlandbesteuerung“ ist eine Möglichkeit, die ausprobiert werden sollte.

In dieser Mitteilung wird zunächst beschrieben, mit welchen konkreten Problemen KMU, die in mehr als einem Mitgliedstaat tätig sind, im Bereich der Körperschaftsteuer konfrontiert sind, und es wird untersucht, wie dies das Funktionieren des Binnenmarkts beeinträchtigt. Ausgehend von den Arbeiten der letzten Jahre und auf der Grundlage der gegenwärtigen Unternehmensteuerstrategie der Kommission soll dann eine mögliche, praktikable Lösung vorgestellt werden, die auf dem Konzept der „Sitzlandbesteuerung“ basiert. Nach Ansicht der Kommission könnte dieses Konzept von interessierten Mitgliedstaaten und Unternehmen im Rahmen einer Pilotregelung getestet werden. Wie

¹ Schlussfolgerungen des Vorsitzes des Europäischen Rates von Brüssel vom 22. und 23. März 2005, z. B. Randnummer 25.

² Entscheidung 2000/819/EG des Rates vom 20. Dezember 2000.

³ KOM(2004)70 vom 11.2.2004.

⁴ KOM(2005) 532 vom 25.10.2005 und KOM(2005) 551 vom 10.11.2005

die beigefügte Folgenabschätzung zeigt, ist der potenzielle wirtschaftliche Gesamtnutzen für den Binnenmarkt beträchtlich.

1.2. Bisherige Maßnahmen der Kommission zur Verbesserung der steuerlichen Lage der KMU

Die bisherigen Maßnahmen der Kommission betrafen vor allem die Unternehmensübertragung ...

In der Vergangenheit betrafen die Maßnahmen der Kommission zur Verbesserung der steuerlichen Lage der KMU schwerpunktmäßig Probleme der grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeit in Verbindung mit anderen Steuern als der Körperschaftsteuer. Vor allem die Übertragung von KMU, bei denen es sich oft um Familienunternehmen handelt, wirft eine Reihe steuerlicher Fragen auf, die für KMU oft schwieriger und belastender sind als für große börsennotierte Unternehmen. Ein gutes Beispiel hierfür sind die liquiditätswirksamen Schenkungs- und Erbschaftsteuern. Die Kommission hat wiederholt auf diese Probleme hingewiesen. Sie hat Empfehlungen zu den steuerlichen Problemen in Verbindung mit der Übertragung kleiner und mittlerer Unternehmen⁵ abgegeben und eine Mitteilung über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für kleine und mittlere Unternehmen⁶ vorgelegt. Die meisten Empfehlungen betreffen die steuerlichen Probleme in Verbindung mit dem Rechtsstatus von Einzelunternehmen und Personengesellschaften und insbesondere mit der Rechtsnachfolge.

... derzeit steht die Mehrwertsteuer im Mittelpunkt.

Zurzeit werden überdies vielfältige Maßnahmen ergriffen, um die mehrwertsteuerlichen Probleme der KMU in Angriff zu nehmen. Vor allem der Kommissionsvorstoß zum Konzept der „einzigen Anlaufstelle“ wird den KMU die Expansion im Binnenmarkt deutlich erleichtern, denn sie können dann ihren EU-weiten mehrwertsteuerlichen Pflichten bei einer einzigen Anlaufstelle nachkommen. Für die KMU ist deshalb jetzt im Binnenmarkt die Unternehmensbesteuerung eines der größten steuerlichen Hindernisse, das auf EU-Ebene noch nicht in angemessener Weise angegangen wird. Fortschritte in diesem Bereich und steuerliche Maßnahmen zugunsten der KMU in anderen Bereichen würden sich im Übrigen in ihrer Wirkung gegenseitig verstärken.

⁵ Empfehlung der Kommission vom 25. Mai 1994 zur Besteuerung der kleinen und mittleren Unternehmen, ABl. L 177, S. 1; Empfehlung der Kommission vom 7. Dezember 1994 zur Übertragung von kleinen und mittleren Unternehmen, ABl. L 385, S. 14; Mitteilung zu der Empfehlung der Kommission vom 7. Dezember 1994 zur Übertragung von kleinen und mittleren Unternehmen, ABl. C 400, S.1.

⁶ Mitteilung der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament – Die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für kleine und mittlere Unternehmen, KOM(94)206, ABl. C 187, S. 5.

2. NOTWENDIGE VERBESSERUNG DER STEUERLICHEN STELLUNG KLEINER UND MITTLERER UNTERNEHMEN IM BINNENMARKT

2.1. Unternehmensteuerliche Hindernisse im Binnenmarkt und ihre Bedeutung für KMU

Unternehmen sind im Binnenmarkt mit einer Vielzahl unterschiedlichster steuerlicher Hindernisse konfrontiert ...

Neuere Analysen und Forschungsarbeiten der Kommissionsdienststellen⁷, die von unabhängigen Forschungsinstituten bestätigt wurden⁸, ergaben, dass die grenzüberschreitende Wirtschaftstätigkeit von Unternehmen in der EU durch eine Vielzahl unterschiedlichster steuerlicher Hindernisse erschwert wird. Dabei handelt es sich um Mängel in den geltenden EU-Steuervorschriften und bei ihrer Anwendung in einigen Mitgliedstaaten, das generelle Fehlen eines grenzüberschreitenden Verlustausgleichs für Tochtergesellschaften, steuerliche Probleme bei grenzüberschreitenden Umstrukturierungen, die Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen und Verrechnungspreisfragen. Die daraus resultierende höhere oder zusätzliche Steuerlast, die (wirtschaftliche) Doppelbesteuerung sowie die hohen Befolgungskosten halten Unternehmen von der grenzüberschreitenden Wirtschaftstätigkeit im Binnenmarkt ab.

... deren relative Bedeutung ständig zunimmt.

Angesichts der Fortschritte in vielen anderen Politikbereichen durch Harmonisierung oder gegenseitige Anerkennung von Vorschriften haben diese steuerbedingten Hindernisse in den letzten Jahren an Bedeutung gewonnen, sodass sie nun eines der Hauptprobleme darstellen, die der Vollendung des Binnenmarkts und der uneingeschränkten Nutzung seines Potenzials im Wege stehen. Die Kommission verfolgt deshalb jetzt eine „zweigleisige Strategie“, die zum einen kurzfristige Maßnahmen vorsieht, um bestimmte Hindernisse für die grenzüberschreitende Wirtschaftstätigkeit im Binnenmarkt zu beseitigen, und zum anderen umfassende langfristige Lösungen anstrebt⁹. In vielen Bereichen hat diese Strategie bereits zu greifbaren Ergebnissen geführt. Gute Fortschritte machen auch die technischen Vorarbeiten für eine einheitliche konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, von der man sich erhofft, dass sie mittelfristig eine systematische Lösung für die körperschaftsteuerbezogenen Probleme (vorwiegend) der größeren Unternehmen darstellen wird¹⁰. Einen Vorschlag für eine systematische Lösung der steuerbedingten Probleme von KMU, die in der EU grenzüberschreitend tätig sind, gibt

⁷ Studie der Kommissionsdienststellen „Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt“, SEK(2001) 1681.

⁸ Vgl. z.B.: Centre for European Policy Studies, „EU Corporate Tax Reform“, Bericht vom November 2001 und „An EU Company without an EU Tax? A Corporate Tax Action Plan for Advancing the Lisbon Process“, Bericht vom April 2002, beide mit weiteren Verweisen.

⁹ Einzelheiten hierzu enthalten die Kommissionsmitteilungen „Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse – Strategie zur Schaffung einer konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit in der EU“, [KOM(2001) 582] und „Ein Binnenmarkt ohne unternehmensteuerliche Hindernisse – Ergebnisse, Initiativen, Herausforderungen“ [KOM(2003) 726].

¹⁰ Weitere Informationen hierzu enthält die folgende Website: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm

es jedoch noch nicht.

*Kleine und
mittlere
Unternehmen
werden von
diesen Hinder-
nissen ganz
besonders hart
getroffen ...*

Eine solche systematische Lösung wird aber benötigt. In der oben erwähnten Analyse der Kommissionsdienststellen wurde auch die besondere Situation der KMU sehr genau untersucht¹¹. Dabei wurde festgestellt, dass KMU bei ihrer grenzüberschreitenden Wirtschaftstätigkeit im Wesentlichen mit denselben steuerlichen Hindernissen konfrontiert sind wie größere Unternehmen. Allerdings belasten viele Hindernisse die KMU stärker, da sie kleiner sind und nicht in gleichem Maße über Finanz- und Humanressourcen sowie steuerliche Kenntnisse verfügen. Die geringe Größe dieser Unternehmen begrenzt also gleichzeitig ihre Möglichkeiten, bestimmte steuerliche Hindernisse zu umgehen. Die Negativwirkung steuerlicher Hindernisse, was die Beteiligung der KMU am Binnenmarkt anbelangt, wird durch mehrere Umfragen bestätigt. So zeigten die Antworten auf einen Fragebogen der Kommissionsdienststellen vom Juli 2004 über die Körperschaftsteuer als Hindernis für die Expansion von KMU innerhalb der EU unter anderem, dass rund ein Drittel der KMU in der EU die Körperschaftsteuer als erhebliches Hindernis für ihre grenzüberschreitende Expansion ansehen¹².

*... vor allem
leiden sie unter
den Befolgungs-
kosten ...*

Außerdem wurde eindeutig nachgewiesen, dass noch zwei weitere Aspekte für die KMU besonders wichtig sind¹³. Zum ersten sind dies die Befolgungskosten, die durch den Umgang mit bis zu 25 verschiedenen Besteuerungssystemen anfallen – sie verursachen den KMU beträchtliche Probleme. Diese Erkenntnis wird von Steuerfachleuten und Interessenverbänden der KMU nachdrücklich bestätigt¹⁴. Nach Aussagen der Europäischen Union des Handwerks und der Klein- und Mittelbetriebe (UEAPME) sind die steuerbedingten Befolgungskosten für kleine Unternehmen bis zu 100-mal höher als für große Unternehmen¹⁵. Dies lässt sich wissenschaftlich und quantitativ belegen. Nicht nur die vorliegenden allgemeinen Untersuchungen deuten darauf hin, dass die Befolgungskosten mit zunehmender Unternehmensgröße abnehmen und dass sich KMU im Vergleich zu Großunternehmen einer unverhältnismäßigen¹⁶ oder gar abschreckend

¹¹ Teil III Kapitel 8 und Teil IV Abschnitt B Kapitel 11 der o.g. Studie [SEK(2001) 1681].

¹² Weitere Informationen zu dem Fragebogen und den Antworten enthält folgende Website: [//europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/home_state_taxation/index_en.htm](http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/home_state_taxation/index_en.htm)

¹³ Diese Schlussfolgerung der Kommission wird in der Fachliteratur bestätigt. Vgl. z. B. Chittenden F., Michaelas N. und Poutziouris P. (2000) „Small Business Taxation: An Agenda for Growth“, Executive Development Centre, Manchester Business School and NatWest Bank PLC, S.2.

¹⁴ Vgl. die Reaktionen auf die Konsultation der Kommission von 2003 und einen Fragebogen von 2004, beides einzusehen auf der Website

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/home_state_taxation/index_en.htm
Pressemeldung vom 11. Juni 2004.

¹⁶ Siehe beispielsweise: Cressy, R. (2000) „Tax, Assistance, Compliance and the Performance of the Smaller Business“, A Research Report to the Federation of Small Businesses; und Chittenden F., Michaelas N. und Poutziouris P. (2000) „Small Business Taxation: An Agenda for Growth“, Executive Development Centre, Manchester Business School and NatWest Bank PLC, S.2.

hohen Belastung gegenübersehen¹⁷, auch die EU-Steuerumfrage¹⁸ des Europäischen Unternehmenstestpanels der Kommission hat die Bedeutung steuerbedingter Befolgungskosten für KMU bestätigt. Bei kleinen Unternehmen wurden die durch Körperschaftsteuer bedingten Befolgungskosten, bezogen auf den Umsatz, als fünf Mal so hoch eingeschätzt wie bei großen Unternehmen. Infolge der geringeren Unternehmensgröße fallen die hohen Befolgungskosten bei den KMU also ganz besonders ins Gewicht und halten zweifellos viele von ihnen von der Expansion ins Ausland ab.

... und dem Fehlen eines grenzüberschreitenden Verlustausgleichs.

Ein zweites spezifisches steuerliches Hindernis für die grenzüberschreitende Wirtschaftstätigkeit im Binnenmarkt, das aus Sicht der kleinen und mittleren Unternehmen von größtem Belang ist, ist der grenzüberschreitende Verlustausgleich. Verluste treten häufig gerade in der Anfangsphase der Geschäftstätigkeit im Ausland auf, d. h. genau dann, wenn diese Tätigkeit normalerweise noch in einem kleineren Betrieb durchgeführt wird. Größere Unternehmen haben gewöhnlich bessere Möglichkeiten der Steuerplanung und können auf diese Weise sicherstellen, dass die Verluste steuerlich berücksichtigt werden. KMU hingegen haben in der Regel keine solchen Optimierungsmöglichkeiten. Angesichts ihrer dünneren Kapitaldecke ist es für sie außerdem besonders wichtig, dass Verluste ausgeglichen werden können.

Für KMU wird die Wirkung grenzüberschreitender Steuerhemmnisse oft durch inländische Vergünstigungen noch verschärft.

In den meisten Mitgliedstaaten gelten für Selbstständige und KMU im Inland besondere Steuerregelungen (steuerliche Anreize und Vergünstigungen)¹⁹. Diese Regelungen, die in der Regel nicht auf eine grenzüberschreitende Wirtschaftstätigkeit und die damit verbundenen steuerlichen Fragen ausgerichtet sind, betreffen im Wesentlichen die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage, Pauschalregelungen und anderen vereinfachte Methoden der Gewinnermittlung. Einige Mitgliedstaaten wenden für KMU auch niedrigere Steuersätze an. Angesichts des Zusammenwirkens dieser beiden Faktoren – die besondere Bedeutung grenzüberschreitender Hindernisse für KMU und die steuerliche Entlastung im Inland – ist es für KMU unter Umständen noch weniger interessant, in einem anderen Mitgliedstaat wirtschaftlich

¹⁷ Vgl. Anhang 2 der Studie der Kommissionsdienststellen [SEK(2001) 1682] mit weiteren Verweisen.

¹⁸ Arbeitspapier der Kommissionsdienststellen SEK(2004) 1128. Festgestellt wurde insbesondere, dass die Befolgungskosten in Verbindung mit den Verkaufsumsätzen für KMU höher sind als für größere Unternehmen. Außerdem wurde nachgewiesen, dass die grenzüberschreitende Tätigkeit für Unternehmen grundsätzlich höhere Befolgungskosten bedeutet. Auf der Grundlage ökonomischer Analyse konnte nachgewiesen werden, dass die Befolgungskosten für Unternehmen mit mindestens einer Tochtergesellschaft in einem anderen EU-Mitgliedstaat höher sind als die von Unternehmen ohne Tochtergesellschaften in einem anderen Mitgliedstaat, und dass sie mit der Anzahl der Tochtergesellschaften im Ausland steigen.

¹⁹ Einen umfassenden Überblick und eine Bewertung solcher Regelungen enthält z. B. ein Arbeitspapier der Direktion für Wissenschaft, Technologie und Industrie bei der OECD (STI Working Paper 2002/9): „Taxation, SMEs and Entrepreneurship“ von Duanjie Chen; Frank C. Lee und Jack Mintz.

tätig zu werden.

2.2. Fazit: Handlungsbedarf auf EU-Ebene

Unternehmenssteuerliche Hindernisse sind einer der Gründe für die mangelnde Beteiligung der KMU am Binnenmarkt.

Statistiken zeigen, dass die relativ geringe Beteiligung der KMU am Binnenmarkt unter anderem auf die Auswirkungen unternehmenssteuerlicher Hindernisse und ihre Wechselwirkung mit anderen steuerlichen und nicht steuerlichen Faktoren zurückzuführen ist²⁰. Mit anderen Worten, KMU verzichten oft wegen der damit verbundenen steuerlichen Probleme auf grenzüberschreitende Geschäfte und Investitionen oder ziehen reine Inlandsgeschäfte vor, selbst wenn diese rein wirtschaftlich betrachtet weniger lukrativ sind. Nehmen sie doch eine Tätigkeit in anderen Mitgliedstaaten auf, entstehen ihnen systematisch höhere Befolgungs- und Finanzierungskosten als größeren Unternehmen, sodass sie (bezogen auf das Gesamtunternehmen und/oder auf die neu gegründete ausländische Einrichtung) ein höheres geschäftliches Risiko tragen.

Die negativen Auswirkungen dieser Hindernisse gehen weit über den rein steuerlichen Bereich hinaus.

Steuerliche Hindernisse erschweren den KMU nicht nur die Beteiligung am Binnenmarkt, sondern haben auch andere negative Nebenwirkungen. Die Schwierigkeit, die Verluste von Neugründungen in anderen Mitgliedstaaten auszugleichen, machen solche Neugründungen nicht nur unattraktiv, sie erschweren den Unternehmen auch die Finanzierung in einer entscheidenden Entwicklungsphase, in der das Kreditangebot häufig wegen des risikoscheuen Verhaltens der Banken und anderer Finanzinstitute (vor allem im Falle technologieabhängiger Neugründungen) knapp ist. Dies verschlechtert die allgemeinen Rahmenbedingungen für das Überleben und die Entwicklung bzw. die grenzüberschreitende Expansion der KMU.

Dies behindert den Lissabon-Prozess in mehrfacher Hinsicht.

Angesichts der Gesamtbedeutung der KMU als wichtiger Wachstumsmotor kommen ihre geringe Beteiligung am Binnenmarkt und die geringere Überlebensquote nicht nur die einzelnen Unternehmen teuer zu stehen, sondern haben vielmehr negative Folgen für die gesamte Wirtschaft, nicht nur in Bezug auf die Produktivität und die Schaffung von Arbeitsplätzen, die notwendig sind, um die Arbeitslosigkeit zu senken und auf niedrigem Niveau zu halten, sondern auch im Hinblick auf das Steueraufkommen, das für öffentliche Leistungen benötigt wird. Diese beiden Faktoren sind aber eine grundlegende Voraussetzung für den sozialen Zusammenhalt, das eigentliche Ziel in den Schlussfolgerungen des Rates von Lissabon.

Die unternehmenssteuerlichen

Um das wirtschaftliche Potenzial des Binnenmarktes voll zu nutzen und einen Beitrag zu mehr Wachstum und Beschäftigung zu leisten, wird es

²⁰ Nähere Einzelheiten hierzu enthält die beigelegte Folgenabschätzung.

Hindernisse für KMU müssen deshalb beseitigt werden

deshalb nötig sein, die KMU stärker dazu zu ermutigen, in anderen Mitgliedstaaten zu investieren und dorthin zu expandieren, und die unternehmensteuerlichen Hindernisse, die sie bisher davon abhalten, zu beseitigen oder wenigstens zu entschärfen. Dies ist das grundlegende strategische Ziel der weiter unten dargelegten Pilotregelung. Operatives Ziel ist die Beseitigung speziell die KMU betreffender Steueranomalien im Falle ihrer grenzüberschreitenden Wirtschaftstätigkeit, damit eine solche Tätigkeit im Binnenmarkt in gleicher oder wenigstens in weitgehend ähnlicher Weise ausgeübt werden kann wie auf dem Heimatmarkt.

Kontraproduktive Nebenwirkungen sollten verhindert werden.

Bei den Maßnahmen zur Verwirklichung dieses Ziels sind mehrere Faktoren zu berücksichtigen. Sie sollten auf keinen Fall mit nennenswerten Einnahmeverlusten der Mitgliedstaaten verbunden sein, dürfen keine neuen Möglichkeiten für Steuerbetrug oder -umgehung eröffnen und den Steuerverwaltungen die Prüfung von KMU nicht erschweren. All dies würde den wirtschaftlichen Gesamtnutzen, der mit den Maßnahmen ursprünglich angestrebt wurde, beeinträchtigen. Dies ist bei der Ausgestaltung einer möglichen Pilotregelung zu berücksichtigen.

3. DIE SITZLANDBESTEUERUNG ALS VIELVERSPRECHENDER ANSATZ ZUR BESEITIGUNG DER UNTERNEHMENSTEUERLICHEN HINDERNISSE FÜR KMU

3.1. Grundkonzept und Eignung für KMU

Beim Konzept der Sitzlandbesteuerung wird der Binnenmarktgrundsatz der gegenseitigen Anerkennung auf die Unternehmenssteuern angewandt.

Das Konzept der „Sitzlandbesteuerung“ basiert auf dem Prinzip der freiwilligen gegenseitigen Anerkennung der steuerlichen Vorschriften. Danach werden die Gewinne einer Unternehmensgruppe, die in mehr als einem Mitgliedstaat tätig ist, nach den Regeln nur eines einzigen Unternehmensteuersystems ermittelt, und zwar nach denen des Sitzlandes der Muttergesellschaft bzw. der Hauptverwaltung der Gruppe (das „Hauptunternehmen“). Folglich könnte ein KMU, das in einem anderen Mitgliedstaat eine Tochtergesellschaft oder eine Betriebsstätte gründen will, *durchweg* die Steuervorschriften anwenden, mit denen es bereits vertraut ist. Jeder beteiligte Mitgliedstaat würde den Teil des Gewinns, der auf die Tätigkeit des in seinem Gebiet ansässigen Unternehmens der Gruppe entfällt, weiterhin mit dem von ihm selbst festgelegten Körperschaftsteuersatz belegen. Dieser Gewinnanteil wird mit Hilfe eines Aufteilungsschlüssels (Formelzerlegung) ermittelt. Eine Harmonisierung der Vorschriften wird nicht angestrebt. Das Konzept der Sitzlandbesteuerung lässt also die Fähigkeit der Mitgliedstaaten, durch die Erhebung von Körperschaftsteuer Einnahmen zu erzielen, unberührt.

Dies würde die größten steuerlichen

Nach Ansicht der Kommission stehen die Chancen gut, dass sich die oben beschriebenen steuerlichen Probleme, die den KMU die Expansion in andere Mitgliedstaaten am meisten erschweren, durch das

*Probleme der
KMU lösen ...*

Konzept der Sitzlandbesteuerung in den Griff bekommen lassen, denn dadurch würden vor allem die Befolgungskosten sinken und das Problem des grenzüberschreitenden Verlustausgleichs wäre automatisch gelöst. Angesichts der möglichen Auswirkungen bei Anwendung des Konzepts auf *alle* Gesellschaften in der EU darf bezweifelt werden, dass dieses Konzept als der am besten geeignete Ansatz für die allgemeine Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt betrachtet werden kann. Deshalb sollte dieses Konzept zunächst im Rahmen einer Pilotregelung nur für interessierte KMU und interessierte Mitgliedstaaten mit vergleichbaren Besteuerungsgrundlagen getestet werden. In dem beigefügten Anhang wird beschrieben, wie dies konkret aussehen könnte, wobei jedoch die Einzelheiten einer solchen Pilotregelung von den interessierten Mitgliedstaaten nach Maßgabe der nationalen Rahmenbedingungen festgelegt werden müssten. Die Kommission ist jedoch bereit, diese Arbeiten technisch zu unterstützen, unter Umständen im Rahmen des Fiscalis-Programms²¹.

*... und sollte
deshalb in
einem
Pilotprojekt
getestet werden.*

Der Grundgedanke der Pilotregelung besteht darin, den praktischen Nutzen des Konzepts der Sitzlandbesteuerung für die KMU und seinen allgemeinen wirtschaftlichen Nutzen für die EU zu testen und gleichzeitig den damit verbundenen Verwaltungsaufwand und die potenziellen Einnahmenrisiken für die Mitgliedstaaten zu begrenzen. Die Pilotregelung könnte folglich von den Mitgliedstaaten durch geeignete maßgeschneiderte Vereinbarungen mit anderen Mitgliedstaaten eingeführt werden. Je nach Sachlage gibt es hierfür mehrere Möglichkeiten, z. B. bilaterale oder vorzugsweise multilaterale Vereinbarungen, befristete Ergänzungen zu bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen oder multilateralen Übereinkünften oder Abschluss eines neuen multilateralen Übereinkommens eigens für diesen Zweck. Geeignete Vorschläge hierzu enthält auch die im Anhang beigefügte Darstellung.

3.2. Hintergrund des Pilotprojekts

*Das Konzept
der Sitzlandbe-
steuerung
wurde über
Jahre hinweg
perfektioniert.*

Die Idee, ein Pilotprojekt durchzuführen, hat im Laufe der letzten vier Jahre ausgehend von den Veröffentlichungen zur Sitzlandbesteuerung von Malcolm Gammie und Sven-Olof-Lodin²², dann mit der Arbeit der Kommission an einer neuen Unternehmensteuerstrategie und den Reaktionen auf diese Initiativen, schrittweise Gestalt angenommen. Auf dieser Grundlage machte die Kommission konkrete Vorschläge zur Weiterentwicklung des Vorhabens und formulierte einige praktische Anregungen, wie eine solche Pilotregelung zweckmäßigerweise aussehen könnte²³. 2003 führten die Kommissionsdienststellen eine

²¹ Entscheidung Nr. 2235/2002/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 3. Dezember 2002 über ein gemeinschaftliches Aktionsprogramm zur Verbesserung der Funktionsweise der Steuersysteme im Binnenmarkt (Fiscalis-Programm 2003-2007), ABl. L 341 vom 17.12.2002, S. 1.

²² Gammie, M. and Lodin, S.-O., „Home State Taxation“; IBFD Publications 2001.

²³ Z. B. in den beiden bereits erwähnten Mitteilungen KOM(2001) 582 und KOM(2003) 726. Bereits in ihrer Mitteilung von 1994 an den Rat und das Europäische Parlament mit dem Titel „Die Verbesserung

öffentliche Konsultation zu diesem Thema durch, und die anschließenden (formellen wie informellen) Diskussionen mit Experten aus Wirtschaft und Wissenschaft ermöglichten die weitere Ausgestaltung des Projekts. Diese Vorarbeiten sind in Arbeitsunterlagen, Zusammenfassungen, offiziellen Dokumenten und Berichten ausführlich dokumentiert (z. B. auf der Website der Kommission²⁴). Die vorliegende Mitteilung bildet den Abschluss dieser langwierigen technischen und politischen Vorarbeiten.

Ein Testlauf mit den KMU wird vom EP und vom EWSA unterstützt ...

Das Europäische Parlament unterstützt das Konzept der Sitzlandbesteuerung und hat die Kommission aufgefordert, das Projekt weiter zu verfolgen²⁵. Auch der Europäische Wirtschafts- und Sozialausschuss begrüßt ein Pilotprojekt zur Sitzlandbesteuerung als Lösung für Probleme bei der grenzüberschreitenden Wirtschaftstätigkeit von KMU, die auf bilateraler Basis getestet werden könnte, bevor sie – falls sie sich bewährt – auf die gesamte EU ausgeweitet werden könnte²⁶.

... und auch von den KMU befürwortet.

Die öffentliche Konsultation zu einer möglichen Pilotregelung nach dem Konzept der Sitzlandbesteuerung für kleine und mittlere Unternehmen, die die Kommission im Jahr 2003 durchgeführt hat, und ein 2004 verteilter Fragenbogen zeigten, dass die KMU in der EU dieses Konzept unterstützen und an einer Teilnahme an einem möglichen Pilotprojekt äußerst interessiert sind. Aufgrund des niedrigen Rücklaufs der Fragebögen können die Ergebnisse allerdings nicht als statistisch signifikant angesehen werden.

Die Mitgliedstaaten sind skeptisch.

Die Kommission konsultierte selbstverständlich auch die Mitgliedstaaten zu einer möglichen Pilotregelung, und zwar unter anderem 2004 in einer Arbeitsgruppensitzung und auf der informellen Tagung des Rates Wirtschaft und Finanzen. Mehrere Mitgliedstaaten zeigten sich bei diesen Konsultationen äußerst skeptisch. Ihre Hauptargumente in diesem Zusammenhang waren zum einen, dass die Klagen über bestimmte Steuerhindernisse für die grenzüberschreitende Tätigkeit von KMU irreführend seien, und zum anderen, dass eine solche Pilotregelung erhebliche administrative und rechtliche Probleme,

der steuerlichen Rahmenbedingungen für kleine und mittlere Unternehmen“ [KOM(94) 206 vom 25.5.1994, ABl. C 187 vom 9.7.1994] hatte sich die Kommission in diesem Sinne geäußert und festgestellt, dass die Auslandstätigkeiten kleiner und mittlerer Unternehmen unter bestimmten Bedingungen ausschließlich in dem Staat besteuert werden könnten, in dem das Unternehmen seinen Sitz hat, und dass dies mit erheblichen Verwaltungsvereinfachungen verbunden wäre. Die Sitzlandbesteuerung in seiner jetzigen Form geht allerdings nicht so weit. Es wird nicht auf eine ausschließliche Besteuerung im Sitzland abgestellt, sondern nur die Ermittlung der Bemessungsgrundlage erfolgt ausschließlich nach den Regeln des Sitzlandes.

²⁴ http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/consultations/home_state_sme.htm

²⁵ Bericht zu der Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuss „Steuerpolitik in der Europäischen Union - Prioritäten für die nächsten Jahre“ (KOM(2001) 260 – C5-0597/2001 – 2001/2248(COS)).

²⁶ Stellungnahme ECO/127.

unter anderem durch Diskriminierung, nach sich ziehen werde²⁷. Dennoch ist die Kommission der Ansicht, dass nachweislich die Notwendigkeit besteht, die Stellung der KMU im Binnenmarkt in steuerlicher Hinsicht zu verbessern, und dass die potenziellen administrativen und rechtlichen Probleme lösbar sind und nicht übertrieben werden sollten. Da außerdem die Anwendung der Regelung vollkommen freiwillig wäre, ist nur schwer nachzuvollziehen, welche rationale Begründung es dafür geben könnte, interessierte Mitgliedstaaten vom Abschluss einer bi- oder multilateralen Vereinbarung über die Erprobung einer innovativen Steuerregelung für KMU in der Praxis abzuhalten.

Es gibt jedoch einen Präzedenzfall ...

Außerdem haben zwei Mitgliedstaaten, ungeachtet ihrer Vorbehalte gegenüber der Sitzlandbesteuerung, unlängst ein Protokoll zu ihrem Doppelbesteuerungsabkommen vereinbart, in bestimmten Grenzregionen eine Ausnahme zu den Regeln für Betriebsstätten zu machen. In den betroffenen Regionen gelten Einrichtungen von Unternehmen des anderen Mitgliedstaates für steuerliche Zwecke nicht als „Betriebsstätten“, auch wenn alle normalerweise anzuwendenden Voraussetzungen für ein Vorliegen einer Betriebsstätte erfüllt sind. Daher wird – entgegen den normalen Regeln – auf dem Gebiet des Mitgliedstaates, in dem die Einrichtung belegen ist, auch keine Besteuerung ausgelöst. Der wesentliche Unterschied zwischen dieser Vereinbarung und der Sitzlandbesteuerung liegt vor allem darin, dass es auf eine eng definierte Grenzregion beschränkt ist und dass die zwei Mitgliedstaaten vereinbart haben, dass keine weitere Aufteilung der Bemessungsgrundlage erforderlich ist. Die inhärente Logik dieses Vorgehens – der gegenseitigen Anerkennung – ist jedoch dieselbe wie bei der Pilotregelung, und ihre praktische Umsetzung im Wege des Doppelbesteuerungsabkommens bestätigt, dass solche Regelungen ohne weiteres durchführbar sind und innerhalb relativ kurzer Zeit eingeführt werden können.

... und Simulationen haben die Durchführbarkeit des Konzepts bestätigt.

Schließlich wurde die Anwendung der Sitzlandbesteuerung auch im Rahmen eines Projekts unter der Leitung der Stockholm School of Economics anhand realer Daten eines relativ großen schwedischen Konzerns simuliert. Dabei ergaben sich keine technischen Schwierigkeiten, und die Bilanzen der Unternehmen mussten nur in geringem Umfang angepasst werden. Die Anwendung der Sitzlandbesteuerung führte zu einer Verminderung der Steuerschuld,

²⁷ Obgleich die Existenz derartiger Probleme durch eine unabhängige Studie („Study on analysis of potential competition and discrimination issues relating to a pilot project for an EU tax consolidation scheme for the European Company statute (Societas Europaea)“) bestätigt wurde, lässt sich die Behauptung, ein solches System sei diskriminierend, durch zahlreiche rechtliche und praktische Argumente widerlegen. Gegen eine diskriminierende Wirkung spricht vor allem, dass die Regelung keineswegs die Steuerlast der teilnehmenden Unternehmen systematisch reduziert – der Nutzen besteht vielmehr in einem geringeren Verwaltungsaufwand. Außerdem gibt es sowohl im Steuerbereich als auch in anderen Bereichen des öffentlichen Rechts andere, weitgehend vergleichbare Initiativen, die ebenfalls auf dem Herkunftslandprinzip und der gegenseitigen Anerkennung basieren und für die dieses Argument nicht angeführt wird.

dies wurde jedoch durch die besseren Möglichkeiten zum Verlustausgleich (ein erwünschtes Ergebnis), erklärt, was bedeutet, dass der Einnahmefall später automatisch aufgeholt wird. Dies heisst, dass die nach schwedischem Steuerrecht vorgesehene inländische Gruppenbesteuerung auch durch Unternehmen, die an dem Konzept Sitzlandbesteuerung teilnehmen, angewendet werden könnten. Allerdings würde der Abzug von Verlusten von Tochtergesellschaften, die in einem anderen Mitgliedstaat belegen sind, durch Gewinne in Folgejahren wieder ausgeglichen werden. In einer mehrjährigen Betrachtung würde daher keine Verminderung der Steuern erfolgen.

4. SCHLUSSFOLGERUNG UND AUSBLICK

Vor dem Hintergrund der neuen Lissabon-Agenda und angesichts der wirtschaftlichen Bedeutung der EU-Unternehmensteuerreform für die Verbesserung des EU-Binnenmarktes insgesamt sowie für die Förderung von Wirtschaftswachstum und Beschäftigung sind gezielte Maßnahmen zur Förderung der Beteiligung von KMU am Binnenmarkt notwendiger als jemals zuvor. Besondere Aufmerksamkeit verdient in diesem Zusammenhang die Körperschaftsteuer.

Gewichtige wirtschaftliche Gründe sprechen dafür, das neue Konzept der KMU-Besteuerung im Binnenmarkt zu testen.

Nach Ansicht der Kommission bietet das Konzept der Sitzlandbesteuerung eine realistische Chance, die spezifischen Steuerprobleme der KMU im Binnenmarkt, vor allem das Problem hoher Befolgungskosten, in den Griff zu bekommen. Insgesamt betrachtet gilt die Sitzlandbesteuerung – anders als beispielsweise die einheitliche konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage – nicht als systematische Dauerlösung für die steuerlichen Hindernisse im Binnenmarkt. Ihr potenzieller Nutzen für die KMU – und damit für die EU-Wirtschaft insgesamt – sollte aber nicht verschenkt werden, zumal es sicherlich einige Jahre dauern wird, bis die einheitliche konsolidierte KSt-Bemessungsgrundlage zur Anwendung kommt. Sollte die einheitliche konsolidierte KSt-Bemessungsgrundlage optional sein, wird sie für grosse Unternehmen attraktiver sein als für KMU. Das Konzept könnte daher relativ rasch und ohne größere Komplikationen von interessierten Mitgliedstaaten und Unternehmen im Rahmen einer Pilotregelung getestet werden. In der beigefügten Beschreibung einer solchen möglichen Pilotregelung sind die relevanten technischen und rechtlichen Aspekte ausführlicher dargelegt.

Die Kommission hofft, dass die Mitgliedstaaten die Möglichkeiten und technischen Aspekte einer Pilotregelung konstruktiv

Interessierte Mitgliedstaaten werden gebeten, die Kommissionsdienststellen frühzeitig zu beteiligen, wenn sie eine Pilotregelung im Sinne dieser Mitteilung vorbereiten, und sie von sämtlichen damit in Zusammenhang stehenden Rechts- und Verwaltungsmaßnahmen in Kenntnis zu setzen, um deren Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht, vor allem im Wettbewerbsbereich, sicherzustellen.

Die Kommission ist sich der Tatsache bewusst, dass eine große Mehrheit der Mitgliedstaaten diesem Vorhaben zurzeit mit einer

prüfen.

gewissen Skepsis gegenüber stehen. Ihrer Ansicht nach lassen sich jedoch die Bedenken, die dieser kritischen Haltung zu Grunde liegen, zerstreuen. Im Übrigen werden sich wohl nur Mitgliedstaaten mit weitgehend ähnlichen Besteuerungsgrundlagen an einem solchen Vorhaben beteiligen. Das vorgeschlagene Konzept ist letztlich nicht mehr als eine pragmatische, bescheidene Initiative zur Mobilisierung des Wachstumspotenzials der KMU und sollte nicht aus rein verwaltungstechnischen Erwägungen abgelehnt werden.

Die Kommission hofft, dass die Mitgliedstaaten die Möglichkeit einer Pilotregelung zur Anwendung der Sitzlandbesteuerung auf KMU und die im Anhang dargelegten Einzelheiten der Regelung offen und konstruktiv prüfen. Sie ist bereit, interessierte Mitgliedstaat bei konkreten Projekten zu unterstützen und zu beraten.

ANHANG:

SKIZZIERUNG EINES MÖGLICHEN PILOTPROJEKTS ZUR „SITZLANDBESTEuerung“ VON KLEINEN UND MITTLEREN UNTERNEHMEN (KMU)

Einleitung

1. Grundidee und Hauptziel des Pilotprojekts zur „Sitzlandbesteuerung“ (Home State Taxation – HST) lassen sich wie folgt zusammenfassen: Die steuerlichen Hindernisse für kleine und mittlere Unternehmen (KMU), die in mehr als einem Mitgliedstaat tätig sind, sollen dadurch beseitigt werden, dass, in gewisser Hinsicht, die KMU die Möglichkeit erhalten, für ihre gesamte Wirtschaftstätigkeit die vertrauten Körperschaftsteuervorschriften ihres Sitzlandes anzuwenden. In diesem Fall könnte ein KMU den steuerpflichtigen Gewinn der Muttergesellschaft und aller qualifizierten Tochtergesellschaften und Betriebsstätten in anderen teilnehmenden Mitgliedstaaten nach den Vorschriften des Sitzlandes berechnen. Die so ermittelte Steuerbemessungsgrundlage würde dann nach Maßgabe ihres jeweiligen Anteils an der Gesamtlohnsumme und/oder des Umsatzes auf die einzelnen Mitgliedstaaten aufgeteilt. Jeder Mitgliedstaat würde dann auf diesen Anteil seinen eigenen Steuersatz anwenden.
2. Dieses Papier beschreibt im Detail die technischen Aspekte dieses Konzepts in der Form einer versuchsweisen Pilotregelung für interessierte KMU. Das Ziel besteht in der Bereitstellung einer möglichst detaillierten Grundlage für interessierte Mitgliedstaaten zur Ausarbeitung der praktischen Regelungen und des rechtlichen Inhalts einer konkreten bilateralen oder multilateralen Pilotregelung sowie im Aufzeigen praktischer Lösungen für möglicherweise auftretende Probleme. Zweck der nachstehenden Erläuterung ist es nicht, sämtliche mögliche Situationen und möglicherweise komplexe Fragen bezüglich der Pilotregelung darzulegen. Die Anwendung der Regelung in der Praxis sollte jedoch für die meisten teilnehmenden KMU einfach sein.
3. Offenkundig kann diese „Vorlage“ keine maßgeschneiderte Vereinbarung ersetzen, bei der die genauen Bestimmungen der Steuergesetze und andere relevante Rahmenbedingungen der teilnehmenden Mitgliedstaaten berücksichtigt werden. Die Dienststellen der Kommission sind jedoch bereit, weitere Unterstützung und Beratung bei den praktischen Vorbereitungen zu bieten, wenn dies die entsprechenden Mitgliedstaaten wünschen. Diese Unterstützung kann beispielsweise in der Form von allgemeinen Seminaren und Projektgruppen im Rahmen des FISCALIS-Programms erfolgen.
4. Soweit sich eine mögliche Pilotregelung auf bestehende nationale Steuergesetze und -praktiken bezieht, beinhaltet dies selbstverständlich keine Bewertung der Vereinbarkeit bestimmter Vorschriften mit dem EU-Vertrag. Die Anwendung solcher Vorschriften im Rahmen der Pilotregelung greift in keiner Weise einem diesbezüglich von der Kommission oder einer anderen Institution einzunehmenden Standpunkt oder zu treffenden Entscheidung vor.

Grundkonzept und Verfahren

Definitionen

5. Das Grundkonzept der „Sitzlandbesteuerung“ basiert auf dem Prinzip der freiwilligen gegenseitigen Anerkennung der Steuervorschriften. Das steuerbare Einkommen der „qualifizierten Unternehmensgruppe“ wird nach den Vorschriften nur eines Unternehmensteuersystems, dem des Sitzlandes und des Hauptunternehmens, berechnet. Jeder teilnehmende Mitgliedstaat wendet auf den Teil des Gewinns, der der Tätigkeit der Unternehmen der qualifizierten Unternehmensgruppe in seinem Gebiet entspricht, weiterhin seinen eigenen Körperschaftsteuersatz an. Dieser Anteil wird mithilfe einer Formel für die Gewinnaufteilung ermittelt. Im Rahmen der Pilotregelung sind die entsprechenden neuen Konzepte und Begriffe, d. h. diejenigen, die nicht der Standardpraxis der Besteuerung auf internationaler Ebene entsprechen, sorgfältig zu definieren. Die folgenden Definitionen sind in diesem Zusammenhang hilfreich:
- Als Sitzland gilt das Land, in dem die direkte oder indirekte Muttergesellschaft bzw. das Unternehmen, zu dem die Betriebsstätte gehört, steuerlich ansässig ist.
 - Als Gastland gilt das Land, in dem die Tochtergesellschaft steuerlich ansässig ist bzw. in dem sich die Betriebsstätte befindet.
 - „Qualifizierte Unternehmensgruppe“ bezieht sich auf die Unternehmensgruppe bzw. das Unternehmen mit Betriebsstätten, das an der Pilotregelung teilnimmt.
 - Als „Hauptunternehmen“ gilt die Gesellschaft, die die qualifizierte Unternehmensgruppe (Muttergesellschaft oder Hauptverwaltung) leitet und im Sitzland ansässig ist sowie letztlich für die Anwendung der Pilotregelung verantwortlich ist.
6. Es besteht keine Notwendigkeit einer eigenen Definition von KMU – im Gegenteil, vielmehr scheint es sinnvoll zu sein, die allgemeine Definition der EU für KMU gemäß der Empfehlung 2003/361/EG²⁸ der Kommission zu verwenden, da diese Definition in allen Mitgliedstaaten üblich ist. Danach wird unterschieden zwischen
- mittleren Unternehmen [< 250 Beschäftigte und ≤ 50 Mio. € Umsatz und/oder ≤ 43 Mio. € Jahresbilanzsumme],
 - kleinen Unternehmen [< 50 Beschäftigte und ≤ 10 Mio. € Umsatz und/oder ≤ 10 Mio. € Jahresbilanzsumme],
 - Kleinstunternehmen [< 10 Beschäftigte und ≤ 2 Mio. € Umsatz und/oder ≤ 2 Mio. € Jahresbilanzsumme].

Um jeglichen Zweifel auszuschließen, wird darauf hingewiesen, dass diese Definition für die Pilotregelung bindend ist. Dies gilt insbesondere auch für die für die Definition von KMU verwendeten Begriffsbestimmungen und die bei der Berechnung der Mitarbeiterzahlen und der finanziellen Schwellenwerte berücksichtigten Unternehmenstypen.

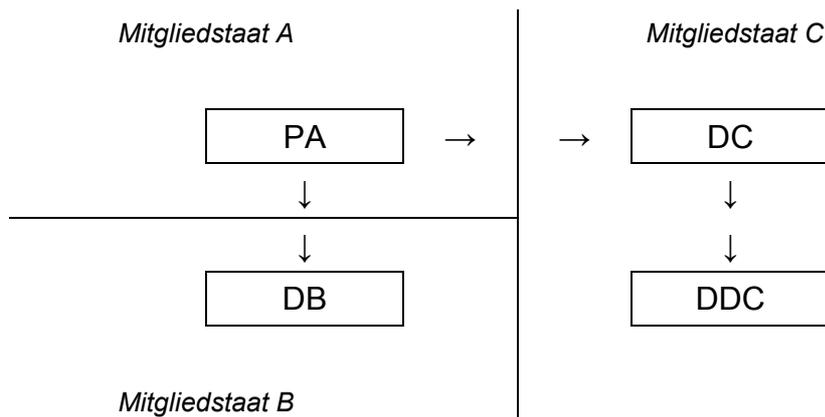
²⁸ Empfehlung der Kommission vom 6. Mai 2003 betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen (2003/361/EG); ABl. L 124 vom 20.5.2003, S. 36-41

7. Die nachstehende Übersicht illustriert die grundlegende Funktionsweise der erwogenen Regelung und enthält eine Definition der in der Folge in diesem Dokument verwendeten Begriffe.

Konstellation

Unternehmensgruppe mit folgender Struktur:

- Muttergesellschaft PA in Mitgliedstaat A
- Tochtergesellschaft DB in Mitgliedstaat B
- Tochtergesellschaft DC in Mitgliedstaat C
- Enkelgesellschaft DDC in Mitgliedstaat C



Definitionen

- Die Gesellschaft PA ist das Hauptunternehmen.
- Die Gesellschaften PA, DB, DC und DDC können eine „qualifizierte Unternehmensgruppe“ bilden.
- Mitgliedstaat A ist das „Sitzland“.
- Mitgliedstaat B ist „Gastland“ von DB.
- Mitgliedstaat C ist „Gastland“ von DC und DDC.
- Die Mitgliedstaaten A, B und C vereinbaren ihre Zusammenarbeit bei der Pilotregelung durch geeignete Rechtsinstrumente (z. B. multilaterale Instrumente wie ein „Übereinkommen über die Sitzlandbesteuerung“ oder eine „Vereinbarung über die Sitzlandbesteuerung“).

Funktionsweise der Regelung:

- PA ermittelt den steuerpflichtigen Gewinn von PA, DB, DC und DDC nach den Steuervorschriften von Mitgliedstaat A.
- Die ermittelte Steuerbemessungsgrundlage wird z.B. anhand des Anteils an der Lohnsumme und am Umsatz im jeweiligen Land unter den Mitgliedstaaten A, B und C aufgeteilt.
- PA reicht in Mitgliedstaat A eine Steuererklärung für die gesamte Unternehmensgruppe ein und zahlt die Steuer (für ihren Anteil).
- DB nimmt eine Selbstveranlagung vor und begleicht ihre Steuerschuld in Mitgliedstaat B.
- DC und DDC nehmen Selbstveranlagungen vor und begleichen ihre jeweilige Steuerschuld in Mitgliedstaat C.

Qualifizierte Unternehmen

8. Es ist nachdrücklich anzuraten, die Pilotregelung ausschließlich auf der Körperschaftsteuer unterliegende KMU anzuwenden. Ferner sollte sie grundsätzlich für *alle* KMU zulässig sein. Um einerseits die Pilotregelung effektiver an der ersten grenzüberschreitenden Erweiterung von Unternehmen auszurichten, die noch nicht

eine Größe erreicht haben, die es ihnen erlaubt, durch die Anwendung unbekannter Steuergesetze in einem anderen Mitgliedstaat entstehende zusätzliche Kosten zu tragen, und andererseits um die potenziellen Kosten und Risiken für die Steuerverwaltungen zu begrenzen, können die Mitgliedstaaten, wenn sie dies wünschen, nur kleine Unternehmen gemäß der Definition in der Empfehlung der Kommission 2003/361/EG für die Pilotregelung zulassen. Eine weitere Einschränkung der Pilotregelung auf Kleinstunternehmen würde die wirtschaftlichen Ziele der Pilotregelung in Frage stellen und stellt daher keinen gangbaren Weg dar.

9. Die in der Empfehlung der Kommission 2003/361/EG dargelegte Definition enthält ferner Vorschriften für die Einstufung von eigenständigen Unternehmen, Partnerunternehmen und verbundenen Unternehmen sowie Erläuterungen dazu, wie diese bei der Ermittlung der für die Mitarbeiterzahl und die finanziellen Schwellenwerte zugrunde zu legende Daten zu berücksichtigen sind. Die Anwendung dieser Vorschriften scheint sinnvoll zu sein, um zu ermitteln, ob ein Unternehmen die Kriterien eines KMU erfüllt und seine Teilnahme an der Pilotregelung daher zulässig ist. Gleichzeitig sind diese Vorschriften für die Definition der „qualifizierten Unternehmensgruppe“ anzuwenden²⁹.
10. Angesichts des eng definierten Anwendungsbereichs der Pilotregelung ist es sehr unwahrscheinlich, dass KMU mit Sitz in einem Drittland die Teilnahme an der Regelung für ihre EU-interne Tätigkeit in einer EU-Gruppe beantragen werden, da sie in diesem Fall die Funktion der Muttergesellschaft/Hauptverwaltung für die Enkelgesellschaften einer Tochtergesellschaft zuweisen müssten. Gleichermaßen scheint es unwahrscheinlich, dass KMU mit indirekten Beteiligungen über Drittländer, d. h. einer Muttergesellschaft in einem Mitgliedstaat mit einer Tochtergesellschaft in einem Drittland, die wiederum selbst Enkel- bzw. Tochtergesellschaften in Mitgliedstaaten hat, sich für die Teilnahme an der Pilotregelung qualifizieren können. Während keine Notwendigkeit besteht, die erste Art von Unternehmen systematisch von der Pilotregelung auszuschließen, wenn sie die in der entsprechenden Vereinbarung festgelegten Grundvoraussetzungen und insbesondere die Definition von KMU erfüllen, bestehen gute Gründe für die Annahme, dass sich bei der zweiten Art von Unternehmen eine für die Zwecke einer Pilotregelung zu komplizierte Situation ergibt. Nach Ansicht der Kommissionsdienststellen sollte daher eine Unternehmensgruppe mit indirekten Beteiligungen über Drittländer oder nicht teilnehmende Mitgliedstaaten von der Teilnahme an der Pilotregelung ausgeschlossen werden.
11. Die Mitgliedstaaten können sich entscheiden, international tätige Personengesellschaften, Einzelunternehmer und Einzelunternehmen sowie andere steuerlich transparente Einheiten oder Mischformen von der Pilotregelung auszuschließen, selbst wenn diese teilweise die Definition von KMU erfüllen. Deren Einbeziehung würde die Pilotregelung drastisch komplizieren und lässt keine umfassenden wirtschaftlichen Vorteile erwarten. Die Bewertung, ob es sich z. B. bei einem Unternehmen um eine Mischform handelt (d. h. ein Unternehmen, das von einem Staat als steuerlich transparent und von einem anderen als nicht transparent betrachtet wird), kann natürlich nur aus der Perspektive der Mitgliedstaaten erfolgen,

²⁹ Siehe „The new SME definition - user's guide and model declaration“, abrufbar unter: http://europa.eu.int/comm/enterprise/enterprise_policy/sme_definition/sme_user_guide.pdf

die an der Pilotregelung teilnehmen, und nicht durch einen Mitgliedstaat, in dem keines der Unternehmen der qualifizierten Unternehmensgruppe ansässig ist.

12. Die potenziellen Komplikationen und zusätzlichen technischen Probleme können wie folgt verdeutlicht werden. Im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften könnte die Einbeziehung von international tätigen Personengesellschaften und anderen steuerlich transparenten Einheiten oder Mischformen in die Pilotregelung beispielsweise zu unterschiedlichen Meinungen über die korrekte Anwendung der bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen führen, insbesondere wenn die Gesellschafter in einen anderen Mitgliedstaat als dem, in dem die Personengesellschaft ansässig ist, wohnhaft sind. Beispielsweise kann sich die Situation ergeben, dass ein Mitgliedstaat die Zinsen für ein Darlehen, das ein Gesellschafter der Personengesellschaft gewährt, als normale Zinsen betrachtet, ein anderer hingegen als Form der verdeckten Gewinnausschüttung. In diesem Fall würde die Regelung letztlich in einigen Fällen auch die persönliche Einkommensteuer erfassen. Deshalb ist es vorstellbar, dass Personengesellschaften nur in Ausnahmefällen, die von den Steuerverwaltungen der betroffenen Mitgliedstaaten individuell zu prüfen sind, die Teilnahme an der Pilotregelung gestattet werden kann. Grundsätzlich sollten nur Personengesellschaften mit aktiver Geschäftstätigkeit und gewerblichem Einkommen die Teilnahme an der Pilotregelung beantragen können.

Feststellung des Sitzlandes und einer qualifizierten Unternehmensgruppe

13. Das „Sitzland“ einer teilnehmenden KMU-Gruppe wird definiert als das Land, in dem das Hauptunternehmen steuerlich ansässig ist. Gemäß den üblicherweise geltenden Regeln für Zweifelsfälle bzw. für Fälle mit doppelter Ansässigkeit ist dies das Land der tatsächlichen Geschäftsführung (Zentrale und Kontrolle) des Hauptunternehmens, also das Land, in dem diese Gesellschaft vor ihrem Eintritt in die Pilotregelung körperschaftsteuerpflichtig ist. In problematischen Fällen müssen sich die Steuerverwaltungen der Mitgliedstaaten, in denen die Gruppe tätig ist, für die Zwecke der Pilotregelung auf ein Sitzland einigen, andernfalls kann die Gesellschaft an der Pilotregelung nicht teilnehmen.
14. Die Steuervorschriften des Sitzlands gelten daher für das teilnehmende Hauptunternehmen, ihre Tochtergesellschaften und/oder Betriebsstätten in den teilnehmenden Mitgliedstaaten. Ob all diese Tätigkeiten der teilnehmenden Gesellschaft für die Zwecke der Pilotregelung tatsächlich der „qualifizierten Unternehmensgruppe“ zugeordnet werden, richtet sich nach den im Sitzland geltenden Vorschriften zur Gruppenbesteuerung und den darin festgelegten Kriterien. Offenbar ist die Anwendung von Systemen der weltweiten Konsolidierung im Rahmen der Pilotregelung äußerst schwer oder sogar unmöglich.
15. In keinem Fall ist es zulässig, dass eine Gesellschaft (Mutter- oder Tochtergesellschaft) zwei verschiedenen „qualifizierten Unternehmensgruppen“ angehört. Daher sollten die Mitgliedstaaten eine allgemein anwendbare Vorschrift für die Mehrheitsbeteiligung in die entsprechenden bilateralen oder multilateralen Vereinbarungen aufnehmen. Dieser zusätzliche Schwellenwert würde für die Pilotregelung die bestehenden nationalen Schwellenwerte ergänzen oder ersetzen, falls diese niedriger sind.

Steuerlicher Anwendungsbereich

16. Es scheint sinnvoll, dass die Regelung nur auf die Körperschaftsteuer Anwendung findet. Andere Steuern sind nicht in die Pilotregelung einzubeziehen. Dies betrifft insbesondere die Mehrwertsteuer, Verbrauchssteuern, Vermögenssteuer, Erbschaftssteuer, Grundsteuer und Grunderwerbsteuer. Die Mitgliedstaaten können auf nationaler oder lokaler Ebene jedoch weiterhin ertragsbezogene Zuschläge auf die gemäß der Pilotregelung geschuldete Körperschaftsteuer (d. h. auf ihren jeweiligen Anteil an der gesamten Steuerbemessungsgrundlage) anwenden. Andere nicht ertragsbezogene lokale oder regionale Steuern können wie zuvor nach den Regeln des Mitgliedstaates erhoben werden.
17. Die Pilotregelung sollte keine indirekten Auswirkungen auf die Erhebung anderer Abgaben als die Körperschaftssteuer haben. Soweit die Ermittlung der steuerbaren Einkünfte für die Körperschaftssteuer von der Feststellung anderer Steuern oder Sozialversicherungsabgaben abhängt bzw. Auswirkungen auf diese hat und sofern diese Verbindung auf Grundlage der Vorschriften für die Bemessungsgrundlage der Sitzlandsteuer nicht technisch festgelegt werden kann, ist eine besondere Buchführung unter Zugrundelegung der Vorschriften des Gastlandes zu unterhalten. Ein entsprechendes Beispiel ist die Behandlung von Lohnnebenleistungen im Einkommenssteuerrecht zahlreicher Mitgliedstaaten. Die Anwendung unterschiedlicher Steuerbestimmungen für die Berechnung und Behandlung von Sachleistungen nach dem Körperschaftssteuerrecht auf Unternehmensebene und nach dem Einkommenssteuergesetz auf Mitarbeitererebene kann zu einer unerwünschten Diskrepanz und in der Folge zu einer zu hohen oder zu niedrigen Besteuerung führen. Die einzige Möglichkeit, diese Diskrepanz zu berichtigen, besteht in der erneuten Berechnung des Vorteils entweder im Sitzland für die Einkünfte der qualifizierten Unternehmensgruppe oder im Gastland für die Behandlung im Rahmen der persönlichen Einkommenssteuer des Empfängers. Angesichts der zahlreichen Bestimmungen zu Lohnnebenleistungen und vergleichbaren Aspekten in den Mitgliedstaaten kann keine allgemeine Lösung vorgeschlagen werden. Geeignete Regelungen sind in der jeweiligen Situation unter Berücksichtigung der Gesetze des betreffenden Mitgliedstaates auszuarbeiten.

Anwendung auf Sektoren

18. Für einige Wirtschaftssektoren gelten üblicherweise besondere Bestimmungen für die Körperschaftssteuer. Im Rahmen einer Pilotregelung für KMU kann dies möglicherweise zu zusätzlichen Komplikationen führen, die nur schwer zu rechtfertigen sind, und zwar entweder weil nur sehr wenige oder keine KMU in diesen Sektoren tätig sind oder die betreffenden Sektoren nach wie vor oft national begrenzt sind. Aus diesem Grund sollten die Mitgliedstaaten eine Bestimmung in Erwägung ziehen, nach der z. B. „qualifizierte Unternehmensgruppen“, deren Umsatz zu mehr als 10% in den Sektoren Schifffahrt, Finanzdienstleistungen, Bankwesen und Versicherung, Handel mit und Gewinnung von Erdöl und Erdgas sowie landwirtschaftliche Tätigkeiten (einschließlich Forstwirtschaft und Fischerei) erwirtschaftet wird, die Teilnahme an der Pilotregelung nicht gestattet wird.
19. Zur Definition der Sektoren sollten die einschlägigen Steuervorschriften des Sitzlandes herangezogen werden, wobei jedoch die Steuerverwaltungen der anderen betroffenen Mitgliedstaaten grundsätzlich in jedem Einzelfall der Zuordnung zu

einem Sektor zustimmen müssen. Alternativ können allgemeine Definitionen der EU angewandt oder ggf. für die Regelung entwickelt werden. Die Kommissionsdienststellen sind bereit, interessierte Mitgliedstaaten gegebenenfalls bei dieser Aufgabe zu unterstützen.

Sonderfälle und Verhinderung von Missbrauch

20. Selbstverständlich hat die Pilotregelung Bestimmungen für die Behandlung von Sonderfällen und zur Verhinderung von Missbrauch zu enthalten. Nach Ansicht der Kommission scheinen die folgenden möglichen Regelungen sinnvoll zu sein und sollten von den interessierten Mitgliedstaaten in Betracht gezogen werden. Die Vorschriften sollten zudem den teilnehmenden Unternehmen eine gewisse Sicherheit bieten.
- (a) Ein an der Pilotregelung teilnehmendes Hauptunternehmen kann nicht auswählen, welche qualifizierten Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten in teilnehmenden Mitgliedstaaten zur qualifizierten Unternehmensgruppe zählen (einheitlicher Ansatz).
 - (b) Überdies sollten nur Unternehmen, die schon mindestens zwei Jahre lang im Sitzland steuerlich ansässig sind, die Teilnahme an der Pilotregelung beantragen können.
 - (c) Ein Unternehmen, das während seiner Teilnahme an dem Pilotprojekt durch seine normale Geschäftstätigkeit organisch über die Grenzwerte der Definition der KMU hinauswächst, sollte deshalb aber nicht von der weiteren Teilnahme an dem Projekt ausgeschlossen werden.
 - (d) Auch eine Änderung der Eigentumsverhältnisse führt nicht automatisch zum Ausschluss des teilnehmenden Unternehmens, es sei denn, es entspricht nicht mehr der KMU-Definition.
 - (e) Einmalige Transaktionen und außergewöhnliche Umsatzschwankungen sollten nicht automatisch zum Ausschluss der teilnehmenden Gesellschaft führen (und die Veräußerung größerer Kapitalgüter sollte beim Umsatzkriterium nicht berücksichtigt werden).
 - (f) Fusionen und Übernahmen, die die konstitutiven Elemente der Pilotregelung (KMU-Definition, Sitzland usw.) nicht berühren, sollten nicht automatisch zum Ausschluss der teilnehmenden Gesellschaft führen. In einer solchen Situation müssen die zuständigen Steuerverwaltungen jedoch erneut prüfen, ob die Voraussetzungen für die Teilnahme an der Pilotregelung durch die Gruppe in ihrer neuen Struktur immer noch erfüllt werden.
 - (g) Die Änderung des Sitzlandes eines teilnehmenden Unternehmens während der Laufzeit der Pilotregelung könnte für unmöglich erachtet werden. Die Verlegung der Steueransässigkeit des Hauptunternehmens in einen anderen Mitgliedstaat sollte dann die Anwendung der Pilotregelung beenden. Dasselbe gilt für Fusionen, die zu einer Änderung der Steueransässigkeit des Hauptunternehmens führen. Bei einer Änderung der Steueransässigkeit in einen anderen Mitgliedstaat könnte die Gruppe grundsätzlich weiterhin das Modell der Sitzlandbesteuerung nutzen, wenn auch nach den Vorschriften des

neuen Sitzlandes. Der Übergang von einem Sitzlandrecht zu einem anderen sollte in diesem Fall reibungslos erfolgen. Auch wenn dies technisch kompliziert erscheint, so ist es nicht unmöglich.

- (h) Sofern die Wirtschaftsjahre des Hauptunternehmens und eines Unternehmens der qualifizierten Unternehmensgruppe nicht übereinstimmen, hat das Hauptunternehmen eine entsprechende Buchführung zu unterhalten, die den betreffenden Steuerverwaltungen die Bewertung der Anwendung ermöglicht.
- (i) Vermögensübertragungen zwischen dem Hauptunternehmen (Muttergesellschaft oder Hauptverwaltung) und einer Tochtergesellschaft und/oder Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat sind unter der Pilotregelung generell nach Maßgabe der Besteuerungsregeln des Sitzlandes möglich. Das teilnehmende Hauptunternehmen muss allerdings in Zusammenarbeit mit den zuständigen Steuerbehörden den Buch- und den Verkehrswert der übertragenen Vermögensgegenstände ermitteln, damit die Übertragung nach den „normalen“ Regeln besteuert werden kann, wenn die Pilotregelung nicht verlängert oder der Vermögensgegenstand veräußert wird (d. h. „Einfrieren“ des Postens und Steueraufschub). Sofern für den Vorgang die steuerliche Fusionsrichtlinie³⁰, Anwendung findet, gelten die Bestimmungen der Richtlinie.
- (j) Sofern keine anders lautenden Bestimmungen gelten, sind alle Transaktionen innerhalb der qualifizierten Unternehmensgruppe zwischen dem Hauptunternehmen und den Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten bzw. zwischen Unternehmen der Unternehmensgruppe nach den einschlägigen Steuervorschriften des Sitzlandes zu behandeln.
- (k) Um Steuergestaltung zu verhindern, gelten außerdem für jedes einzelne Unternehmen der Gruppe in Bezug auf nicht teilnehmende Mitgliedstaaten und Drittländer die allgemeinen Vorschriften des Ansässigkeitsstaates zur Missbrauchsbekämpfung.

Anwendung der bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen

- 21. Aus dem Modell der Sitzlandbesteuerung ergibt sich, dass die Beziehungen zwischen den Unternehmen der qualifizierten Unternehmensgruppe während der Anwendung der Pilotregelung nicht in den Anwendungsbereich der entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommen fallen. Das bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen zwischen zwei teilnehmenden Mitgliedstaaten ist für Transaktionen zwischen Unternehmen der qualifizierten Unternehmensgruppe nicht anwendbar. Das Abkommen sollte allerdings für Aspekte der steuerlichen Behandlung, die nicht von der Pilotregelung geregelt sind, weiterhin Anwendung finden.
- 22. Die Pilotregelung beinhaltet keine Änderung des Anwendungsbereichs der Doppelbesteuerungsabkommen. Die verschiedenen Unternehmen der Gruppe

³⁰ Richtlinie 2005/19/EG des Rates vom 17. Februar 2005 zur Änderung der Richtlinie 90/434/EWG 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, ABl. L 58/19, 04.03.2005

unterliegen weiterhin demselben Doppelbesteuerungsabkommen wie vor der Teilnahme an der Pilotregelung. Das Doppelbesteuerungsabkommen des Gast- oder Ansässigkeitsstaates ist demnach auf ein Unternehmen einer qualifizierten Unternehmensgruppe, jedoch auf die nach den Bestimmungen des Sitzlandes festgestellten steuerbaren Einkünfte anzuwenden. Demnach macht die Pilotregelung keine Änderung der Doppelbesteuerungsabkommen der Mitgliedstaaten mit Drittländern erforderlich. Da jedes Unternehmen der qualifizierten Unternehmensgruppe weiter in seinem Ansässigkeitsstaat steuerpflichtig bleibt, gelten weiterhin die einzelnen Abkommen.

23. Bezüglich Auslandseinkünfte (Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren, Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen usw.) der Mitglieder der Unternehmensgruppe aus Drittländern oder nicht teilnehmenden Mitgliedstaaten scheint es sinnvoll, dass diese grundsätzlich nicht unter die Pilotregelung fallen, sondern nach den „normalen“ Vorschriften zu buchen sind. Auslandseinkünfte sollten daher den Einkünften des betreffenden Unternehmens der Gruppe nach Aufteilung des Gesamtgewinns zugerechnet werden. Durch dieses Verfahren werden Probleme vermieden, die anderenfalls möglicherweise auftreten, wenn das Sitzland und das Gastland unterschiedliche Bestimmungen zu ihren jeweiligen Abkommen mit einem Drittstaat vereinbaren, z. B. über die Verwendung der Anrechnungsmethode für bestimmte Einkommensposten. Sofern das teilnehmende Unternehmen über solche Einkünfte verfügt, ist es daher erforderlich, zwei Steuererklärungen einzureichen, eine im Sitzland und eine im Gastland für die besonderen Einnahmenposten.
24. Unter bestimmten Umständen können Nichtdiskriminierungsprobleme in Bezug auf ein Doppelbesteuerungsabkommen auftreten, sowohl innerhalb der EU in Bezug auf einen nicht teilnehmenden Mitgliedstaat als auch gegenüber Drittländern, da Unternehmen im selben Staat unter der Pilotregelung unterschiedlich behandelt werden. Während nach den vorhandenen Forschungsergebnissen³¹ der Vergleich zwischen an der Pilotregelung teilnehmenden und nicht teilnehmenden Unternehmen möglicherweise nicht mehr der relevante Bezugspunkt ist, erfordern diese Fragen im Idealfall eine formelle Einigung mit den jeweiligen Vertragspartnern über die Auslegung dieser Klausel gemäß der Bestimmungen der Pilotregelung.

Probleme mit der konzerninternen Verrechnungspreisgestaltung

25. Aus dem Modell der Sitzlandbesteuerung ergibt sich, dass nationale Verrechnungspreisregeln von der qualifizierten Unternehmensgruppe unter der Pilotregelung nicht mehr angewendet werden. In Bezug auf die qualifizierte Unternehmensgruppe sind die im Sitzland geltenden Vorschriften auch in den übrigen betroffenen Mitgliedstaaten anzuwenden.
26. Bezüglich Verrechnungspreisberichtigungen, z. B. betreffend Tochtergesellschaften, verbundene Unternehmen oder Enkelgesellschaften in nicht teilnehmenden Mitgliedstaaten oder Drittstaaten, sind die Steuerbehörden des Sitzlandes zuständig (es sei denn, dass die Berichtigung auf eine Transaktion zwischen einer Drittstaatsgesellschaft und einer Gesellschaft der qualifizierten Unternehmensgruppe,

³¹ International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD); The compatibility of the Home State Taxation system with double taxation agreements based on the OECD Model: a study", abgedruckt in Lodin/Gammie, a.a.O., S. 77-104, S. 99

die nicht im Sitzland ansässig ist, zurückgeht). Dies scheint die einzig praktikable Vorgehensweise zu sein. Zudem ist nach den vorhandenen Forschungsergebnissen³² eine sorgfältige Unterscheidung zwischen den entsprechenden primären und sekundären Berichtigungen zu machen. Insbesondere scheint es ratsam zu sein, die entsprechenden Berichtigungen nach der Aufteilung der Steuerbemessungsgrundlage durchzuführen. Dies ist darauf zurückzuführen, dass nur die (Auslands-)einkünfte dieser Tochtergesellschaft und nur der für die Verhandlung zuständige Mitgliedstaat davon betroffen sein sollten.

27. Konsultationen zwischen den Verwaltungen des Sitzlandes und des Gastlandes dürften grundsätzlich sinnvoll sein. Diese Konsultationen sind vermutlich in den Beziehungen zwischen dem Sitzland und einem Drittstaat, der kein Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Sitzland abgeschlossen hat, unerlässlich.

Andere technische Aspekte

28. Bezüglich Quellensteuer, Dividendenzahlungen und den entsprechenden Verfahren für Transaktionen zwischen Unternehmen der qualifizierten Unternehmensgruppe sind die einschlägigen Steuervorschriften des Sitzlandes auf alle Unternehmen der qualifizierten Unternehmensgruppe anzuwenden. Wiederum ergibt sich diese Vorgehensweise aus dem Modell der Sitzlandbesteuerung selbst.
29. Bezüglich der Zahlungen zwischen zwei im selben Mitgliedstaat ansässigen, jedoch den Steuervorschriften zweier unterschiedlicher Sitzländer unterliegenden Unternehmen könnte nach dem Vorschlag der Verfasser der „Sitzlandbesteuerung“³³ diese Transaktion sinnvollerweise als eine inländische Transaktion statt einer grenzüberschreitenden Zahlung betrachtet werden und folglich wären die Vorschriften des Ansässigkeitsstaats (Gastlandes) anzuwenden. Dies würde Komplikationen durch die Einführung neuer Regeln für eindeutig inländische Transaktionen innerhalb eines Staates vermeiden.
30. Für Dividendenzahlungen an mögliche Minderheitsaktionäre finden die einschlägigen Vorschriften des Ansässigkeitsstaats (Gastlandes) Anwendung, da dieser Ansatz die einzig praktikable Vorgehensweise zu sein scheint, obwohl in gewissem Umfang eine zusätzliche Buchführung erforderlich sein könnte.

Verfahrens- und verwaltungstechnische Aspekte der Pilotregelung

Praktische Einführung der Pilotregelung

31. Zusätzlich zur steuerlichen Behandlung von KMU unter der Pilotregelung müssen eine Methode für die Zulassung zur Regelung und ihr Verfahren festgelegt werden. Es wird vorgeschlagen, den Mechanismus der Doppelbesteuerungsabkommen für die Einführung der Pilotregelung einzusetzen. Interessierte Mitgliedstaaten haben in diesem Fall die entsprechenden Verhandlungen einzuleiten sowie eine bilaterale oder vorzugsweise multilaterale Vereinbarung vorzubereiten und abzuschließen, die den interessierten Unternehmen die Teilnahme an der Pilotregelung zur Sitzlandbesteuerung ermöglicht. Die Kommissionsdienststellen bieten

³² Lodin/Gammie, a.a.O., S. 57; IBFD, a.a.O., S. 95 ff

³³ Siehe Lodin/Gammie, a.a.O., S. 37

gegebenenfalls Unterstützung und Hilfe bei diesen Bemühungen, möglicherweise über das FISCALIS-Programm (Seminare und/oder Projektgruppen). Die Mitgliedstaaten setzen diese Vereinbarung anschließend nach ihren eigenen Rechtsvorschriften und ihrer üblichen Praxis um. Die bilaterale Vereinbarung könnte sinnvollerweise in Form eines Protokolls zur Ergänzung des entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommens erfolgen und multilaterale Vereinbarungen könnten in Form eines zwischenstaatlichen Übereinkommens abgeschlossen werden. Diese Vorgehensweise würde sicherstellen, dass die Pilotregelung relativ schnell und flexibel eingeführt werden könnte, während der Grundsatz der Rechtmäßigkeit der Besteuerung vollständig erfüllt wird.

32. Auf Grundlage der Vereinbarung mit anderen Mitgliedstaaten könnten dann die Steuerverwaltungen der teilnehmenden Mitgliedstaaten durch geeignete interne Verfahren (z. B. Rundschreiben oder Veröffentlichung eines „Aufrufs zur Interessenbekundung“) den Unternehmen anbieten, dass sie sich zur freiwilligen Teilnahme an der Pilotregelung melden. Die interessierten Unternehmen (sowohl das Hauptunternehmen als auch die Tochtergesellschaften) müssten ihren Antrag auf Teilnahme an der Pilotregelung bei der üblicherweise für sie zuständigen Steuerbehörde in ihren Ansässigkeitsstaaten einreichen, die dann die Steuerverwaltungen der anderen betroffenen Mitgliedstaaten unterrichten und konsultieren müsste. Über den Antrag haben die zwei oder mehr betroffenen Verwaltungen innerhalb eines vernünftigen Zeitraums von z. B. zwei oder drei Monaten nach der Interessensbekundung des Unternehmens zu entscheiden. Wie bei anderen Verwaltungsentscheidungen ist eine mögliche Ablehnung entsprechend zu begründen und kann nur gerechtfertigt werden, wenn das interessierte Unternehmen nicht die in der entsprechenden Vereinbarung festgelegten Anforderungen erfüllt (kein Ermessensspielraum für die Behörden).

Einreichung und Zahlungsvorschriften

33. Bezüglich der Bestimmungen für die Einreichung und Zahlungsvorschriften wird vorgeschlagen, dass das Hauptunternehmen grundsätzlich nur im Sitzland zur Einreichung einer Steuererklärung für die qualifizierte Unternehmensgruppe verpflichtet ist. Die zuständigen Steuerverwaltungen der anderen betroffenen Staaten sollten Kopien dieser Steuererklärung und der relevanten Anhänge (z. B. Bilanzen, GuV, usw. – gemäß den Gesetzen und Praktiken des Sitzlandes) erhalten. Die bereitgestellten Informationen müssen ausreichend sein, um die Bewertung zusätzlicher ertragsbezogener Steuern oder Zuschläge oder miteinander in Beziehung stehender Merkmale der persönlichen Einkommensteuer zu ermöglichen. Nach Ansicht der Dienststellen der Kommission sollten zur Kostenbegrenzung Übersetzungen nicht systematisch vorgeschrieben sein, die Steuerverwaltungen können jedoch verlangen, dass der Steuerpflichtige die wichtigsten Dokumente auf eigene Kosten in der Landessprache oder einer anderen entsprechenden Sprache einreicht.
34. Das Konzept der Pilotregelung macht es unvermeidbar, dass das Hauptunternehmen den Großteil des tatsächlichen Verwaltungsaufwands zu tragen hat. Das Hauptunternehmen berechnet daher den Gesamtgewinn der Gruppe nach den Vorschriften seines Sitzlandes und rechnet diesen anschließend nach einer vorgegebenen Formel (siehe unten) den einzelnen Mitgliedern der Gruppe zu. Die anhand der Zurechnungskriterien ermittelten Zahlen sind den Steuerbehörden aller

betroffener Mitgliedstaaten mitzuteilen. Gezahlt wird die Steuer jedoch von den einzelnen Unternehmen der Gruppe in ihrem Ansässigkeitsstaat (Gaststaat).

Kontroll- und Überwachungsfragen

35. Für die Überwachung der Pilotregelung gelten die allgemeinen Regeln für Amtshilfe und Verwaltungszusammenarbeit in der EU. Zudem sollten die Steuerbehörden der teilnehmenden Mitgliedstaaten, falls dies für erforderlich erachtet wird, gemeinsame Kontrollteams für die Prüfung des Hauptunternehmens und der Unternehmen der Gruppe bilden. Dem gemeinsamen Team ist die Prüfung an allen Standorten der qualifizierten Unternehmensgruppe zu ermöglichen, die Prüfung ist jedoch strikt auf die in der Pilotregelung enthaltenen Aspekte zu begrenzen. Im Falle eines Streits wäre es nach Ansicht der Dienststellen der Kommission logisch, grundsätzlich die Vorschriften des Ansässigkeitsstaats eines Unternehmens einer qualifizierten Gruppe anzuwenden, z. B. des Gaststaats für eine Tochtergesellschaft und des Sitzlandes für ein Hauptunternehmen. Eine andere Lösung, die nicht die jeweiligen nationalen Gesetze der Mitgliedstaaten verletzt, ist schwer vorstellbar.
36. In der bilateralen oder multilateralen Vereinbarung müssen die Mitgliedstaaten die entsprechenden Regelungen für die Beendigung der Pilotregelung(en) vereinbaren. In diesen Bestimmungen müssen die Bewertung von Vermögenswerten und Schulden sowie die Behandlung von Ausgaben nach Ende der Pilotregelung unter der Annahme, dass diese nicht verlängert wird, festgelegt werden, ohne dass den teilnehmenden Unternehmen das systematische Erfordernis zur Unterhaltung von zwei Buchführungen nach den Vorschriften des Sitzlandes und des Gastlandes während der Testphase der Pilotregelung auferlegt wird.

Zeitraumen

37. Per Definition ist die Pilotregelung als ein Versuch zu konzipieren und muss daher zeitlich begrenzt werden. Sowohl für die teilnehmenden Mitgliedstaaten (Steuerverwaltungen) als auch für die teilnehmenden Unternehmen ist es wichtig, dass die Testphase lange genug dauert, um eine eingehende Analyse zu ermöglichen und die Umstellungskosten zu rechtfertigen. Auf der Grundlage des eingegangenen Feedbacks wird vorgeschlagen, die Pilotregelung für einen Zeitraum von fünf Jahren anzuwenden und dann eine abschließende Evaluierung durchzuführen. Dieser Zeitrahmen ist so zu verstehen, dass ein Zeitpunkt für das Anlaufen der Regelung festgelegt wird und die Regelung dann nach fünf Jahren automatisch ausläuft (z. B. 1. Januar 2007 bis 31. Dezember 2011). Allerdings könnten sich während dieses Zeitraums qualifizierte Unternehmen der Regelung anschließen und dann kürzere Zeit daran teilnehmen (z. B. 1. Januar 2009 bis 31. Dezember 2011).
38. Die Entscheidung einer Gesellschaft, an der Pilotregelung teilzunehmen, sollte für den gesamten Fünfjahreszeitraum bzw. einen kürzeren Zeitraum bis zum vorgegebenen Ende der Pilotregelung verbindlich sein. Besteht eine Gesellschaft auf Beendigung der Anwendung der Pilotregelung vor Ablauf der fünf Jahre, so ist dies zwar möglich, führt jedoch zu einer Neuveranlagung der Steuer für die unter der Pilotregelung verbrachten Jahre und zur rückwirkenden Anwendung der normalen Regeln.

Formel für die Aufteilung

39. Angesichts des eng definierten Anwendungsbereichs der Pilotregelung sollte die Anwendung einer einfachen, aber wirtschaftlich soliden Formel für die Aufteilung der Steuerbemessungsgrundlage zwischen den teilnehmenden Mitgliedstaaten ausreichend sein. Das betreffende Steueraufkommen ist durch mehrere Faktoren begrenzt: die Einschränkung auf KMU, die begrenzte Zahl von KMU mit Betriebsstätten in anderen Mitgliedstaaten, der fakultative Charakter, die strenge Überwachung, die im Allgemeinen geringen Steuerverbindlichkeiten von KMU, etc. Zudem ist eine einfache Formel leicht zu verwalten und anzuwenden.
40. Die folgenden wirtschaftlichen Faktoren können für die Konzipierung der Aufteilungsformel herangezogen werden: Lohnsumme, Beschäftigtenzahl, Umsatz, Vermögenswerte. Durch die Kombination dieser Faktoren wird die wirtschaftliche Repräsentativität erhöht, die Anwendung der Formel wird jedoch komplexer. Für die von einem Mitgliedstaat gewählte Formel ist eine Vereinbarung zu den allgemein akzeptierten und praktikablen Definitionen für die einzelnen Faktoren erforderlich.
41. Es wird empfohlen, den jeweiligen Anteil an der Gesamtlohnsumme (50%) und des Gesamtumsatzes (50%) des teilnehmenden Unternehmens in jedem betroffenen Mitgliedstaat als Aufteilungsformel zu verwenden. Diese Zahlen können einfach der Rechnungslegung und den Steuererklärungen des Unternehmens entnommen werden. Ferner wird durch die Kombination eines auf den Einsatz bezogenen Faktors (Lohnsumme) und eines auf die Produktion bezogenen Faktors (Umsatz) auch die Möglichkeit willkürlicher Festlegungen reduziert.
42. Nach der inhärenten Logik des Modells der Sitzlandbesteuerung und der Pilotregelung unterliegen sowohl Gewinne als auch Verluste der Aufteilung nach der Formel. Für jegliche den Unternehmen der Gruppe zugewiesene Verluste gelten die Vorschriften für den Verlustvortrag bzw. Verlustrücktrag des Ansässigkeitsstaats des Unternehmens, d. h. des Sitzlandes des Hauptunternehmens (Muttergesellschaft oder Hauptverwaltung) und des Gastlandes für Tochtergesellschaften und Betriebsstätten.
43. Nach dem System der Sitzlandbesteuerung verwendet das Hauptunternehmen für seine Steuererklärung die Formulare des Sitzlandes und erklärt darin all seine steuerpflichtigen Tätigkeiten in allen betroffenen Mitgliedstaaten zusammenfassend (siehe oben). Diese Formulare enthalten nicht unbedingt die notwendigen Felder für Angaben über die Aufteilungsformel. Es muss also ein geeignetes einfaches Formular entwickelt werden, das die entsprechenden Angaben ermöglicht und der Steuererklärung als Anhang beizufügen ist.

Bewertung

44. Es scheint sinnvoll, dass die Kommission und teilnehmenden Mitgliedstaaten eine Monitoring-Gruppe einsetzen, die die Anwendung der Pilotregelung überwacht. Die Mitglieder dieser Gruppe beraten sich, prüfen etwaige praktische Probleme und beurteilen den Erfolg der Regelung. Ferner wäre es sinnvoll, dass die Pilotregelung einführenden Mitgliedstaaten bis zum 31. Dezember 2009 einen detaillierten Bericht erstellen, der eine Gesamtbewertung der Auswirkungen der Pilotregelung enthält, sodass die Kommission und die Monitoring-Gruppe die mögliche Verlängerung oder Beendigung der Regelung prüfen und eine Entscheidung zu den entsprechenden Verfahren treffen können.