

IStR-Länderbericht

Europäische und internationale Rechtsentwicklungen im Überblick

Heft 9/2009

von Rechtsanwalt Johannes Kippenberg, LL.M., München

7. Mai 2009

Inhalt:

Internationale Organisationen

EU: Vertragsverletzungsverfahren wegen § 32 KStG

Deutsches Außensteuerrecht

ErbSt-DBA-Frankreich in Kraft getreten
Wannsee-Fall zurückgezogen

Ausländische Rechtsentwicklungen

- Frankreich: Selbstabrechnung (reverse charge) der MwSt-Strafe in Höhe von 5 % im Falle der Nichtklärung
- Großbritannien: Geplante Änderungen bei der Besteuerung ausländischer Einkünfte von Unternehmen
- Italien: Steuerlicher Föderalismus und Realisierung der Finanzautonomie der Gebietskörperschaften
- Japan: Zusätzliche Steuermaßnahmen zur Belebung der Wirtschaft
- Luxemburg: Gesetzesentwurf zur geplanten Einführung der IFRS für steuerliche Zwecke
- Niederlande: Herausforderungen in der Finanzkrise aus Steuerperspektive
- Rumänien: Steuerliche Änderungen für 2009
- Schweden: Grenzüberschreitender Verlustabzug
- Spanien: Harmonisierung der grenzüberschreitenden innergemeinschaftlichen Verschmelzung durch Umsetzung der Verschmelzungsrichtlinie (2005/56/EG) mit der Verabschiedung des Ley sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles
- Ukraine: Veräußerung der Anteile an den ukrainischen Unternehmen mit Auslandsinvestitionen kann zu einer rückwirkenden Zahlung der Zollgebühren führen

Internationale Organisationen

EU: Vertragsverletzungsverfahren wegen § 32 KStG

Bei der mündlichen Verhandlung am 22. 4. 2009 im Fall I R 53/07 vor dem BFH kam die Frage auf, ob das Vertragsverletzungsverfahren der Kommission gegen die Bundesrepublik Deutschland in Sachen Kapitalertragsteuer auf ins Ausland fließende Dividenden bereits beim EuGH anhängig sei (so der Steuerpflichtige) oder erst unmittelbar bevorstehe (so die Finanzverwaltung). Dies ist letztlich beides richtig, denn im Einzelnen hatte die Kommission nach Art. 226 Abs. 1 EG die Bundesregierung förmlich aufgefordert, zu § 32 KStG begründet Stellung zu nehmen. Nachdem die Kommission mit der Antwort aus Berlin offenbar nicht zufrieden gestellt war, beschloss am 19. 3. 2009 das Kabinett der Kommission die Klageerhebung vor dem EuGH. Die zustän-

dige Abteilung in der Kommissionsverwaltung hat daher nach kommissionsinterner Übung nun binnen 2 Monaten, d. h. bis zum 19. Mai, die Klageschrift auszuarbeiten. Nach Fassung eines solchen Beschlusses durch das Kabinett und vor Einreichung der Klageschrift wurde der zugrunde liegende Beschluss – soweit ersichtlich – bisher noch nie wieder fallen gelassen.

Deutsches Außensteuerrecht

ErbSt-DBA-Frankreich in Kraft getreten

Am 2. 4. 2009 wurden in Berlin die Ratifizierungsurkunden zum neuen ErbSt-DBA-Frankreich ausgetauscht. Es trat am 3. 4. 2009 in Kraft und gilt für Erbfälle und Schenkungen ab diesem Tag. Es beendet den bisher abkommenslosen Zustand mit der staatsrechtlich bemerkenswerten Besonderheit, dass die beiden Finanzverwaltungen zwei Jahre nach Außerkrafttreten des Saarstatuts die Weitergeltung dessen Sonderregelungen für französisch-saarländische Erbfälle vereinbart hatten.

Wannsee-Fall zurückgezogen

Nach dem Ergehen des *Wannsee*-Urteils des EuGH zur Endgültigkeit der Verluste einer EWR-Betriebsstätte einer deutschen Gesellschaft (IStR 2008, 769 m. Anm. AA und *Lambrecht* S.766) war abzusehen, dass die Revisionsentscheidung des BFH zu keinem anderen Ergebnis kommen würde als das vorangehende Urteil des FG Berlin. Deshalb hat der Steuerpflichtige die Klage zurückgenommen (das noch nicht rechtskräftige Urteil des FG Berlin v. 11. 4. 2005, 2 K 8101/00 wird damit gegenstandslos) und der BFH hat das Verfahren I R 45/05 mit Beschluss v. 16. 12. 2008 eingestellt.

Ausländische Rechtsentwicklungen

Frankreich: Selbstabrechnung (reverse charge) der MwSt-Strafe in Höhe von 5 % im Falle der Nichtklärung

In einem Entschluss vom 17. 2. 2009 hat die französische Steuerverwaltung angegeben, dass sie im Falle der Nichtklärung eines Selbstabrechnungsvorgangs der MwSt, die der Steuerpflichtige abziehen darf, die in Art. 1788 A der Abgabenordnung (CGI) vorgesehene Strafe nicht auferlegt, falls der Steuerpflichtige spontan eine berichtigende Steuererklärung vor jeder Handlung der Verwaltung einreicht.

Art. 1788 A der Abgabenordnung betrifft die Fälle, in denen ein und derselbe Steuerpflichtige die MwSt für einen Geschäftsvorgang zu entrichten hat, den er selber durchgeführt hat oder den ein Lieferant bzw. Erbringer einer Leistung für ihn gewinnbringend durchgeführt hat, und in denen er zur gleichen Zeit diese Steuer absetzen kann. Dieses Verfahren wird meist als Selbstabrechnung (reverse charge) bezeichnet. Um den Steuerpflichtigen anzuleiten, seine Erklärungspflicht zu erfüllen, bewirkt ein Verschweigen der eintreibbaren Steuer in der MwSt-Erklärung die Auferlegung einer Strafe i. H. von 5 % der absetzbaren MwSt.

Das Selbstabrechnungsverfahren bezieht sich in der Hauptsache auf Geschäftsvorgänge, die von einem fremden Unternehmen mit einem französischen MwSt-pflichtigen Kunden verwirklicht wurden. Insbesondere sind folgende Geschäftsvorgänge betroffen:

- die Zustellung von Gütern oder Leistungen an sich selbst (Art. 257, 7° und 8° der Abgabenordnung),
- die Zustellungen von Gütern oder Dienstleistungen, die von fremdem MwSt-Pflichtigen zu Gunsten von Kunden ausgeführt werden, die in Frankreich MwSt-identifiziert sind (Art. 283, 1 der Abgabenordnung, dies mit Ausnahme von Geschäftsvorgängen, die durch ein Sonderverfahren in Bezug auf die Selbstabrechnung (siehe anschließend) betroffen sind. Folgende Geschäftsvorgänge sind insbesondere betroffen: die internen Lieferungen nach Montage oder Installation, die Leistungen in Verbindung mit einem Gebäude, das sich in Frankreich befindet, die Leistungen im Bereich der Kultur, der Kunst, des Sports, der Wissenschaft oder der Erziehung, die Leistungen im Transportbereich, mit Ausnahme des innergemeinschaftlichen Güterverkehrs,
- Folgende sonstige Leistungen: die immateriellen Leistungen, die innergemeinschaftlichen Gütertransporte, die Leistungen der transparenten Vermittler, einige Arbeiten und Gutachten auf bewegliches Sachgut, die von einem Leistenden ausgeführt werden, der nicht in Frankreich ansässig ist zu Gunsten eines in Frankreich MwSt-identifizierten Kunden (Art. 283, 2 der Abgabenordnung),
- der innergemeinschaftliche Gütererwerb (Art. 283, 2-bis der Abgabenordnung),
- die Lieferungen infolge von innergemeinschaftlichem Erwerb im Rahmen von Dreiecksgeschäften, die in den Genuss von Vereinfachungsmaßnahmen kommen (Art. 283, 2-ter der Abgabenordnung),
- die Lieferungen und die Lohnarbeit in Bezug auf den neuen Industriemüll (Art. 283, 2-sexies der Abgabenordnung).

Falls der Steuerpflichtige in der Lage ist, die MwSt voll abzuziehen, ist die Selbstabrechnung ein finanziell neutraler Geschäftsvorgang. In der Tat entrichtet er einerseits die MwSt, die er für den in Frankreich steuerpflichtigen Geschäftsvorgang schuldet, und andererseits zieht er zur gleichen Zeit den gleichen Betrag von der gleichen Erklärung ab. Wenn der Steuerbelastete ein teilweise Steuerpflichtiger ist, kann er nur einen Teil der MwSt absetzen. In jedem Falle aber wird die Auslassung der Erklärung finanziell bestraft.

Die von der Steuerverwaltung akzeptierte Toleranz öffnet die Möglichkeit der Abgabe einer berichtigen Erklärung, mit der die Auslassung der Erklärung eines Selbstabrechnungsvorgangs nachgeholt wird. Mit der Hinterlegung einer berichtigen Erklärung wird die 5%-Strafe vermieden. Diese Toleranzmaßnahmen ist jedoch nur gültig, wenn die berichtige Erklärung vor jedem Einschreiten der Verwaltung, wie zum Beispiel die Sendung eines Kontrollbescheids, spontan eingereicht wird.

Olivier Schaffner, FIBA, Schiltigheim bei Straßburg

Großbritannien: Geplante Änderungen bei der Besteuerung ausländischer Einkünfte von Unternehmen

Mit dem Pre-Budget Report im November 2008 hat HRMC/HM Treasury erstmalig eine Zusammenfassung der beabsichtigten Neuregelungen im Bereich der Besteuerung ausländischer Einkünfte von Unternehmen veröffentlicht. Ein erster detaillierter Gesetzesentwurf und Erläuterungen zu den geplanten Vorschriften erschien im Dezember 2008 unter der Bezeichnung „Taxation of the Foreign Profits of Companies – Draft Provisions“. Die geplanten Gesetzesänderungen sollten ursprünglich zum 1. 4. 2009 in Kraft treten, allerdings ist derzeit – bedingt durch die wirtschaftliche Lage Großbritanniens sowie weiterem Diskussionsbedarf – mit einem frühesten Inkrafttreten zum 1. 7. 2009 zu rechnen.

Im Wesentlichen handelt es sich dabei um die Einführung eines Freistellungsverfahrens für Dividenden, die Einführung einer so genannten „worldwide debt cap“-Regelung zur Fremdfinanzierung von Konzernen sowie Modifizierungen bei den britischen CFC-Regelungen. Nachfolgend werden die wichtigsten Änderungen zusammengefasst:

1. Freistellungsverfahren für Dividenden

Nach gegenwärtiger Rechtslage sind ausländische Dividendeneinkünfte steuerpflichtig und ausländische Steuern können durch den so genannten „Double Taxation Relief“ (DTR) angerechnet werden. Demnach können im Ausland gezahlte Quellensteuern in Großbritannien angerechnet werden. Dabei ist die Steueranrechnung auf die Höhe der britischen Steuerbelastung der erhaltenen Dividende begrenzt. Darüber hinaus kann eine britische Muttergesellschaft auf Dividenden von einer ausländischen Tochtergesellschaft an der sie mindestens 10 % der Stimmrechte innehat, ausländische Ertragsteuern, die auf den Gewinn der ausländischen Tochtergesellschaft entrichtet wurden, ebenfalls anrechnen.

Mit dem veröffentlichten Gesetzesentwurf soll das bisherige Anrechnungsverfahren zu Gunsten der Einführung eines breit angelegten Freistellungsverfahrens abgeschafft werden. Der Gesetzesentwurf ist weit gefasst und erstreckt sich auf in- und ausländische Beteiligungen an Kapitalgesellschaften. Die Freistellung von Dividenden ist aus einer der folgenden Quellen vorgesehen:

- Ausschüttungen von Unternehmen, die der Kontrolle des britischen Anteilseigners unterliegen,
- Ausschüttungen im Zusammenhang mit nicht rückzahlbaren Stammaktien,
- Ausschüttungen im Zusammenhang mit Aktien, die im Portfoliobestand gehalten werden,
- Ausschüttungen, die nicht hauptsächlich dem Zweck einer Verminderung der Steuerlast dienen,
- Dividenden auf Aktien, die nach geltenden Rechnungslegungsvorschriften als Verbindlichkeiten behandelt werden.

Da eine weitestgehende Steuerbefreiung erreicht werden soll, sind die im Gesetzesentwurf vorgesehenen Missbrauchsvorschriften generell gehalten und wenig detailliert. So soll die Steuerbefreiung beispielsweise nicht für Dividenden gelten, die Bestandteil eines sog. „prescribed schemes“ (Gesamtplans) sind, dessen Anwendung zur Erlangung eines Steuervorteils führt. Nach dem Gesetzesentwurf umfassen diese:

- Dividenden im Zusammenhang mit „quasi-preference shares“ (bestimmte Vorzugsaktien), oder
- Dividenden, die nicht dem Fremdvergleich standhalten, oder
- Dividenden die Bestandteil eines so genannten „schemes“ sind, bei dem der Empfänger zu einer Gegenleistung, (z. B. Barzahlungen oder Aufgabe eines Rechts) verpflichtet wird, oder
- Dividenden, bei denen die Dividendenzahlung ihrer Substanz nach eine versteckte Zinszahlung enthält und damit der Requalifizierung nach den geltenden Vorschriften des britischen Steuerrechts unterliegt.

2. Einführung einer „worldwide debt cap“-Regelung

Die bisherigen Vorschriften hinsichtlich der Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen sollen grundsätzlich bestehen bleiben und durch zusätzliche Regelungen („worldwide debt cap“) für Konzerne ergänzt werden. Der britische Gesetzgeber zielt darauf ab, die Abzugsfähigkeit von Finanzierungsaufwendungen auf Ebene von Gesellschaften in Abhängigkeit von der Höhe der Finanzierungsaufwendungen der gesamten konsolidierten Gruppe (grundsätzlich IAS-Abschluss) zu beschränken. Am 7. 4. 2009 wurde von HRMC der aktuellste Meinungsstand mit Modifizierungen zum Gesetzesentwurf vom Dezember 2008 veröffentlicht. Nach derzeitigem Stand sollen dabei die Netto-Finanzierungsaufwendungen (d. h. nach Abzug von Finanzerträgen), die auf die relevanten Gesellschaften der britischen Gruppe entfallen („tested amount“) mit den externen Brutto-Finanzierungsaufwendungen (d. h. ohne Abzug von Finanzerträgen) der gesamten konsolidierten Gruppe

(„available amount“) verglichen werden. Übersteigt der „tested amount“ den „available amount“, so ist der übersteigende Betrag („total disallowed amount“) steuerlich nicht abzugsfähig. Im Falle einer Abzugsbeschränkung hat der Steuerpflichtige jedoch ggf. einen Anspruch auf Nichtbesteuerung eines korrespondierenden Betrages von Zinserträgen, die aus bestimmten „intra-group financing income“ stammen.

Von den beabsichtigten Neuregelungen sollen unter bestimmten Voraussetzungen Unternehmern im Bereich „Financial Services“ ausgenommen werden. Des Weiteren soll ein sogenannter „gateway test“ möglich sein, nach dem eine Gesellschaft von der Neuregelung ausgenommen ist, deren Netto-Bilanzverbindlichkeiten nicht mehr als 75 % der Brutto-Bilanzverbindlichkeiten der gesamten konsolidierten Gruppe betragen.

Im Bereich der Besteuerung von Darlehen beinhaltet das britische Steuerrecht schon jetzt allgemein gefasste Missbrauchsvorschriften, die den steuerlichen Zinsabzug verweigern, wenn Zinsen auf Darlehensverhältnisse entfallen, bei denen die Erzielung eines steuerlichen Vorteils im Vordergrund steht („unallowable purpose rule“). Die bestehenden Regelungen sollen um eine weitere Vorschrift ergänzt werden. Die Neuregelung stellt nicht auf den steuerlichen Vorteil des Darlehensverhältnisses selbst ab, sondern greift dann, wenn das Darlehensverhältnis im Zuge einer Transaktion eingegangen wird deren Hauptgrund in der Erreichung eines steuerlichen Vorteils besteht. Das Bestehen einer nicht zulässigen Transaktion im Sinne der neuen Vorschrift soll durch eine genaue Sachverhaltsprüfung durch HRMC ermittelt werden. Bei der Sachverhaltsprüfung soll auf das wirtschaftliche Motiv der Gestaltung abgestellt werden und der Steuerpflichtige ist aufgefordert, die einzelnen Darlehensverhältnisse und deren betriebswirtschaftliche Motive zu dokumentieren. Transaktionen, für die keine betriebswirtschaftlichen Motive erkennbar sind, werden von HRMC als „unerlaubt“ eingestuft und es wird die Erlangung eines Steuervorteils unterstellt.

3. Modifizierung der CFC Regelungen

Die in den 80er Jahren in Kraft getretenen CFC-Regelungen („controlled foreign company“) wurden seitdem nicht mehr signifikant geändert. Gilt eine ausländische Gesellschaft als CFC, hat die britische Muttergesellschaft nach gegenwärtigem Recht die Möglichkeit, sich auf einen von fünf möglichen Tests (1. „de minimis“, 2. „excluded country regulations“ (ECR), 3. „exempt activities test“ (EAT), 4. „motive test“ oder 5. „acceptable distribution policy“ (ADP) zu berufen, um die Rechtsfolgen zu vermeiden. Als Konsequenz des geplanten Übergangs vom Anrechnungsverfahren zum Freistellungsverfahren für ausländische Dividenden sieht der im Dezember 2008 erlassene Gesetzesentwurf eine Abschaffung des „acceptable distribution policy (ADP)“ Tests und Modifizierungen des „exempt activities test“ (EAT) für Holdinggesellschaften vor. Übergangsregelungen sollen es erlauben, bisherige CFC Holdingstrukturen innerhalb von 24 Monaten nach Inkrafttreten der Neuregelungen aufzulösen.

Michaela Strenpfel und Sebastian Pech, M.I. Tax, Steuerberater, beide Ernst & Young LLP, London

Italien: Steuerlicher Föderalismus und Realisierung der Finanzautonomie der Gebietskörperschaften

1. Allgemeine Bestimmungen des öffentlichen Finanzwesens

Über das Verfassungsgesetz Nr. 3 vom 18. 10. 2001 ist das Finanzwesen der Gebietskörperschaften reformiert worden. In der neuen Fassung des Art. 119 der Verfassung haben die Gebietskörperschaften (Regionen, Provinzen, Großstädte und Gemeinden) Finanzautonomie sowohl von der Ausgaben- als auch von der Einnahmenseite. Sie verfügen über eigene Einnahmen. Sie legen eigene Abgaben und sonstige Einnahmen fest, allerdings im Einklang mit der Verfassung, mit den Grundsätzen des öffentlichen

Haushalts der Verfassung. Sie werden schließlich an den Staatsteuern beteiligt. Mit Gesetz der Republik wird ein Fonds zum Finanzausgleich errichtet, ohne obligatorische Zweckbindung, zugunsten der Staatsgebiete mit geringerer steuerlicher Leistungsfähigkeit pro Person.

Die aus obigen Bestimmungen hervorgehenden Ressourcen sollen gewährleisten, dass die Gebietskörperschaften die ihnen zugewiesenen Funktionen und Aufgaben zur Gänze finanzieren können.

Die Neufassung des Art. 119 der Verfassung ist bisher Papier geblieben, weil die konkreten Anwendungsbestimmungen nicht erlassen wurden. Es liegt nun der Entwurf eines Ermächtigungsgesetzes vor, in welchem die Kriterien und Regeln zur Umsetzung festgehalten werden. In diesem Ermächtigungsgesetz erhält die ital. Regierung den Auftrag, über ein oder mehrere Gesetzesverordnungen (Decreti legislativi) die einzelnen Vorschriften des materiellen und formellen öffentlichen Finanzwesens einschließlich des Finanzausgleichs zu regeln. Hierbei wird eine Frist von 24 Monaten ab Verabschiedung des Ermächtigungsgesetzes eingeräumt.

Bisher war von der Finanzautonomie der Gebietskörperschaften nur spärlich die Rede. Deren Einnahmen ergeben sich ganz überwiegend aus der Zuteilung von bzw. Beteiligung an staatlichen Steuern, sowie aus Zuschlägen von staatlichen Steuern. Die Regionen erhalten derzeit das Aufkommen aus der Kfz-Steuern, aus gewissen staatlichen und regionalen Konzessionsgebühren, aus dem regionalen ESt-Zuschlag und aus der regionalen Steuer auf produktive Tätigkeiten (IRAP). Sie werden an der Mineralölsteuer und an der MwSt beteiligt. Den Gemeinden steht hingegen der Ertrag aus der Gemeindesteuer (imposta comunale sulla pubblicità e di diritti sulle pubbliche affissioni), den kommunalen Konzessionsgebühren und der Grundsteuer (ICI) zu.

2. Bestimmungen des Ermächtigungsgesetzes

Von der Einnahmenseite her gesehen lässt sich zwar ein gewisser Trend zur Verstärkung der Finanzautonomie der Gebietskörperschaften erkennen, eine grundlegende Neuorientierung in Richtung Dezentralisierung ist aber nicht ersichtlich. Im Grunde genommen wird die Gesetzgebungshoheit stark eingeschränkt und an das staatliche Finanzwesen gekoppelt, die Ertragshoheit äußert sich hingegen vorwiegend in der Zuteilung/Beteiligung von Staatssteuern, nicht hingegen in den Einnahmen aus eigenen Steuern.

Im Zentrum der Neustruktur stehen weiterhin die Regionen. Diese dürfen im Rahmen des Ermächtigungsgesetzes neue regionale und lokale (also kommunale und provinzielle) Steuern einführen, aber nur soweit sie sich auf Steuerobjekte beziehen, die nicht schon durch den Zentralstaat in Anspruch genommen werden. Jegliche doppelte Besteuerung ein und desselben Steuersubjekts ist zu vermeiden, mit Ausnahme der Steuerzuschläge. Die Regionen dürfen des Weiteren die Steuersätze der lokalen Gebietskörperschaften festlegen.

Im Art. 7 des Ermächtigungsgesetzes ist insbesondere nachzulesen, dass die Regionen über Steuern und über die Beteiligung an Staatsteuern verfügen werden, insbesondere was die MwSt angeht. Die „Steuern“ der Regionen werden wie folgt definiert:

- Steuern, die mit Staatsgesetz verabschiedet und festgelegt werden, und deren Aufkommen den Regionen zugewiesen wird (sog. tributi propri derivati). Die Gesetzgebung liegt also beim Zentralstaat, während der Ertrag den Regionen zufällt. Mit Regionalgesetz können die Steuersätze geändert, sowie Befreiungen, Abzugs- und Absetzbeträge eingeführt werden, aber innerhalb der Grenzen und der Kriterien, die ebenfalls vom Staat oder durch EU-Recht vorgegeben werden;
- Zuschläge auf Staatssteuern, immer mit Beachtung der staatlichen Vorgaben;
- Eigene Steuern (tributi propri), die mit regionalen Gesetzen verabschiedet werden. Sie bleiben wie gesagt beschränkt auf Steuerobjekte, die nicht schon auf Staatsebene erfasst worden sind, deren Bedeutung ist deshalb relativ zu sehen.