

Wolfram Scheffler, Manuela Hertrich

EU: Umsetzung des OECD-Aktionsplans gegen unerwünschte Steuergestaltungen

Die Arbeiten an der Gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage GKKB gehen weiter. Allerdings dient der am 28. Januar 2016 von der Kommission veröffentlichte Richtlinienentwurf primär der Einschränkung von als unerwünscht angesehenen Steuergestaltungen. Das ursprüngliche Ziel der GKKB, die steuerlichen Nachteile für grenzüberschreitende Geschäftstätigkeiten zu beseitigen, ist in den Hintergrund getreten. Der Entwurf beinhaltet eine allgemeine Missbrauchsvorschrift, Einschränkungen beim Zinsabzug, Regelungen zu hybriden Gestaltungen, eine Switch-over-Clause (Übergang von der Freistellungsmethode zur Anrechnungsmethode), Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung sowie zur Exit-Besteuerung. Viele der vorgeschlagenen Maßnahmen weisen eine starke Übereinstimmung mit den im deutschen Steuerrecht geltenden Normen auf.

Am 17. Juni 2015 hat die EU-Kommission einen Aktionsplan für eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der EU vorgestellt.¹ Dieser Aktionsplan sieht eine grundlegende Reform der Unternehmensbesteuerung innerhalb der EU vor. Eine der Maßnahmen ist, dass der 2011 vorgestellte Richtlinienentwurf zur Einführung einer Gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB)² mit einigen Änderungen wieder aufgegriffen werden soll.³ Im ersten Schritt wurde am 28. Januar 2016 eine Übereinkunft erzielt, wie die in dem

BEPS-Aktionsplan der OECD⁴ (BEPS = Base Erosion and Profit Shifting) vorgesehenen Regelungen innerhalb der EU umgesetzt werden sollen. Im zweiten Schritt soll ein neuer Richtlinienentwurf zur Einführung einer GKKB vorgestellt werden. Im dritten Schritt sollen im Laufe des Jahres 2017 die innerhalb der EU anzuwendenden Gewinnermittlungsregeln konkretisiert werden. Bei dem in den Folgejahren vorgesehenen vierten Schritt soll diskutiert werden, wie die Gewinne der einzelnen Teileinheiten eines Konzerns konsolidiert und über eine mehrdimensionale Schlüsselung den Mitgliedstaaten zugeordnet werden.

- 1 Vgl. Europäische Kommission: Eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union – Fünf Aktionschwerpunkte, COM(2015) 302 final; http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/fairer_corporate_taxation/index_en.htm (28.1.2016).
- 2 Vgl. Europäische Kommission: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), KOM(2011) 121 endgültig.
- 3 Vgl. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/fairer_corporate_taxation/tax_timeline_new.pdf (28.1.2016).

Entsprechend diesem Zeitplan hat der Rat der Finanzminister am 2. Dezember 2015 einen überarbeiteten Vorschlag für eine Richtlinie über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB-RLE₂₀₁₅) vorgelegt.⁵ Einen Überblick bietet Kasten 1. In diesem Vorschlag erfolgt eine Konzentration auf Maßnahmen zur Vermeidung von Gewinnverkürzungen und -verlagerungen. Er beschränkt sich also auf einen engen Ausschnitt aus dem Gesamtprojekt der GKKB. Die Kommission hat den Vorschlag des Rates der Finanzminister am 28. Januar 2016 in überarbeiteter Form verabschiedet.⁶ In diesem Zusammenhang wurde neben einigen Konkretisierungen eine noch stärkere Konzentration auf den Aspekt der Vermei-

- 4 Vgl. <http://www.oecd.org/ctp/beps-actions.htm> (28.1.2016).
- 5 Vgl. Rat der Europäischen Union: Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), 14544/15 LIMITE, ANNEX (GKKB-RLE₂₀₁₅) und ADD1 (Erläuterungen zum GKKB-RLE₂₀₁₅).
- 6 Vgl. Europäische Kommission: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, COM(2016) 26 final (Anti-BEPS-RLE).

Prof. Dr. Wolfram Scheffler ist Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Steuerlehre, an der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg.

Manuela Hertrich, M.Sc., ist wissenschaftliche Mitarbeiterin an diesem Lehrstuhl.

Kasten 1

Überblick über den Anti-BEPS-Richtlinienentwurf

- Zielsetzung: Vermeidung von Gewinnverkürzungen und -verlagerungen (Anti-BEPS-RLE) als ein enger Ausschnitt aus dem Gesamtprojekt „Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB)“;
- Umsetzung des OECD-Aktionsplans „Base Erosion Profit Shifting (BEPS)“ unter Berücksichtigung der Besonderheiten des Europäischen Binnenmarkts;
- Anti-BEPS-RLE gibt Minimumstandard vor, die Mitgliedstaaten können weitergehende Maßnahmen einführen;
- allgemeine Missbrauchsvorschrift nach Art. 7 Anti-BEPS-RLE weist große Ähnlichkeit mit § 42 Abgabenordnung auf;
- Maßnahmen zur künstlichen Vermeidung von Betriebsstätten wurden in den Anti-BEPS-RLE nicht aufgenommen, sondern in einer zeitgleich veröffentlichten Empfehlung der Kommission zu Maßnahmen gegen Abkommensmissbrauch;
- Einschränkungen beim Abzug von Zinsaufwendungen (Art. 4 Anti-BEPS-RLE) entsprechen weitgehend der deutschen „Zins-schranke“ (§ 4h EStG, § 8a KStG), wichtigster Unterschied: Freibetrag von 1 Mio. Euro anstatt Freigrenze von 3 Mio. Euro;
- bei hybriden Gesellschaften und hybriden Finanzinstrumenten Übernahme der Wertungen des Quellenstaats durch den Ansässigkeitsstaat (Korrespondenzregel, Linking Rule), Art. 10 Anti-BEPS-RLE erfasst nur hybride Gestaltungen zwischen den Mitgliedstaaten;
- Übergang von der Freistellungsmethode zur Anrechnungsmethode bei Dividenden, Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an einer Tochterkapitalgesellschaft sowie Gewinnen einer Betriebsstätte aus Drittstaaten, sofern die Besteuerung in dem Drittstaat weniger als 40% des Regelsteuersatzes im Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen beträgt (Switch-over-Clause, Art. 6 Anti-BEPS-RLE);
- Besteuerung der von einer Tochterkapitalgesellschaft thesaurierten Gewinne, soweit die Tochtergesellschaft passive Einkünfte erzielt, die zu weniger als 40% des Regelsteuersatzes im Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen besteuert werden (Hinzurechnungsbesteuerung, Art. 8 Anti-BEPS-RLE), innerhalb der EU und des Europäischen Wirtschaftsraums Hinzurechnungsbesteuerung nur bei künstlichen Gestaltungen;
- bei der Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte Auflösung der stillen Reserven (Exit-Besteuerung, Art. 5 Anti-BEPS-RLE), innerhalb der EU und des Europäischen Wirtschaftsraums Stundung der Steuer über mindestens fünf Jahre.

derung von Gewinnverkürzungen und -verlagerungen vorgenommen. Diese Zielsetzung kommt bereits in dem Titel des Richtlinienentwurfs zum Ausdruck: Proposal for a Council Directive laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market (Anti-BEPS-RLE). Insoweit hat die Kommission in modifizierter Form einen in den Erläuterungen zu dem GKKB-RLE₂₀₁₅ vom Rat der Finanzminister formulierten Vorschlag zur Bezeichnung des Richtlinienentwurfs aufgegriffen.⁷

7 Der vom Rat der Finanzminister gemachte Vorschlag lautet „Proposal for a Council Directive laying down rules against base erosion and profit shifting (BEPS)“.

Der Anti-BEPS-RLE wird durch einen Richtlinienentwurf zur Erweiterung des automatischen Informationsaustausches zwischen den Mitgliedstaaten durch Einführung eines Country-by-Country-Reporting (als Umsetzung des Aktionsplans 13 der OECD)⁸, eine Empfehlung zur Umsetzung von Maßnahmen zur Vermeidung des Missbrauchs von Steuerabkommen (Umsetzung der Aktionspläne 6 und

8 Vgl. Europäische Kommission: Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation, COM(2016) 25 final. Siehe auch OECD: Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13, Paris 2015.

7 der OECD)⁹ sowie eine Mitteilung zu einer Strategie, bei Drittstaatsbeziehungen eine effektive Besteuerung zu gewährleisten („Schwarze Liste“),¹⁰ ergänzt. Zusätzlich wurde ein diese Maßnahmen erläuterndes Arbeitspapier veröffentlicht.¹¹

Gegenüber dem ursprünglichen Richtlinienentwurf vom 16. März 2011 hat sich die Zielsetzung des Anti-BEPS-RLE grundlegend geändert. Die GKKB sollte ursprünglich die für grenzüberschreitend tätige Unternehmen bestehenden Nachteile beseitigen.¹² Sowohl im Anti-BEPS-RLE als auch im GKKB-RLE₂₀₁₅ ist diese Zielsetzung nur noch ansatzweise erkennbar. Beide Vorschläge enthalten weder Vorschriften zur Gewinnermittlung noch zu einem grenzüberschreitenden Verlustausgleich. Die überarbeiteten Vorschläge für die Harmonisierung der Gewinnermittlung sind allerdings für das Jahr 2016 angekündigt. Die grenzüberschreitende Verlustverrechnung soll als ein Baustein zur Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für in der EU tätige Unternehmen noch integriert werden.¹³ Dass die Diskussionen noch nicht abgeschlossen sind, ergibt sich nicht nur daraus, dass die Vorschläge zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und -verlagerung von dem Gesamtkomplex einer GKKB abgetrennt wurden, sondern auch daraus, dass für das Inkrafttreten und die Umsetzung in den Mitgliedstaaten kein konkreter Zeitpunkt genannt wird (Art. 12, Art. 13 Anti-BEPS-RLE).

Bei der in diesem Beitrag vorgenommenen Erläuterung des Anti-BEPS-RLE wird auch ein kurzer Vergleich mit entsprechenden Regelungen im Vorschlag des Rates der Finanzminister (GKKB-RLE₂₀₁₅) und dem aktuellen Stand des bisherigen Richtlinienentwurfs (GKKB-KV =

Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage-Kompromissvorschlag)¹⁴ vorgenommen.

Anwendungsbereich des Anti-BEPS-Richtlinienentwurfs

Wie aus dem Titel des Anti-BEPS-RLE sowie den Begründungen¹⁵ erkennbar ist, geht es primär darum, bei der Umsetzung des BEPS-Aktionsplans der OECD die Besonderheiten des Europäischen Binnenmarkts zu berücksichtigen. Der Richtlinienentwurf ist deshalb auf alle Steuerpflichtigen, die in mindestens einem EU-Staat der Körperschaftsteuer unterliegen, sowie auf Drittstaatsunternehmen, die in mindestens einem Mitgliedstaat eine Betriebsstätte unterhalten, anzuwenden (Art. 1 Anti-BEPS-RLE).

Im GKKB-KV war der persönliche Anwendungsbereich auf Kapitalgesellschaften beschränkt. In Art. 3 GKKB-RLE₂₀₁₅ fand eine Erweiterung auf körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen statt.¹⁶ Sowohl die einbezogenen EU- und Drittstaats-Rechtsformen als auch die als Körperschaftsteuer und damit vergleichbare Steuerarten geltenden Steuern sind noch im Diskussionsprozess. Die in Art. 3 GKKB-RLE₂₀₁₅ angekündigten Anhänge zur Konkretisierung dieser beiden Aspekte wurden nicht veröffentlicht. In Art. 1 Anti-BEPS-RLE wird der persönliche Anwendungsbereich nur in allgemeiner Form umschrieben. In den Erläuterungen zum GKKB-RLE₂₀₁₅ wurde diskutiert, ob dieser für alle in der EU tätigen Unternehmen anzuwenden ist oder ob eine Beschränkung auf größere bzw. multinationale Unternehmen erfolgen soll.¹⁷ Eine Definition, was unter größeren oder multinationalen Unternehmen zu verstehen ist, wurde nicht gegeben. Im Anti-BEPS-RLE finden sich zu diesem Teilaspekt des persönlichen Anwendungsbereichs keine Ausführungen. Die im Anti-BEPS-RLE enthaltenen Regelungen stellen einen Minimumstandard dar. Den Mitgliedstaaten steht es frei, in ihrem nationalen Steuerrecht weitergehende Maßnahmen zur Sicherung ihrer nationalen Steuerbemessungsgrundlage einzuführen (Art. 3 Anti-BEPS-RLE, ähnlich Art. 2 GKKB-RLE₂₀₁₅).

9 Vgl. Europäische Kommission: Empfehlung der Kommission vom 28.1.2016 zur Umsetzung von Maßnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Steuerabkommen, C(2016) 271 final. Siehe auch OECD: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6, Paris 2015; OECD: Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7, Paris 2015.

10 Vgl. Europäische Kommission: Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat über eine externe Strategie für effektive Besteuerung, COM(2016) 24 final.

11 Vgl. Europäische Kommission: Communication from the Commission to the European Parliament and the Council – Anti Tax Avoidance Package: Next Steps towards delivering effective taxation and greater tax transparency in the EU, SWD(2016) 6 final.

12 Vgl. Europäische Kommission: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), KOM(2011) 121 endgültig, S. 84. So bereits Europäische Kommission: Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse, Strategie zur Schaffung einer konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit in der EU, KOM(2001) 582 endgültig, S. 11.

13 Vgl. <http://europa.eu/rapid/attachment/IP-16-159/en/Anti%20Tax%20Avoidance%20Package%20Factsheet.pdf> (28.1.2016).

14 Der ursprüngliche Richtlinienentwurf vom 16.3.2011 wurde mehrfach überarbeitet. Eine Konsolidierung der bei den Gewinnermittlungsregeln sowie für Drittstaatsbeziehungen angedachten Änderungen enthält der Kompromisstext vom 19.11.2014, vgl. Rat der Europäischen Union: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) – Sachstand, 15756/14 LIMITE.

15 Vgl. Europäische Kommission: Anti-BEPS-RLE, S. 16.

16 Art. 2 und 3 des GKKB-KV wurden zur Erhöhung der Anschaulichkeit im GKKB-RLE₂₀₁₅ in Art. 3 zusammengefasst, vgl. Rat der Europäischen Union: Erläuterungen zum GKKB-RLE₂₀₁₅, S. 3.

17 Vgl. Rat der Europäischen Union: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) – Sachstand, 14509/15 LIMITE, S. 4-5.

Allgemeine Missbrauchsvorschrift

Eine unangemessene Vereinbarung oder eine Reihe von derartigen Vereinbarungen, deren wesentlicher Zweck darin besteht, einen nicht vorgesehenen steuerlichen Vorteil zu erzielen, sollen im Rahmen der Besteuerung unbeachtet bleiben. Soweit keine stichhaltigen wirtschaftlichen Gründe für die gewählte Vereinbarung angeführt werden können, soll die Besteuerung entsprechend ihrer wirtschaftlichen Substanz nach dem nationalen Steuerrecht des Mitgliedstaats durchgeführt werden. Der Anwendungsbereich dieses Artikels ist sehr unbestimmt, da er sehr offen formuliert ist. Durch Art. 7 Anti-BEPS-RLE wird die in Art. 5 GKKB-RLE₂₀₁₅ bzw. in Art. 80 GKKB-KV enthaltene allgemeine Missbrauchsregel in modifizierter Form übernommen.¹⁸ Diese Regelung hat große Ähnlichkeit mit der im deutschen Steuerrecht bestehenden Vorschrift zur Erfassung des Missbrauchs von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 Abgabenordnung.

Künstliche Vermeidung von Betriebsstätten

In dem vom Rat der Finanzminister vorgelegten GKKB-RLE₂₀₁₅ war eine Erweiterung des Betriebsstättenbegriffs vorgesehen. Bei Warenlagern, Warenbeständen, Einkaufs- und Informationsstellen sollte das Vorliegen einer Betriebsstätte nur dann verneint werden, wenn diese Tätigkeiten insgesamt eine Hilfstätigkeit darstellen oder vorbereitender Art sind (Art. 6 Abs. 1 GKKB-RLE₂₀₁₅ sowie bereits Art. 5 Abs. 3 GKKB-KV). Durch eine Aufteilung von Aktivitäten auf mehrere Stellen oder auf nahestehende Personen sollte das Vorliegen einer Betriebsstätte nicht verhindert werden können (Art. 6 Abs. 2 GKKB-RLE₂₀₁₅). Im GKKB-RLE₂₀₁₅ waren allerdings die Vorschriften zum Betriebsstättenbegriff in Klammern gesetzt. Der Hintergrund dafür ist, dass auf EU-Ebene noch keine Einigkeit darüber bestand, ob der Komplex der künstlichen Vermeidung einer Betriebsstätte im GKKB-RLE₂₀₁₅ geregelt werden soll oder ob diese Maßnahme zur Vermeidung von Gewinnverkürzungen und -verlagerungen durch ein multilaterales Instrument, d.h. im Zusammenhang mit dem Aktionsplan 15 der OECD¹⁹, umgesetzt werden soll. Diese Meinungsverschiedenheiten haben dazu geführt, dass in den Anti-BEPS-RLE keine Regelungen zur künstlichen Vermeidung von Betriebsstätten aufgenommen wurden. Die Vorstellungen der Kommission zu diesem Bereich sind allerdings in der zeitgleich veröffentlichten Empfeh-

lung zu Maßnahmen gegen den Abkommensmissbrauch enthalten.²⁰

Einschränkungen beim Abzug von Zinsaufwendungen

Der Anti-BEPS-RLE sieht für den Abzug von Zinsaufwendungen folgende Regeln vor (Zinsschranke):

- Zinsaufwendungen (einschließlich Disagio) sind insoweit unbeschränkt gewinnmindernd verrechenbar, als ihnen Zinserträge gegenüberstehen. Wird bei Leasingverträgen der Gegenstand dem Leasingnehmer zugerechnet, werden auch die in den Leasingraten enthaltenen Zinsanteile einbezogen (Art. 4 Abs. 1 i.V.m. Art. 2 Nr. 1, 2 Anti-BEPS-RLE).
- Der negative Zinssaldo wirkt sich insoweit aus, als er weniger als 30% des EBITDA (Earnings before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization, Fixed-Ratio-Rule) oder weniger als 1 Mio. Euro (Freibetrag, De-Minimis-Rule) beträgt. Es wird die Begrenzung angewandt, die zu einem höheren Abzug führt (Art. 4 Abs. 2 Anti-BEPS-RLE).
- Soweit das EBITDA in einem Jahr nicht mit dem negativen Zinssaldo verrechnet wird, kann es in späteren Jahren für die Verrechnung von Zinsaufwendungen genutzt werden (zeitlich unbegrenzter EBITDA-Vortrag, Art. 4 Abs. 4 Anti-BEPS-RLE).
- Der negativ Zinssaldo, der im laufenden Jahr nicht abgezogen werden kann, kann auf kommende Jahre vorgetragen werden (zeitlich unbegrenzter Zinsvortrag, Art. 4 Abs. 5 Anti-BEPS-RLE).
- Die Abzugsbeschränkungen für den negativen Zinssaldo kommen nicht zur Anwendung, wenn die Eigenkapitalquote des betrachteten Unternehmens mindestens so hoch ist wie die Eigenkapitalquote des Konzerns (Eigenkapitalvergleich, Art. 4 Abs. 3 S. 1 Anti-BEPS-RLE).²¹ Der Eigenkapitalvergleich kommt nur zur Anwendung, wenn die Zinsaufwendungen gegenüber verbundenen Unternehmen weniger als 10% des Zins-

18 Zusätzlich empfiehlt die Europäische Kommission die Aufnahme einer allgemeinen Missbrauchsvorschrift in Steuerabkommen; vgl. Europäische Kommission: Empfehlung der Kommission vom 28.1.2016 zur Umsetzung von Maßnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Steuerabkommen, C(2016) 271 final.

19 Vgl. OECD: Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15, Paris 2015.

20 Vgl. Europäische Kommission: Empfehlung der Kommission vom 28.1.2016 zur Umsetzung von Maßnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Steuerabkommen, C(2016) 271 final, S. 4. Zusätzlich wird eine Empfehlung zur Aufnahme einer allgemeinen Missbrauchsvorschrift in Steuerabkommen ausgesprochen.

21 Ein Unterschreiten von bis zu zwei Prozentpunkten ist unschädlich (Art. 4 Abs. 3 S. 2 Buchst. a Anti-BEPS-RLE). Einzelheiten sind in Art. 4 Abs. 3 S. 2 Buchst. b-d Anti-BEPS-RLE geregelt.

saldos ausmachen (Art. 4 Abs. 3 S. 2 Buchst. e Anti-BEPS-RLE).²²

Für Finanzinstitute und Versicherungen kommen die genannten Einschränkungen beim Abzug von Zinsaufwendungen nicht zur Anwendung (Art. 4 Abs. 6 i.V.m. Art. 2 Nr. 4 Anti-BEPS-RLE). Finanzunternehmen sollen allerdings nur solange von der Zinsschranke ausgenommen werden, bis für sie eine spezifische Regelung eingeführt wird.²³

Während in Art. 7 GKKB-RLE₂₀₁₅ die 30%-Grenze (Fixed-Ratio-Rule), der Freibetrag von 1 Mio. Euro (De-Minimis-Rule), der EBITDA-Vortrag sowie der Eigenkapitalvergleich noch als Diskussionsgrundlage formuliert waren,²⁴ ist in Art. 4 Anti-BEPS-RLE insoweit eine eindeutige Regelung vorgesehen. Der im GKKB-RLE₂₀₁₅ enthaltene Vorschlag, den EBITDA-Vortrag auf fünf Jahre zu begrenzen, wurde im Anti-BEPS-RLE durch eine zeitlich unbegrenzte Vortragsmöglichkeit ersetzt.

Die vom Rat der Finanzminister im GKKB-RLE₂₀₁₅ angesprochene Maßnahme, den Abzug des negativen Zinsaldos anstatt durch einen Eigenkapitalvergleich durch einen Vergleich des EBITDA des Unternehmens mit dem EBITDA des Konzerns zu begrenzen (Group-Ratio-Test),²⁵ wurde von der Kommission nicht übernommen.

Die im Anti-BEPS-RLE vorgesehene Regelung entspricht weitgehend Art. 14a GKKB-KV. Der Art. 4 Anti-BEPS-RLE weist auch große Ähnlichkeit mit der im deutschen Steuerrecht nach § 4h EStG, § 8a KStG vorgesehenen Einschränkung des Abzugs von Fremdkapitalaufwendungen auf. Die in der Anti-BEPS-RLE vorgesehene Ausgestaltung einer Zinsschranke ist mit dem Aktionsplan 4 der OECD vereinbar. Dieser sieht für den Zinsabzug eine Bandbreite zwischen 10% und 30% des EBITDA (Fixed-Ratio-Rule) und stellt eine De-Minimis-Rule mit einer Freigrenze sowie den Group-Ratio-Test als zusätzliche Möglichkeit für die Mitgliedstaaten vor.²⁶

22 In Art. 4 Nr. 4 GKKB-RLE₂₀₁₅ wurde von einem verbundenen Unternehmen ab einer Beteiligungsquote von 25% ausgegangen. Diese Definition war allerdings noch nicht endgültig. Im Anti-BEPS-RLE wird der Begriff des verbundenen Unternehmens nicht erläutert.

23 Vgl. Europäische Kommission: Anti-BEPS-RLE, S. 8.

24 Dies wurde dadurch verdeutlicht, dass die entsprechenden Formulierungen in Klammern gesetzt wurden.

25 Siehe hierzu einen entsprechenden Hinweis in den Erläuterungen zum GKKB-RLE₂₀₁₅, Rat der Europäischen Union: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) – Sachstand, 14509/15 LIMITE, S. 6.

26 Vgl. OECD, Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4, Paris 2015.

Hybride Gestaltungen

Art. 10 Anti-BEPS-RLE erfasst nur hybride Gestaltungen, die durch Aktivitäten zwischen zwei Mitgliedstaaten entstehen. Im Gegensatz zu Art. 12 GKKB-RLE₂₀₁₅ werden hybride Gestaltungen mit Drittstaaten im Anti-BEPS-RLE nicht direkt angesprochen. In der Begründung zum Anti-BEPS-RLE²⁷ wird diesbezüglich auf die Vorschläge der Arbeitsgruppe „Code of Conduct Group“²⁸ sowie die Bemühungen der OECD (insbesondere Aktionsplan 2) verwiesen.²⁹

Die unterschiedliche rechtliche Einordnung eines Unternehmens (hybride Gesellschaft) wird von Art. 10 S. 1 Anti-BEPS-RLE erfasst, wenn dieselbe Zahlung in zwei Staaten zum Abzug zugelassen wird (double deduction) oder wenn eine Zahlung in einem Staat eine Betriebsausgabe darstellt, ohne dass sie im anderen Staat besteuert wird (deduction without inclusion). Hybride Finanzinstrumente werden nach Art. 10 S. 2 Anti-BEPS-RLE einbezogen, wenn eine Zahlung in einem Staat gewinnmindernd abziehbar ist und gleichzeitig eine Besteuerung unterbleibt (deduction without inclusion). Diese Folgen von hybriden Gestaltungen sollen dadurch vermieden werden, dass bei hybriden Gesellschaften der Ansässigkeitsstaat die Wertung des Quellenstaats der Zahlung bzw. bei hybriden Finanzinstrumenten der Staat, in dem der Empfänger der Zahlung ansässig ist, die Einordnung des Staates übernimmt, in dem die Zahlung geleistet wird.

Im GKKB-RLE₂₀₁₅ wurde von einer hybriden Betriebsstätte ausgegangen, wenn die Prüfung, ob eine grenzüberschreitende Geschäftstätigkeit außerhalb des Ansässigkeitsstaats des Unternehmens eine Betriebsstätte begründet, von den beteiligten Mitgliedstaaten unterschiedlich beurteilt wird (Art. 4 Nr. 14 GKKB-RLE₂₀₁₅). Diese Regelung wurde in den Anti-BEPS-RLE nicht übernommen. Damit wurde der im GKKB-RLE₂₀₁₅ vorgeschlagene Erweiterung gegenüber dem Aktionsplan 2 der OECD im Anti-BEPS-RLE nicht gefolgt.

Die Maßnahmen zu hybriden Gestaltungen innerhalb der EU in Art. 10 Anti-BEPS-RLE setzen jeweils im Ansässigkeitsstaat an und sehen eine Verknüpfung zur steuerlichen Behandlung im Quellenstaat vor. Die EU-Kommission verfolgt insoweit mit dieser Qualifikationsverkettung (Linking Rule) eine einheitliche Linie zur Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen. Demgegenüber differenziert die OECD jeweils nach den einzelnen Formen von hybriden Gestaltungen und sieht mit grundsätzlichen

27 Vgl. Europäische Kommission: Anti-BEPS-RLE, S. 10-11.

28 Vgl. Rat der Europäischen Union: Code of Conduct (Business Taxation) – Report to the Council, 14302/15 LIMITE, S. 6-7.

29 Vgl. OECD, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2, Paris 2015.

Empfehlungen, vorrangigen Maßnahmen und Abwehrregeln unterschiedliche Ansätze zur Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen vor. Im Aktionsplan 2 der OECD werden die Maßnahmen häufig auf konzerninterne Gestaltungen und strukturierte Gestaltungen eingeschränkt. Eine derartige Eingrenzung des persönlichen Anwendungsbereichs wird weder im Anti-BEPS-RLE noch im GKKB-RLE₂₀₁₅ vorgenommen.

Wird der Anti-BEPS-RLE umgesetzt, wird es zu erheblichen Änderungen des deutschen Steuerrechts kommen, da im deutschen Steuerrecht mit § 8b Abs. 1 S. 2, 3 sowie § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG nur für ausgewählte Sachverhalte Korrespondenzregeln bestehen.³⁰

Die Switch-over-Clause (Art. 6 Anti-BEPS-RLE) und die Hinzurechnungsbesteuerung (Art. 8, Art. 9 Anti-BEPS-RLE) ergänzen sich. Die Hinzurechnungsbesteuerung bezieht sich auf Gewinne, die von einer Tochterkapitalgesellschaft thesauriert werden, während vom Übergang von der Freistellungsmethode auf die Anrechnungsmethode ausgeschüttete Gewinne einer Tochterkapitalgesellschaft, Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer Tochterkapitalgesellschaft und Gewinne einer Betriebsstätte erfasst werden.

Übergang von der Freistellungsmethode zur Anrechnungsmethode

Bei Dividenden, Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an einer Tochterkapitalgesellschaft sowie Gewinnen einer Betriebsstätte wird unter bestimmten Voraussetzungen keine Freistellung gewährt, sondern die Einkünfte nach den allgemeinen Regeln besteuert und die im Ausland bezahlten Ertragsteuern auf die inländischen Ertragsteuern angerechnet (Art. 6 Anti-BEPS-RLE):

- Die Tochterkapitalgesellschaft oder Betriebsstätte befindet sich in einem Drittstaat.
- Die Besteuerung in dem Drittstaat beträgt weniger als 40% des Regelsteuersatzes im Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen.³¹
- Der Übergang von der Freistellungs- auf die Anrechnungsmethode gilt nur für Gewinne.

³⁰ Der Vorschlag zur Einführung eines § 4 Abs. 5a EStG-E, mit dem Besteuerungsinkongruenzen vermieden werden sollen, die zu einem doppelten Betriebsausgabenabzug führen, wurde im Gesetzgebungsverfahren nicht weiter verfolgt.

³¹ Aus deutscher Sicht ist zu klären, ob für die Bestimmung des Regelsteuersatzes auch der Solidaritätszuschlag und die Gewerbesteuer einzubeziehen sind.

Art. 6 Anti-BEPS-RLE entspricht konzeptionell Art. 8 GKKB-RLE₂₀₁₅ sowie Art. 73 GKKB-KV. Allerdings wurden im Detail einige Modifikationen vorgenommen:

1. Art. 6 Anti-BEPS-RLE stellt wie Art. 73 GKKB-KV ausschließlich darauf ab, dass die Einkünfte im Drittstaat niedrig besteuert werden. Demgegenüber sah Art. 8 Abs. 1 GKKB-RLE₂₀₁₅ vor, dass die Switch-over-Clause nur für „passive“ Einkünfte zur Anwendung kommt. Im Rat der Finanzminister konnte jedoch keine Einigung erzielt werden, welche Einkünfte als passiv gelten.³²
2. Nach Art. 8 GKKB-RLE₂₀₁₅ sollte es nicht zu einem Übergang von der Freistellungs- auf die Anrechnungsmethode kommen, wenn der Drittstaat mit dem Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters der Tochterkapitalgesellschaft bzw. dem Inhaber des Stammhauses einen Informationsaustausch entsprechend der Amtshilferichtlinie 2011/16/EU vereinbart hat. Diese Einschränkung ist in Art. 6 Anti-BEPS-RLE nicht vorgesehen.
3. In Art. 6 Abs. 1 S. 3 Anti-BEPS-RLE wird erstmals ausgeführt, dass die Anrechnung der ausländischen Steuer auf die im Ansässigkeitsstaat geschuldete Steuer begrenzt wird. Aufgrund der Beschränkung auf niedrig besteuerte Einkünfte ist diese Eingrenzung zwar grundsätzlich nicht erforderlich. Sie wirkt sich aber dann aus, wenn beim Steuerpflichtigen aus anderen Quellen Verluste entstehen.
4. Nach Einführung einer GKKB soll wie in Art. 73 Abs. 1 GKKB-KV als Vergleichsmaßstab der durchschnittliche Körperschaftsteuersatz der Mitgliedstaaten und nicht der Steuersatz des betreffenden Mitgliedstaats herangezogen werden.³³

In Art. 6 Anti-BEPS-RLE ist zwar nicht geregelt, wie die ausländischen Einkünfte ermittelt werden. Es ist aber in Anlehnung an Art. 74 GKKB-KV davon auszugehen, dass dafür die im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters bzw. des Inhabers des Stammhauses geltenden Vorschriften heranzuziehen sind. Im Aktionsplan der OECD ist keine vergleichbare Maßnahme vorgesehen.

Hinzurechnungsbesteuerung

Die von einer Tochterkapitalgesellschaft thesaurierten Gewinne werden entgegen dem bei Kapitalgesellschaften prinzipiell geltenden Trennungsprinzip dem Gesellschafter

³² Vgl. Rat der Europäischen Union: Erläuterungen zum GKKB-RLE₂₀₁₅, S. 7.

³³ Vgl. Europäische Kommission: Anti-BEPS-RLE, S. 9.

ter zugerechnet und bei ihm nach den allgemeinen Kriterien besteuert, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind (Art. 8 Abs. 1 Anti-BEPS-RLE):

- Der Steuerpflichtige hält an der Tochterkapitalgesellschaft selbst oder zusammen mit verbundenen Unternehmen mittelbar oder unmittelbar mehr als die Hälfte der Stimmrechte, des Kapitals oder der Ansprüche auf Gewinnbeteiligung.
- Die Besteuerung der Tochterkapitalgesellschaft beträgt weniger als 40% des effektiven Steuersatzes im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters.
- Mehr als die Hälfte der Einkünfte der Tochtergesellschaft stammen aus als passiv geltenden Einkünften.³⁴
- Bei der Tochtergesellschaft handelt es sich um ein Unternehmen, deren Hauptaktiengattung nicht regelmäßig an einer oder mehreren amtlichen Börsen gehandelt werden.

Im GKKB-RLE₂₀₁₅ wurde noch offen gelassen, ob die Grenze, bei deren Unterschreiten eine Niedrigbesteuerung angenommen wird, nicht relativ im Verhältnis zum effektiven Körperschaftsteuersatz im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters, sondern als absoluter Grenzwert definiert wird (so in § 8 Abs. 3 Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen AStG) und ob auch börsennotierte Tochtergesellschaften in den Anwendungsbereich der Hinzurechnungsbesteuerung einbezogen werden sollen.³⁵

Die Voraussetzungen für die Hinzurechnungsbesteuerung sind zwar unabhängig von der Ansässigkeit der Tochterkapitalgesellschaft formuliert. Bei Tochterkapitalgesellschaften in einem anderen Mitgliedstaat oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums kommt es jedoch nur dann zu einer Hinzurechnung, wenn es sich um künstliche Gestaltungen handelt oder wenn das Unternehmen unangemessene Gestaltungen nutzt, deren wesentlicher Zweck darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erzielen. Die Einzelheiten zu dieser sich aus den Grundfreiheiten des europäischen Binnenmarkts³⁶ ergebenden Ausnahme sind in Art. 8 Abs. 2 Anti-BEPS-RLE detailliert geregelt. Aufgrund der im Rat der Finanzminister geführ-

ten Diskussionen um die Ausgestaltung dieser speziellen Missbrauchsabwehrregelung war in Art. 9 GKKB-RLE₂₀₁₅ der räumliche Anwendungsbereich der Hinzurechnungsbesteuerung auf Drittstaaten begrenzt.³⁷

Als passive Einkünfte gelten Zinsen oder sonstige Einkünfte aus Finanzanlagevermögen, Lizenzen oder sonstige Einkünfte aus geistigem Eigentum, Dividenden und Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen, Einkünfte aus Finanzierungsleasing, Einkünfte aus unbeweglichen Gegenständen, sofern diese nicht nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Drittstaat freizustellen sind, Einkünfte aus Tätigkeiten von Versicherungen, Banken und anderen Finanzinstituten sowie Einkünfte aus Dienstleistungen an den Gesellschafter oder verbundene Unternehmen (Art. 8 Abs. 1 Buchst. c Anti-BEPS-RLE). Die Einkünfte werden nach den Regeln ermittelt, die in dem Staat gelten, in dem der Gesellschafter der Tochtergesellschaft ansässig ist. Zu einer Hinzurechnung kommt es nur dann, wenn die Tochterkapitalgesellschaft Gewinne ausweist. Verluste sind nur mit Hinzurechnungsbeträgen nachfolgender Steuerjahre verrechenbar (Art. 9 Abs. 1 Anti-BEPS-RLE). Dividenden und Gewinne aus der Veräußerung der Anteile bleiben insoweit unberücksichtigt, als sie auf Einkünfte entfallen, die in den Vorjahren in die Hinzurechnungsbesteuerung einbezogen wurden. Durch diese Regelung wird eine zweifache Besteuerung derselben Einkünfte vermieden (Art. 9 Abs. 4, 5 Anti-BEPS-RLE). Der im Anti-BEPS-RLE enthaltene Vorschlag wurde in Anlehnung an die von der OECD im Aktionsplan 3 formulierten Grundsätze gestaltet.³⁸ Auch mit der im deutschen Steuerrecht in § 7 bis § 14 AStG kodifizierten Hinzurechnungsbesteuerung bestehen starke Parallelen.

Exit-Besteuerung

Nach dem zum Realisationsprinzip gehörenden Anschaffungskostenprinzip sind Wertsteigerungen dann zu besteuern, wenn ein Wirtschaftsgut an einen anderen veräußert wird. Nach Art. 5 Abs. 1 Anti-BEPS-RLE bzw. Art. 10 Abs. 1 GKKB-RLE₂₀₁₅ unterliegen stille Reserven unter bestimmten Voraussetzungen auch ohne Veräußerung der Besteuerung:

1. Ein Wirtschaftsgut wird vom Stammhaus zu einer Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem Drittstaat überführt.

³⁴ Bei Finanzunternehmen (Art. 2 Nr. 4 Anti-BEPS-RLE) gilt dies nur, wenn mehr als die Hälfte der passiven Einkünfte der Tochtergesellschaft aus Geschäftsbeziehungen mit ihrem Gesellschafter oder mit verbundenen Unternehmen stammen.

³⁵ Vgl. Rat der Europäischen Union: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) – Sachstand, 14509/15 LIMITE, S. 4; Rat der Europäischen Union: Erläuterungen zum GKKB-RLE₂₀₁₅, S. 8.

³⁶ Vgl. insbesondere EuGH vom 12.9.2006, Rs. C-196/04 (Cadbury-Schweppes), EuGH 2006, S. I-7995. Siehe auch § 8 Abs. 2 AStG.

³⁷ Vgl. Rat der Europäischen Union: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) – Sachstand, 14509/15 LIMITE, S. 4; Rat der Europäischen Union: Erläuterungen zum GKKB-RLE₂₀₁₅, S. 8.

³⁸ Vgl. OECD: Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3, Paris 2015. Siehe hierzu die ausführliche Begründung in Rat der Europäischen Union: Erläuterungen zum GKKB-RLE₂₀₁₅, S. 7-8.

2. Ein Wirtschaftsgut wird von einer EU-Betriebsstätte zum Stammhaus oder einer anderen Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat oder einem Drittstaat überführt.
3. Ein Steuerpflichtiger verlegt seine Ansässigkeit in einen anderen Mitgliedstaat oder in einen Drittstaat, sofern gleichzeitig ein Wirtschaftsgut überführt wird.
4. Ein Steuerpflichtiger verlegt seine Betriebsstätte aus einem Mitgliedstaat.³⁹

Als stille Reserven gilt die Differenz zwischen dem Marktwert des überführten Wirtschaftsguts und seinem steuerlichen Wert. Der Marktwert wird in Art. 5 Abs. 6 Anti-BEPS-RLE in Anlehnung an International Financial Reporting Standards IFRS 13.09 definiert.⁴⁰ Handelt es sich bei dem aufnehmenden Staat um einen EU-Staat, hat dieser das überführte Wirtschaftsgut gleichfalls mit dem Marktwert zu bewerten (Art. 5 Abs. 5 Anti-BEPS-RLE). Durch diese übereinstimmende Bewertung werden Doppel- oder Minderbesteuerungen aufgrund einer inkongruenten Abgrenzung der steuerlichen Bemessungsgrundlage vermieden.

Zu einer sofortigen Besteuerung kommt es aber nur bei Vorgängen mit Drittstaaten, die nicht Mitglied des Europäischen Wirtschaftsraums sind. Bei Vorgängen innerhalb der EU und mit Staaten des Europäischen Wirtschaftsraums kann die Steuerzahlung in Raten erfolgen. Für die Steuerstundung wird ein Mindestzeitraum von fünf Jah-

ren genannt (Art. 5 Abs. 2 Anti-BEPS-RLE). Demgegenüber war in Art. 10 Abs. 2 GKKB-RLE²⁰¹⁵ die Steuerstundung auf fünf Jahre begrenzt. In der Anti-BEPS-RLE wird nicht ausgeführt, wer den Zeitraum festlegt, über den die Stundung erfolgt. Möglicherweise ist von einem Mitgliedstaatenwahlrecht auszugehen.

Die Steuerstundung kann verzinslich erfolgen, wobei sich die Regelungen zur Verzinsung (insbesondere die Höhe des Zinssatzes) nach den Vorschriften des entsprechenden Mitgliedstaats richten. Wenn nachweisbar ein tatsächliches Ausfallrisiko besteht, können von dem Steuerpflichtigen für eine Stundung Garantien verlangt werden (Art. 5 Abs. 3 Anti-BEPS-RLE). Unter bestimmten Voraussetzungen wird die zeitverzögerte Besteuerung aufgehoben: Verkauf des Wirtschaftsguts, Weiterüberführung in einen Drittstaat, Verlegung der Ansässigkeit oder der Betriebsstätte in einen Drittstaat oder Insolvenz des Steuerpflichtigen (Art. 5 Abs. 4 Anti-BEPS-RLE).

Die Regelungen zur Exit-Besteuerung beruhen auf den Grundfreiheiten des Europäischen Binnenmarkts und der dazu ergangenen Rechtsprechung des EuGH.⁴¹ Eine weitgehend vergleichbare Regelung ist bereits in Art. 31 GKKB-KV enthalten. Durch die in Art. 5 Anti-BEPS-RLE verwendeten Formulierungen wurde der Text wesentlich übersichtlicher. Inhaltliche Abweichungen ergeben sich dadurch, dass bei dem Stundungszeitraum entgegen Art. 31 Abs. 5 GKKB-KV keine Begrenzung auf fünf Jahre vorgenommen wird, dass im Anti-BEPS-RLE keine Einschränkung auf bestimmte Wirtschaftsgüter vorgesehen ist, während nach Art. 31 Abs. 5 GKKB-KV bei der Überführung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens eine sofortige Besteuerung vorgesehen ist, sowie dass im Anti-BEPS-RLE für die zeitverzögerte Besteuerung entgegen Art. 31 Abs. 7 S. 2 GKKB-KV Sicherheiten nur zu stellen sind, wenn nachweisbar ein tatsächliches Ausfallrisiko besteht.

³⁹ In Art. 10 Abs. 1 Buchst. b GKKB-RLE²⁰¹⁵ wurde demgegenüber auf die Verlagerung der Geschäftstätigkeit abgestellt, vgl. Rat der Europäischen Union: Erläuterungen zum GKKB-RLE²⁰¹⁵, S. 9. Vorübergehende Überführungen werden ausgenommen (Art. 5 Abs. 7 Anti-BEPS-RLE).

⁴⁰ Im Rat der Finanzminister wurde diskutiert, ob bei der Bewertung des überführten Wirtschaftsguts auf den Fremdvergleichsgrundsatz abzustellen ist, vgl. Rat der Europäischen Union: Erläuterungen zum GKKB-RLE²⁰¹⁵, S. 9. Zu den ausnahmsweise bestehenden Abweichungen zwischen dem gemeinen Wert und dem Fremdvergleichspreis siehe H. Kahle, M. Hiller: Bewertungsmaßstäbe im Bilanzsteuerrecht, in: Die Wirtschaftsprüfung, 66. Jg. (2013), H. 9, S. 403-412; A. Roth, in: S. Grotherr (Hrsg.): Handbuch der internationalen Steuerplanung, 3. Aufl., Herne 2011, S. 75-96; F. Wassermeyer: Entstrickung versus Veräußerung und Nutzungsüberlassung steuerrechtlich gesehen, in: Internationales Steuerrecht, 17. Jg. (2008), H. 5, S. 176-180.

⁴¹ Vgl. Europäische Kommission: Anti-BEPS-RLE, S. 8-9; EuGH vom 29.11.2011, Rs. C-371/10 (National Grid Indus), EuGH vom 23.1.2014, Rs. C-164/12 (DMC), ECLI:EU:C:2014:20; EuGH vom 21.5.2015, Rs. C-657/13 (Verder Lab-Tec), ECLI:EU:C:2015:331.

Title: *European Commission: Implementation of OECD's Base Erosion and Profit Shifting Actions*

Abstract: *This article describes the most current developments in the progress of the European Union's CCCTB project. The published draft directive of 28 January 2016 focuses on rules against tax avoidance practices. The original intention of the CCCTB, the elimination of tax obstacles for cross-border business activities, had receded into the background. The Anti-BEPS Directive lays down rules for the following areas: a general anti-abuse rule, limitations to the deductibility of interest, hybrid mismatch rules, a switch-over clause, controlled foreign company rules and exit taxation. There is a high degree of conformity between the proposed rules and the existing German tax law regulations.*

JEL Classification: H25, H26, K34