



**EUROPÄISCHE KOMMISSION**  
GENERALDIREKTION STEUERN UND ZOLLUNION  
Analysen und Steuerpolitiken  
Initiativen im Bereich der Unternehmenssteuern

Brüssel, den 30. August 2010  
Taxud D1/

CCCTB/RD\004\doc\de  
Orig. EN

**WORKSHOP**  
**„GEMEINSAME KONSOLIDIERTE**  
**KÖRPERSCHAFTSTEUER-BEMESSUNGSGRUNDLAGE**  
**(GKKB)“**

*Vorschriften zur Missbrauchsbekämpfung im Rahmen der*  
*GKKB-Regelung*

**20. Oktober 2010**

Charlemagne  
rue de la Loi, 170  
1040 - Brüssel

**SITZUNGSUNTERLAGE**

## **Ausschlussklausel**

Dieses Papier wurde erstellt, um die Diskussion über mögliche Vorschriften zu erleichtern, die in einen etwaigen Vorschlag für eine GKKB-Richtlinie aufgenommen werden sollen. Der Einfachheit halber werden häufig Wendungen wie „die Vorschrift findet Anwendung“, „Zinsen sind abzugsfähig, wenn ...“ usw. verwendet. Es sei jedoch darauf hingewiesen, dass derartige Formulierungen lediglich die jüngsten, möglicherweise noch nicht abschließenden Meinungen der Fachleute widerspiegeln sollen und keinesfalls dem Inhalt eines möglichen künftigen Kommissionsvorschlags vorgeifen.

# Vorschriften zur Missbrauchsbekämpfung im Rahmen der GKKB-Regelung

## Einführung

1. Im Jahr 2007 veröffentlichte die Europäische Kommission eine Mitteilung mit dem Titel „Anwendung von Maßnahmen zur Missbrauchsbekämpfung im Bereich der direkten Steuern (innerhalb der EU und im Hinblick auf Drittländer)“.<sup>1</sup> Darin werden die aus der einschlägigen Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) abgeleiteten Grundsätze analysiert, um eine allgemeinere Debatte darüber einzuleiten, wie die Mitgliedstaaten auf die Herausforderungen reagieren können, mit denen sie in diesem Bereich konfrontiert sind.
2. Am 8. Juni 2010 verabschiedete der Rat „Wirtschaft und Finanzen“ eine Entschließung zur Koordinierung der Vorschriften für beherrschte ausländische Unternehmen (CFC – Controlled Foreign Corporations) und für Unterkapitalisierung in der Europäischen Union.<sup>2</sup> Die Entschließung, die auf die einschlägige Rechtsprechung des EuGH im Bereich der Maßnahmen zur Bekämpfung von Steuermisbrauch verweist, empfiehlt den Mitgliedstaaten, für die Anwendung von grenzüberschreitenden Vorschriften für CFC und Unterkapitalisierung in der EU bestimmte gemeinsame Leitlinien zu verabschieden (sofern derartige Vorschriften auch in vergleichbaren innerstaatlichen Situationen gelten).
3. Die Dienststellen der Kommission führten in einem im Juli 2007 vorgelegten Papier über die technische Ausgestaltung der GKKB<sup>3</sup> erste Überlegungen zu Fragen der Missbrauchsbekämpfung aus, die auf den Sitzungen der GKKB-Arbeitsgruppe vom 27. und 28. September und vom 10. bis 12. Dezember 2007 erörtert wurden. Eine detaillierte Analyse alternativer Lösungen zur Bekämpfung missbräuchlicher Steuerpraktiken folgte in einem Arbeitsdokument, in dem ausschließlich Vorschriften zur Missbrauchsbekämpfung erörtert wurden und das für die Sitzung der GKKB-Arbeitsgruppe vom 13. und 14. April 2008 vorgelegt wurde.<sup>4</sup> Die untersuchten Vorschriften spiegeln allgemein das Schema der meisten nationalen Systeme wider, da sie auf einer Kombination aus allgemeinen und spezifischen Vorschriften zur Missbrauchsbekämpfung basieren. Die Wirksamkeit eines solchen Systems hängt in hohem Maße davon ab, wie diese beiden Arten von Vorschriften einander ergänzen.
4. Die Grundsätze zu Vorschriften für die Bekämpfung von Steuermisbrauch, die in der Mitteilung der Kommission aus dem Jahr 2007 festgehalten sind, und die politischen Verpflichtungen aus der Entschließung des Rates aus dem Jahr 2010 stellen einen nützlichen Rahmen für die GKKB dar. Im vorliegenden Papier wird erörtert, wie die

---

<sup>1</sup> Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss – Anwendung von Maßnahmen zur Missbrauchsbekämpfung im Bereich der direkten Steuern (innerhalb der EU und im Hinblick auf Drittländer), KOM(2007) 785 vom 10.12.2007.

<sup>2</sup> Entschließung des Rates vom 8. Juni 2010 zur Koordinierung der Vorschriften für beherrschte ausländische Unternehmen (CFC – Controlled Foreign Corporations) und für Unterkapitalisierung in der Europäischen Union, 10597/2010.

<sup>3</sup> Arbeitsunterlage der Kommission, GKKB: Mögliche Elemente der technischen Ausgestaltung, CCCTB/WP/057/doc vom 26. Juli 2007.

<sup>4</sup> Arbeitsunterlage der Kommission, GKKB: Vorschriften zur Missbrauchsbekämpfung, CCCTB/WP/065/doc vom 26. März 2008.

Dienststellen der Kommission die Denkansätze aus der Arbeitsunterlage des Jahres 2008 zur Missbrauchsbekämpfung weiterentwickelt und den Schritt von einer Analyse der Alternativen hin zu konkreten politischen Weichenstellungen für die einzelnen Missbrauchsarten vollzogen haben, auf die die Vorschriften abzielen.

5. Der Schutzschild der GKKB gegen Missbrauch ist mittels Vorschriften strukturiert, die auf zwei Ebenen angeordnet sind:
- (i) eine allgemeine Vorschrift zur Missbrauchsbekämpfung;
  - (ii) **spezifische Vorschriften**, welche die konsolidierte Steuerbemessungsgrundlage<sup>5</sup> in Beziehungen zwischen der Gruppe und der übrigen Welt vor Erosion schützen sollen (z. B. Gesetzgebung für beherrschte ausländische Unternehmen (CFC – Controlled Foreign Corporations), Untersagung des Abzugs von an Drittstaatenunternehmen gezahlten Zinsen und Switch-over-Klausel). Andere Bestimmungen können eine gruppeninterne Ausrichtung haben (z. B. die „Sandwich-Situation“, durch die die Gefahr möglicher Doppelabzüge innerhalb einer Gruppe erhöht wird).

### **A. Allgemeine Vorschrift zur Missbrauchsbekämpfung**

6. Die Anwendung einer allgemeinen Vorschrift wird ausgelöst, wenn eine Transaktion oder eine Reihe von Transaktionen ausschließlich zu dem Zweck durchgeführt wird, eine Besteuerung zu umgehen. Die Vorschrift zielt auf Praktiken ohne wirtschaftlichen Gehalt ab und stellt die Steuerumgehung implizit mit dem vom EuGH entwickelten Konzept zu „rein künstlichen Gestaltungen“ gleich. Die Anwendung einer allgemeinen Vorschrift führt dazu, die für künstlich erklärten Schritte (d. h. eine oder mehrere Transaktionen) zu **ignorieren**.
7. Die Vorschrift enthält ferner eine Ausweichklausel. Ein Steuerpflichtiger, der die Wahl zwischen zwei oder mehr möglichen Transaktionen hat, kann rechtmäßig für den Vorgang optieren, der zu einer geringeren Steuerschuld führt, sofern die vorgesehene Aktivität einem wirtschaftlichen Zweck dient. Daraus folgt, dass die Steuerplanung in dem Maße, in dem sie Elemente eines echten Geschäftsvorgangs enthält, grundsätzlich zulässig ist, und zwar unabhängig davon, ob ein Vorhaben im Wesentlichen dazu ausgelegt ist, Steuern zu reduzieren oder nicht. Eine Transaktion oder eine Reihe von Transaktionen wird dann ignoriert, wenn der Steuerpflichtige keine wirtschaftlichen Gründe für seine Aktivität nachweist.
8. Eine allgemeine Vorschrift für die GKKB könnte folgenden Wortlaut haben:
- Wird eine Transaktion oder eine Reihe von Transaktionen ausschließlich zu dem Zweck durchgeführt, eine Besteuerung zu umgehen, wird sie für die Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage ignoriert. Diese Bestimmung findet keine Anwendung auf echte wirtschaftliche Aktivitäten, wenn der Steuerpflichtige zwischen zwei oder mehreren möglichen Transaktionen wählen kann, die zu demselben wirtschaftlichen Ergebnis, aber zu einer anderen Steuerbemessungsgrundlage führen.*

Was ist Ihre Meinung zu einer allgemeinen Vorschrift zur Missbrauchsbekämpfung?

<sup>5</sup> Wendet ein Steuerpflichtiger die GKKB ohne Konsolidierung an, unterliegt er denselben gemeinsamen Vorschriften zur Missbrauchsbekämpfung, um seine (eigene) Steuerbemessungsgrundlage vor Erosion zu schützen.

## **B. Spezifische Vorschriften zur Missbrauchsbekämpfung**

9. Die nachstehenden Vorschriften zur Missbrauchsbekämpfung finden in Verbindung mit der allgemeinen Vorschrift Anwendung. Da sie auf konkret festgestellte Probleme abzielen, sollte die allgemeine Vorschrift nur dann Berücksichtigung finden, wenn eine potenziell missbräuchliche Praxis nicht in den Anwendungsbereich einer der spezifischen Vorschriften fällt.

- (i) Untersagung der Abzugsfähigkeit von Drittlandszinserträgen**
- (ii) Wechsel (Switch-over) von der Freistellungsmethode von Einkünften ausländischer Herkunft zur Anrechnungsmethode**
- (iii) Hinzurechnungsbesteuerung (CFC – Controlled Foreign Corporations)**
- (iv) Untersagung der Steuerbefreiung für Beteiligungen bei Anteilsveräußerungen**
- (v) Vorschriften zur Vermeidung von Doppelabzügen in sogenannten „Sandwich-Situationen“**
- (vi) Vorschriften zur Vermeidung einer Manipulation des Faktors Vermögenswerte**

### **(i) Untersagung der Abzugsfähigkeit von Drittlandszinserträgen**

10. Mit dieser Bestimmung soll die Wirkung einer Unterkapitalisierungsvorschrift erzielt werden.

11. An ein verbundenes Unternehmen<sup>6</sup> in einem Drittland gezahlte Zinsen sind nicht abzugsfähig, wenn:

- der gesetzliche Körperschaftsteuersatz im Drittland weniger als 40 % des durchschnittlichen gesetzlichen Körperschaftsteuersatzes in der EU beträgt; oder
- in dem Drittland eine Sonderregelung gilt, die eine Besteuerung zu einem Steuersatz zur Folge hat, der wesentlich geringer ist als der allgemeine Steuersatz.

Eine weitere Bedingung, die auf die beiden obigen Alternativen Anwendung findet, ist das Fehlen eines Abkommens, welches auf Ersuchen den Informationsaustausch gemäß einem Standard vorsieht, der mit dem der Richtlinie über die gegenseitige Amtshilfe vergleichbar ist.<sup>7</sup>

12. Die Vorschrift wurde erarbeitet, um nicht nur Fälle definitiver Einflussnahme und Kontrolle abzudecken, die naturgemäß unter die Niederlassungsfreiheit fallen, sondern auch grenzüberschreitende Investitionen, bei denen der freie Kapitalverkehr Anwendung findet. Gemäß dem Wortlaut von Artikel 63 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) umfasst der freie Kapitalverkehr eine externe Dimension, d. h. der Grundsatz der Nichtdiskriminierung/Nichteinschränkung wird auf

---

<sup>6</sup> Für die Definition von verbundenen Unternehmen siehe Arbeitsunterlage **CCCTB/RD\003\doc\de** über Transaktionen und Geschäfte zwischen der Gruppe und Unternehmen außerhalb der Gruppe.

<sup>7</sup> Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern, ABl. L 336 vom 27. 12. 1977 (*nachstehend*: Richtlinie über die gegenseitige Amtshilfe).

wirtschaftliche Tätigkeiten zwischen Mitgliedstaaten und Drittländern ausgedehnt. Der EuGH hat diese externe Dimension dahin gehend ausgelegt, dass die Rechte und Pflichten in Zusammenhang mit dem freien Kapitalverkehr gegenüber dritten Ländern an das Vorhandensein eines Rahmens für den Informationsaustausch zwischen den einschlägigen Parteien gekoppelt sein müssen. Die GKKB-Vorschriften über die Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Zinsen wurden so ausgestaltet, dass sie mit diesem Präzedenzfall aus der Rechtsprechung in Einklang stehen.

13. Die GKKB-Regelung enthält mehrere Verweise auf den Informationsaustausch in Beziehungen mit Drittländern. Die einschlägigen Bestimmungen sind üblicherweise in bilateralen Abkommen enthalten, und es wird der Vertrag zu prüfen sein, der zwischen den Ländern in Kraft ist, in denen das Unternehmen mit einer GKKB und das verbundene Unternehmen, die direkt in den Zinsfluss involviert sind, ansässig sind.

#### *Ausweichklausel*

14. Ausnahmsweise sind derartige Zinsen (d. h. Zinsen, die an ein verbundenes Unternehmen gezahlt wurden, welches in einem Drittland mit niedrigem Besteuerungsniveau ansässig ist, mit dem kein Abkommen über den Informationsaustausch auf Ersuchen besteht) unter folgenden Bedingungen weiterhin abzugsfähig:
- der Zinszahler hat CFC-Einkünfte in seine Steuerbemessungsgrundlage aufgenommen. Zinsen sind nur bis zur Höhe dieser Einkünfte abzugsfähig. [Damit soll sichergestellt werden, dass in Fällen, in denen die Einkünfte in dem verbundenen Unternehmen bereits besteuert wurden, nicht auch der Zinsabzug untersagt wird.]
  - die Zinsen werden an ein Unternehmen gezahlt, dessen Hauptaktiengattung regelmäßig an einer oder mehreren anerkannten Börsen gehandelt wird; oder
  - der Zahlungsempfänger betreibt in seinem Wohnsitzland aktiv eine Geschäftstätigkeit oder einen Handel.

<p><i>Was ist Ihre Meinung zu der vorgeschlagenen Vorschrift zur Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Zinsen? Stellt sie einen ausreichenden Ersatz für die Unterkapitalisierungsvorschriften dar?</i></p>
--

#### **(ii) Wechsel von einer Methode der Steuerbefreiung von Einkünften ausländischer Herkunft zu einer Anrechnungsmethode**

15. Die GKKB-Vorschriften sehen eine Steuerbefreiung für Gewinnausschüttungen (d. h. sowohl für Dividenden aus Portfolio-Beteiligungen als auch für Direktinvestitionen) und in der Gruppe erzielte Erlöse aus der Veräußerung von Anteilen sowie für Einkünfte aus einer in einem Drittland gelegenen Betriebsstätte vor. Um die gemeinsame Steuerbemessungsgrundlage vor Erosion zu schützen, umfasst das System einen Switch-over-Mechanismus, der als „Gatekeeper“ konzipiert ist, was bedeutet, dass er den Zufluss von Einnahmen über Länder mit niedrigem Besteuerungsniveau zu verhindern sucht. Dies wird erreicht, indem der Zufluss von ansonsten steuerbefreiten Einkünften aus Drittländern der Steuer unterworfen wird. Unter bestimmten Umständen werden Steuern angerechnet, die bereits im Quellenland gezahlt wurden, dies umfasst jedoch keine Anrechnung der zugrunde liegenden Steuer. Wenn der ausgeschüttete Gewinn und/oder die Erlöse aus einer Anteilsveräußerung mit einem Unternehmen verknüpft sind, das

bereits von der Gruppe als beherrschtes ausländisches Unternehmen (CFC) besteuert wurde, kommen die einschlägigen Beträge weiterhin effektiv in den Genuss der Steuerbefreiung, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden (d. h. einmal als CFC und einmal als Gewinnausschüttung bzw. Anteilsveräußerung).

16. Generell wird von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode gewechselt, wenn die in die Gruppe fließenden Einkünfte ihren Ursprung in einem Drittland mit niedrigem Besteuerungsniveau haben. Dies betrifft Steuergebiete, deren allgemeines Steuersystem einen gesetzlichen Körperschaftsteuersatz von weniger als 40 % des durchschnittlichen gesetzlichen Körperschaftsteuersatzes in den Mitgliedstaaten oder eine Sonderregelung vorsieht, die einen beträchtlich niedrigeren Steuersatz als beim allgemeinen Steuersystem erlaubt.

*Möchten Sie zu einer etwaigen Switch-over-Klausel Stellung nehmen?*

**(iii) Gesetzgebung für beherrschte ausländische Unternehmen – Hinzurechnungsbesteuerung (CFC – Controlled Foreign Corporations)**

17. In der Regel umfassen die nationalen Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten CFC-Regelungen, um gegen die künstliche Ertragsumleitung an in einem Niedrigsteuerland ansässige beherrschte ausländische Gesellschaften anzugehen. Der gemeinsame zugrunde liegende Grundsatz von CFC-Programmen ist der Schutz der inländischen Steuerbemessungsgrundlage vor einer Aushöhlung durch Praktiken der künstlichen Ertragsumleitung. Über diesen gemeinsamen Ausgangspunkt hinaus weisen die nationalen Systeme jedoch gewisse Unterschiede auf. So gibt es beispielsweise Systeme, die zwischen aktiven und passiven Einkünften unterscheiden und nur letztere den CFC-Vorschriften unterwerfen. Und selbst wenn die praktische Auswirkung stets dieselbe ist – nicht ausgeschüttete Einkünfte der CFC sind auf dem Niveau ihrer gebietsansässigen Anteilinhaber zu besteuern –, so können die Methoden, um zu diesem Ergebnis zu gelangen, doch sehr unterschiedlich sein. Einige Mitgliedstaaten bringen beispielsweise eine Durchgriffsbesteuerung gegenüber der CFC zur Anwendung, während andere an eine fiktive Dividendenausschüttung denken.

18. CFC-Vorschriften dienen in der GKKB-Regelung als Ergänzung und nicht als Alternative zur Switch-over-Klausel. Dies impliziert, dass Einkünfte, welche bereits im Rahmen von CFC-Vorschriften besteuert wurden, von anschließenden Gewinnausschüttungen abgezogen werden müssen, um ihre Doppelbesteuerung zu vermeiden. Wenn ein Steuerpflichtiger also seine Beteiligung an einem CFC veräußert, werden die Erlöse um die nicht ausgeschütteten Beträge reduziert, die bereits in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen und als CFC-Erlöse besteuert wurden.

19. Die **nicht ausgeschütteten Einkünfte** eines als CFC qualifizierenden Unternehmens unterliegen ohne weitere Unterscheidung (zwischen aktiven und passiven Einkünften) im Verhältnis zu den Gewinnanteilen des Steuerpflichtigen an den Erträgen dieses Unternehmens der Steuer. Die CFC-Gesetzgebung findet Anwendung, wenn die folgenden Anforderungen erfüllt sind:

- (a) Ein Steuerpflichtiger hält alleine oder zusammen mit seinen verbundenen Unternehmen **50 % der Stimmrechte oder** besitzt mehr als **50 % des Kapitals**

**oder** hat Anspruch auf mehr als **50 % der Gewinne** eines in einem Drittland ansässigen Unternehmens.

- (b) Bei dem **Drittland handelt es sich um ein Steuergebiet mit niedrigem Besteuerungsniveau**, was bedeutet, dass gemäß seinem allgemeinen Steuersystem ein gesetzlicher Körperschaftsteuersatz von weniger als 40 % des durchschnittlichen gesetzlichen Körperschaftsteuersatzes in den Mitgliedstaaten oder eine Sonderregelung gilt, die einen beträchtlich niedrigeren Steuersatz als beim allgemeinen Steuersystem erlaubt.
- (c) Die Hauptaktiengattung des Unternehmens wird **nicht** regelmäßig **an einer oder mehreren anerkannten Börsen gehandelt**; und
- (d) Mehr als **30 %** der auf das Unternehmen entfallenden Erträge sind **niedrig besteuerte Erträge**. Das Konzept der niedrig besteuerten Erträge umfasst bestimmte aufgeführte Einnahmenarten (d. h. Zinsen, Lizenzgebühren, Dividenden, Einnahmen aus Anteilsveräußerungen und Versicherungs-, Bank- und anderen Finanzgeschäften, Einnahmen aus beweglichem und unbeweglichem Vermögen, sofern kein Abkommen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung mit anderslautenden Bestimmungen getroffen wurde), wenn mehr als 50 % dieser Ertragskategorie aus Transaktionen zwischen dem CFC und dem Steuerpflichtigen oder seinen verbundenen Unternehmen stammen.

20. CFC-Vorschriften finden im Rahmen der GKKB-Regelung nur auf in einem Drittland ansässige Tochtergesellschaften Anwendung. Indem davon ausgegangen wird, dass GKKB-Steuerpflichtige einen „tatsächlichen Einfluss auf und eine tatsächliche Kontrolle über“ ihre CFC in Drittländern haben, bewegen sich die Vorschriften außerhalb des Geltungsbereichs der Grundfreiheiten, da die Niederlassungsfreiheit nur innerhalb der EU relevant ist. Im Lichte dieser Feststellung können Länder des Europäischen Wirtschaftsraums, die gemäß dem Standard der Richtlinie über die gegenseitige Amtshilfe auf Ersuchen Informationen austauschen, eine Befreiung gemäß der Ausweichklausel in Anspruch nehmen.

21. CFC, die Verluste erzielen, sind berechtigt, diese auf spätere Jahre vorzutragen.

*Was ist Ihre Meinung zu den vorgeschlagenen CFC-Vorschriften?*

#### **(iv) Untersagung der Steuerbefreiung für Beteiligungen bei Anteilsveräußerungen**

22. Nach den allgemeinen GKKB-Vorschriften zur Steuerbefreiung bei Beteiligungen fallen für Anteilsveräußerungen, die dazu führen, dass ein Steuerpflichtiger die Gruppe verlässt, keine Steuern an. Diese Steuerbefreiung wird untersagt, wenn der die Gruppe verlassende Steuerpflichtige während des laufenden oder vorangegangenen Steuerjahres mittels einer gruppeninternen Transaktion (einzeln abschreibbare) Vermögenswerte erwarb. Angesichts der Tatsache, dass der Gewinn aus dem Verkauf von Vermögenswerten steuerpflichtig ist, soll diese Bestimmung zur Missbrauchsbekämpfung Praktiken entgegenwirken, bei denen Vermögenswerte ausschließlich zu dem Zweck an einen bestimmten Steuerpflichtigen übertragen werden, um sie mittels einer steuerfreien Veräußerung von Anteilen aus der Gruppe herauszunehmen.

23. Die Vorschrift hat Vorrang vor den Regeln für das Ausscheiden bei der Umstrukturierung von Unternehmen, welche die steuerliche Behandlung von Anlagevermögen für einen

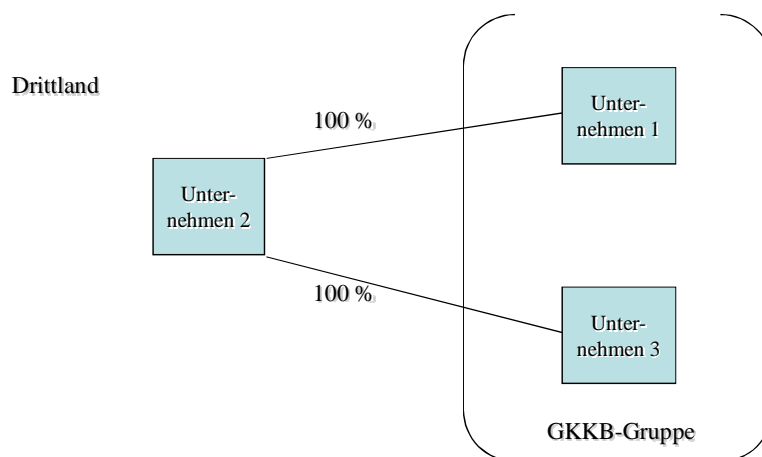


Zeitraum von drei Jahren ab ihrem Verkauf an einen Käufer außerhalb der Gruppe beschreiben.<sup>8</sup> Insbesondere wenn eine Anteilsveräußerung, die dazu führt, dass ein Unternehmen eine GKKB-Gruppe verlässt, einer Steuerbelastung unterliegt, da die Vermögenswerte im laufenden oder vorangegangenen Steuerjahr an das die Gruppe verlassende Unternehmen übertragen wurden, erzeugt jede nachfolgende Veräußerung dieser Vermögenswerte keine erneute Steuerpflicht im Rahmen der GKKB-Regelungen.

24. Steuerpflichtige können die Steuerbefreiung bei Beteiligungen wahren, wenn sie nachweisen, dass die gruppeninternen Transaktionen, bei denen die Vermögenswerte an den die Gruppe verlassenden Steuerpflichtigen übertragen wurden, aus stichhaltigen wirtschaftlichen Gründen erfolgten.

(v) **Vorschriften zur Vermeidung von Doppelabzügen in sogenannten „Sandwich-Situationen“**

**Die „Sandwich-Situation“**



25. Das Hauptproblem bei „Sandwich-Situationen“ ist die Gefahr eines doppelten Abzugs auf der Ebene von Unternehmen 1, der die beiden folgenden Formen annehmen kann:

(a) **Unternehmen 1 profitiert von einem Abzug für (dem konsolidierten Unternehmen 3 entstandene) Geschäftsverluste und verbucht eine Wertberichtigung**

Wenn Unternehmen 3 Verluste erwirtschaftet und ein Liquiditätsproblem hat und daher sein bei Unternehmen 2 aufgenommenes Darlehen nicht tilgen kann, kann Unternehmen 2 gemäß seinen innerstaatlichen Vorschriften eine Wertberichtigung verbuchen. Infolgedessen hat Unternehmen 2 unter Umständen auch Probleme, sein

<sup>8</sup> Für die Umverteilung der Erlöse aus derartigen Veräußerungen auf die konsolidierte Steuerbemessungsgrundlage siehe Arbeitsunterlage CCCTB/RD\002\doc\de über die Umstrukturierung von Unternehmen im Rahmen der GKKB-Regelung.

eigenes Darlehen an Unternehmen 1 zurückzuzahlen, weshalb Unternehmen 1 ebenfalls eine Wertberichtigung über den Darlehensbetrag verbucht. Außerdem profitiert Unternehmen 1 von der Konsolidierung der Verluste von Unternehmen 3, da beide Unternehmen derselben GKKB-Gruppe angehören. Dadurch ergibt sich eine Situation von Doppelabzügen.

**(b) Unternehmen 1 profitiert von einem Abzug für (dem konsolidierten Unternehmen 3 entstandene) Geschäftsverluste und erleidet einen Kapitalverlust bei der Veräußerung seiner Anteile an Unternehmen 2**

Verluste auf der Ebene von Unternehmen 3 wirken sich üblicherweise auf den Wert der Beteiligung von Unternehmen 1 an Unternehmen 2 (und an seinen Tochtergesellschaften) aus. Daraus folgt: Sollte Unternehmen 1 seine Anteile an Unternehmen 2 veräußern, würde es höchstwahrscheinlich einen Kapitalverlust erleiden, da zu erwarten ist, dass seine Beteiligung aufgrund der Geschäftsverluste von Unternehmen 3 einen Teil ihres Wertes verloren hat. Im Rahmen der GKKB-Regelung besteht keine derartige Gefahr eines Doppelabzugs, da im System eine Vorkehrung bezüglich der Steuerbefreiung bei der Veräußerung von Anteilen unabhängig von der Größe der Beteiligung vorgesehen ist.

26. Um Doppelabzüge in „Sandwich-Situationen“ zu vermeiden, wird in den GKKB-Vorschriften gefordert, dass das Drittlandunternehmen in einem Steuergebiet liegt, das auf Ersuchen Informationen gemäß dem Standard der Richtlinie über die gegenseitige Amtshilfe austauscht. Ansonsten qualifiziert sich die Gruppenstruktur nicht für eine Konsolidierung nach den einheitlichen Vorschriften.

**(vi) Vorschriften zur Vermeidung einer Manipulation des Faktors Vermögenswerte**

27. Da die Gefahr einer Manipulation des Faktors Vermögenswerte – insbesondere durch steuerfreie gruppeninterne Bewegungen von Vermögenswerten – bekannt ist, enthält die GKKB-Regelung Vorschriften zur Vermeidung von Praktiken, welche ausschließlich durch steuerliche Überlegungen motiviert sind.

28. Wird ein Vermögenswert nach einem gruppeninternen Transfer in demselben oder im vorangehenden Steuerjahr an ein Unternehmen außerhalb der Gruppe veräußert, wird der Vermögenswert als Wert erachtet, der stets bei demjenigen Gruppenmitglied verblieben ist, das ihn vor einem solchen gruppeninternen Transfer gehalten hatte. Ferner wird einem Steuerpflichtigen stets die Möglichkeit eingeräumt, diese Korrektur zu verhindern, indem er erfolgreich nachweist, dass der gruppeninterne Transfer aus stichhaltigen wirtschaftlichen Gründen erfolgte.

29. Gruppeninterne Übertragungen von Vermögenswerten, die ausschließlich der Steuerumgehung dienen, können auch im Rahmen der allgemeinen Vorschrift zur Missbrauchsbekämpfung außer Acht bleiben.

*Was ist Ihre Meinung zu den Vorschriften unter (iv), (v) und (vi)?*