

EUROPÄISCHE KOMMISSION
GENERALDIREKTION STEUERN UND ZOLLUNION
Analysen und Steuerpolitiken
Taskforce GKKB

Brüssel, 26. März 2008

Taxud TF1/RP

CCCTB/WP065\doc\de

Orig.: EN

**ARBEITSGRUPPE „GEMEINSAME KONSOLIDIERTE
KÖRPERSCHAFTSTEUER-BEMESSUNGSGRUNDLAGE“
(AG GKKB)**

Vorschriften zur Missbrauchsbekämpfung

Sitzung am 14. und 15. April 2008

Konferenzzentrum Albert Borschette
Rue Froissart 36 - 1040 Brüssel

ARBEITSUNTERLAGE

I. Einführung und Zweck des Dokuments

1. Bei verschiedenen Gelegenheiten wurde im Rahmen der Diskussionen in der AG GKKB die mögliche Einführung von Vorschriften zur Missbrauchsbekämpfung angesprochen, deren Aufnahme in die GKKB-Regelung die Sachverständigen befürworteten. Behandelt wurde diese Frage aber noch nicht systematisch. Aus diesem Grund hatten sich die Dienststellen der Kommission vorgenommen, ein Dokument über die Missbrauchsbekämpfung vorzulegen, in dem solche Vorschriften umfassend analysiert werden.
2. Die Europäische Kommission hat kürzlich eine Mitteilung mit dem Titel „Anwendung von Maßnahmen zur Missbrauchsbekämpfung im Bereich der direkten Steuern (innerhalb der EU und im Hinblick auf Drittländer)“¹ veröffentlicht. Etwaige Vorschriften zur Missbrauchsbekämpfung, die in die GKKB-Rechtsvorschriften aufgenommen würden, müssten mit den Anforderungen des EG-Vertrags vereinbar sein. Es „... werden in der vorliegenden Mitteilung die aus den einschlägigen EuGH-Rechts-sachen abgeleiteten Grundsätze analysiert, um eine allgemeinere Debatte darüber einzuleiten, wie die Mitgliedstaaten auf die Herausforderungen reagieren können, mit denen sie konfrontiert sind“². Damit wird zwar ein nützlicher Rahmen für die konkreten Vorschriften der GKKB geschaffen; die GKKB-Rechtsvorschriften müssen aber spezifischer und detaillierter sein, als sie in der Mitteilung dargelegt sind.
3. Generell sollten die GKKB-Steuerpflichtigen ihre wirtschaftlichen Angelegenheiten so frei gestalten können, wie dies ihres Erachtens für sie am vorteilhaftesten ist. Allerdings könnte die Steuerplanung ein Ausmaß annehmen, das die Steuerbehörden nicht dulden können.
4. Vorschriften zur Missbrauchsbekämpfung decken ein breites Spektrum an Regeln und Bestimmungen ab. Einige MS greifen auf eine allgemeine Missbrauchsbekämpfungsvorschrift zurück, die in allen möglichen Fällen von Missbrauch zur Anwendung kommt. Andere verfügen dagegen über spezifische Vorschriften zur Missbrauchsbe-kämpfung, die auf bestimmte Praktiken abgestellt sind, wie etwa Vorschriften für die Unterkapitalisierung (*thin capitalization rules*), Regelungen für beherrschte ausländische Unternehmen (*CFC = controlled foreign corporations*) oder Bestimmungen für den Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode (*switch over*) in bestimmten Situationen. Die meisten MS greifen auf eine Kombination aus allge-meinen und spezifischen Vorschriften zurück.
5. In den letzten Jahren fällte der EuGH eine Reihe wichtiger Urteile in diesem Bereich, weshalb mehrere MS ihre Systeme überprüfen mussten. Dabei wurden zwei Arten von Änderungen vorgenommen: Mehrere MS beschränkten die Anwendung dieser Vor-schriften auf in Drittstaaten ansässige Unternehmen, während andere MS die Anwen-dung dieser Vorschriften ausweiteten, um auch rein innerstaatliche Sachverhalte abzu-decken. In diesem Zusammenhang ist Folgendes festzuhalten: „Nach Ansicht der Kommission wäre es bedauerlich, wenn die Mitgliedstaaten, um den Vorwurf der Diskriminierung zu vermeiden, die Anwendung von Maßnahmen zur Missbrauchsbe-kämpfung, mit denen eine grenzübergreifende Steuerumgehung eingedämmt werden

¹ KOM (2007) 785, 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)“.

² KOM (2007) 785.

soll, auf rein innerstaatliche Sachverhalte ausdehnen, bei denen die Gefahr von Missbrauch gar nicht besteht“³.

II Allgemeine Missbrauchsbekämpfungsvorschrift

6. Eine allgemeine Missbrauchsbekämpfungsvorschrift könnte in die GKKB-Regelung aufgenommen werden, damit die Steuerbehörden rein künstliche Gestaltungen umdeuten können. Dem Steuerpflichtigen sollte aber stets die Möglichkeit gegeben werden, das Vorhandensein einer solchen Konstruktion durch die Nachweis einer wirtschaftlichen Rechtfertigung zu widerlegen.
7. Die allgemeine Missbrauchsbekämpfungsvorschrift könnte in Verbindung mit spezifischen Vorschriften zur Bekämpfung von Missbrauch oder ohne Ergänzung durch weitere Vorschriften erlassen werden. Es gibt Argumente für und gegen diese Optionen.
8. Die Einführung einer allgemeinen Vorschrift zur Missbrauchsbekämpfung ohne weitere spezifische Vorschriften würde den MS ein flexibles Instrument bieten, um missbräuchlichen Praktiken zu begegnen. Möglicherweise wäre sie aber schwer anzuwenden, da sie in den einzelnen MS unterschiedlich ausgelegt werden könnte und somit für Unsicherheit sorgen würde.
9. Wird eine allgemeine Vorschrift in Verbindung mit spezifischeren Vorschriften zur Missbrauchsbekämpfung (Unterkapitalisierung, Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode, CFC usw.) eingeführt, stellt sich unweigerlich die Frage nach dem Anwendungsbereich dieser allgemeinen Vorschrift. Nach Ansicht der Dienststellen der Kommission erhielten die Steuerbehörden bei einer solchen Kombination spezifische Regeln, die bei der Bekämpfung spezieller und wohlbekannter Missbrauchsfälle leicht anzuwenden wären. Die allgemeine Vorschrift könnte der Bekämpfung möglicher Missbrauchsfälle dienen, die bei der Erarbeitung der gemeinsamen Vorschriften nicht vorhersehbar waren.

III Spezifische Vorschriften zur Missbrauchsbekämpfung⁴

10. Anstatt einer allgemeinen Missbrauchsbekämpfungsvorschrift oder zu deren Ergänzung könnten mehrere spezifische Vorschriften zur Missbrauchsbekämpfung eingeführt werden: (i) Vorschriften betreffend die Unterkapitalisierung oder allgemeinere Vorschriften zur Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Zinsen, (ii) Vorschriften für den Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode (Switch-over-Vorschriften), (iii) CFC-Vorschriften, (iv) Vorschriften für die Umdeutung des Verkaufs von Anteilen in einen Verkauf von Vermögenswerten, um einen Missbrauch der Konsolidierungsregeln in Verbindung mit der Steuerbefreiung für Beteiligungen zu vermeiden⁵, (v) Vorschriften zur Vermeidung einer möglichen doppelten Abzugsfähigkeit („double dips“) in „Sandwich-Situationen“⁶, (vi) mögliche Vorschriften zur Vermeidung einer Manipulation der Faktoren in der Aufteilungsformel.

³ KOM (2007) 785.

⁴ Es ist möglich, dass einige der in diesem Teil des Dokuments analysierten spezifischen Vorschriften nicht von allen MS als Missbrauchsbekämpfungsvorschriften betrachtet werden.

⁵ CCCTBWP057, Abschnitt V.3.: Veräußerung von Vermögenswerten oder Beteiligungen.

⁶ CCCTBWP057, Randnr. 87

11. Im vorliegenden Dokument wird analysiert, wie die oben aufgeführten Vorschriften zur Missbrauchsbekämpfung ausgestaltet werden könnten, auch wenn noch weitere spezifische Missbrauchsbekämpfungsvorschriften in Erwägung gezogen werden könnten.

1. Vorschriften zur Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Zinsen

12. Durch die traditionellen Unterkapitalisierungsvorschriften sollte vermieden werden, dass sich Steuerpflichtige bei einem im Ausland ansässigen verbundenen Unternehmen (übermäßig) Geld ausleihen. Bei einem solchen Geschäftsvorgang macht der Steuerpflichtige die Zinsen steuermindernd geltend, während der Empfänger der Zinsen nicht im gleichen Rechtsgebiet besteuert wird. Diese Vorschriften kamen in der EU bislang gewöhnlich nur bei Schulden in Bezug auf Unternehmen zur Anwendung, die in der EU und in Drittstaaten ansässig sind (d. h. nicht auf innerstaatlicher Ebene).
13. Ein weiteres Ziel kam zu den Unterkapitalisierungsvorschriften hinzu: Sie sollen heute in manchen Fällen nicht nur verhindern, dass es zu einer übermäßigen grenzüberschreitenden Darlehensaufnahme zwischen verbundenen Unternehmen und somit – wie oben beschrieben – zu einer steuerlichen Abzugsfähigkeit der Zinsen kommt; in manchen Fällen soll damit auch festgestellt werden, ob die Zinsen, die ein Unternehmen (nicht nur an die mit ihm verbundenen Unternehmen, sondern an alle seine Gläubiger) zahlt, übermäßig hoch sind, womit die Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Zinsen auf Zinsen auf Darlehen von Dritten ausgeweitet wurde.
14. Veranschaulicht wird dieses Phänomen durch die kürzlich von einigen MS⁷ eingeführten Vorschriften, um die Abzugsfähigkeit von Zinsen auf einen bestimmten Schwellenwert des Gewinns vor Steuern und Zinsen (earnings before interest and taxes, EBIT) oder des Gewinns vor Steuern, Zinsen und Abschreibungen (earnings before interest, taxes, depreciation and amortization, EBITDA) zu beschränken. Eine Rechtfertigung dieser Vorschriften findet sich nicht in den Steuerprinzipien. Die betreffenden MS hielten jedoch die Einführung dieser Vorschriften zum Schutz ihrer nationalen Steuereinnahmen für notwendig, da sie feststellten, dass ihre Unternehmen eine zu hohe Schuldenfinanzierung haben, die ihres Erachtens vermutlich hauptsächlich der Steueroptimierung dient.
15. Für die Ausgestaltung der Vorschriften zur Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Zinsen in der GKKB-Regelung können verschiedene Möglichkeiten analysiert werden:
16. A) EBIT oder EBITDA-Tests: Die von den MS eingeführten EBIT- oder EBITDA-Tests erlauben den Unternehmen in der Regel den Abzug eines bestimmten Zinsbetrags, der wie folgt ermittelt wird:
 - I. Die Unternehmen dürfen Zinsaufwendungen in Höhe ihrer steuerbaren Zinserträge steuerlich geltend machen, wobei der darüber hinausgehende Betrag der Zinsaufwendungen nur bis zu einem bestimmten Prozentsatz des EBIT oder des EBITDA abzugsfähig ist.

⁷ Solche Vorschriften haben beispielsweise Dänemark, Deutschland, Frankreich und Italien eingeführt.

- II. Der im betreffenden Besteuerungszeitraum überschüssige und daher nicht abzugsfähige Zinsaufwand kann in den Folgeperioden in Höhe des gleichen Prozentsatzes des EBIT oder des EBITDA steuerlich geltend gemacht werden (Vortrag nicht abzugsfähiger Zinsaufwendungen).
 - III. In der Regel haben die MS Regelungen erlassen, um die Anwendung dieser Vorschriften auf bestimmte Situationen zu begrenzen, beispielsweise die Festlegung eines De-minimis-Schwellenwerts und/oder der Vergleich mit der Eigenkapitalquote der Gruppe.
17. B) Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Zinsen auf ein bestimmtes Verhältnis von Fremdkapital zu Eigenkapital: Übersteigt das Verhältnis von Fremdkapital zu Eigenkapital einen bestimmten Betrag, sind die dem überschüssigen Fremdkapital entsprechenden Zinsaufwendungen entweder nicht abzugsfähig oder werden in Dividenden umgedeutet.
 18. C) Beschränkung der Abzugsfähigkeit der Zinsen gemäß dem Fremdvergleichsgrundsatz: Die Abzugsfähigkeit der Zinsaufwendungen kann begrenzt werden gemäß: (i) dem Betrag der Zinsen, die nach dem Fremdvergleichsgrundsatz gezahlt worden wären, und (ii) der Höhe des Fremdkapitals, das in Bezug auf die Verschuldungsfähigkeit des Steuerpflichtigen vorhanden gewesen wäre (Fremdvergleichsgrundsatz).
 19. Die GKKB-Regelung könnte eine dieser Möglichkeiten (A, B oder C) oder eine Kombination davon vorsehen. Den Diskussionen mit den MS und deren Kommentaren ist zu entnehmen, dass die Methoden (A und B) dem Fremdvergleichsansatz (C) vorgezogen werden, da beide ein verlässlicheres Ergebnis liefern würden. Außerdem scheint der jüngste Trend bei den in den MS erlassenen Rechtsvorschriften für eine Einführung von EBIT- oder EBITDA-Tests zu sprechen.
 20. Die Kommissionsdienststellen halten die EBIT- oder EBITDA-Tests (Option A) für die bessere Methode, da diese einfacher anzuwenden ist und der Ansicht Rechnung trägt, dass die herkömmlichen Unterkapitalisierungsvorschriften nicht ausgereicht haben, um die nationalen Steuereinnahmen vor einer übermäßigen Aufnahme von Fremdkapital zu schützen, die hauptsächlich aus Gründen der Steueroptimierung erfolgt.
 21. Bei Aufnahme der EBIT- oder EBITDA-Tests in die GKKB-Regelung müsste die Obergrenze für die gesamte konsolidierte Gruppe gelten, wenn Zinszahlungen innerhalb einer Unternehmensgruppe eliminiert werden.
 22. Bei der Ausgestaltung dieser Vorschriften für die GKKB müssten mehrere Aspekte definiert werden:
 - I. Es müsste EBIT oder EBITDA gewählt und definiert werden.
 - II. Festlegung des Schwellenwerts: Die von den MS festgesetzten Schwellenwerte liegen bei 80 % im Fall der Wahl von EBIT und bei 25-30 % im Fall der Wahl von EBITDA.
 - III. Die Begriffe Zinsertrag und Zinsaufwand müssen definiert werden.

- IV. Es müsste entschieden werden, ob die überschüssigen Zinsaufwendungen während eines unbegrenzten Zeitraums oder lediglich für eine begrenzte Anzahl von Jahren vorgetragen werden könnten.
- V. Es muss eine De-minimis-Regel definiert werden.
- VI. Vermutlich müsste eine so genannte Escape-Klausel vorgesehen werden, damit die Zinsen in den Fällen abzugsfähig sind, in denen ihr Betrag „normal“ ist. (An der EBIT- oder der EBITDA-Methode wird unter anderem kritisiert, dass sie zwar ein verlässliches Ergebnis liefert, in manchen Fällen offensichtlich aber unfair sein könne).

Eine Möglichkeit wäre, dass die Steuerpflichtigen die Eigenkapitalquote der konsolidierten Gruppe (falls eine Gruppe vorliegt) mit derjenigen der Gruppe weltweit vergleichen können, um nachzuweisen, dass der Betrag des Fremdkapitals nicht übermäßig hoch ist. Die Anwendung dieser Regel könnte aber infrage gestellt werden, wenn die konsolidierte GKKB-Gruppe mit der weltweiten Gruppe übereinstimmt. Denn in diesem Fall wären beide Eigenkapitalquoten identisch, so dass die GKKB-Gruppe automatisch von der im Rahmen des EBIT/EBITDA-Test errechneten Beschränkung ausgenommen würde; d. h. die Escape-Klausel wäre stets erfüllt. Dies macht nur Sinn, wenn alle beherrschten Tochtergesellschaften eines Mutterunternehmens in die konsolidierte Gruppe einbezogen werden; alle gruppeninternen Darlehen würden eliminiert und alle anderen Darlehen müssten die Anforderungen des Fremdvergleichsgrundsatzes erfüllen. Für Darlehen, die an wesentliche Anteilseigner vergeben oder von ihnen gewährt werden, könnten spezifische Vorschriften gelten wie etwa Regelungen für „nahe stehende“ Unternehmen (*closely held companies*). Der Begriff „Kontrolle“ müsste für diesen Test anders definiert werden als für den Konsolidierungstest, beispielsweise im Sinne von IAS 27 oder nach einer vereinfachten Methode wie etwa Festsetzung eines Schwellenwerts von über 50 % der Stimmrechte oder der Kapitalbeteiligung (Andernfalls würde ein beispielsweise zu 51 % beherrschtes Unternehmen nicht konsolidiert und bei der Berechnung des Verhältnisses von Fremdkapital zu Eigenkapital somit als ein Drittunternehmen behandelt).

Eine andere Möglichkeit bestünde darin, einen Zweistufentest vorzunehmen: zunächst den EBIT- oder EBIT(DA)-Test und anschließend – falls das Unternehmen diesen Test nicht besteht – den Test des festgesetzten Verhältnisses von Fremdkapital zu Eigenkapital (eine Kombination der unter A und B beschriebenen Tests).

- 23. Wenn keine EBIT- oder EBITDA-Vorschriften eingeführt werden, wäre es zweckmäßig, zumindest eine Vorschrift zu verwenden, die die Abzugsfähigkeit der an ein nahe stehendes, nicht ansässiges Unternehmen gezahlten Zinsen auf ein bestimmtes Verhältnis von Fremdkapital zu Eigenkapital beschränkt.

2. Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode

24. In der Arbeitsunterlage CCCTB/WP/057 schlugen die Kommissionsdienststellen Folgendes vor: „Bei den Einkünften aus Drittstaaten würden die Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen und Betriebsstätten frei gestellt werden, unter dem Vorbehalt eines Wechsels (*switch over*) zur Anrechnungsmethode dann, wenn die Körperschaftsteuer im Quellenstaat niedrig war“⁸.
25. In dem Dokument wird erläutert, wie der Switch-over-Mechanismus funktionieren sollte. Die Kommissionsdienststellen sind nach wie vor der Ansicht, dass die Switch-over-Regelung wie im Dokument CCCTB/WP/057 beschrieben zur Anwendung kommen sollte.

3. CFC-Vorschriften

26. In der Mitteilung wird folgender Standpunkt vertreten: „Mit den CFC-Vorschriften soll in erster Linie verhindert werden, dass gebietsansässige Unternehmen die Besteuerung im Inland dadurch umgehen, dass sie Gewinne an Tochterunternehmen in Niedrigsteuerländern weiterleiten, ein Ziel, das – wie der EuGH anerkannt hat – von den CFC-Vorschriften im Allgemeinen auch erreicht wird.“⁹
27. Die nationalen Rechtsvorschriften vieler MS umfassen CFC-Regelungen, um in der Regel gegen Fälle anzugehen, bei denen passive Einkünfte über ein ausländisches Unternehmen geleitet werden, das vom gebietsansässigen Unternehmen beherrscht wird und in einem Niedrigsteuerland ansässig ist. Die Anwendung der CFC-Vorschriften hat zur Folge, dass nicht ausgeschüttete Einkünfte des beherrschten ausländischen Unternehmens in die Steuerbemessungsgrundlage der gebietsansässigen Anteilseigner einbezogen werden.
28. In der Arbeitsunterlage CCCTB/WP/057 fragten die Kommissionsdienststellen die MS, ob bei der Ausgestaltung von Maßnahmen zum Schutz der Bemessungsgrundlage CFC-Vorschriften erforderlich seien oder ob ein Wechsel zur Anrechnungsmethode ausreiche, wenn eine Freistellung aufgrund der niedrigen lokalen Besteuerung von Gewinnen nicht gerechtfertigt sei. Generell vertraten die Sachverständigen die Ansicht, zusätzlich zu der Switch-over-Regelung bedürfe es CFC-Vorschriften, da letztere nicht nur auf ausgeschüttete Dividenden, sondern auch auf nicht ausgeschüttete Einkünfte des beherrschten ausländischen Unternehmens zur Anwendung kämen.
29. Bei der Ausgestaltung der CFC-Vorschriften für die GKKB stellt sich unter anderem die grundlegende Frage nach dem Geltungsbereich dieser Vorschriften: Würden CFC-Vorschriften in die GKKB-Regelung aufgenommen, müssten sie mit den jüngsten Entscheidungen des EuGH in Einklang stehen. Um der Rechtsprechung des EuGH Rechnung zu tragen, dürften die CFC-Vorschriften entweder nur in Bezug auf Drittstaaten zur Anwendung kommen oder sie müssten auch innerhalb der EU anwendbar sein; in letzterem Fall sollten sie aber lediglich auf rein künstliche Gestaltungen abzielen¹⁰.

⁸ CCCTBWP057, Randnr. 120.

⁹ KOM (2007) 785.

¹⁰ KOM (2007) 785.

30. Bei der Ausgestaltung der CFC-Vorschriften in Bezug auf Drittstaaten müssen mehrere Aspekte geregelt werden:

- Definition des Begriffs „Kontrolle“: Die CFC-Vorschriften müssen bei ausländischen Unternehmen zur Anwendung kommen, die von einem gebietsansässigen Unternehmen beherrscht werden. Für die Definition des Begriffs „Kontrolle“ gibt es verschiedene Optionen. Für die Zwecke der GKKB sollte vermutlich davon ausgegangen werden, dass das CFC vom gebietsansässigen Unternehmen kontrolliert wird, wenn letzteres direkt oder indirekt mehr als 50 % der Stimmrechte, der Beteiligungen bzw. des Kapitals oder der Ansprüche auf Gewinnbeteiligung besitzt. Geprüft werden könnten aber noch weitere Möglichkeiten: (i) die gleiche Regelung wie bei der Definition nahe stehender Unternehmen und Personen (gemäß Arbeitsunterlage CCCTB/WP/057 – 20 % der Stimmrechte¹¹) oder (ii) Definition des Begriffs „Kontrolle“ gemäß der Mutter-/Tochter-Richtlinie (Kapitalbeteiligung von 10 %). Sicherlich wäre es zweckmäßig, Situationen zu berücksichtigen, bei denen mehr als 50 %, d. h. der Schwellenwert, von „gemeinsam handelnden“ Unternehmen gehalten werden.
- Es müsste bestimmt werden, ab wann der ausländische Steuersatz als zu niedrig gilt. Dieser Satz müsste wahrscheinlich mit der Switch-over-Regelung in Einklang stehen: Festlegung eines Satzes von mindestens 40 % des durchschnittlichen anwendbaren gesetzlichen Körperschaftsteuersatzes der MS und keine Sonderregelung, die eine Besteuerung zu einem wesentlich geringeren Satz zur Folge hat¹².
- Bei der Definition des CFC sollte entweder berücksichtigt werden, dass dieses keiner wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht, oder die Art seiner Einkünfte zugrunde gelegt werden, wobei zu prüfen wäre, ob es sich hauptsächlich um passive Einkünfte handelt.
- Nach Identifizierung des CFC können in die Steuerbemessungsgrundlage des gebietsansässigen Unternehmens entweder (i) nur die passiven Einkünfte oder (ii) sämtliche Einkünfte des CFC einbezogen werden.

31. Wie bereits dargelegt, wird eine solche Regelung zur Folge haben, dass die nicht ausgeschütteten Einkünfte des beherrschten ausländischen Unternehmens in die Bemessungsgrundlage der gebietsansässigen Anteilseigner einbezogen werden. Die Einkünfte sollten nach der GKKB-Regelung errechnet und in dem Steuerjahr berücksichtigt werden, das den Tag des letzten Tages des Besteuerungszeitraums des CFC umfasst.

32. Die Anwendung der CFC-Regelung sollte zu keiner höheren Besteuerung (als bei innerstaatlichen Sachverhalten) führen und jede Art von Doppelbesteuerung vermeiden: Ein und dieselben Einkünfte dürfen nur einmal in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden, unabhängig von der Art ihrer Berücksichtigung. Daher sollte eine Entlastung für die im Ausland gezahlten Steuern vorgesehen werden. Auch sollten die Einkünfte eines CFC, die in die Bemessungsgrundlage der gebietsansässigen Anteilseigner einbezogen und somit besteuert wurden, nicht doppelt besteuert werden, wenn

¹¹ CCCTBWP057, Randnr. 78.

¹² CCCTBWP057, Randnr. 128.

die Dividenden diesen Anteilseignern ausgeschüttet wurden. Zur Vermeidung dieser Doppelbesteuerung gibt es zwei Möglichkeiten:

- Werden bei der Besteuerung der vom CFC gezahlten Dividenden (die aufgrund des Switch-over-Mechanismus nicht freigestellt sind) nur die nicht ausgeschütteten Passiveinkünfte in die Bemessungsgrundlage des gebietsansässigen Anteilseigners einbezogen, muss zwischen den Dividenden aus den bereits besteuerten passiven Einkünften und denjenigen, die eine Ausschüttung der noch nicht in der Bemessungsgrundlage des Anteilseigners berücksichtigten aktiven Einkünfte darstellen, unterschieden werden. Eine Alternative bestünde darin, davon auszugehen, dass die Dividenden zuerst aus den passiven Einkünften ausgezahlt werden.
- Werden dagegen sämtliche Einkünfte des CFC in die Bemessungsgrundlage des gebietsansässigen Anteilseigners einbezogen, sollten die ausgeschütteten Dividenden nicht ein weiteres Mal besteuert werden.

33. Bei der Berechnung der Einkünfte aus der Veräußerung der Anteile am beherrschten ausländischen Unternehmen müssen auch die in der Bemessungsgrundlage des Anteilseigners bereits berücksichtigten einbehaltenen Gewinne abgezogen werden.

34. Nach Ansicht der Kommissionsdienststellen sollte der Begriff des „beherrschten ausländischen Unternehmens“ (CFC) unter Berücksichtigung der Art seiner Einkünfte definiert werden: Handelt es sich bei den Gesamteinkünften des Unternehmens bis zu einem bestimmten Schwellenwert (beispielsweise 80 %) um passive Einkünfte, wäre es ein beherrschtes ausländisches Unternehmen. Ist ein Unternehmen als CFC identifiziert, sollten lediglich die passiven Einkünfte in die Bemessungsgrundlage des gebietsansässigen Unternehmens einbezogen werden; und wenn das CFC Dividenden ausschüttet, wäre davon auszugehen, dass diese zuerst aus den passiven Einkünften ausgezahlt werden. Die Verwaltungskosten der Beteiligung, deren Gewinnausschüttungen für den Steuerzahler steuerfrei sind, sollten als nicht abzugsfähige Aufwendungen behandelt werden¹³.

4. Vorschriften für die Umdeutung eines Anteilsverkaufs in einen Verkauf von Vermögenswerten, um zu vermeiden, dass die Konsolidierungsregeln in Verbindung mit der Steuerbefreiung für Beteiligungen missbraucht werden

35. Bei den Sitzungen der AG GKKB wurden Bedenken dahingehend geäußert, dass innerhalb einer konsolidierten Gruppe Vermögenswerte auf ein anderes Unternehmen der Gruppe (ohne Besteuerung des gruppeninternen Geschäftsvorgangs) übertragen und die Anteile an diesem Unternehmen dann aufgrund der Steuerbefreiung für Beteiligungen steuerfrei veräußert werden könnten.

36. Dieses Problem wurde in der Arbeitsunterlage CCCTB/WP/057 behandelt. Vorgeschlagen wird darin eine Regelung, „wonach realisierte Gewinne aus der Veräußerung solcher Anteile dann nicht steuerfrei wären, wenn innerhalb des laufenden oder des vorangegangenen Steuerjahres Vermögenswerte auf das ausscheidende Unternehmen übertragen wurden und wenn deren Veräußerung einen Gewinn zur Folge gehabt hätte (wobei dem Steuerzahler ermöglicht werden könnte, stichhaltige wirtschaftliche

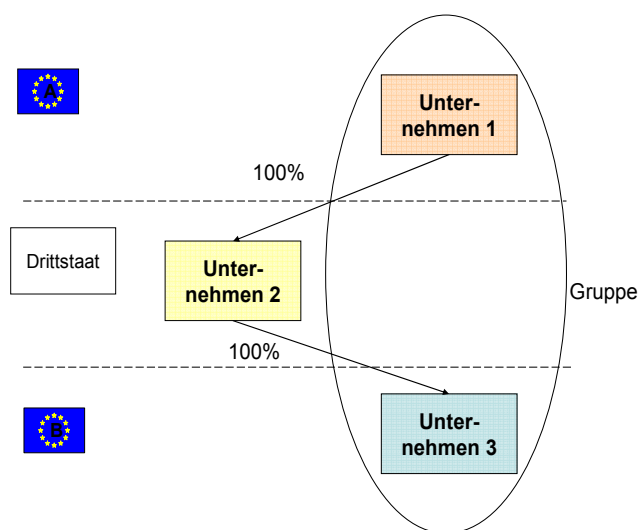
¹³ CCCTBWP057, Randnr. 134.

Gründe nachzuweisen)¹⁴.

37. Diese Regelung müsste vermutlich auf diejenigen Fälle ausgeweitet werden, bei denen ein Unternehmen aus der Gruppe ausscheidet (oder die Gruppe aufhört zu bestehen), ohne dass es zu einer Veräußerung von Anteilen kommt (beispielsweise wenn die Gruppe die Option nach den ersten fünf Jahren nicht verlängert). In diesem Fall könnten die nicht realisierten Veräußerungsgewinne von Vermögenswerten, die innerhalb des laufenden oder des vorangegangenen Steuerjahres auf das ausscheidende Unternehmen übertragen wurden und deren Veräußerung einen Gewinn zur Folge gehabt hätte, ebenfalls sofort besteuert werden.
38. Damit diese Regelung symmetrisch ist, muss geprüft werden, wie sie in Fällen zur Anwendung kommen soll, bei denen die gruppeninterne Veräußerung von Vermögenswerten einen Verlust zur Folge gehabt hätte.
39. Einige MS erklärten, der in dieser Arbeitsunterlage vorgesehene Zeitraum von zwei Jahren sei zu kurz, weshalb die Regelung allzu leicht manipuliert werden könne.

5. Vorschriften zur Vermeidung einer doppelten Abzugsfähigkeit in „Sandwich-Situationen“

40. Bei den Sitzungen der AG GKKB und den Sitzungen der Untergruppe 5 (SG 5) vertraten die Sachverständigen die Ansicht, in so genannten „Sandwich-Situationen“ bestehe möglicherweise die Gefahr, dass es zu einer doppelten Abzugsfähigkeit komme, weshalb eine Vorschrift zur Missbrauchsbekämpfung erforderlich sein könne. Nachfolgend gehen die Kommissionsdienststellen deshalb eingehender auf diesen Punkt ein.
41. Unter der Randnummer 87 in der Arbeitsunterlage CCCTB/WP/057 ist eine „Sandwich-Situation“ wie folgt beschrieben: „Die Tatsache, dass ein Glied in der Beteiligungskette einer Gruppe von EU-Unternehmen ein Nicht-EU-Unternehmen ist (sog. Sandwich-Situation) vermag die Kette nicht zu durchbrechen. Denn sonst könnten die Steuerzahler Gruppen in eine Vielzahl von Gruppen aufsplittern“.



¹⁴ CCCTBWP057, Randnr. 109.

42. Probleme mit einer doppelten Abzugsfähigkeit können sich sowohl dann ergeben, wenn das „Sandwich-Unternehmen“ in einem Nicht-EU-Land ansässig ist als auch wenn das „Sandwich-Unternehmen“ in einem EU-MS ansässig ist, von der konsolidierten Gruppe aber ausgenommen ist, da beispielsweise das Kriterium des Beteiligungsschwellenwerts nicht erfüllt ist. In einer solchen Situation können zwei unterschiedliche Probleme der doppelten Abzugsfähigkeit auftreten:

- Wenn das Unternehmen 3 ein Darlehen beim Unternehmen 2 aufnimmt, welches gleichzeitig ein Darlehen beim Unternehmen 1 aufnimmt, und wenn das Unternehmen 3 ein Liquiditätsproblem hat und das Darlehen nicht zu tilgen vermag, kann das Unternehmen 2 eine Wertberichtigung auf eine uneinbringliche Forderung gemäß den innerstaatlichen Vorschriften des Nicht-EU-Landes verbuchen. Ist das Unternehmen 2 dann mit den gleichen Problemen bei der Rückzahlung des Darlehens an das Unternehmen 1 konfrontiert, wird letzteres eine Wertberichtigung für den Betrag des Darlehens verbuchen und kann die Verluste des Unternehmens 3 gleichzeitig konsolidieren. Auf diese Weise „profitiert“ das Unternehmen 1 von den Verlusten des Unternehmens 3 und kann zudem die uneinbringliche Forderung aufgrund seines dem Unternehmen 2 gewährten Darlehens steuerlich geltend machen. Dieser mögliche doppelte Abzug könnte vermieden werden durch:
 - einen allgemeinen Grundsatz, wonach kein Geschäftsvorgang zu einem doppelten Abzug innerhalb einer GKKB-Gruppe führen darf; dabei dürfte es schwierig sein, einen solchen Grundsatz so abzufassen, dass wirklich alle Geschäftsvorgänge dieser Art und nur diese erfasst werden;
 - Rückgriff auf eine „allgemeine“ Klausel zur Bekämpfung von Steuerumgehung, die möglicherweise nur schwer einheitlich angewandt werden könnte;
 - Erlass einer spezifischen Vorschrift betreffend die Abzugsfähigkeit von Wertberichtigungen uneinbringlicher Forderungen, wobei Wertberichtigungen von uneinbringlichen Forderungen im Zusammenhang mit nahe stehenden Unternehmen und Personen nicht abgezogen werden dürften.
- Außerdem stellt die Beteiligung des Unternehmens 1 am Unternehmen 2 den Wert des Nicht-EU-Unternehmens und aller seiner Tochtergesellschaften dar. Folglich werden sich alle Verluste des Unternehmens 3 und seiner Tochtergesellschaften auf den Wert der Beteiligung auswirken. Das Unternehmen 1 könnte so von den Verlusten des Unternehmens 3 durch deren Konsolidierung und danach von einem Verlust bei der Veräußerung von Anteilen am Unternehmen 2, das aufgrund der erlittenen Verluste an Wert eingebüßt hat, „profitieren“. Die GKKB-Regelung sieht jedoch eine Steuerbefreiung für wesentliche Beteiligungen (über 10 % Stimmrechte) vor, so dass nur Verluste aus Anteilsveräußerungen bei einer Beteiligung von weniger als 10 % einen Verlust bewirken könnten. Dies eröffnet die Möglichkeit, dass Verluste bis zu 10 % zweimal abgezogen werden können. In noch extremeren Fällen könnten sogar Verluste bis zu 25 % zweimal steuerlich geltend gemacht werden, wenn der Verkauf von Anteilen nicht durch die Steuerbefreiung für Beteiligungen

geschützt ist, weil die Beteiligung innerhalb von zwölf Monaten erworben und veräußert wird¹⁵. Verhindert werden könnte ein solcher Doppelabzug durch:

- den vorstehend genannten allgemeinen Grundsatz;
- die vorstehend dargelegte allgemeine Klausel zur Bekämpfung von Steuerumgehung;
- eine besondere Vorschrift, deren Abfassung komplex sein könnte und die aufgrund der geringen Wahrscheinlichkeit, dass solche Umstände eintreten, möglicherweise nicht wirklich notwendig wäre.

43. Für die Fragen betreffend die „Sandwich-Situationen“ scheinen somit Lösungen möglich zu sein. Ob im zweiten Beispiel ein wirkliches Risiko besteht, kann in der Tat bestritten werden. Solche Fragen stellen sich aber auch im Hinblick auf die bestehenden nationalen „Konsolidierungssysteme“, weshalb die Sachverständigen gebeten werden mitzuteilen, wie sie diese Fragen angegangen sind oder weshalb sie sie ihres Erachtens ignorieren konnten.

6. Vorschriften zur Vermeidung einer Manipulation der Faktoren in der Aufteilungsformel

44. Die MS äußerten Bedenken dahingehend, dass die in der Aufteilungsformel enthaltenen Faktoren manipuliert werden könnten, um die Aufteilung der Bemessungsgrundlage unter den einzelnen MS zu beeinflussen.

45. Von den drei Faktoren, die vermutlich in die Aufteilungsformel einbezogen werden, eignet sich der Faktor Vermögenswerte für Manipulationen, da gruppeninterne Veräußerungen von Vermögenswerten nicht besteuert werden. Eine mögliche Regelung bestünde darin, dass gruppeninterne Bewegungen von Vermögenswerten nicht berücksichtigt werden, wenn diese offensichtlich nur zur Beeinflussung der Aufteilung der Bemessungsgrundlage erfolgen. Obwohl den meisten Bewegungen von Vermögenswerten unweigerlich kommerzielle Erwägungen zugrunde liegen, könnten hochwertige mobile Vermögenswerte wie etwa für die Beförderung benutzte Flugzeuge theoretisch in mehreren verschiedenen Ländern ihren Standort haben und lediglich zu Steuerzwecken übertragen werden. Eine andere Möglichkeit wäre der Rückgriff auf die allgemeine Klausel zur Missbrauchsbekämpfung.

IV. Fragen zur Diskussion

A) Halten die Sachverständigen die Einführung einer allgemeinen Missbrauchsbekämpfungsvorschrift für erforderlich?

B) Welches Verhältnis sollte zwischen einer allgemeinen Klausel zur Missbrauchsbekämpfung und einer spezifischen Regelung zur Missbrauchsbekämpfung bestehen? Das heißt, kann ein Geschäftsvorgang, der im Hinblick auf eine spezifische Missbrauchsbekämpfungsvorschrift geprüft und für nicht missbräuchlich befunden wurde, einer weiteren Prüfung nach der allgemeinen Missbrauchsbekämpfungsvorschrift unterzogen werden?

¹⁵ CCTBWP057, Randnr. 125.

C) Stimmen die Sachverständigen der Einführung einer Vorschrift zu, welche die Abzugsfähigkeit von Zinsen auf einen bestimmten Schwellenwert des EBIT oder des EBITDA beschränkt, wie dies unter den Randnummern 15 bis 17 dargelegt ist?

D) Sind die Sachverständigen mit den Vorschriften für den Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode (Switch-over-Vorschriften) einverstanden, die in der Arbeitsunterlage CCCTB/WP/057 erläutert sind?

E) Sind die Sachverständigen damit einverstanden, dass für beherrschte Unternehmen, die in Niedrigsteuerländern außerhalb der EU ansässig sind, CFC-Vorschriften erlassen werden? Sollte in der GKKB-Regelung die Möglichkeit vorgesehen werden, dass die CFC-Vorschriften innerhalb der EU zur Anwendung kommen, allerdings nur bei rein künstlichen Gestaltungen?

F) Stimmen die Sachverständigen der Einführung der Vorschriften für die Umdeutung von Anteilsverkäufen in Veräußerungen von Vermögenswerten zu, um einen Missbrauch der Konsolidierungsregeln zu vermeiden, wie dies in der Arbeitsunterlage CCCTB/WP/057 vorgesehen ist?

G) Halten die Sachverständigen die Einführung von Vorschriften zur Vermeidung möglicher Doppelabzüge in „Sandwich-Situationen“ für notwendig?

H) Sollten nach Ansicht der Sachverständigen Vorschriften zur Vermeidung einer Manipulation der in der Aufteilungsformel enthaltenen Faktoren eingeführt werden?

I) Halten die Sachverständigen die Einführung weiterer spezifischer Vorschriften zur Missbrauchsbekämpfung für zweckmäßig?