

ECOFIN: Einigung auf BEPS-Richtlinie

Aktuell: Am 12.07.2016 wurde die Richtlinie im ECOFIN formell beschlossen.

Am 17.06.2016 erreichten die Mitgliedstaaten im ECOFIN eine politische Einigung über die Anti-Tax-Avoidance Directive, die die Mitgliedstaaten verpflichtet, bis Ende 2018 bestimmte Missbrauchsverhinderungsmaßnahmen umzusetzen.

Hintergrund

Die EU-Kommission hatte am 28.01.2016 den ersten offiziellen Entwurf einer Richtlinie gegen BEPS vorgestellt (siehe [Deloitte Tax-News](#)).

Obwohl grundsätzlich die gleichen Themen wie im OECD-Aktionsplan gegen BEPS behandelt wurden, gab es in einigen Fällen abweichende Umsetzungen. Es handelte sich um eine de minimis-Richtlinie, es steht den Mitgliedstaaten also grundsätzlich frei, strengere Regeln zu erlassen.

Aktuelle Entwicklung

Am 17.06.2016 einigten sich die ECOFIN-Minister auf den Entwurf einer Richtlinie „mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts“. Die Richtlinie soll auf alle Steuerpflichtigen – einschließlich Betriebsstätten von Unternehmen aus Drittstaaten – anwendbar sein, wenn diese in einem oder mehreren Mitgliedstaaten der Körperschaftsteuer unterliegen.

Die Richtlinie enthält Vorgaben an die Mitgliedstaaten, in folgenden Bereichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften zu erlassen:

- Zinsabzugsbeschränkungen
- Wegzugsbesteuerung (Exit Tax)
- Allgemeine Missbrauchsvermeidungsvorschrift (General Anti-Abuse Rule, GAAR)
- Hinzurechnungsbesteuerung
- Hybride Gestaltungen (ohne doppeltansässige Gesellschaften)

Bei diesen Vorgaben handelt es sich um Mindeststandards, die Mitgliedstaaten dürfen also strengere Vorschriften erlassen bzw. beibehalten. Hierbei sind allerdings die Vorgaben des Primärrechts, namentlich die EU-Grundfreiheiten zu beachten. Dort, wo nationale Vorschriften hinter den Vorgaben zurückbleiben, sind die Mitgliedstaaten nach Art. 288 AEUV allerdings verpflichtet, die Richtlinie in nationales Recht umzusetzen; die hierfür vorgesehene Umsetzungsfrist endet am 31.12.2018.

Zinsabzugsbeschränkungen

Wie bereits im Kommissionsvorschlag vom 28.01.2016 orientiert sich die Zinsabzugsbeschränkung stark an der deutschen Zinsschranken Regelung – Grundregel: der Nettozinsaufwand ist nur bis zur Höhe von 30% des EBITDA abziehbar. Allerdings gibt es im Vergleich zum Vorschlag vom 28.01.2016 einige Änderungen, durch die insgesamt eine weitere Annäherung an die deutsche Regelung erfolgt.

- Anhebung der vorgeschlagenen Freigrenze von EUR 1 Mio. auf EUR 3 Mio. (wie in Deutschland)
- Unternehmen, die Teil einer Gruppenbesteuerung sind, können als „ein Steuerpflichtiger“ behandelt werden (Nettozinsaufwand und EBITDA wären entsprechend auf Ebene der „Gruppe“ zu berechnen, die Freigrenze gilt dann für die ganze „Gruppe“)
- Stand-Alone-Klausel: Nettozinsaufwand bei Stand-Alone-Unternehmen (Unternehmen, das nicht in einem Konzernabschluss einbezogen ist und weder nahestehende Unternehmen noch Betriebsstätten hat) voll abziehbar (ähnlich wie in Deutschland)

Die Richtlinie sieht die Möglichkeit vor, in bestimmten Fällen die Abzugsbeschränkung nicht anzuwenden:

- Grandfathering: Kredite, die vor dem 17.06.2016 abgeschlossen wurden, müssen nicht von der Zinsabzugsbeschränkung erfasst werden; bei späteren Änderungen der Darlehen muss aber die Zinsabzugsbeschränkung greifen
- Darlehen, die zur Finanzierung bestimmter langfristiger EU-Infrastrukturprojekte im öffentlichen Interesse eines Mitgliedstaats dienen, müssen ebenfalls nicht von der Zinsabzugsbeschränkung erfasst werden

Im letztgenannten Fall sollen die Einkünfte aus dem EU-Infrastrukturprojekt nicht beim EBITDA berücksichtigt werden, entsprechend soll der Nettozinsaufwand nicht bei der Bestimmung der „Konzernquote“ im Rahmen der „Group Ratio Rule“ der OECD (s.u.) berücksichtigt werden.

Steuerpflichtige, die Teil eines konsolidierten Konzerns sind, kann die Möglichkeit gegeben werden entweder

- den gesamten Nettozinsaufwand abzuziehen, wenn ihre Eigenkapitalquote im Vergleich zum Konzern – bei gleichem Bewertungsmaßstab für die Wirtschaftsgüter und Schulden wie im konsolidierten Konzernabschluss – um nicht mehr als 2%-Punkte schlechter ist als die des Konzerns (vgl. „Escape-Klausel“ in Deutschland), oder
- den Nettozinsaufwand bis zur Höhe des Produktes aus „Konzernquote“ und EBITDA des Steuerpflichtigen abzuziehen. Die „Konzernquote“ ist das Verhältnis des Konzernnettozinsaufwand gegenüber Dritten zum EBITDA des Konzerns. Diese sog. „Group Ratio Rule“ wird im finalen OECD-Bericht zu Maßnahme Nr. 4 vorgeschlagen; der EU-Vorschlag nutzt aber nicht die Möglichkeit des 10%igen „Uplifts“ der Konzernquote zur Erhöhung der abziehbaren Zinsen.

Für nicht abziehbare Zinsen bzw. nicht genutztes EBITDA sieht der Vorschlag alternativ folgende Möglichkeiten vor:

- zeitlich unbegrenzter Vortrag nicht abzugsfähiger Zinsen, oder
- zeitlich unbegrenzter Vortrag sowie zeitlich auf 3 Jahre begrenzter Rücktrag nicht abzugsfähiger Zinsen, oder
- zeitlich unbegrenzter Vortrag nicht abzugsfähiger Zinsen sowie auf 5 Jahre begrenzter Vortrag des nicht verbrauchten EBITDA (wie in Deutschland)

Bei Finanzunternehmen („financial undertakings“ (entsprechend der Richtliniendefinition z. B. Kreditinstitute oder (Rück-)Versicherer)), auch solche, die Teil eines – nach IFRS oder nationalem Recht – konsolidierten Konzerns sind, können die Mitgliedstaaten von der Anwendung der Zinsabzugsbeschränkung absehen.

Wegzugsbesteuerung (Exit Tax)

Die Regelungen entsprechen überwiegend den Vorschlägen aus dem Richtlinienentwurf vom 28.01.2016; erfasst werden sollen demnach:

- Überführungen von Wirtschaftsgütern vom Stammhaus in eine Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat oder einem Drittland, soweit der Staat des Stammhauses durch die Übertragung sein Besteuerungsrecht verliert,
- Überführungen von Wirtschaftsgütern einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat in das Stammhaus oder eine Betriebsstätte eines anderen Mitgliedstaats oder eines Drittlands, soweit der Betriebsstättenstaat durch die Übertragung sein Besteuerungsrecht verliert,
- Sitzverlegungen in andere Mitgliedstaaten oder einen Drittstaat; ausgenommen sind Wirtschaftsgüter, die einer Betriebsstätte im Ursprungsland zuzuordnen sind
- Verlagerung des Geschäfts einer EU-Betriebsstätte in einen anderen Mitgliedstaats oder in ein Drittland, soweit der Betriebsstättenstaat durch die Übertragung sein Besteuerungsrecht verliert

Bei Überführungen oder Verlagerungen in andere EU-Mitgliedstaaten oder einen EWR-Staat (dort nur unter der Voraussetzungen, dass Beitreibungshilfe gewährleistet ist) müssen die Mitgliedstaaten eine Ratenzahlung über 5 Jahre für die „Wegzugssteuer“ ermöglichen. Die Mitgliedstaaten können unter bestimmten Voraussetzungen Zinsen oder Sicherheitsleistungen verlangen. Bei Eintritt bestimmter Bedingungen (u.a. Verkauf des verlagerten Wirtschaftsguts, Verlagerung in einen Drittstaat), sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, die Ratenzahlungsmöglichkeit unverzüglich zu beenden und den ausstehenden Steuerbetrag einzutreiben.

Die Regelung zur Wegzugsbesteuerung soll nicht bei lediglich temporären Verlagerungen (Dauer von nicht mehr als 12 Monaten) angewendet werden, wenn es sich bei den verlagerten Wirtschaftsgütern um solche handelt, mit denen Wertpapiere finanziert wurden,

die als Sicherheit dienen oder wenn der Transfer der Einhaltung aufsichtsrechtlicher Eigenkapitalanforderungen oder der Liquiditätssteuerung diene.

Bei Bewegungen innerhalb der EU soll der Zuzugsstaat den gemeinen Wert im Zeitpunkt des Zuzugs als „Anfangswert“ des Wirtschaftsgutes anerkennen.

Switch-Over-Klausel

Die in dem Vorschlag vom 28.01.2016 enthaltene Switch-Over-Klausel ist nicht mehr enthalten. Sie wurde im Zuge der Diskussionen Ende Mai (Ratsdokument 9520/16) gestrichen. Allerdings beinhalten die Vorgaben zur Hinzurechnungsbesteuerung weiterhin die Verpflichtung, bei ausländischen Betriebsstätten eine (Hinzurechnungs-)Besteuerung vorzunehmen, wenn die dortigen Voraussetzungen erfüllt sind.

Allgemeine Missbrauchsvermeidungsvorschrift (General Anti-Abuse Rule, GAAR)

Die allgemeine Missbrauchsvermeidungsvorschrift entspricht weitestgehend dem Vorschlag vom 28.01.2016, ähnelt also weiterhin § 42 AO. Die Mitgliedstaaten sollen künstliche Gestaltungen steuerlich ignorieren, wenn deren wesentlicher Zweck die Erlangung eines steuerlichen Vorteils ist, der nicht vorgesehen ist, und es für die Gestaltung keine beachtlichen wirtschaftlichen Gründe gibt, die die ökonomische Wirklichkeit abbilden. Die Steuer soll dann entsprechend der wirtschaftlichen Substanz nach den nationalen Gesetzen berechnet werden.

Hinzurechnungsbesteuerung

In Bezug auf die Hinzurechnungsbesteuerung gab es bis zuletzt Diskussionen im Rat, insbesondere was ihre Anwendung innerhalb der EU angeht. Die nun beschlossene Fassung der Richtlinie weicht daher im Bereich der Hinzurechnungsbesteuerung in einigen Punkten vom Entwurf vom 28.01.2016 ab.

An der grundsätzlichen Ausrichtung hat sich dabei aber nichts geändert: Die Mitgliedstaaten sind künftig verpflichtet, bestimmte nicht ausgeschüttete Gewinne von ausländischen Gesellschaften oder Betriebsstätten zu besteuern. Die Voraussetzungen für eine Hinzurechnungsbesteuerung ähneln den deutschen Regeln:

- Beherrschung der ausländischen Gesellschaft (die vorgeschlagenen Voraussetzungen dazu sind weiterhin enger als nach der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung, da nach der Richtlinie nur Beteiligungen verbundener Unternehmen zu berücksichtigen sind)
- Effektive Niedrigbesteuerung:
Die von der (Zwischen-)Gesellschaft oder Betriebsstätte gezahlten Steuern betragen weniger als die Hälfte der Steuern, die im Mitgliedstaat des Steuerpflichtigen bei Anwendung von dessen Steuersystem zu zahlen gewesen wären; nicht steuerpflichtige Betriebsstätten der (Zwischen-)Gesellschaft sind dabei nicht zu berücksichtigen.
Im Entwurf vom 28.01.2016 war ein Steuersatz von weniger als 40% des Steuersatzes, der im Mitgliedstaat des Steuerpflichtigen angewendet worden wäre vorgesehen; nach deutscher Hinzurechnungsbesteuerung liegt Niedrigbesteuerung schon bei einer effektiven Steuerbelastung von weniger als 25% vor. Durch die (schwer verständliche) Neuformulierung soll insbesondere betont werden, dass es auf die effektive Steuerbelastung ankommt und nicht auf den Steuersatz.

Außerdem muss die (Zwischen-)Gesellschaft oder Betriebsstätte bestimmte – passive oder durch eine künstliche Gestaltung erzeugte – Einkünfte erzielen.

- Passive Einkünfte (die deutschen Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung nennen aktive Einkünfte):
 - (i) Zinsen oder andere Einkünfte aus Finanzanlagen
 - (ii) Lizenzzahlungen oder andere Einkünfte aus IP
 - (iii) Dividenden und Veräußerungsgewinne
 - (iv) Einkünfte aus Finanzierungsleasing
 - (v) Einkünfte aus Versicherungs-, Bank- oder anderen Finanztätigkeiten
 - (vi) Einkünfte von Abrechnungsunternehmen, die Einkünfte durch Verkäufe und Dienstleistungen erzielen, die sie von nahestehenden Unternehmen kaufen und an nahestehende Unternehmen verkaufen oder erbringen, und die nicht oder wenig zur Wertschöpfung beitragen

Eine Hinzurechnungsbesteuerung soll dabei unterbleiben, soweit die ausländische Gesellschaft eine substantielle wirtschaftliche Aktivität mit Mitarbeitern, Anlagen, Vermögenswerten und Räumlichkeiten ausübt und das nachgewiesen wird. Dieser

Gegenbeweis muss allerdings bei Drittstaatengesellschaften (außerhalb der EU und des EWR) nicht ermöglicht werden.

Die Mitgliedstaaten können dabei Nichtaufgriffsgrenzen vorsehen, wonach bei weniger als einem Drittel passiver Einkünfte eine Hinzurechnungsbesteuerung unterbleibt oder bei Finanzunternehmen die passiven Einkünfte zu weniger als einem Drittel aus Transaktionen mit dem Steuerpflichtigen oder verbundenen Unternehmen stammen.

- Alternativ können die Mitgliedstaaten die Einkünfte nicht anhand des Katalogs passiver Einkünfte bestimmen, sondern vorsehen, dass Einkünfte aus einer künstlichen Gestaltung, deren wesentlicher Zweck die Erlangung eines Steuervorteils ist, der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen. Eine künstliche Gestaltung ist gegeben, wenn die (Zwischen-)Gesellschaft oder Betriebsstätte die für die Erzielung der gesamten oder eines Teils der Einkünfte notwendigen Wirtschaftsgüter nicht besitzen oder die Risiken nicht übernommen hätte, wenn sie nicht von einem Unternehmen kontrolliert werden würde, das die wichtigen Personalfunktionen für diese Wirtschaftsgüter und Risiken ausführt, die dem CFC-Einkommen dienlich sind.

Das hinzurechnungspflichtige Einkommen bestimmt sich in dieser Variante nach den Wirtschaftsgütern und Risiken, die zu den Personalfunktionen des beherrschenden inländischen Gesellschafters in Beziehung stehen; dabei ist der Fremdvergleichsgrundsatz zu beachten.

In dieser Variante dürfen die Mitgliedstaaten Nichtaufgriffsgrenzen vorsehen, wonach bei weniger als EUR 750.000 Jahresüberschuss und weniger als EUR 75.000 Gewinn aus „non-trading“ oder bei einem Jahresüberschuss von weniger als 10% der operativen Kosten eine Hinzurechnungsbesteuerung unterbleibt.

Die Gewinne des ausländischen Unternehmens sollen nach dem Rechts des Ansässigkeitsstaates des Steuerpflichtigen berechnet werden; Verluste sollen dem Steuerpflichtigen nicht zugerechnet werden, aber von der (Zwischen-)Gesellschaft oder Betriebsstätte vorgetragen und in späteren Jahren berücksichtigt werden können. Die Gewinne sollen den Steuerpflichtigen entsprechend ihrer Beteiligung zugerechnet werden; das Einkommen soll in dem Steuerjahr berücksichtigt werden, in dem das Steuerjahr der ausländischen Gesellschaft endet. Zur Vermeidung von Doppelbesteuerung sollen die hinzugerechneten Beträge im Falle einer Gewinnausschüttung der ausländischen Gesellschaft oder wenn die Anteile an der (Zwischen-)Gesellschaft oder der Betrieb der Betriebsstätte veräußert werden, von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden.

Entsprechend den nationalen Regelungen des Steuerpflichtigen sollen die von der (Zwischen-)Gesellschaft oder Betriebsstätte gezahlten Steuern auf die Steuer des Steuerpflichtigen angerechnet werden können.

Hybride Gestaltungen

Die Regelungen zu hybriden Gestaltungen wurden im Vergleich zum Entwurf vom 28.01.2016 geändert und deutlich knapper gefasst:

- Soweit ein hybrid mismatch zu einer double deduction-Situation führt, soll die Zahlung nur in dem Staat, aus dem sie stammt (Quellenstaat) berücksichtigt werden
- Soweit ein hybrid mismatch zu einer deduction without inclusion-Situation führt, soll der Mitgliedstaat des Zahlenden den Abzug ausschließen – unklar bleibt hier allerdings das Verhältnis zur Mutter-Tochter-Richtlinie, wonach die Mitgliedstaaten auf der Empfängerseite eine Besteuerung sicherstellen sollten.

Nach den allgemeinen Begriffsbestimmungen (hier Art. 2 Abs. 4) greift diese Regel nur bei verbundenen Unternehmen, wobei für hybride Gestaltungen eine 50%-Beteiligung (zwischen den beteiligten Gesellschaften oder durch eine dritte Personen an beiden Gesellschaften) vorausgesetzt wird. Was als hybride Gestaltung gilt, wird ebenfalls unter Art. 2 der Richtlinie geregelt, die in Abs. 9 sowohl die double deduction als auch die deduction without inclusion als Folge einer unterschiedlichen rechtlichen Würdigung eines Finanzinstruments oder einer Gesellschaft in zwei Mitgliedstaaten beschreibt.

Weiterhin nicht enthalten wäre damit eine Regelung, wie Mitgliedstaaten mit hybrid mismatches im Verhältnis zu Drittstaaten umgehen sollen. Insbesondere die innerhalb der EU vorgesehene Regel (Abzug im Quellenstaat) wäre ja nicht wirksam, wenn ein EU-Staat der Quellenstaat ist und somit weiterhin den Abzug gewähren muss und der Drittstaat nach

seinem Verständnis ebenfalls einen Abzug gewährt (da er als Drittstaat nicht an die Richtlinie gebunden ist). Daher fordert der ECOFIN-Rat die EU-Kommission auf, bis zum Oktober 2016 einen Vorschlag zu hybriden Gestaltungen unter Einbeziehung von Drittstaaten vorzulegen, der mit den Empfehlungen der OECD zu Maßnahme Nr. 2 des Aktionsplans gegen BEPS konform und mindestens so effektiv ist. Diesbezüglich wird eine Einigung bis zum Ende des Jahres 2016 angestrebt.

Umsetzung

Die Mitgliedstaaten sollen die Richtlinie spätestens bis zum 31.12.2018 in nationales Recht umsetzen und ab dem 01.01.2019 anwenden. Die Regelungen für eine Exit Tax sind spätestens bis zum 31.12.2019 in nationales Recht umsetzen und ab dem 01.01.2020 anwenden. Da es sich um eine de minimis-Richtlinie handelt, steht es den Staaten frei national oder in den DBA strengere Regeln einzuführen bzw. beizubehalten.

Anmerkung

Mit der politischen Einigung im ECOFIN ist davon auszugehen, dass die Richtlinie demnächst in Kraft tritt und entsprechende Umsetzungsmaßnahmen in den EU-Mitgliedstaaten eingeleitet werden müssen. Für Deutschland besteht zwar auf den ersten Blick ein Anpassungsbedarf vorrangig oder ausschließlich im Bereich der hybriden Gestaltungen, allerdings muss angesichts der Zielsetzung der Richtlinie „Mindeststandards“ festzulegen, kritisch geprüft werden, ob die anderen Vorschriften eventuell in Teilbereichen noch hinter den Vorgaben der Richtlinie zurückbleiben.

Fundstelle

Rat der EU, [Richtlinie „mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts“](#) vom 17.06.2016

Rat der EU (ECOFIN), [Richtlinie „mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts“](#) am 12.07.2016 verabschiedet

Weitere Fundstelle

EU-Kommission: Entwurf einer BEPS-Richtlinie, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.