EUROPÄISCHE
KOMMISSION

Brüssel, den 19.8.2020
COM(2020) 383 final

BERICHT DER KOMMISSION AN DAS EUROPÄISCHE PARLAMENT UND DEN RAT

über die Umsetzung der Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts in der durch die Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29. Mai 2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern geänderten Fassung

1. Einleitung

Die Richtlinie (EU) 2016/1164[1] des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts in der durch die Richtlinie (EU) 2017/952[2] des Rates vom 29. Mai 2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern geänderten Fassung (im Folgenden die „Richtlinie“) enthält Maßnahmen zur Bekämpfung der häufigsten Formen der aggressiven Steuerplanung, indem darin Mindestvorschriften festgelegt werden, die in die Körperschaftsteuergesetze aller Mitgliedstaaten aufzunehmen sind.

Mit der Richtlinie wird ein Mindestschutzniveau für die Steuergrundlage aller Mitgliedstaaten, ein kohärentes und geschlossenes Vorgehen gegen Steuervermeidung im gesamten Binnenmarkt sowie eine EU-weit koordinierte Umsetzung bestimmter Empfehlungen der OECD/G20-Initiative BEPS (Base Erosion and Profit Shifting - Projekt zur Bekämpfung der Gewinnverlagerung und Gewinnverkürzung) sichergestellt. Die Richtlinie sieht Maßnahmen in fünf verschiedenen Bereichen vor, die von den Mitgliedstaaten umzusetzen sind: die Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinszahlungen, die Übertragung von Vermögenswerten und Wegzugsbesteuerung, die Vorschrift für beherrschte ausländische Unternehmen, die Vorschrift über hybride Gestaltungen und eine allgemeine Vorschrift zur Verhinderung von Missbrauch.

1.1. Die Umsetzungsfristen

Die wichtigsten Fristen[3] für die Umsetzung der Richtlinie sind folgende:

Maßnahme	**Umsetzungsfrist**	**Datum der Anwendung**
Zinsschranke, allgemeine Vorschrift zur Verhinderung von Missbrauch und beherrschte ausländische Unternehmen	31. Dezember 2018	1. Januar 2019
Wegzugsbesteuerung, hybride Gestaltungen (mit Ausnahme von umgekehrt hybriden Gestaltungen)	31. Dezember 2019	1. Januar 2020
Umgekehrt hybride Gestaltungen (mit Drittländern)	31. Dezember 2021	1. Januar 2022

1.2. Der Bericht

Nach Artikel 10 der Richtlinie gilt, dass die Kommission die Umsetzung dieser Richtlinie, insbesondere die Wirkung der Bestimmungen zur Zinsschranke, bis zum 9. August 2020 bewertet und dem Rat darüber Bericht erstattet. Abweichend davon müssen die

[1] ABl. L 193 vom 19.7.2016, S. 1.
[2] ABl. L 144 vom 7.6.2017, S. 1.
[3] Artikel 11 Absatz 6 der Richtlinie sieht für bestimmte Mitgliedstaaten eine Ausnahmeregelung in Bezug auf die Zinsschranke vor (für weitere Einzelheiten siehe Abschnitt 2.1); Artikel 11 Absatz 4 sieht bestimmte Ausnahmeregeln für Estland in Bezug auf die Übertragung von Vermögenswerten und die Wegzugsbesteuerung vor.

Bestimmungen bezüglich hybrider Gestaltungen von der Kommission bis zum 1. Januar 2022 bewertet werden.

Dieser Bericht stellt die erste Stufe der Bewertung der Auswirkungen der Richtlinie dar und gibt einen Überblick über die Umsetzung der zunächst anwendbaren Maßnahmen der Richtlinie (Zinsbegrenzung, allgemeine Vorschrift zur Verhinderung von Missbrauch, beherrschte ausländische Unternehmen) in den Mitgliedstaaten[4]. Die nächste Stufe wird in der Vorlage eines umfassenden Evaluierungsberichts über die auf der Richtlinie basierenden Maßnahmen bestehen, einschließlich eines Überblicks über die Umsetzung jener Maßnahmen, die nicht in diesem Bericht enthalten sind.

2. Beschreibung der Maßnahmen einschließlich der Optionen und einiger Ansätze, die den Mitgliedstaaten zur Verfügung stehen

Bei der Umsetzung der auf der Richtlinie basierenden Maßnahmen kann auf verschiedene festgelegte Optionen zurückgegriffen werden. Da in der Richtlinie Mindeststandards festgelegt werden, können die Mitgliedstaaten in ihren nationalen Rechtsvorschriften restriktivere Bestimmungen zur Umsetzung der Richtlinie vorsehen, die über die Vorgaben der Richtlinie selbst hinausgehen, sofern diese Maßnahmen mit den Grundfreiheiten des Binnenmarktes in Einklang stehen. Ein Überblick über besonders erwähnenswerte Fälle, in denen die Mitgliedstaaten in ihren nationalen Rechtsvorschriften strengere Maßnahmen vorgesehen haben, ist ebenfalls in diesem Abschnitt enthalten.

2.1. Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinszahlungen

Mit der *Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinszahlungen* (Artikel 4 der Richtlinie) wird bewirkt, dass überschüssige Fremdkapitalkosten (Nettozinsen) nur bis zu 30 % des Ergebnisses des Steuerpflichtigen vor Zinsen, Steuern und Abschreibungen (EBITDA) abzugsfähig sind. Neben der in dieser Richtlinie vorgesehenen Zinsschranke können die Mitgliedstaaten zudem gezielte Vorschriften bezüglich konzerninterner Fremdfinanzierung, insbesondere Unterkapitalisierungsvorschriften, nutzen.

Die Mitgliedstaaten können bei der Anwendung der Zinsschranke die Gesamtposition aller in dem Mitgliedstaat belegenen Unternehmen der Gruppe berücksichtigen, auch über eine separate Unternehmensbesteuerungsregelung, die erlaubt, dass Gewinne oder Zinsabzugspotenzial zwischen den Unternehmen einer Gruppe übertragen werden.

Abweichend von Artikel 4 sieht die Richtlinie vor, dass Mitgliedstaaten, die zum 8. August 2016 über gezielte nationale Vorschriften zur Verhütung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung verfügen, die gleichermaßen wirksam sind wie die Zinsschranke nach Artikel 4, diese gezielten Vorschriften bis zum Ende des ersten abgeschlossenen Steuerjahres, das auf den Tag folgt, an dem die Vereinbarung zwischen den Mitgliedern der

[4] Da das Vereinigte Königreich zum derzeitigen Zeitpunkt nicht mehr Teil der EU ist, wird die Umsetzung der Richtlinie durch das Vereinigte Königreich in diesem Bericht nicht berücksichtigt. Das Vereinigte Königreich war zum Zeitpunkt der Annahme der Richtlinie Teil der EU, und bis zum Ende des Übergangszeitraums ihres Ausscheidens gilt die Richtlinie im Vereinigten Königreich weiterhin.

OECD über einen Mindeststandard in Bezug auf den BEPS-Aktionspunkt 4 auf der amtlichen Website veröffentlicht wird, spätestens aber bis zum 1. Januar 2024 anwenden dürfen. [5]

a) Höhe der Abzugsfähigkeit bei Überschreiten der Fremdkapitalkosten im Verhältnis zum EBITDA

D Mitgliedstaaten steht es frei, die Beschränkung auf unter 30 % zu senken.

b) Anwendung des Geringfügigkeits- oder des Safe-Harbour-Schwellenwerts, d. h. volle Abzugsfähigkeit von überschüssigen Fremdkapitalkosten bis zu einem bestimmten Schwellenwert

Um den Verwaltungsaufwand und die Kosten für die Einhaltung der Vorschriften zu verringern, ohne ihre Wirksamkeit wesentlich zu schmälern, können die Mitgliedstaaten gemäß Artikel 4 eine Safe-Harbour-Regelung vorsehen. Im Rahmen dieser Safe-Harbour-Regelung kann eine Abzugsfähigkeit in Höhe von bis 3 Mio. EUR der überschüssigen Fremdkapitalkosten vorgesehen sein, unabhängig von der Begrenzung der Abzugsfähigkeit auf der Grundlage des EBITDA-Satzes. Die Mitgliedstaaten können den festgelegten Schwellenwert senken, um ein höheres Schutzniveau ihrer inländischen Steuerbemessungsgrundlage zu gewährleisten.

c) Höhe der Abzugsfähigkeit für eigenständige Unternehmen

Da die Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung grundsätzlich durch übermäßige Zinszahlungen, hauptsächlich zwischen verbundenen Unternehmen, erfolgt, können die Mitgliedstaaten gemäß Artikel 4 eigenständige Unternehmen in Anbetracht des begrenzten Steuervermeidungsrisikos vom Anwendungsbereich der Zinsschranke ausnehmen (d. h. Unternehmen, die nicht den Verrechnungspreisvorschriften unterliegen).

d) Fremdkapitalkosten auf Darlehen, die vor dem 17. Juni 2016 geschlossen wurden

Um den Übergang zur Zinsschranke gemäß Richtlinie zu erleichtern, können die Mitgliedstaaten gemäß Artikel 4 eine Besitzstandsklausel vorsehen, die bereits bestehende Darlehen abdeckt, sofern deren Bedingungen nicht nachträglich geändert werden. Im Falle einer späteren Änderung würde die Besitzstandswahrung nicht für eine Erhöhung des Darlehensbetrags oder eine Verlängerung der Darlehensdauer gelten, sondern auf die ursprünglichen Darlehensbedingungen beschränkt bleiben.

e) Fremdkapitalkosten für Darlehen, die zur Finanzierung langfristiger öffentlicher Infrastrukturprojekte in der Europäischen Union verwendet werden

In Anbetracht der Tatsache, dass die Finanzierungsvereinbarungen für langfristige öffentliche Infrastrukturprojekte nur geringe oder gar keine Risiken der Gewinnkürzung und Gewinnverlagerung aufweisen, können die Mitgliedstaaten eine Überschreitung der Fremdkapitalkosten für Darlehen, die zur Finanzierung solcher Projekte verwendet werden, aus dem Anwendungsbereich der Zinsschranke nach Artikel 4 ausschließen. Zur Anwendung

[5] Weitere Informationen in Abschnitt 4.3.

dieser Optionen müssen sowohl der Projektbetreiber als auch die Fremdkapitalkosten, die Vermögenswerte und die Einkünfte alle in der Union belegen sein.

f) Erhöhte Abzugsfähigkeit für einen Steuerpflichtigen, der Mitglied einer zu Rechnungslegungszwecken konsolidierten Gruppe ist, im Rahmen einer der folgenden Regelungen:

f.1. „Eigenkapital-Escape-Klausel" nach Artikel 4 Absatz 5 Buchstabe a der Richtlinie, oder

f.2. „Klausel des Verhältnisses der Gruppe" nach Artikel 4 Absatz 5 Buchstabe b der Richtlinie.

Wenn der Steuerzahler Teil einer konsolidierten Gruppe ist, kann die Verschuldung der Gruppe auf weltweiter Ebene in Betracht gezogen werden, um eine höhere Abzugsfähigkeit der überschüssigen Fremdkapitalkosten zu ermöglichen. Insofern können die Mitgliedstaaten vorsehen, dass ein Steuerpflichtiger befugt ist, einen von zwei Ansätzen zu nutzen.

Nach dem ersten Ansatz können die Mitgliedstaaten Vorschriften für eine Eigenkapital-Escape-Klausel festlegen, bei der die Zinsschranke nicht zur Anwendung kommt, wenn der Steuerpflichtige nachweisen kann, dass das Verhältnis zwischen Eigenkapital und Gesamtvermögenswerten des Steuerpflichtigen in etwa gleich hoch oder höher als das entsprechende Verhältnis auf Ebene der Gruppe ist.

Nach dem zweiten Ansatz können die Mitgliedstaaten den Steuerpflichtigen gestatten, in Abhängigkeit von der Verschuldung der Gruppe auf weltweiter Ebene gegenüber Dritten höhere Beträge überschüssiger Fremdkapitalkosten in Abzug zu bringen.

g) Die Mitgliedstaaten können Vorschriften vorsehen entweder

g.1. für den zeitlich unbegrenzten Vortrag der überschüssigen Fremdkapitalkosten, die im laufenden Steuerzeitraum nicht abgezogen werden können,

g.2. für den zeitlich unbegrenzten Vortrag oder den auf höchstens drei Jahre begrenzten Rücktrag der überschüssigen Fremdkapitalkosten, die im laufenden Steuerzeitraum nicht abgezogen werden können, oder

g.3. für den zeitlich unbegrenzten Vortrag der überschüssigen Fremdkapitalkosten und den auf höchstens fünf Jahre begrenzten Vortrag des ungenutzten Zinsabzugspotenzials, die/das im laufenden Steuerzeitraum nicht abgezogen werden können/kann.

Um der Volatilität der Rentabilität des Steuerpflichtigen entgegenzuwirken, können die Mitgliedstaaten einen Vortrag oder Rücktrag der nicht in Abzug gebrachten überschüssigen Fremdkapitalkosten oder des ungenutzten Zinsabzugspotenzials zulassen. Mitgliedstaaten können eine zeitliche Begrenzung in Bezug auf den Vortrag oder Rücktrag vorsehen, um ein höheres Schutzniveau zu gewährleisten.

h) Standpunkt in Bezug auf Finanzunternehmen

Obgleich allgemein akzeptiert wird, dass auch Finanzunternehmen, d. h. Finanzinstitute und Versicherungsunternehmen, Beschränkungen hinsichtlich der Abzugsfähigkeit von Zinsen unterliegen sollten, wird ebenso anerkannt, dass diese beiden Sektoren besondere Merkmale aufweisen, die eine auf sie zugeschnittene Regelung erfordern. Da die Diskussionen in diesem Bereich im internationalen Kontext und im Kontext der Europäischen Union noch nicht hinreichend weit gediehen sind, konnten noch keine spezifischen Vorschriften für den Finanz- und Versicherungssektor eingeführt werden. Die Mitgliedstaaten können daher bestimmte Finanzunternehmen, die einer Regulierung auf EU-Ebene unterliegen, vom Anwendungsbereich des Artikels 4 ausnehmen.

2.2. Vorschrift für beherrschte ausländische Unternehmen

Die *Vorschrift für beherrschte ausländische Unternehmen* (Artikel 7 und 8 der Richtlinie) bewirkt, dass die Einkünfte einer niedrig besteuerten beherrschten Tochtergesellschaft oder einer Betriebsstätte ihrer Muttergesellschaft oder ihrem Hauptsitz zugerechnet werden. Damit ist die Muttergesellschaft für diese ihr zugerechneten Einkünfte in dem Staat steuerpflichtig, in dem sie steuerlich ansässig ist, wenn die von dem beherrschten ausländischen Unternehmen oder der Betriebsstätte tatsächlich entrichtete Körperschaftsteuer auf seine bzw. ihre Gewinne niedriger ist als die Differenz zwischen der Körperschaftsteuer, die nach der geltenden Körperschaftsteuerregelung im Mitgliedstaat des inländischen Steuerpflichtigen/der Muttergesellschaft für das Unternehmen oder die Betriebsstätte erhoben worden wäre, und der von dem Unternehmen oder der Betriebsstätte im Quellenstaat tatsächlich entrichteten Körperschaftsteuer auf seine bzw. ihre Gewinne.

a) Besteuerung bestimmter Kategorien von Einkünften (Artikel 7 Absatz 2 Buchstabe a) oder Besteuerung von Einkünften, die künstlich der Tochtergesellschaft/Betriebsstätte zugeleitet werden (Artikel 7 Absatz 2 Buchstabe b)

Die Mitgliedstaaten können sich für Vorschriften über beherrschte ausländische Unternehmen entscheiden, die entweder auf bestimmte Kategorien von Einkünften abzielen oder auf Einkünfte beschränkt sind, die künstlich der Tochtergesellschaft/Betriebsstätte zugeleitet wurden.

Die „Option A“ der Vorschrift für beherrschte ausländische Unternehmen sieht vor, dass bestimmte vordefinierte Kategorien nicht ausgeschütteter passiver Einkünfte (z. B. Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren und Einkünfte aus finanziellen Tätigkeiten) des ausländischen beherrschten Unternehmens dem Steuerpflichtigen (Muttergesellschaft/Hauptsitz) zugerechnet werden. Einkünfte, die unter die „Option A“ fallen, werden in Übereinstimmung mit den Vorschriften des Mitgliedstaats, in dem der Steuerpflichtige steuerlich ansässig ist, und unter Berücksichtigung seiner Beteiligung an dem beherrschten ausländischen Unternehmen berechnet.

„Option B“ sieht vor, dass die nicht ausgeschütteten Einkünfte des beherrschten ausländischen Unternehmens, deren wesentlicher Zweck darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, dem Steuerpflichtigen (Muttergesellschaft/Hauptsitz) zugerechnet

werden. Die Zurechnung der Einkünfte eines beherrschten ausländischen Unternehmens erfolgt nach dem Fremdvergleichsgrundsatz.

b) *Bei der Umsetzung der „Option A" können die Mitgliedstaaten den Inhalt der Escape-Klausel auf beherrschte ausländische Unternehmen ausdehnen, wenn diese in einem Drittland ansässig oder belegen sind, das keine Vertragspartei des EWR-Abkommens ist.*

Damit die Vorschriften mit den Grundfreiheiten in Einklang stehen, sieht der Artikel eine Ausnahmeregelung bezüglich der wirtschaftlichen Substanz vor, die darauf abzielt, innerhalb der Union (und des EWR) die Auswirkungen der Vorschriften auf Fälle zu beschränken, in denen das beherrschte ausländische Unternehmen keine wesentliche Wirtschaftstätigkeit ausübt. Die Mitgliedstaaten können diese Ausnahmeregelung auf Drittländer ausdehnen.

c) *Bei der Umsetzung der „Option A" ist es den Mitgliedstaaten gestattet, ein Unternehmen/eine Betriebsstätte nicht als beherrschtes ausländisches Unternehmen zu behandeln, wenn ein Drittel oder weniger der Einkünfte in die vordefinierten Kategorien von Einkünften fällt.*

Um den Verwaltungsaufwand und die Kosten für die Einhaltung der Vorschriften zu begrenzen, können die Mitgliedstaaten bestimmte Unternehmen mit niedrigen Gewinnen oder einer niedrigen Gewinnspanne, die ein geringeres Risiko der Steuerumgehung aufweisen, von der Anwendung ausnehmen.

d) *Bei der Umsetzung der „Option A" ist es den Mitgliedstaaten gestattet, Finanzunternehmen nicht als beherrschte ausländische Unternehmen zu behandeln, wenn ein Drittel oder weniger der vordefinierten Kategorien von Einkünften aus Transaktionen mit dem Steuerpflichtigen oder seinen verbundenen Unternehmen stammt.*

Um den Verwaltungsaufwand und die Kosten für die Einhaltung der Vorschriften zu begrenzen, ist es den Mitgliedstaaten gestattet, bestimmte auf EU-Ebene regulierte Finanzunternehmen, bei denen ein Drittel oder weniger der vordefinierten Kategorien von Einkünften aus Transaktionen mit dem Steuerpflichtigen oder seinen verbundenen Unternehmen stammt, nicht als beherrschte ausländische Unternehmen zu behandeln, da diese Unternehmen ein geringeres Risiko der Steuerumgehung aufweisen.

e) *Bei der Umsetzung von „Option B" können die Mitgliedstaaten Unternehmen oder Betriebsstätten vom Anwendungsbereich der Vorschriften ausnehmen:*
   - e.1. *deren Buchgewinne 750 000 EUR und deren nicht kommerzielle Einkünfte 75 000 EUR nicht übersteigen; oder*
   - e.2. *deren Buchgewinne nicht mehr als 10 % ihrer betrieblichen Aufwendungen für den Steuerzeitraum ausmachen.*

Um den Verwaltungsaufwand und die Kosten für die Einhaltung der Vorschriften zu begrenzen, können die Mitgliedstaaten bestimmte Unternehmen mit niedrigen Gewinnen oder einer niedrigen Gewinnspanne, die ein geringeres Risiko der Steuerumgehung aufweisen, von der Anwendung ausnehmen.

f) *Weiter gefasste Definition von „beherrschten ausländischen Unternehmen"*

Den Mitgliedstaaten steht es frei, bei der Definition eines beherrschten ausländischen Unternehmens einen weiter gefassten Ansatz als in Artikel 7 vorgesehen zu verwenden, d. h. sie können beispielsweise die Beteiligungsschwelle senken oder eine höhere Schwelle durch Vergleich der tatsächlich entrichteten Körperschaftsteuer mit der Körperschaftsteuer, die im Mitgliedstaat des Steuerpflichtigen erhoben worden wäre, festlegen.

g) Verwendung von weißen, grauen oder schwarzen Listen

Bei der Umsetzung der Vorschriften für beherrschte ausländische Unternehmen in nationales Recht können die Mitgliedstaaten weiße, graue oder schwarze Listen von Drittländern verwenden, die auf der Grundlage bestimmter, in der Richtlinie festgelegter Kriterien erstellt werden und die Höhe des Körperschaftsteuersatzes enthalten können, oder sie können weiße Listen von Mitgliedstaaten verwenden, die auf dieser Grundlage erstellt werden.

2.3. Allgemeine Vorschrift zur Verhinderung von Missbrauch

Die *Allgemeine Vorschrift zur Verhinderung von Missbrauch* (Artikel 6 der Richtlinie) zielt auf die Bekämpfung von missbräuchlichen Steuerpraktiken ab, gegen die nicht mit gezielten Bestimmungen vorgegangen wird, und berührt nicht die Anwendbarkeit spezifischer Missbrauchsbekämpfungsvorschriften. Die Richtlinie schreibt vor, dass die allgemeine Vorschrift zur Verhinderung von Missbrauch auf Vereinbarungen anzuwenden ist, die nicht angemessen gestaltet sind, da der Steuerzahler das Recht hat, die steuereffizienteste Struktur für seine geschäftlichen Angelegenheiten zu wählen. Bei der Beurteilung, ob eine Gestaltung als angemessen anzusehen ist, können die Mitgliedstaaten alle triftigen wirtschaftlichen Gründe, einschließlich finanzieller Tätigkeiten, berücksichtigen.

2.4. Übertragung von Vermögenswerten und Wegzugsbesteuerung

Mit der *Übertragung von Vermögenswerten und Wegzugsbesteuerung* (Artikel 5 der Richtlinie) wird sichergestellt, dass in dem Fall, dass ein Steuerpflichtiger Vermögenswerte aus dem Steuergebiet eines Staates abzieht oder seinen Steuersitz aus diesem verlegt, der betreffende Staat die in seinem Hoheitsgebiet entstandene Wertsteigerung besteuern kann, selbst wenn sie zum Zeitpunkt der Übertragung oder des Wegzugs noch nicht realisiert worden ist. Die Wertsteigerung basiert auf dem Marktwert der Vermögenswerte zum Zeitpunkt der Übertragung bzw. des Wegzugs (nach dem Fremdvergleichsgrundsatz).

Es ist darzulegen, wie die Besteuerung innerhalb der Union anzuwenden ist und unter welchen Bedingungen Übereinstimmung mit dem Unionsrecht besteht. Bei Wegzug haben Steuerpflichtige das Recht, entweder den Betrag der veranlagten Wegzugssteuer sofort zu zahlen oder die Zahlung des Betrags aufzuschieben, indem sie ihn in Raten über eine bestimmte Anzahl von Jahren zahlen. Die Mitgliedstaaten können Zinsen auf aufgeschobene Steuern erheben und den Zahlungsaufschub der Wegzugsbesteuerung von einer Sicherheitsleistung des Steuerpflichtigen abhängig machen, wenn ein nachweisbares und tatsächliches Risiko besteht, dass die Steuer nicht eingezogen werden kann.

2.5. Hybride Gestaltungen

Die *Vorschrift zu den hybriden Gestaltungen* (Artikel 9, 9a und 9b der durch die Änderungsrichtlinie eingeführten Richtlinie) zielt darauf ab, die steuerlichen Auswirkungen von hybriden Gestaltungen zu neutralisieren. Hybride Gestaltungen sind Unterschiede zwischen Steuersystemen, die ausgenutzt werden können, um Folgendes zu erreichen: i) doppelte Nichtbesteuerung; ii) doppelter Abzug; iii) Abzug bei gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung und iv) Nichtbesteuerung bei gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung. Diese Inkongruenzen können in der Folge zu einer Gewinnkürzung führen.

Die Richtlinie enthält Vorschriften, um hybriden Gestaltungen zwischen den EU-Mitgliedstaaten und mit Drittstaaten entgegenzuwirken, darunter importierte Inkongruenzen, umgekehrte hybride Diskrepanzen und Inkongruenzen bei der Steueransässigkeit.

Die Richtlinie erlaubt unter bestimmten Umständen gewisse Wahlmöglichkeiten beim Geltungsbereich der Verweigerung der Abzugsfähigkeit im Staat des Zahlenden und beim Ausschluss bestimmter hybrider Gestaltungen aus dem Geltungsbereich, die sich aus einer Zinszahlung im Rahmen eines Finanzinstruments an ein verbundenes Unternehmen bis zum 31. Dezember 2022 ergeben.

3. Überblick über die Umsetzung

Dieser Abschnitt gibt einen Überblick darüber, wie die Mitgliedstaaten die verschiedenen Maßnahmen der Richtlinie auf der Grundlage der Ausgliederungen, Optionen und unterschiedlichen Ansätze umgesetzt haben. Das Format und die Verweise in diesem Abschnitt beruhen auf Abschnitt 2.[6]

3.1. Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinszahlungen

Referenz		
2.1.a	30 % des EBITDA	Weniger als 30 % des EBITDA
	22	1
2.1.b	3 Mio. EUR	Weniger als 3 Mio. EUR
	16	6
2.1.c	Ausnahmeregelung für eigenständige Unternehmen	Keine Ausnahmeregelung für eigenständige Unternehmen
	9	18
2.1.d	Darlehen, die vor dem 17. Juni 2016 geschlossen wurden, sind ausgenommen	Darlehen, die vor dem 17. Juni 2016 geschlossen wurden, sind nicht ausgenommen
	9	18
2.1.e	Die Finanzierung öffentlicher Infrastrukturprojekte ist ausgenommen	Die Finanzierung öffentlicher Infrastrukturprojekte ist nicht ausgenommen
	16	11
2.1.f	Escape-Klausel für Eigenkapital anwendbar	Gruppenverhältnis-Regel anwendbar

[6] Die in der Tabelle angegebene Zahl der Mitgliedstaaten, die sich für verschiedene Optionen entschieden haben, beläuft sich nicht zwangsläufig auf 27, da einige der Mitgliedstaaten noch nicht alle in der Richtlinie vorgesehenen Maßnahmen umgesetzt haben. Darüber hinaus ist die Bewertung der nationalen Umsetzungsmaßnahmen durch die Kommission noch nicht abgeschlossen.

	8	6
2.1.g	Option g.1 mit oder ohne zeitliche Begrenzung	Option g.3
	20	1
2.1.h	Finanzunternehmen ausgenommen	Finanzunternehmen nicht ausgenommen
	17	10

3.2. Vorschriften über beherrschte ausländische Unternehmen

Referenz				
2.2.a	„Option A“ umgesetzt		„Option B“ umgesetzt	
	16		10	
2.2.b	Escape-Klausel ausgedehnt auf Drittländer		Escape-Klausel nicht ausgedehnt auf Drittländer	
	10		5	
2.2.c	Klausel in Bezug auf ein Drittel oder weniger der Einkünfte im Rahmen der Escape-Klausel umgesetzt		Klausel in Bezug auf ein Drittel oder weniger der Einkünfte im Rahmen der Escape-Klausel nicht umgesetzt	
	12		3	
2.2.d	Klausel in Bezug auf ein Drittel oder weniger der Einkünfte im Rahmen der Escape-Klausel für Finanzunternehmen umgesetzt		Klausel in Bezug auf ein Drittel oder weniger der Einkünfte im Rahmen der Escape-Klausel für Finanzunternehmen nicht umgesetzt	
	5		10	
2.2.e	Escape-Klausel für niedrige Buchgewinne oder niedrige Gewinnspanne vorgesehen		Escape-Klausel für niedrige Buchgewinne und niedrige Gewinnspanne nicht vorgesehen	
	7		3	
2.2.f	Weiter gefasste Definition von „beherrschten ausländischen Unternehmen“		Keine weiter gefasste Definition von „beherrschten ausländischen Unternehmen“	
	17		10	
2.2.g	Weiße Liste	Schwarze Liste	Weiße und schwarze Liste	Keine weiße, graue oder schwarze Liste
	1	7	1	18

3.3. Allgemeine Vorschrift zur Verhinderung von Missbrauch

Es gibt keine Optionen für die Mitgliedstaaten oder spezifische Ansätze der Mitgliedstaaten bei der Umsetzung der allgemeinen Vorschrift zur Verhinderung von Missbrauch, die eine Aufnahme in diesen Abschnitt erfordern.

3.4. Übertragung von Vermögenswerten und Wegzugsbesteuerung

Wie in Abschnitt 1.2 erwähnt, wird der Überblick über die Umsetzung der Wegzugsbesteuerung in den Mitgliedstaaten in den Bericht zur Evaluierung der Richtlinie aufgenommen.

3.5. Hybride Gestaltungen

Wie in Abschnitt 1.2 erwähnt, wird der Überblick über die Umsetzung der hybriden Gestaltungen in den Mitgliedstaaten in den Bericht zur Evaluierung der Richtlinie aufgenommen.

4. Vollständigkeit und Konformität der Umsetzung der Richtlinie durch die Mitgliedstaaten

4.1. Von der Kommission vorgesehene Maßnahmen zur Gewährleistung einer fristgerechten und angemessenen Umsetzung der Richtlinie durch die Mitgliedstaaten

Wie in der Mitteilung der Kommission von 2016 „EU-Recht: Bessere Ergebnisse durch bessere Anwendung“[7] angekündigt, ergreift die Kommission verschiedene Maßnahmen, um die Mitgliedstaaten dabei zu unterstützen, für die wirksame Anwendung des EU-Rechts zu sorgen. Zu diesen Maßnahmen gehören: i) Dialog und Unterstützung der Mitgliedstaaten beim Aufbau von Kapazitäten sowie ii) Durchführung formeller Vertragsverletzungsverfahren wegen Verletzung von EU-Recht. Beide Arten von Maßnahmen wurden von der Kommission ergriffen, um die ordnungsgemäße Umsetzung und Anwendung der 1. Richtlinie durch die Mitgliedstaaten sicherzustellen. Die Kommission hat die Pflicht, die Mitteilungen in **zwei Schritten** zu prüfen: i) **die Vollständigkeit** der Mitteilungen und ii) die **Übereinstimmung** der mitgeteilten Maßnahmen mit den Richtlinien.

4.2. Maßnahmen zum „Aufbau von Kapazitäten“, die vor Ablauf der Frist für die Umsetzung der Richtlinie ergriffen wurden

Im Jahr 2018 organisierte die Kommission ein Seminar mit den Vertretern der Mitgliedstaaten, um die rechtlichen Probleme zu erörtern, die bei der Ausarbeitung der Durchführungsgesetze zu Tage getreten sind. Dabei wurden mit den Fachleuten der Kommission Fragen erörtert, die im Voraus von den Mitgliedstaaten vorgelegt worden waren.

[7] ABl. C 18 vom 19.1.2017, S. 10.

4.3. Umsetzungsprüfungen und Vertragsverletzungsverfahren wegen Nichtmitteilung nationaler Umsetzungsmaßnahmen oder unsachgemäßer Umsetzung der Richtlinie

Die Mitgliedstaaten müssen nationale Umsetzungsmaßnahmen innerhalb der in der Richtlinie festgelegten Fristen mitteilen (31. Dezember 2018 für die Mitteilung von drei Maßnahmen: Zinsschranke, allgemeine Vorschrift zur Verhinderung von Missbrauch und beherrschte ausländische Unternehmen).

Bei Nichtmitteilung der Durchführungsbestimmungen eröffnet die Kommission von Amts wegen ein Vertragsverletzungsverfahren wegen Nichtmitteilung der erforderlichen Maßnahmen (kurz nach Ablauf der in der jeweiligen Richtlinie festgelegten Mitteilungsfrist). Zwölf solcher Fälle wurden eingeleitet (zehn im Januar 2019[8] und zwei weitere im Juli 2019[9]).

Derzeit sind vier Mitgliedstaaten ihren Verpflichtungen zur Annahme und Mitteilung von Umsetzungsmaßnahmen noch nicht vollständig nachgekommen.[10] Acht Vertragsverletzungsverfahren wurden eingestellt, weil die Mitgliedstaaten die Vorschriften eingehalten haben.[11]

Darüber hinaus leitete die Kommission Vertragsverletzungsverfahren gegen die Mitgliedstaaten ein, die es versäumt hatten, nationale Umsetzungsmaßnahmen für die Wegzugsbesteuerung[12] und hybride Gestaltungen mitzuteilen,[13] die bis zum 31. Dezember 2019 hätten umgesetzt werden müssen.

---

[8] Aufforderungsschreiben wurden gerichtet an: Belgien, Zypern, Tschechien, Dänemark, Griechenland, Spanien, Frankreich, Lettland, Portugal und das Vereinigte Königreich, gefolgt von einer mit Gründen versehenen Stellungnahme an Dänemark im Juli 2019 (siehe Pressemitteilung INF/19/4251 der Europäischen Kommission vom 25. Juli 2019, Punkt 13 https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/inf_19_4251).

[9] Aufforderungsschreiben wurden gerichtet an Österreich und Irland. Beide Verfahren betreffen die Nichtmitteilung von nationalen Umsetzungsmaßnahmen für Artikel 4 der Richtlinie (Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinszahlungen), gefolgt von mit Gründen versehenen Stellungnahmen im November 2019 (siehe Pressemitteilung der Europäischen Kommission INF/19/6304 vom 27. November 2019, Punkt 8 https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/inf_19_6304). Beide Staaten haben es versäumt, diese Maßnahmen mitzuteilen, obwohl ihre vor der Richtlinie geltenden Bestimmungen zur Zinsbeschränkung von der Kommission nicht als „gleichermaßen wirksam" angesehen wurden, siehe Mitteilung der Kommission „Maßnahmen, die als gleichermaßen wirksam wie Artikel 4 der Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken angesehen werden", ABl. C 441 vom 7.12.2018, S. 1.

[10] Österreich, Dänemark, Spanien und Irland.

[11] Die Verfahren gegen Belgien, Zypern, Tschechien, Frankreich, Griechenland, Portugal und das Vereinigte Königreich wurden im Juli 2019 eingestellt (siehe Pressemitteilung der Europäischen Kommission INF/19/4251 vom 25. Juli 2019, Punkt 13 https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/inf_19_4251), während das Verfahren gegen Lettland im Oktober 2019 eingestellt wurde (es gab Pressemitteilung zu der Entscheidung).

[12] Aufforderungsschreiben wurden gerichtet an: Deutschland, Griechenland, Lettland, Portugal, Rumänien und Spanien.

[13] Aufforderungsschreiben wurden gerichtet an: Zypern, Deutschland, Griechenland, Lettland, Polen, Rumänien und Spanien.

4.4. Aktueller Stand der Umsetzungsprüfungen

Tabelle der Überprüfungen der Umsetzung der Richtlinie - Sachstand - August 2020[14]:

Richtlinie:	**Zinsschranke, allgemeine Vorschrift zur Verhinderung von Missbrauch und beherrschte ausländische Unternehmen**		**Übertragung von Vermögenswerten und Wegzugs-besteuerung**	**Hybride Gestaltungen** (1. Frist)		
Mitgliedstaat	*Vollständig-keits-prüfungen*	*Konformitäts-kontrollen*	*Vollständigkeits-prüfungen*	*Konformitäts-kontrollen*	*Vollständig-keits-prüfungen*	*Konformitäts-kontrollen*
Belgien	OK	INFR				
Bulgarien	OK					
Tschechien	OK					
Dänemark	INFR					
Deutschland			INFR		INFR	
Estland	OK					
Irland	INFR					
Griechenland	OK	OK	INFR		INFR	
Spanien	INFR		INFR		INFR	
Frankreich	OK	OK				
Kroatien						
Italien	OK					
Zypern	OK				INFR	
Lettland	OK	OK	INFR		INFR	
Litauen	OK	OK				
Luxemburg	OK	INFR				
Ungarn						
Malta	OK	OK				
Niederlande						
Österreich	INFR		OK	OK		
Polen	OK	OK			INFR	
Portugal	OK	INFR	INFR			
Rumänien	OK		INFR		OK	OK
Slowenien	OK	OK				
Slowakei	OK	OK				
Finnland	OK	OK	OK	OK		
Schweden	OK	OK	OK	OK		

5. Künftige Arbeiten

Während dieser Bericht der erste Schritt in der Bewertung der Auswirkungen der Richtlinie ist und einen Überblick über die Umsetzung der frühzeitig geltenden Maßnahmen der Richtlinie in den Mitgliedstaaten gibt, ist vorgesehen, dass ein umfassender Evaluierungsbericht über die in der Richtlinie vorgesehenen Maßnahmen vorzugsweise bis zum 1. Januar 2022 veröffentlicht wird. Der Zeitpunkt der Fertigstellung eines solchen umfassenden Evaluierungsberichts wird jedoch bis zu einem gewissen Grad von der Notwendigkeit abhängen, die Richtlinie aufgrund von EU- oder anderen internationalen

[14] Erläuterung der in der Tabelle verwendeten Abkürzungen: „OK“ - Vollständigkeits-/Konformitätsprüfungen abgeschlossen; „INFR“ - Vertragsverletzungsverfahren ist noch anhängig; „leere Zelle“ - bedeutet: Bewertung läuft.

Entwicklungen in den Diskussionen über die Verhinderung von Praktiken der Unternehmenssteuervermeidung zu überarbeiten.