



KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN

Brüssel, den 10.12.2007
KOM(2007) 785 endgültig

**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)**

1. EINLEITUNG

In ihrer Mitteilung über die Koordinierung der Regelungen der Mitgliedstaaten zu den direkten Steuern im Binnenmarkt¹ hat die Kommission Möglichkeiten aufgezeigt, wie die Mitgliedstaaten mit verbesserter Koordinierung und Zusammenarbeit ihre steuerpolitischen Ziele erreichen und ihre Steuerbemessungsgrundlagen unter Einhaltung der im EG-Vertrag niedergelegten Verpflichtungen einhalten und dabei Doppelbesteuerung vermeiden können. In einigen Bereichen ist eine solche Koordinierung von ganz wesentlicher Bedeutung. In anderen sind einseitige Verbesserungen möglich, wobei aber trotzdem gemeinsame Lösungen vorzuziehen sind, auch wenn die Interessen der Mitgliedstaaten auf den ersten Blick nicht immer als miteinander vereinbar erscheinen. Die Kommission ist aufgrund des EG-Vertrags verpflichtet, darüber zu wachen, dass die Mitgliedstaaten ihre daraus resultierenden Verpflichtungen einhalten, sie hat aber auch die politische Verantwortung, zu diesem Zweck konstruktive Lösungen zu suchen und zu unterstützen. Im Hinblick auf die Anwendung von Vorschriften zur Bekämpfung der Steuerumgehung ist die Kommission der Auffassung, dass es insbesondere angesichts einiger Urteile des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) aus jüngster Zeit dringend erforderlich ist,

- das öffentliche Interesse an der Bekämpfung des Missbrauchs von Steuervorschriften mit der Notwendigkeit in Einklang zu bringen, unverhältnismäßige Beschränkungen grenzübergreifender Tätigkeiten innerhalb der EU zu vermeiden und
- die Anwendung von Maßnahmen gegen den Missbrauch von Steuervorschriften im Hinblick auf Drittländer besser zu koordinieren, um die Steuerbemessungsgrundlagen der Mitgliedstaaten zu schützen.

Unter Berücksichtigung dieser Prämissen werden in der vorliegenden Mitteilung die aus den einschlägigen EuGH-Rechtssachen abgeleiteten Grundsätze analysiert, um eine allgemeinere Debatte darüber einzuleiten, wie die Mitgliedstaaten auf die Herausforderungen reagieren können, mit denen sie konfrontiert sind. Damit soll ein Rahmen für weitere Diskussionen mit den Mitgliedstaaten und Wirtschaftsteilnehmern geschaffen werden, um den Spielraum für mögliche koordinierte Lösungen in diesem Bereich abzustecken.

Unter den Begriff der „Vorschriften zur Missbrauchsbekämpfung“ fallen zahlreiche Bestimmungen, Maßnahmen und Praktiken. Einige Mitgliedstaaten wenden eine allgemeine Definition von Missbrauch ausgehend von der Gesetzgebung oder der Rechtsprechung an. Andere wenden spezifischere Bestimmungen zur Missbrauchsbekämpfung an, wie z.B. die Regelungen für beherrschte ausländische Unternehmen (CFC) und für Unterkapitalisierung, mit denen die inländische Steuerbemessungsgrundlage vor besonderen Formen der Aushöhlung geschützt werden soll. Andere spezifische Vorschriften zur Missbrauchsbekämpfung umfassen den Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode in bestimmten grenzübergreifenden Situationen (wenn Einkünfte aus ausländischen Quellen einem niedrigeren oder präferentiellen Steuersatz unterliegen) und Bestimmungen, die ausdrücklich auf passive Investitionen in anderen Ländern abzielen. Zahlreiche Mitgliedstaaten wenden eine Kombination allgemeiner und spezifischer

¹ KOM(2006)823 vom 19.12.2006.

Vorschriften zur Bekämpfung von Missbrauch an. Auch die EG-Richtlinien für Körperschaftssteuern sollen solche Vorschriften enthalten.

Im Hinblick auf die Vereinbarkeit der nationalen Missbrauchsbekämpfungsvorschriften mit dem EG-Recht ist zwischen ihrer Anwendung innerhalb der Gemeinschaft (in der die vier Grundfreiheiten gelten) und gegenüber Drittländern zu unterscheiden (wobei nur das Grundrecht des freien Kapitalverkehrs gilt)². Daher wird die Frage der Anwendung der Missbrauchsbekämpfungsvorschriften gegenüber Drittländern gesondert in Kapitel 4 erörtert.

Die vorliegende Mitteilung befasst sich nur mit dem Bereich der direkten Steuern. Dabei ist zu beachten, dass die Kommission aktiv gegen Steuerumgehung im Bereich der indirekten Steuern vorgeht, insbesondere im Bereich der Mehrwertsteuer. Diese Politik wird entscheidend von der umfassenderen Harmonisierung im Bereich der indirekten Steuern und der Tatsache beeinflusst, dass die Richtlinie 2006/112/EG³ spezifische Vorschriften und Verfahren enthält, die es den Mitgliedstaaten ermöglichen, gegen Steuerumgehung und Steuerhinterziehung anzugehen. Die Kommission, die in diesem Bereich eng mit den Mitgliedstaaten zusammenarbeitet, hat in speziellen Arbeitsgruppen eine aktive Rolle bei der Bekämpfung von Missbrauch übernommen.

2. DEFINITIONEN UND GRUNDSÄTZE AUS DEM EUGH-FALLRECHT

Umgehung und Missbrauch

Nach der Rechtsprechung des EuGH verliert ein Wirtschaftsteilnehmer, der eigentlich dem Schutz durch das Gemeinschaftsrecht untersteht, diesen Anspruch, wenn er versucht, es zu missbrauchen. Solche Fälle bilden die Ausnahme: Ein Missbrauch liegt nur dann vor, wenn trotz formaler Einhaltung der gemeinschaftsrechtlichen Bedingungen das Ziel der Regelung nicht erreicht wurde und die Absicht vorliegt, sich einen Vorteil dadurch zu verschaffen, dass die entsprechenden Voraussetzungen willkürlich geschaffen werden⁴. Der EuGH hat diesen Leitsatz insbesondere auf die Gemeinschaftsrechtsvorschriften über Ausfuhrerstattungen und Mehrwertsteuer angewendet.

In seinem Fallrecht im Zusammenhang mit direkten Steuern argumentiert der EuGH außerdem, dass die Notwendigkeit, Steuerumgehung oder Missbrauch zu vermeiden, von vorrangigem öffentlichen Interesse sein kann, was die Einschränkung der Grundfreiheiten rechtfertigen könnte⁵. Allerdings ist der Begriff der Steuerumgehung beschränkt auf „rein künstliche Gestaltungen, die darauf ausgerichtet sind, der Anwendung der Rechtsvorschriften des betreffenden Mitgliedstaates zu entgehen“. Um rechtlich zulässig zu sein, müssen die nationalen Steuervorschriften angemessen sein und den spezifischen Zweck verfolgen, *rein künstliche Konstruktionen* zu vermeiden.

Rein künstliche Konstruktionen

² Es sei darauf hingewiesen, dass die Anwendung einiger Missbrauchsbekämpfungsvorschriften in Steuerverträgen mit Drittländern indirekt auch die Niederlassungsfreiheit von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Unternehmen beeinträchtigen könnte.

³ ABl. L 347 vom 11.12.2006, S. 1–118.

⁴ *Emsland-Stärke* C-110/99, Randnrn. 52-53; *Halifax* C-255/02, Randnrn. 74-75.

⁵ Siehe auch *Lankhorst*, C-324/00, Randnr. 37.

Auf Veranlassung der Mitgliedstaaten hat der EuGH mehrere Faktoren genannt, die *für sich genommen* noch nicht ausreichen, um den Tatbestand missbräuchlicher, d.h. rein künstlicher Konstruktionen zu erfüllen. So hat der Gerichtshof beispielsweise geurteilt, dass allein die Tatsache, dass eine Tochtergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, als solche nicht eine Steuerumgehung impliziert⁶ und dass der Umstand, dass die von einer Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat ausgeführten Tätigkeiten ebenso gut von einem Steuerpflichtigen auf dem Hoheitsgebiet seines eigenen Mitgliedstaates hätten durchgeführt werden können, nicht den Schluss zulässt, dass eine rein künstliche Gestaltung vorliegt⁷. Der EuGH hat auch ausdrücklich bestätigt, dass steuerliche Überlegungen durchaus eine Rolle bei der Frage der Ansässigkeit einer Niederlassung spielen können⁸. Das Ziel, die eigene steuerliche Belastung so gering wie möglich zu halten, ist eine völlig zulässige wirtschaftliche Überlegung, vorausgesetzt, die zur Erreichung dieses Ziels getroffenen Maßnahmen führen nicht zu künstlichen Gewinnverlagerungen. Sofern keine missbräuchlichen Praktiken der Steuerpflichtigen vorliegen, können die Mitgliedstaaten sie nicht daran hindern, ihr Recht auf Niederlassungsfreiheit aufgrund der niedrigeren Steuersätze in anderen Mitgliedstaaten wahrzunehmen⁹. Das gilt auch für besondere günstige Steuerregelungen in anderen Mitgliedstaaten¹⁰. Verzerrungen bei der Standortwahl für Geschäftstätigkeiten infolge von mit dem EG-Vertrag unvereinbaren staatlichen Beihilfen und schädlichem Steuerwettbewerb geben den Mitgliedstaaten nicht das Recht, einseitig Maßnahmen zu treffen, um die Wirkungen solcher Regelungen durch eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit auszugleichen¹¹; vielmehr müssen solche Verzerrungen an der Quelle durch geeignete rechtliche oder politische Verfahren beseitigt werden. Selbstverständlich müssen auch Maßnahmen zur Bekämpfung von Missbrauch mit den EG-Vorschriften über staatliche Beihilfen übereinstimmen¹². Die Kommission wird weiterhin die Anwendung der im EG-Vertrag verankerten Vorschriften für staatliche Beihilfen verfolgen und die Arbeit der Gruppe „Verhaltenskodex (Unternehmensbesteuerung)“ des Rates unterstützen.

Um gerechtfertigt zu sein, müssen Maßnahmen zur Bekämpfung von Missbrauch auf Situationen beschränkt sein, in denen ein weiteres Anzeichen für Missbrauch vorliegt. In seinem jüngsten Fallrecht hat der EuGH ausdrücklichere Leitlinien für die Aufdeckung missbräuchlicher Praktiken, d.h. rein künstlicher Konstruktionen, vorgegeben. In der Rechtssache *Cadbury* urteilte der Gerichtshof, dass eine Betriebsstätte als tatsächlich vorhanden anzusehen ist, wenn sie aufgrund von Feststellungen, die auf objektiven, von dritter Seite nachprüfbaren Anhaltspunkten beruhen und die sich auf das Ausmaß des greifbaren Vorhandenseins in Form von Geschäftsräumen, Personal und Ausrüstungsgegenständen beziehen, wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeiten nachgeht, d.h. nicht eine reine „Briefkastenfirma“ oder eine „Strohfirma“ ist¹³. In der Rechtssache *Thin Cap*¹⁴ ging es nicht darum, ob die Niederlassung der betroffenen Steuerpflichtigen tatsächlich vorhanden war, sondern ob der betroffene Mitgliedstaat steuerliche Beschränkungen für finanzielle Vereinbarungen zwischen verbundenen Unternehmen erlassen konnte. Wie der EuGH bestätigt hat, stellt die Tatsache, dass die Voraussetzungen und Bedingungen für

⁶ *ICI*, C-264/96, Randnr. 26.

⁷ C-196/04, Randnr. 69.

⁸ *Cadbury*, Randnr. 37.

⁹ *Eurowings*, C-294/97, Randnr. 44.

¹⁰ *Cadbury*, Randnrn. 36-38.

¹¹ Siehe auch Generalanwalt Léger in *Cadbury*, Randnrn. 55-60.

¹² Siehe Mitteilung der Kommission vom 11. November 1998, ABl. C 384/98, insbesondere Nr. 13.

¹³ Randnrn. 67-68.

¹⁴ C-524/04.

Finanzgeschäfte zwischen verbundenen Unternehmen in unterschiedlichen Mitgliedstaaten von denen abweichen, die zwischen nicht verbundenen Unternehmen vereinbart worden wären, ein objektives und nachprüfbares Kriterium dar, um festzustellen, ob der fragliche Geschäftsvorgang insgesamt oder zum Teil eine rein künstliche Konstruktion ist. Die darauf fußende Rechtsprechung war verhältnismäßig, sofern dem Steuerpflichtigen Gelegenheit gegeben wurde, wirtschaftliche Rechtfertigungen für die Konstruktion vorzulegen.

Die Aufdeckung einer rein künstlichen Konstruktion entspricht damit im Grunde einem Vergleich zwischen Substanz und Form. Bei den einschlägigen Prüfungen im Zusammenhang mit den im EG-Vertrag gewährten Freiheiten und von Körperschaftssteuerrichtlinien müssen deren Ziele und Zwecke mit denen der Konstruktionen verglichen werden, die die voraussichtlich Begünstigten (die Steuerpflichtigen) vorgesehen haben. Im Zusammenhang mit der Niederlassung eines Unternehmens ist es immer schwierig, den Grad der wirtschaftlichen Präsenz und die realen kommerziellen Elemente zu beurteilen. Objektive Faktoren für die Feststellung, ob eine angemessene Substanz vorhanden ist, umfassen nachprüfbare Kriterien wie den tatsächlichen Ort der Unternehmensführung und die konkrete Präsenz der Niederlassung wie auch das von ihr tatsächlich eingegangene Wirtschaftsrisiko. Allerdings ist nicht völlig sicher, wie diese Kriterien z.B. auf Finanzdienste innerhalb einer Unternehmensgruppe oder auf Holdings anzuwenden sind, deren Tätigkeiten nicht unbedingt eine physische Präsenz erfordern.

Der EuGH hat den zulässigen Geltungsbereich bestimmter Maßnahmen zur Bekämpfung von Missbrauch geklärt und eine Reihe von Kriterien festgelegt, mit denen festgestellt werden kann, ob ein Unternehmen tatsächlich besteht und inwieweit die vom Steuerpflichtigen getroffenen Maßnahmen kommerziellen Charakter haben. Auch wenn die Anwendung der aus dem Fallrecht folgenden Grundsätze letztlich von dem Sachverhalt der einzelnen Fälle abhängt, hält es die Kommission trotzdem für sinnvoll, die praktische Anwendung dieser Grundsätze auf die verschiedenen Arten der Geschäftstätigkeiten und -strukturen¹⁵ zu untersuchen. Sie schlägt vor, dabei mit den Mitgliedstaaten zusammenzuarbeiten und würde auch Beiträge der Wirtschaft begrüßen.

Verhältnismäßigkeit

Aus den Rechtssachen *Cadbury* und *Thin Cap* folgt, dass zur Feststellung, ob ein Geschäftsvorgang eine rein künstliche Konstruktion darstellt, nationale Missbrauchsvorschriften „safe harbour“-Kriterien umfassen können, um die Situationen zu erfassen, in denen das Auftreten von Missbrauch am wahrscheinlichsten ist. Die Kommission teilt die Auffassung von Generalanwalt Geelhoed in der Rechtssache *Thin Cap*, wonach die Aufstellung bestimmter sachgerechter Kriterien zu einer ausgeglichenen Anwendung der nationalen Missbrauchsbekämpfungsmaßnahmen führt, da sie für die Steuerpflichtigen im Interesse der Rechtssicherheit und für die Steuerverwaltung im Interesse der Praktikabilität liegt¹⁶.

¹⁵ In dieser Hinsicht könnte es sinnvoll sein, die Möglichkeit der Aufstellung einer nicht erschöpfenden Liste von Sachverhalten zu prüfen, die ganz allgemein auf das Vorhandensein einer künstlichen Konstruktion hinweisen – z.B. Einbeziehung einer Zweitniederlassung, die angeblich die Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen aus einem anderen Rechtsgebiet ohne tatsächlichen Nachweis oder physischen Vorgang bezweckt, oder generell von Konstruktionen, die keinen Geschäftszweck verfolgen (oder die sogar allgemeinen Geschäftszwecken zuwider laufen, sofern sie nicht zum Zweck der Steuerumgehung eingetragen wurden).

¹⁶ Randnr. 66.

Um jedoch sicherzustellen, dass tatsächliche Niederlassungen und Geschäftsvorgänge nicht ungerechtfertigt sanktioniert werden, muss der Steuerpflichtige in Fällen, in denen eine rein künstliche Konstruktion vermutet wird, die Gelegenheit haben, deren kommerzielle Rechtfertigung ohne unangemessene Verwaltungsaufgaben nachzuweisen. Inwieweit den Steuerpflichtigen die Beweislast auferlegt werden kann, dass ihre Geschäftsvorgänge echten Geschäftszwecken dienen, kann nur von Fall zu Fall bestimmt werden. Die Kommission vertritt dabei die Ansicht, dass die Beweislast nicht ausschließlich beim Steuerpflichtigen liegt und dass die allgemeine Befolgungskapazität des Steuerpflichtigen und die Art der Konstruktion zu berücksichtigen sind. Im Interesse der Verhältnismäßigkeit ist es wichtig, dass das Ergebnis der Prüfung durch die Steuerverwaltung einer unabhängigen rechtlichen Prüfung unterzogen werden kann. Darüber hinaus sollte das steuerbare Einkommen bei Anwendung der Missbrauchsbekämpfungsmaßnahmen nur für den Anteil geändert werden, der auf die rein künstliche Konstruktion zurückzuführen ist. Im Hinblick auf gruppeninterne Geschäftsvorgänge bedeutet das die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes, d.h. von Geschäftsbedingungen, die zwischen nicht verbundenen Parteien vereinbart worden wären. Das sollte nach Ansicht der Kommission die Mitgliedstaaten aber nicht davon abhalten, den Steuerpflichtigen, die missbräuchliche Praktiken zur Steuerumgehung angewendet haben, Sanktionen aufzuerlegen.

3. ANWENDUNG VON VORSCHRIFTEN ZUR MISSBRAUCHSBEKÄMPFUNG INNERHALB DER EU/DES EWR

Allgemeines

Die Mitgliedstaaten müssen in der Lage sein, wirksame Steuerregelungen anzuwenden und zu vermeiden, dass ihre Steuerbemessungsgrundlagen aufgrund unbeabsichtigter Nichtbesteuerung und von Missbrauch ungerechtfertigt ausgehöhlt werden. Gleichzeitig muss sichergestellt werden, dass der Ausübung der Rechte, die Einzelpersonen und Wirtschaftsbeteiligten aufgrund der Gemeinschaftsvorschriften übertragen werden, keine ungerechtfertigten Hindernisse entgegengestellt werden. Vorschriften zur Missbrauchsbekämpfung müssen daher präzise auf rein künstliche Konstruktionen abzielen, mit denen nationale Rechtsvorschriften (oder in nationales Recht umgesetzte Vorschriften des Gemeinschaftsrechts) umgangen werden sollen. Das gilt auch für die Anwendung von Vorschriften zur Missbrauchsbekämpfung in Bezug auf die EWR-Staaten (ausgenommen in Fällen, in denen kein angemessener Informationsaustausch mit dem betreffenden EWR-Staat vorgesehen ist). Um sicherzustellen, dass solche Vorschriften gegenüber dem Ziel der Missbrauchsvermeidung nicht unverhältnismäßig sind, müssen zur Gewährleistung der Rechtssicherheit angemessene Sicherungsmaßnahmen vorgesehen werden, damit die Steuerpflichtigen alle vorhandenen kommerziellen Nachweise für ihre Maßnahmen vorlegen können.

Nach Ansicht der Kommission wäre es bedauerlich, wenn die Mitgliedstaaten, um den Vorwurf der Diskriminierung zu vermeiden, die Anwendung von Maßnahmen zur Missbrauchsbekämpfung, mit denen eine grenzübergreifende Steuerumgehung eingedämmt werden soll, auf rein innerstaatliche Sachverhalte ausdehnen, bei denen die Gefahr von Missbrauch gar nicht besteht. Solche einseitigen Lösungen untergraben nur die Wettbewerbsfähigkeit der Wirtschaftssysteme der Mitgliedstaaten und liegen nicht im Interesse des Binnenmarktes. Wie Generalanwalt Geelhoed in der Rechtssache *Thin*

Cap¹⁷ ausführte, ist diese Ausdehnung "...völlig sinnlos und für die wirtschaftliche Effizienz kontraproduktiv." Darüber hinaus bleibt strittig, ob durch ein solches Vorgehen sämtliche restriktiven Maßnahmen erfolgreich in Einklang mit den Vertragsverpflichtungen der Mitgliedstaaten gebracht werden können.

Die fehlende Abstimmung zwischen den Steuersystemen der Mitgliedstaaten kann zu einer unbeabsichtigten Nichtbesteuerung führen und Anlass zu Missbrauch sein, was die Gerechtigkeit und Ausgeglichenheit der Steuersysteme untergräbt. *Diskrepanzen* können z. B. auch in Bezug auf die Einstufung von Fremd- und Eigenkapital bestehen. So kann in einem Mitgliedstaat ein Vorgang als Erhöhung des Eigenkapitals angesehen werden, so dass die daraus entstehenden Einkünfte (als Gewinnausschüttung) als nicht steuerpflichtig betrachtet werden, während er in einem anderen Mitgliedstaat als Darlehen behandelt wird und die Zinsen von dem betreffenden Unternehmen steuermindernd geltend gemacht werden können. Dies kann dazu führen, dass in einem Mitgliedstaat ein Abzug erfolgt, ohne dass es in einem anderen Mitgliedstaat zu einer entsprechenden Besteuerung kommt. Das gilt auch für hybride Rechtsformen, d.h. Rechtsformen, die in einem Mitgliedstaat als Kapitalgesellschaft und in einem anderen als transparente Personengesellschaft angesehen werden. Diese unterschiedliche Einstufung kann zu doppelten Steuerbefreiungen bzw. zum doppelten Steuerabzug führen. Derartige Probleme werden am besten an der Quelle behandelt, indem das Vorkommen von Diskrepanzen verringert wird. Wird dieses Ziel verfehlt, sollte die Amtshilfe verbessert werden, um zu ermitteln, in welchen Situationen solche Diskrepanzen missbräuchlich ausgenutzt werden. Die Kommission schlägt vor, diese Fragen mit den Mitgliedstaaten ausführlicher zu erörtern, um zu prüfen, wie weit koordinierte Lösungen in diesem Bereich möglich sind.

Amtshilfe bei Steuerbetrug und in besonderen Fällen von Missbrauch von Steuerregelungen kann entscheidend zur Wirksamkeit von Maßnahmen zur Missbrauchsbekämpfung beitragen. Steuerhinterziehungssysteme sind oft sehr komplex und können Vorgänge in zahlreichen unterschiedlichen Mitgliedstaaten und Drittländern umfassen, was es den Mitgliedstaaten zunehmend erschwert, sie in eigener Initiative aufzudecken. Außerdem beinhalten gezielte Missbrauchsbekämpfungsmaßnahmen, dass die Steuerverwaltungen eine hohe Beweislast zu tragen haben, was eine Zusammenarbeit noch wichtiger macht. Es wäre für die Mitgliedstaaten ebenfalls von Vorteil, ihre auf nationaler Ebene entwickelten *bewährten Praktiken* auszutauschen.

Verbreitete Arten der Missbrauchsbekämpfung in den Steuerrechtsvorschriften der Mitgliedstaaten

CFC-Vorschriften (CFC= *controlled foreign companies*.) 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. Der Anwendungsbereich der CFC-Vorschriften wird im Allgemeinen nach Kriterien wie Kontrolle, effektives Besteuerungsniveau, Tätigkeit und Art der Einkünfte der abhängigen ausländischen Gesellschaften (CFC) definiert, wobei die Gewinne einer CFC normalerweise dem inländischen Mutterunternehmen zugerechnet und als solche besteuert werden. Nach den CFC-Vorschriften werden die Gewinne einer Tochtergesellschaft allein deswegen unterschiedlich besteuert, weil die Tochtergesellschaft in

¹⁷ Randnr. 68.

einem anderen Staat ansässig ist. Diese unterschiedliche Behandlung stellt eine Diskriminierung dar, sofern sie nicht aufgrund einer objektiven, relevanten andersgearteten Situation gerechtfertigt wird. Gleichmaßen stellt die Zurechnung der Gewinne eines gebietsfremden Tochterunternehmens zu den steuerbaren Gewinnen des gebietsansässigen Mutterunternehmens ein Hindernis für das Mutterunternehmen dar, in einem anderen Mitgliedstaat Tochterunternehmen anzusiedeln.

Anstatt die CFC-Vorschriften völlig aufzuheben oder davon abzusehen, sie innerhalb der EU/des EWR anzuwenden, sollte daher sichergestellt werden, dass sie ausschließlich auf rein künstliche Konstruktionen bezogen werden. Ihr Geltungsbereich kann durch verschiedene Ausnahmen wie eine angemessene Verteilungspolitik, steuerfreie (greifbare gewerbliche oder kommerzielle) Tätigkeiten, öffentliche Quotierung usw. eingeschränkt werden, es ist aber vor allem wichtig, dass Steuerpflichtige bei einer gerichtlicher Prüfung nachweisen können, dass mit ihren Geschäftsvorgängen echte Geschäftsziele verfolgt wurden.

Die Beschränkungen des zulässigen Anwendungsbereichs von CFC-Vorschriften beeinträchtigen nicht die Anwendung von Verrechnungspreisvorschriften, die ganz allgemein auf nicht-kommerzielle Preisvereinbarungen zwischen verbundenen Unternehmen angewendet werden können. Daher können die CFC-Vorschriften weiterhin die Vorschriften über Gesellschaftssitz und Verrechnungspreise in nützlicher Weise ergänzen, da damit die komplizierteren Konstrukte der Steuerplanung bekämpft werden können, wie z.B. die Umleitung von (Papier-)Gewinnen auf kontrollierte Unternehmen, die nicht tatsächlich in einem anderen Mitgliedstaat oder einem EWR-Staat ansässig sind. Die Mitgliedstaaten müssen jedoch dafür sorgen, dass derartige Maßnahmen nicht auf Zweitniederlassungen in anderen Mitgliedstaaten oder EWR-Staaten angewendet werden, die tatsächliche Geschäftstätigkeiten abwickeln, und nicht das erklärte Ziel überschreiten, die künstliche Gewinnumverteilung zu verhindern.

Unterkapitalisierungsvorschriften. Entsprechend den unterschiedlichen Auffassungen und rechtlichen Traditionen in den Mitgliedstaaten werden bei den Unterkapitalisierungsvorschriften zahlreiche unterschiedliche Konzepte verfolgt, die aber einen ähnlichen Hintergrund haben. Fremd- und Eigenkapitalfinanzierung führen zu unterschiedlicher Besteuerung. Die Finanzierung eines Unternehmens durch Eigenkapital führt normalerweise zu einer Gewinnausschüttung an den Anteilseigner in Form von Dividenden, aber erst nach Besteuerung dieser Gewinne beim Tochterunternehmen. Fremdkapitalfinanzierung führt zur Zahlung von Zinsen an die Darlehensgeber (die auch die Anteilseigner sein können), aber diese Zahlungen mindern im Allgemeinen die steuerbaren Gewinne des Tochterunternehmens. Dividenden und Zinsen können auch in Bezug auf die Quellensteuer unterschiedliche Folgen haben. Die unterschiedliche Behandlung von Fremd- und Eigenkapitalfinanzierung unter nationalem Steuerrecht (und auf bilateraler Ebene), die dazu führt, dass die Steueransprüche des Quellenstaates auf Zinsen normalerweise geringer sind als auf Dividenden, macht Fremdkapitalfinanzierung in einem grenzübergreifenden Kontext wesentlich attraktiver und kann daher zur Aushöhlung der Steuerbemessungsgrundlage in dem Staat des Tochterunternehmens führen.

Die unterschiedliche Behandlung von gebietsansässigen Unternehmen je nach dem Sitzstaat des Mutterunternehmens innerhalb der EU/des EWR könnte vermieden werden, wenn die Unterkapitalisierungsvorschriften ganz aufgehoben oder Geschäfte mit Darlehensgebern in anderen Mitgliedstaaten oder EWR-Staaten aus ihrem Geltungsbereich herausgenommen würden. Nach Auffassung der Kommission sollten die Mitgliedstaaten jedoch in der Lage sein, ihre Steuerbemessungsgrundlagen durch strukturierte Schuldenfinanzierung auch

innerhalb der EU/des EWR vor künstlicher Aushöhlung zu schützen. Im Zuge der Rechtssache *Lankhorst* haben einige Mitgliedstaaten versucht, den Vorwurf der Diskriminierung dadurch zu vermeiden, dass sie die Anwendung ihrer Unterkapitalisierungsvorschriften auch auf rein nationale Beziehungen ausgedehnt haben. Wie bereits ausgeführt, ist das keine wünschenswerte Entwicklung.

In der Rechtssache *Thin Cap* hat der EuGH eingeräumt, dass Maßnahmen zur Verhinderung von Unterkapitalisierung nicht per se unzulässig sind. Ihre Anwendung muss sich aber auf rein künstliche Konstruktionen beschränken. Dazu ist sicherzustellen, dass die Bedingungen der Schuldenfinanzierung zwischen verbundenen Unternehmen das Maß nicht überschreiten, das bei Beziehungen zwischen unverbundenen Unternehmen gewahrt wäre, oder dass sie ansonsten auf gültigen kommerziellen Gründen beruhen. Nach Auffassung der Kommission beziehen sich die vom EuGH im Hinblick auf die Unterkapitalisierungsvorschriften aufgestellten Grundsätze auch auf Verrechnungspreisvorschriften, die für das Fortbestehen individueller nationaler Steuersysteme wesentliche Bedeutung haben. Die Mitgliedstaaten können wirksame Steuerregelungen nur durchsetzen, wenn sie dafür sorgen, dass ihre Steuerbemessungsgrundlagen nicht aufgrund nicht-kommerzieller Konstruktionen zwischen verbundenen Unternehmen ausgehöhlt werden.

4. ANWENDUNG VON MISSBRAUCHSBEKÄMPFUNGSVORSCHRIFTEN GEGENÜBER DRITTLÄNDERN

CFC-Vorschriften regeln die steuerliche Behandlung der Gewinne eines gebietsfremden Unternehmens, das unter der Kontrolle eines gebietsansässigen Unternehmens steht. Da solche Vorschriften auf gebietsansässige Anteilseigner abzielen, die mit Sicherheit einen Einfluss auf die Entscheidungen einer ausländischen Gesellschaft (normalerweise ein Mutterunternehmen einer Gruppe) haben, und sich nur auf diese beziehen, betreffen sie hauptsächlich die Fähigkeit von Unternehmen (und gegebenenfalls von Einzelpersonen), sich über Tochterunternehmen in anderen Ländern niederzulassen. Gleichermaßen sind die Unterkapitalisierungsvorschriften der Mitgliedstaaten ausschließlich auf Gruppenfremdfinanzierungsmaßnahmen gerichtet, d.h. sie gelten nur für Situationen, in denen ein ausländischer Anteilseigner wesentlich an dem gebietsansässigen Tochterunternehmen beteiligt ist. Damit berühren die Unterkapitalisierungsvorschriften eindeutig vorrangig die Niederlassungsfreiheit, und ihre Anwendung fällt wie bei den CFC-Vorschriften ausschließlich in den Geltungsbereich von Artikel 43 EG-Vertrag¹⁸.

Da das Gemeinschaftsrecht die Mitgliedstaaten nicht verpflichtet, bei der Niederlassung ihrer Staatsangehörigen außerhalb der Gemeinschaft oder der Niederlassung von Angehörigen eines Drittlandes in einem Mitgliedstaat Diskriminierung zu vermeiden¹⁹, stellt sich die Frage der Diskriminierung in Fällen einer kontrollierten Gesellschaft oder eines in einem Drittland ansässigen Darlehensgebers/Anteilseigners nicht. Daher sollten die Mitgliedstaaten nicht daran gehindert werden, gegenüber Drittländern CFC- und Unterkapitalisierungsvorschriften anzuwenden. Das Gemeinschaftsrecht stellt keine besonderen Anforderungen an die

¹⁸ *Lasertec*, C-492/04, Randnr.20.

¹⁹ Wie der EuGH in der Rechtssache *ICI* ausführte: "(...) Betrifft der Rechtsstreit vor dem nationalen Gericht also einen Sachverhalt, der nicht in den Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts fällt, so ist dieses Gericht nach dem Gemeinschaftsrecht weder verpflichtet, seine Rechtsvorschriften gemeinschaftsrechtskonform auszulegen, noch, sie unangewendet zu lassen (...)." Randnr. 34.

Legitimität der Anwendung derartiger Rechtsvorschriften auf Geschäftsvorgänge außerhalb der EU²⁰.

Sollte indes die Anwendung dieser Vorschriften nicht auf Situationen und Geschäftsvorgänge zwischen Unternehmen einer Gruppe (oder anderweitig miteinander verbundenen Partnern, bei denen einer mit Sicherheit einen Einfluss auf den anderen ausübt) beschränkt sein, müssten sie insoweit mit Artikel 56 EG-Vertrag übereinstimmen und auch im Hinblick auf Drittländer ausschließlich auf rein künstliche Konstruktionen angewendet werden (ausgenommen in Situationen, in denen es mit dem betreffenden Drittland keinen angemessenen Informationsaustausch gibt).

Die Körperschaftssteuer Richtlinien gelten nur für in den Mitgliedstaaten niedergelassene Unternehmen, und ihr Hauptziel besteht darin, *innerhalb der Gemeinschaft* analoge Bedingungen zu denen eines Binnenmarkts zu schaffen, indem sie steuerliche Hindernisse für grenzübergreifende Unternehmensumstrukturierungen und für die Zahlung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren beseitigen. Daher sollte es nicht in ihrem Geltungsbereich liegen, beispielsweise Konstruktionen zur Umgehung von Quellensteuern auf Zahlungen an nicht-europäische Einrichtungen zu erleichtern, wenn solche Konstruktionen keine kommerziellen Zwecke verfolgen. Dabei ist zu beachten, dass solche Umgehungsstrukturen am besten durch eine wenn nicht einheitliche, dann zumindest koordinierte Anwendung der Missbrauchsbekämpfungsvorschriften verhindert werden.

Nach Auffassung der Kommission sollten die Mitgliedstaaten insbesondere bei der Anwendung ihrer Missbrauchsbekämpfungsvorschriften auf internationale Systeme zur Steuerumgehung versuchen, die Koordinierung der Maßnahmen zur Vermeidung von Missbrauch im Zusammenhang mit Drittländern zu verbessern, um ihre Besteuerungsgrundlagen zu schützen. Eine derartige Koordinierung könnte sinnvollerweise in Amtshilfe bestehen (z.B. Austausch von Informationen und bewährten Praktiken). Die Kommission legt den Mitgliedstaaten außerdem nahe, gegebenenfalls die Amtshilfe mit ihren Partnern außerhalb der EU zu verbessern.

5. SCHLUSSFOLGERUNGEN

Der EuGH hat zahlreiche wichtige Urteile in diesem Bereich gefällt, in denen er die Einschränkungen bei der legitimen Verwendung von Missbrauchsbekämpfungsvorschriften erläutert hat. Diese Urteile werden zweifellos einen erheblichen Einfluss auf die bestehenden Vorschriften haben, bei deren Formulierung diesen Einschränkungen keine Rechnung getragen wurde. Es ist insbesondere klar, dass die Vorschriften nicht zu weit gefasst werden dürfen, sondern auf Situationen abzielen müssen, in denen es keine echte Niederlassung gibt oder allgemeiner auf Situationen ohne kommerzielle Grundlage.

Daher sollten die Mitgliedstaaten ihre Vorschriften zur Bekämpfung von Missbrauch generell überprüfen. Die Kommission ist bereit, die Mitgliedstaaten dabei zu unterstützen. Ihrer Auffassung nach hat der EuGH zwar eindeutige Kriterien für einzelne Tatbestände niedergelegt, es kann aber noch geprüft werden, inwieweit diese Grundsätze über die besonderen Umstände hinaus, für die sie festgelegt wurden, in der Praxis allgemein angewandt werden können. Die Kommission ersucht daher die Mitgliedstaaten und andere

²⁰ Ihre Anwendung kann allerdings aufgrund des relevanten Doppelbesteuerungsabkommens möglicherweise ausgeschlossen sein.

interessierte Kreise, mit ihr zusammenzuarbeiten, um die Folgen für die Steuersysteme in den Mitgliedstaaten besser zu verstehen. Die Kommission ist auch daran interessiert, in enger Zusammenarbeit mit den Mitgliedstaaten die Möglichkeit koordinierter Lösungen näher zu prüfen, um Folgendes zu erreichen:

- allgemeine Definitionen von Missbrauch und rein künstlichen Konstruktionen (um Anhaltspunkte für die Anwendung dieser Konzepte im Bereich der direkten Steuern zu geben);
- verbesserte Amtshilfe, um Missbrauch und Steuerbetrug wirksamer aufzudecken und zu bekämpfen;
- Austausch bewährter, mit dem EG-Recht vereinbarere Praktiken, insbesondere um die Verhältnismäßigkeit der Maßnahmen zur Bekämpfung von Missbrauch sicherzustellen;
- Reduzierung von Ungleichbehandlungen mit nachfolgender unbeabsichtigter Nichtbesteuerung und
- bessere Koordinierung von Maßnahmen zur Bekämpfung von Missbrauch im Zusammenhang mit Drittländern.

Die Kommission ersucht den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuss um ihre Stellungnahme zu dieser Mitteilung.