



**Bundessteuerberaterkammer**  
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

## **Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer zur Aufforderung der Europäischen Kommission zur Bewertung**

### **der RICHTLINIE 2016/1164 DES RATES vom 12. Juli 2016 in der durch die Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29. Mai 2017 geänderten Fassung (sog. ATAD)**

Die **Bundessteuerberaterkammer** vertritt als gesetzliche Spitzenorganisation die Gesamtheit der bundesweit über 105.000 Steuerberater, Steuerbevollmächtigten und steuerberatende Berufsausübungsgesellschaften auf nationaler und internationaler Ebene. Sie koordiniert die Meinungsbildung der Steuerberaterkammern und wirkt auf dieser Basis an der Beratung über Steuergesetze sowie an der Gestaltung des Berufsrechts mit. Richtschnur für die steuerrechtlichen Stellungnahmen der Bundessteuerberaterkammer sind Systemgerechtigkeit und Praktikabilität der Gesetzgebung. Die Bundessteuerberaterkammer fördert außerdem die Ausbildung des Nachwuchses und die berufliche Fortbildung der Steuerberater.

Die Bundessteuerberaterkammer ist im Transparenzregister unter 190444812041-08 registriert.

#### **Abt. Steuerrecht und Rechnungslegung**

Telefon: 030 24 00 87-60

Telefax: 030 24 00 87-77

E-Mail: [steuerrecht@bstbk.de](mailto:steuerrecht@bstbk.de)

5. September 2024

## I. Vorbemerkungen

Die EU-Kommission strebt mit der öffentlichen Konsultation an, die Richtlinie 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 in der durch die Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29. Mai 2017 geänderten Fassung (sog. ATAD) im Hinblick auf die Kriterien für eine bessere Rechtsetzung (Relevanz, Wirksamkeit, Effizienz, Kohärenz und EU-Mehrwert) zu bewerten, indem die Meinung und die Erfahrungen mit den Auswirkungen der Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuervermeidung einer breiten Öffentlichkeit widergegeben wird. Als Maßnahmen sieht die ATAD Regelungen in den Bereichen „[...] Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Zinsen (Zinsschranke), Wegzugsbesteuerung, allgemeine Vorschrift zur Verhinderung von Missbrauch, Vorschriften für beherrschte ausländische Unternehmen und Vorschriften für das Vorgehen gegen hybride Gestaltungen“ vor (vgl. Richtlinie (EU) 2016/1164 v. 12. Juli 2016, Erwägungsgrund 5). Sinn und Zweck der ATAD ist es daher Vorschriften festzulegen, „[...] um den durchschnittlichen Schutz gegen aggressive Steuerplanung im Binnenmarkt anzuheben.“

Erstens soll bewertet werden die **nationale Umsetzung der ATAD**, insbesondere die getroffenen Wahlmöglichkeiten. Zweitens soll das **Funktionieren der ATAD** geprüft werden, indem die Wirksamkeit der Maßnahmen als Mindeststandard für die Bekämpfung der aggressiven Steuerplanung qualitativ und quantitativ bewertet werden. Dies umfasst einerseits die Untersuchung der Auswirkung der politischen Entscheidungen auf die Wirksamkeit einer Maßnahme und die zu erreichenden Ziele und andererseits Bestimmung des Mehrwerts der erzielten Ergebnisse durch die ATAD im Vergleich zu einem individuellen Vorgehen der Mitgliedstaaten. Drittens soll die **Nachhaltigkeit der Maßnahmen** geprüft werden. In diesem Zusammenhang soll insbesondere geprüft werden, ob die ATAD seit der Annahme der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates vom 14. Dezember 2022 zur Einführung einer globalen Mindestbesteuerung (sog. Mindestbesteuerungsrichtlinie) noch geeignet und zweckdienlich ist.

Grundsätzlich begrüßen wir den Sinn und Zweck der ATAD, Maßnahmen zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken und zur Gewährleistung einer fairen und wirksamen Besteuerung in der Union zu ergreifen. Allerdings bedarf es an einigen Stellen der Richtlinie einer Überarbeitung. Die Bewertung der ATAD sollte daher als Anlass genommen werden, vor dem Hintergrund von Sinn und Zweck der ATAD die verschiedenen Regelungen genau zu prüfen und die notwendigen Konsequenzen aus den gefundenen Ergebnissen zu ziehen. Dies sollte auch auf Ebene der OECD angeregt werden, um ein einheitliches Verständnis der BEPS-Aktionspunkte zu gewährleisten.

Ferner sollte eindeutig klargestellt werden, inwieweit die ATAD die Ergebnisse der 15 BEPS-Aktionspunkte der OECD umsetzen soll. Es ist bislang nicht eindeutig geklärt, inwieweit auf die jeweiligen Abschlussberichte der BEPS-Aktionspunkte für eine Auslegung der Richtlinie zurückgegriffen werden kann. Es wäre wünschenswert, wenn eine Formulierung entsprechend der Mindestbesteuerungsrichtlinie in die ATAD mitaufgenommen werden würde. Diese Formulierung sieht vor, dass bei der Umsetzung der Richtlinie die OECD-Mustervorschriften und die Erläuterungen zu Illustrations- oder Auslegungszwecke heranzuziehen sind, „[...] um so eine einheitliche Anwendung in allen Mitgliedstaaten zu gewährleisten“ (vgl. Richtlinie (EU) 2022/2523 v. 14. Dezember 2022, Erwägungsgrund 24).

Im Folgenden finden Sie weitere Anmerkungen zu einzelnen in der ATAD vorgeschriebenen Vorschriften:

## **II. Artikel 3: Mindestschutzniveau**

Das Mindestschutzniveau gem. Art. 3 der ATAD sollte überdacht werden. Denn aufgrund des Mindestschutzniveaus gem. Art. 3 der ATAD ist keine Harmonisierung des Binnenmarkts gewährleistet, da den Mitgliedstaaten gestattet wird, die Richtlinie in einem verschärften Schutzniveau umzusetzen. Dies obwohl die Vorschriften aus der ATAD gerade dahingehend ausgestaltet sind, dass sie „[...] nicht nur Steuervermeidungspraktiken unterbinden, sondern auch verhindern, dass Markthemmnisse wie Doppelbesteuerung entstehen“ (vgl. Richtlinie (EU) 2016/1164 v. 12. Juli 2016, Erwägungsgrund 5). Zwar ist grundsätzlich nachvollziehbar, ein Mindestschutzniveau einzuführen, da die Berücksichtigung einheitlicher Vorschriften in 27 verschiedenen Unternehmensbesteuerungssystemen problematisch ist. Allerdings sehen die Vorschriften erhebliche Spielräume für die Mitgliedstaaten vor, deren es in diesem Umfang nicht bedarf. Stattdessen führen die Spielräume dazu, dass die nationalen Vorschriften einerseits nicht gleich effizient sind. Andererseits treffen verschiedene Besteuerungsrechte aufeinander und konkurrieren teilweise miteinander. Dies führt wiederum zu einer Doppelbelastung bei den Steuerpflichtigen, insbesondere in Form der Doppelbesteuerung und eines erheblichen Bürokratieaufwandes. In Deutschland wurde bspw. die Regelung zu den importierten Besteuerungsinkongruenzen verschärft umgesetzt. Dies führt zu einem erheblichen Bürokratieaufwand bei der Umsetzung der Regelung, deren überschießender Umsetzung in dieser Form es grundsätzlich nicht bedurft hätte.

### Lösungsvorschlag

Das Mindestschutzniveau gem. Art. 3 der ATAD sollte überdacht werden. Insbesondere sollten abschließende Regelungen bzw. genau definierte Öffnungsklauseln in Erwägung gezogen werden. Diese sind in Bezug auf die aufgegriffenen Missbrauchsfälle mit dem Subsidiaritätsprinzip durchaus vereinbar (vgl. für die Ausgestaltung insbesondere das harmonisierte Mehrwertsteuerrecht).

## **III. Artikel 7 und 8: Vorschriften für beherrschte ausländische Unternehmen (CFC)**

Die Vorschriften für beherrschte ausländische Unternehmen (CFC) sollten für Unternehmensgruppen, die in den Anwendungsbereich der Mindestbesteuerungsrichtlinie fallen, abgeschafft werden. Denn nicht wenige Sachverhalte werden dem Wortlaut nach sowohl von der CFC als auch von der Mindestbesteuerungsrichtlinie tatbestandlich erfasst. Dies gilt deswegen, weil die CFC und die Mindestbesteuerungsrichtlinie im Wesentlichen den gleichen Sinn und Zweck verfolgen, mithin die Verhinderung von Steuervermeidungspraktiken durch die Übertragung von Einkünften in niedrigbesteuerte Steuerhoheitsgebiete. Demnach ist Sinn und Zweck der

CFC die Besteuerung in einem hochbesteuerten Steuerhoheitsgebiet sicherzustellen, wenn bestimmte mobile Einkünfte durch Zwischenschaltung einer substanzschwachen ausländischen Gesellschaft in das niedrigbesteuernde Ausland verlagert werden. Es wird davon ausgegangen, dass Unternehmensgruppen Steuerzahlungen vermeiden, indem sie Vermögenswerte und Risiken von hochbesteuerten Steuerhoheitsgebieten in niedrigbesteuerte Steuerhoheitsgebiete übertragen. Der Sinn und Zweck der Mindestbesteuerungsrichtlinie ist es der „[...] Gewinnverlagerung in Steuerhoheitsgebiete ohne oder mit sehr niedriger Besteuerung abzielenden Steuerpraktiken multinationaler Unternehmen ein Ende zu setzen [...]“ (vgl. Richtlinie (EU) 2022/2523 v. 14. Dezember 2022, Erwägungsgrund 1). Dies soll gewährleistet werden, indem Unternehmensgruppen unabhängig davon, in welchem Steuerhoheitsgebiet sie tätig sind, einen angemessenen Steuerbeitrag leisten. Dabei sind nach der Primärergänzungssteuerregelung auf Ebene der obersten Muttergesellschaft die niedrig besteuerten Einkünfte der Besteuerung zu unterwerfen.

Darüber hinaus überschneiden sich die Vorschriften trotz Unterschieden in den Regelungszwecken und in der regelungstechnischen Umsetzung in ihrer Rechtsfolge. Dies kann zu einer ungerechtfertigten Doppelbesteuerung führen.

Letztlich verdrängt die Mindestbesteuerungsrichtlinie die CFC in ihrer Anwendung. Denn die Mindestbesteuerungsrichtlinie gewährleistet, dass die Einkünfte einer Unternehmensgruppe in jedem Fall einer Mindestbesteuerung von 15 % unterliegen. Bei dem Mindeststeuersatz von 15 % handelt es sich um einen international abgestimmten Steuersatz, der die Grenze zur Niedrigbesteuerung markieren soll. Letztlich bedarf es keiner CFC in diesen Fällen mehr, da keine niedrig besteuerten Einkünfte einer beherrschten Tochtergesellschaft mehr vorliegen.

#### Lösungsvorschlag

Um Bürokratie wirksam abzubauen und eventuell ungerechtfertigte Doppelbesteuerungen zu vermeiden, sollte für Unternehmensgruppen, die unter den Anwendungsbereich der Mindestbesteuerungsrichtlinie fallen, die CFC aufgehoben werden.

#### **IV. Artikel 9: Vorschriften für das Vorgehen gegen hybride Gestaltungen**

Die Vorschriften für das Vorgehen gegen hybride Gestaltungen gem. Art. 9 Abs. 2 sowie Abs. 3 der ATAD sollte für Unternehmensgruppen, die in den Anwendungsbereich der Mindestbesteuerungsrichtlinie fallen, abgeschafft werden. Denn die Mindestbesteuerungsrichtlinie gewährleistet, dass die Einkünfte einer Unternehmensgruppe in jedem Fall einer Mindestbesteuerung von 15 % unterliegen. Demnach sind für diese Unternehmensgruppen hybride Gestaltungen nicht mehr möglich, die zu einem Abzug bei gleichzeitiger steuerlichen Nichtberücksichtigung führen.

Eine Abschaffung der Vorschriften für das Vorgehen gegen hybride Gestaltungen nach Art. 9 Abs. 3 der ATAD für Unternehmensgruppen, die in den Anwendungsbereich der

Mindestbesteuerungsrichtlinie fallen, würde auch dem Sinn und Zweck der Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29. Mai 2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern entsprechen. „Ziel dieser Richtlinie ist es, die Resilienz des Binnenmarkts insgesamt gegenüber hybriden Gestaltungen zu stärken“ (vgl. Richtlinie (EU) 2016/1164 v. 29. Mai 2017, Erwägungsgrund 27). Mithin sieht die Mindestbesteuerungsrichtlinie einen erforderlichen Schutz für den Binnenmarkt vor, indem ein Maß an Koordination innerhalb der Union angestrebt wird.

#### Lösungsvorschlag

Um Bürokratie wirksam abzubauen und eventuell ungerechtfertigte Doppelbesteuerungen zu vermeiden, sollten für Unternehmensgruppen, die unter den Anwendungsbereich der Mindestbesteuerungsrichtlinie fallen, die Vorschriften für das Vorgehen gegen hybride Gestaltungen gem. Art. 9 Abs. 2 sowie Abs. 3 der ATAD aufgehoben werden.

In diesem Zusammenhang sollte auch geprüft werden, ob es der Vorschriften für das Vorgehen gegen hybride Gestaltungen in diesem Umfang innerhalb des Binnenmarktes weiterhin bedarf. Denn die weiter voranschreitende Harmonisierung des Binnenmarktes führt dazu, dass weniger Unterschiede zwischen den nationalen Körperschaftsteuersystemen bestehen, die durch hybride Gestaltungen ausgenutzt werden können.