

Die Ersteinschätzung soll einen Überblick über steuerliche Anti-Missbrauchsregelungen auf EU-Ebene, ihre Zielsetzungen, Überschneidungen sowie daraus resultierende praktische Probleme aufzeigen. Im Fokus stehen insbesondere folgende Regelungen.

Kurzbezeichnung	Sekundärrecht	Regelungsgegenstand
ATAD 1	RL (EU) 2016/1164 vom 12. Juli 2016	Zinsschranke, Wegzugsbesteuerung, CFC-Regeln, GAAR, hybride Gestaltungen
ATAD 2	RL (EU) 2017/952 vom 29. Mai 2017	Erweiterung der Anti-Hybrid-Regeln auf Drittstaaten
Mutter-Tochter-Richtlinie	RL 2011/97/EU vom 30. November 2011	Vermeidung von Doppelbesteuerung bei Dividenden, Anti-Missbrauch
Zins- und Lizenzgebühren	RL 2003/49/EG vom 3. Juli 2003	Quellensteuerbefreiung für Zinsen und Lizenzen
Fusionsrichtlinie	RL 2009/133/EG vom 19. Oktober 2009	Steuerneutrale grenzüberschreitende Umstrukturierungen
Streitbeilegung	RL 2017/1852 des Rates vom 10. Oktober 2017	Verfahren zur Vermeidung von Doppelbesteuerung
Mindestbesteuerung	RL (EU) 2022/2523 vom 14. Dezember 2022	Globale Mindestbesteuerung 15 %, Ergänzungssteuer

➤ Vorschriften für beherrschte ausländische Unternehmen (CFC)

Die CFC-Regelungen (Controlled Foreign Company) dienen der Bekämpfung von Gewinnverlagerung in Niedrig- oder Nullsteuerländer. Gewinnverlagerung erfolgt typischerweise durch Verrechnungspreise, Lizenzgebühren oder Finanzierungsstrukturen und betrifft vor allem sogenanntes passives Einkommen, das ohne wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit erzielt wird.

Ziel der CFC-Regeln ist es, dass niedrig besteuerte Einkünfte ausländischer Tochtergesellschaften dem Mutterunternehmen im Sitzstaat zugerechnet und dort besteuert werden. Auf EU-Ebene werden lediglich Mindeststandards vorgegeben; die konkrete Umsetzung erfolgt national über die Hinzurechnungsbesteuerung.

Rechtsgrundlagen sind insbesondere Art. 7 ATAD I sowie die Mindestbesteuerungsrichtlinie (Pillar 2). Während Art. 7 ATAD gezielt auf missbräuchliche Gewinnverlagerung abstellt, verfolgt Pillar 2 unabhängig davon das Ziel einer globalen Mindestbesteuerung von 15 %.

Problematisch ist die mögliche **kumulative Anwendung** beider Regelungen, da sie unterschiedliche Zielrichtungen haben, aber auf denselben Sachverhalt wirken können. Dies führt zu einem erhöhten Risiko wirtschaftlicher Doppelbesteuerung.

Der **Lösungsansatz** ist eine bessere **Kohärenz und Koordinierung** zwischen CFC-Regeln und Mindestbesteuerung, um Mehrfachbesteuerungen zu vermeiden. Weiters könnte eine flexiblere Anwendung, etwa durch EBITDA-Glättung und branchenspezifische Ausnahmen angedacht werden, um Gewinnschwankungen und branchenspezifische Besonderheiten besser abzubilden. (Dadurch kann der Zinsabzug auch in wirtschaftlich gerechtfertigten Fällen übermäßig eingeschränkt werden.)

➤ **Vorschriften zur Wegzugsbesteuerung**

Die Wegzugsbesteuerung soll verhindern, dass Unternehmen durch die Verlagerung von Vermögenswerten ins Ausland steuerliche Vorteile erzielen. Sie greift, wenn dadurch das Besteuerungsrecht des Wegzugsstaates eingeschränkt wird. In diesem Fall werden stille Reserven aufgedeckt und sofort besteuert.

Auf EU-Ebene legt Art. 5 ATAD I Mindeststandards fest. Der Wegzugsstaat ist verpflichtet, eine Exit Tax vorzusehen. Der Zuzugsstaat ist jedoch nicht ausdrücklich verpflichtet, den angesetzten Marktwert steuerlich zu übernehmen. Die konkrete Ausgestaltung bleibt den Mitgliedstaaten überlassen.

Das zentrale **Problem** liegt in dieser fehlenden Korrespondenz: Wird der Wert im Zuzugsstaat nicht anerkannt, **entsteht echte Doppelbesteuerung**.

Als **Lösungsansatz** wird eine Korrespondenzregel gefordert, wonach der im Wegzugsstaat angesetzte Wert im Zuzugsstaat zwingend zu übernehmen ist. Zusätzlich wird ein De-minimis-Schwellenwert vorgeschlagen, um unverhältnismäßige Bürokratie zu vermeiden.

➤ **Zinsschranke**

Die Zinsschranke soll Unternehmen davon abhalten, ihre Steuerlast durch künstliche Fremdfinanzierungen zu reduzieren. Rechtsgrundlage ist Art. 4 ATAD I.

Das Hauptproblem liegt weniger in der Regelung selbst als in der uneinheitlichen nationalen Umsetzung. Unterschiede bestehen insbesondere bei:

- der Berechnung des EBITDA (fehlende EU-weite Definition, unterschiedliche Berücksichtigung steuerfreier Erträge),
- der Anwendung des Freibetrags von 3 Mio. Euro (pro Steuerpflichtigem oder pro Konzern),
- dem Zinsvortrag (unbegrenzt, befristet oder gar nicht möglich).

Diese Divergenzen führen zu unterschiedlicher Belastungswirkung in den Mitgliedstaaten und beeinträchtigen Rechtssicherheit und Planbarkeit.

Als **Lösungsansatz** wird ein Mindestmaß an Harmonisierung, etwa durch Durchführungsrechtsakte, vorgeschlagen. Zudem wird eine großzügigere Anwendung der Stand-alone-Klausel sowie eine mögliche Anhebung der Freibetragsgrenze angeregt. Klarzustellen sei außerdem, dass die Zinsschranke als lex specialis gilt und keine zusätzliche GAAR-Prüfung erforderlich ist.

➤ **Allgemeine Anti-Missbrauchsregel (GAAR)**

Die GAAR dient der Bekämpfung aggressiver Steuerplanung, wenn spezielle Vorschriften nicht greifen. Relevante Rechtsgrundlagen sind Art. 6 ATAD I sowie Art. 1 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie.

In der Praxis entstehen erhebliche Abgrenzungsprobleme, da sich spezielle und allgemeine Missbrauchsregelungen überlagern. Besonders Dividenden zwischen EU-Gesellschaften können sowohl unter die spezielle GAAR der Mutter-Tochter-Richtlinie als auch unter die allgemeine GAAR der ATAD fallen. Die Rangfolge ist oft unklar, was zu erhöhtem Dokumentationsaufwand und dem Risiko mehrfacher Missbrauchsqualifikation führt.

Der **Lösungsansatz** liegt in einer präziseren Ausgestaltung der GAAR, klaren Kriterien für Missbrauch sowie Leitlinien zur Hauptzweckprüfung, um Rechtssicherheit zu erhöhen und Doppelbesteuerung zu vermeiden.

➤ **Hybride Gestaltungen**

Hybride Gestaltungen liegen vor, wenn steuerliche Inkongruenzen zwischen Staaten zu doppelter Nichtbesteuerung oder mehrfachen Abzügen führen. Rechtsgrundlagen sind Art. 9 ATAD II, Art. 6 ATAD I sowie Art. 4 Abs. 1 lit. c der Mutter-Tochter-Richtlinie.

Die Mutter-Tochter-Richtlinie wurde ursprünglich zur Vermeidung von Doppelbesteuerung geschaffen. Durch die RL 2014/86/EU wurde sie jedoch materiell eingeschränkt, sodass Dividenden steuerpflichtig sind, wenn die zugrunde liegenden Zahlungen bei der Tochtergesellschaft abzugsfähig sind. Diese spezielle Anti-Missbrauchsregel hat Vorrang vor allgemeinen Hybridregeln.

Probleme ergeben sich aus unklaren Rechtsbegriffen, der parallelen Anwendung mehrerer Regelwerke und einer potenziell unverhältnismäßigen Beweislast für Unternehmen, insbesondere bei Informationen außerhalb ihres Einflussbereichs.

Der **Lösungsansatz** fordert klare Definitionen, die Vorrangstellung der Mutter-Tochter-Richtlinie, eine präzisere Abgrenzung des erforderlichen Zusammenhangs sowie praxistaugliche Nachweispflichten, um Doppelbesteuerung zu vermeiden.

➤ **Mutter-Tochter-Richtlinie/Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie**

Die Mutter-Tochter-Richtlinie und die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie überschneiden sich vor allem dort, wo grenzüberschreitende Zahlungen innerhalb eines EU-Konzerns erfolgen: Beide setzen typischerweise ein qualifiziertes Nähe-/Beteiligungsverhältnis zwischen verbundenen EU-Gesellschaften voraus und zielen darauf ab, steuerliche Belastungen bei konzerninternen Cashflows zu reduzieren (bei der MT-RL für Dividenden, bei der ZL-RL für Zinsen/Lizenzen). In der Praxis entstehen Überschneidungen insbesondere durch Abgrenzungs- und Qualifikationskonflikte (z. B. bei hybriden Finanzierungsinstrumenten: wirtschaftlich „dividendenähnlich“, rechtlich aber als Zins qualifiziert) sowie durch parallele Anti-Missbrauchsprüfungen, weil die MT-RL ausdrücklich Anti-Missbrauchselemente enthält und zugleich hybride Gestaltungen adressiert.