



Brüssel, den 2. Dezember 2016
(OR. en)

15066/16

Interinstitutionelles Dossier:
2016/0339 (CNS)

FISC 215
ECOFIN 1141

VERMERK

Absender: Generalsekretariat des Rates
Empfänger: Rat

Nr. Vordok.: 14787/16 FISC 205 ECOFIN 1101
Nr. Komm.dok.: 13733/16 FISC 173 + ADD 1

Betr.: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie (EU)
2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern
– Kompromissvorschlag des Vorsitzes

Die Delegationen erhalten in der Anlage den Kompromisstext des Vorsitzes zu dem oben genannten
Kommissionsvorschlag.

Vorschlag für eine
RICHTLINIE DES RATES
zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164
bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern

DER RAT DER EUROPÄISCHEN UNION –

gestützt auf den Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, insbesondere auf Artikel 115,

auf Vorschlag der Europäischen Kommission,

nach Zuleitung des Entwurfs des Gesetzgebungsakts an die nationalen Parlamente,

nach Stellungnahme des Europäischen Parlaments,

nach Stellungnahme des Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschusses,

gemäß einem besonderen Gesetzgebungsverfahren,

in Erwägung nachstehender Gründe:

- (1) Es ist unbedingt erforderlich, dass das Vertrauen in die Fairness der Steuersysteme wiederhergestellt und den Regierungen eine wirksame Ausübung ihrer Steuerhoheit ermöglicht wird. Daher hat die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) im Rahmen der Initiative zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS) konkrete Handlungsempfehlungen gegeben.
- (2) Die Abschlussberichte über die 15 BEPS-Aktionspunkte der OECD wurden am 5. Oktober 2015 veröffentlicht. Dies wurde vom Rat in seinen Schlussfolgerungen vom 8. Dezember 2015 begrüßt. Der Rat betonte in diesen Schlussfolgerungen ferner die Notwendigkeit, auf Ebene der Union gemeinsame, aber flexible Lösungen im Einklang mit den BEPS-Schlussfolgerungen der OECD zu finden.
- (3) Um dem Bedarf nach einer gerechteren Besteuerung zu entsprechen und insbesondere um den BEPS-Schlussfolgerungen der OECD Rechnung zu tragen, hat die Kommission am 28. Januar 2016 ihr Paket zur Bekämpfung der Steuervermeidung vorgestellt. Im Rahmen dieses Pakets wurde die Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates¹ mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken angenommen.
- (4) Die Richtlinie (EU) 2016/1164 schafft einen Rahmen für das Vorgehen gegen hybride Gestaltungen.
- (5) Erforderlich sind Vorschriften, mit denen hybride Gestaltungen möglichst umfassend neutralisiert werden. Da die Richtlinie (EU) 2016/1164 nur für hybride Gestaltungen gilt, die sich aus den Wechselwirkungen zwischen den Körperschaftsteuersystemen der Mitgliedstaaten ergeben, hat der Rat (Wirtschaft und Finanzen) die Kommission am 12. Juli 2016 in einer Erklärung ersucht, bis Oktober 2016 einen Vorschlag über hybride Gestaltungen, an denen Drittländer beteiligt sind, vorzulegen, damit Vorschriften vorgesehen werden können, die mit den im BEPS-Bericht der OECD in Bezug auf Aktionspunkt 2 empfohlenen Vorschriften in Einklang stehen und nicht weniger wirksam sind als diese, sodass bis Ende 2016 eine Einigung erzielt werden kann.

¹ ABl. L 193 vom 19.7.2016, S. 1.

- (6) Da es, wie unter anderem in Erwägungsgrund 13 der Richtlinie (EU) 2016/1164 ausgeführt wird, entscheidend ist, dass weitere Arbeiten zu anderen hybriden Gestaltungen (z. B. solchen, die Betriebsstätten betreffen) durchgeführt werden, müssen in dieser Richtlinie auch hybride Gestaltungen bei Betriebsstätten behandelt werden.
- (7) Zur Gewährleistung eines Rahmens, der mit dem BEPS-Bericht der OECD über hybride Gestaltungen in Einklang steht und nicht weniger wirksam ist als die dort empfohlenen Vorschriften, sollte die Richtlinie (EU) 2016/1164 auch Vorschriften für hybride Übertragungen und eingeführte Inkongruenzen enthalten und die gesamte Bandbreite der doppelten Abzüge angehen, um die Steuerpflichtigen davon abzuhalten, verbleibende Schlupflöcher auszunutzen.
- (8) Da die Richtlinie (EU) 2016/1164 Vorschriften zu hybriden Gestaltungen zwischen Mitgliedstaaten enthält, empfiehlt es sich, in dieser Richtlinie auch Vorschriften zu hybriden Gestaltungen mit Drittländern vorzusehen, bei denen mindestens eine der beteiligten Parteien in einem Mitgliedstaat körperschaftsteuerpflichtig ist oder im Fall von umgekehrt hybriden Gestaltungen ein in einem Mitgliedstaat niedergelassenes Unternehmen ist; ferner sollten Vorschriften zu eingeführten Inkongruenzen vorgesehen werden. Folglich sollten die Vorschriften in Artikel 9 und 9b für alle Steuerpflichtigen gelten, die in einem Mitgliedstaat körperschaftsteuerpflichtig sind, einschließlich Betriebsstätten (oder Vereinbarungen, die als Betriebsstätten behandelt werden) von in Drittländern ansässigen Unternehmen. Artikel 9a sollte für alle Unternehmen gelten, die von einem Mitgliedstaat als steuerlich transparent behandelt werden.
- (9) Mit den Vorschriften zu hybriden Gestaltungen sollte gegen Inkongruenzen vorgegangen werden, die sich aus doppelten Abzügen oder einem Konflikt bei der Einordnung eines Finanzinstruments, einer Zahlung oder eines Unternehmens oder bei der Zuordnung von Zahlungen ergeben. Da hybride Gestaltungen zu einem doppelten Abzug oder zu einem Abzug bei gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung führen könnten, sind Vorschriften erforderlich, nach denen der betreffende Mitgliedstaat je nach Fall entweder den Abzug von Zahlungen, Aufwendungen oder Verlusten verweigert oder den Steuerpflichtigen auffordert, die Zahlung in seinen steuerpflichtigen Einkünften zu berücksichtigen. Diese Vorschriften sollten jedoch nur auf abzugsfähige Zahlungen anwendbar sein und keine Auswirkungen auf die allgemeinen Merkmale eines Steuersystems haben, unabhängig davon, ob es sich um ein herkömmliches System handelt oder ob ein körperschaftsteuerliches Anrechnungsverfahren zur Anwendung kommt.

- (10) Inkongruenzen bei Betriebsstätten liegen vor, wenn unterschiedliche Vorschriften im Steuergebiet der Betriebsstätte und der steuerlichen Ansässigkeit für die Zuordnung der Einkünfte und Aufwendungen zwischen verschiedenen Teilen desselben Unternehmens zu Inkongruenzen bei den steuerlichen Ergebnissen führen, und sie schließen Fälle ein, in denen eine Inkongruenz dadurch entsteht, dass eine Betriebsstätte nach den Rechtsvorschriften des Steuergebiets der Zweigniederlassung unberücksichtigt bleibt. Diese Inkongruenzen können zu doppeltem Abzug oder einem Abzug bei gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung führen und sollten daher beseitigt werden. Im Falle von unberücksichtigten Betriebsstätten sollte der Mitgliedstaat, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist, die Einkünfte berücksichtigen, die andernfalls der Betriebsstätte zugeordnet würden.
- (11) Alle Anpassungen, die nach der vorliegenden Richtlinie vorgenommen werden müssen, sollten grundsätzlich die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Steuergebieten aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens nicht berühren.
- (12) Zur Wahrung der Verhältnismäßigkeit sollte nur gegen die Fälle vorgegangen werden, in denen eine erhebliche Gefahr besteht, dass durch Nutzung hybrider Gestaltungen eine Besteuerung vermieden wird. Erfasst werden sollten daher Inkongruenzen zwischen dem Hauptsitz und einer Betriebsstätte oder zwischen zwei oder mehr Betriebsstätten desselben Unternehmens, hybride Gestaltungen zwischen einem Steuerpflichtigen und seinem verbundenen Unternehmen oder zwischen mehreren verbundenen Unternehmen und hybride Gestaltungen, die sich aus einer strukturierten Vereinbarung mit einem Steuerpflichtigen ergeben.
- (13) Gegen Inkongruenzen, die vor allem die Hybridität von Unternehmen betreffen, sollte nur dann vorgegangen werden, wenn eines der verbundenen Unternehmen mindestens die tatsächliche Kontrolle über die anderen verbundenen Unternehmen ausübt. In diesen Fällen sollte folglich das verbundene Unternehmen an dem Steuerpflichtigen oder einem anderen verbundenen Unternehmen oder der Steuerpflichtige oder ein anderes verbundenes Unternehmen an diesem Unternehmen eine Beteiligung in Form von Stimmrechten oder Kapital halten oder einen Anspruch auf mindestens 50 Prozent der Gewinne haben. Das Eigentum oder die Rechte von Personen, die gemeinsam handeln, sollten für die Zwecke der Anwendung dieses Kriteriums aggregiert werden.

- (14) Eine hinreichend umfassende Definition des Begriffs "verbundenes Unternehmen" für die Zwecke der Vorschriften zu hybriden Gestaltungen sollte auch Unternehmen erfassen, die derselben zu Rechnungslegungszwecken konsolidierten Gruppe angehören, Unternehmen, in denen der Steuerpflichtige maßgeblich Einfluss auf die Unternehmensleitung nimmt, und umgekehrt auch Unternehmen mit einem maßgeblichen Einfluss auf die Leitung des Steuerpflichtigen.
- (15) Es muss gegen vier Grundtypen von hybriden Gestaltungen vorgegangen werden: erstens hybride Gestaltungen aufgrund von Zahlungen im Rahmen eines Finanzinstruments; zweitens hybride Gestaltungen als Folge von Unterschieden bei der Zuordnung von Zahlungen an ein hybrides Unternehmen oder an eine hybride Betriebsstätte (auch infolge von Zahlungen an eine unberücksichtigte Betriebsstätte); drittens hybride Gestaltungen infolge von Zahlungen eines hybriden Unternehmens an seinen Eigentümer oder fiktive Zahlungen zwischen dem Hauptsitz und einer Betriebsstätte oder zwischen zwei oder mehr Betriebsstätten; und schließlich doppelte Abzüge infolge von Zahlungen eines hybriden Unternehmens oder einer hybriden Betriebsstätte.
- (16) In Bezug auf Zahlungen im Rahmen eines Finanzinstruments könnte sich eine hybride Gestaltung dann ergeben, wenn Unterschiede bei der rechtlichen Einordnung des Instruments oder der Zahlung im Rahmen dieses Instruments zu einem Abzug bei gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung führen. Kommt eine Zahlung aufgrund ihrer Einordnung nach den Rechtsvorschriften des Steuergebiets des Zahlungsempfängers für eine doppelte Steuerermäßigung infrage (wie etwa eine Steuerbefreiung, eine Verringerung des Steuersatzes oder jede Steuergutschrift oder -erstattung), so sollte die Zahlung so behandelt werden, als würde sie zu einer hybriden Gestaltung in Höhe des sich daraus ergebenden Betrags, um den zu niedrig besteuert wurde, führen. Hingegen sollte eine Zahlung im Rahmen eines Finanzinstruments nicht so behandelt werden, als würde sie zu einer hybriden Gestaltung führen, wenn die im Steuergebiet des Zahlungsempfängers gewährte Steuerermäßigung lediglich auf den Steuerstatus des Zahlungsempfängers oder auf den Umstand zurückzuführen ist, dass das Instrument im Rahmen einer Sonderregelung gehalten wird.

- (17) In Bezug auf Zahlungen an ein hybrides Unternehmen oder an eine hybride Betriebsstätte könnte sich eine hybride Gestaltung dann ergeben, wenn der Abzug bei gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung auf unterschiedliche Vorschriften über die Zuordnung dieser Zahlung zwischen einem hybriden Unternehmen und seinem Eigentümer (falls die Zahlung an ein hybrides Unternehmen geleistet wird) oder zwischen dem Hauptsitz und einer Betriebsstätte oder zwischen zwei oder mehr Betriebsstätten (bei einer fiktiven Zahlung an eine Betriebsstätte) zurückzuführen ist. Die Definition des Begriffs "hybride Gestaltung" sollte nur gelten, wenn die Inkongruenz darauf zurückzuführen ist, dass das Recht von zwei Steuergebieten unterschiedliche Vorschriften über die Zuordnung von Zahlungen aufweist, und eine Zahlung sollte nicht zu einer hybriden Gestaltung führen, die sich aufgrund des Status der Steuerbefreiung des Zahlungsempfängers nach den Rechtsvorschriften des Steuergebiets des Zahlungsempfängers ohnehin ergeben hätte.
- (18) Die Definition des Begriffs "hybride Gestaltung" sollte auch Abzüge bei gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung erfassen, die sich aus Zahlungen an eine unberücksichtigte Betriebsstätte ergeben. Als unberücksichtigte Betriebsstätte gilt jede Vereinbarung, die so behandelt wird, als würde eine Betriebsstätte nach den Rechtsvorschriften des Steuergebiets des Hauptsitzes entstehen, die allerdings nicht als Betriebsstätte nach dem Recht des anderen Steuergebiets behandelt wird. Die Vorschrift zu hybriden Gestaltungen sollte jedoch nicht gelten, wenn sich die Inkongruenz aufgrund des Status der Steuerbefreiung des Zahlungsempfängers nach den Rechtsvorschriften des Steuergebiets des Zahlungsempfängers ohnehin ergeben hätte.

- (19) In Bezug auf Zahlungen eines hybriden Unternehmens an seinen Eigentümer oder fiktive Zahlungen zwischen dem Hauptsitz und einer Betriebsstätte oder zwischen zwei oder mehr Betriebsstätten könnte sich eine hybride Gestaltung dann ergeben, wenn der Abzug bei gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung auf die im Steuergebiet des Zahlungsempfängers nicht erfasste Zahlung oder fiktive Zahlung zurückzuführen ist. In diesem Fall und sofern die Inkongruenz eine Folge der fehlenden Zuordnung der Zahlung oder fiktiven Zahlung ist, ist das Steuergebiet des Zahlungsempfängers das Steuergebiet, in dem die Zahlung oder die fiktive Zahlung nach den Rechtsvorschriften des Steuergebiets des Zahlenden als eingegangen behandelt wird. Analog zu anderen Inkongruenzen bei hybriden Unternehmen und Zweigniederlassungen, die zu einem Abzug bei gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung führen, sollte sich keine hybride Gestaltung ergeben, wenn der Zahlungsempfänger nach den Rechtsvorschriften des Steuergebiets des Zahlungsempfängers steuerbefreit ist. In Bezug auf diese Kategorie von hybriden Gestaltungen ergäbe sich jedoch nur insoweit eine Inkongruenz, als es im Steuergebiet des Zahlenden in Bezug auf die Zahlung oder fiktive Zahlung gestattet ist, den Abzug mit einem Betrag zu verrechnen, der steuerlich nicht doppelt berücksichtigt wird. Ist es im Steuergebiet des Zahlenden gestattet, den Abzug auf einen nachfolgenden Zeitraum vorzutragen, so könnte die Anforderung, eine Anpassung entsprechend dieser Richtlinie vorzunehmen, bis zu diesem Zeitpunkt aufgeschoben werden, da der Abzug tatsächlich mit einem Betrag verrechnet wird, der im Steuergebiet des Zahlenden steuerlich nicht doppelt berücksichtigt wird.
- (20) Die Definition des Begriffs "hybride Gestaltung" sollte auch doppelte Abzüge erfassen, ungeachtet dessen, ob sie sich infolge von Zahlungen, von Aufwendungen, die nach innerstaatlichem Recht nicht als Zahlungen behandelt werden, oder von Abschreibungsverlusten ergeben. Analog zu fiktiven Zahlungen und Zahlungen eines hybriden Unternehmens, die vom Zahlungsempfänger nicht berücksichtigt werden, sollte sich eine hybride Gestaltung jedoch nur insoweit ergeben, als es im Steuergebiet des Zahlenden gestattet ist, den Abzug mit einem Betrag zu verrechnen, der steuerlich nicht doppelt berücksichtigt wird. Dies bedeutet, dass – falls es im Steuergebiet des Zahlenden gestattet ist, den Abzug auf einen nachfolgenden Zeitraum vorzutragen, – die Anforderung, eine Anpassung entsprechend dieser Richtlinie vorzunehmen, bis zu diesem Zeitpunkt aufgeschoben werden könnte, da der Abzug tatsächlich mit einem Betrag verrechnet wird, der im Steuergebiet des Zahlenden steuerlich nicht doppelt berücksichtigt wird.

- (21) Unterschiedliche steuerliche Ergebnisse, die lediglich auf Unterschiede bei dem einer Zahlung bemessenen Wert zurückzuführen sind, einschließlich durch Anwendung von Verrechnungspreisgestaltung, sollten nicht in den Geltungsbereich der hybriden Gestaltung fallen. Da ferner in den verschiedenen Steuergewässern unterschiedliche Besteuerungszeiträume und unterschiedliche Regeln für die Bestimmung des Zeitpunkts gelten, zu dem Einkünfte erzielt wurden oder Aufwendungen angefallen sind, sollten solche zeitlichen Unterschiede nicht generell so behandelt werden, als würden sie zu Inkongruenzen bei den steuerlichen Ergebnissen führen. Allerdings sollte eine abzugsfähige Zahlung im Rahmen eines Finanzinstruments, bei der nach vernünftigem Ermessen nicht zu erwarten ist, dass sie innerhalb eines angemessenen Zeitraums in die Einkünfte einbezogen wird, so behandelt werden, als ob sie zu einer hybriden Gestaltung führt, sofern dieser Abzug bei gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung auf die unterschiedliche rechtliche Einordnung des Finanzinstruments oder der Zahlung im Rahmen dieses Finanzinstruments zurückzuführen ist. Es sollte als vereinbart gelten, dass sich eine Inkongruenz ergeben könnte, falls eine Zahlung im Rahmen eines Finanzinstruments nicht innerhalb eines angemessenen Zeitraums in die Einkünfte einbezogen wird. Eine solche Zahlung sollte so behandelt werden, als wäre sie innerhalb eines angemessenen Zeitraums in die Einkünfte einbezogen worden, wenn sie der Zahlungsempfänger innerhalb von 12 Monaten nach Ende des Besteuerungszeitraums des Zahlenden berücksichtigt hätte, oder als wäre sie nach dem Grundsatz des Fremdvergleichs bestimmt worden. Die Mitgliedstaaten könnten vorschreiben, dass eine Zahlung innerhalb eines festgelegten Zeitraums zu berücksichtigen ist, um zu vermeiden, dass eine Inkongruenz entsteht, und um die Steuerkontrolle zu gewährleisten.
- (22) Hybride Übertragungen könnten zu einer unterschiedlichen steuerlichen Behandlung führen, wenn infolge einer Vereinbarung über die Übertragung eines Finanzinstruments der zugrunde liegende Ertrag dieses Finanzinstruments so behandelt wird, als sei er mehr als einer der an der Vereinbarung beteiligten Parteien zugeflossen. In diesen Fällen könnte die Zahlung im Rahmen einer hybriden Übertragung für den Zahlenden zu einem Abzug führen, während sie zugleich vom Zahlungsempfänger als Ertrag des zugrunde liegenden Finanzinstruments behandelt würde. Diese unterschiedliche steuerliche Behandlung könnte zu einem Abzug bei gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung oder zur Entstehung einer überschüssigen Steuergutschrift für die Quellensteuer auf das zugrunde liegende Instrument führen. Solche Inkongruenzen sollten daher beseitigt werden. Im Falle eines Abzugs bei gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung sollten dieselben Vorschriften gelten wie für die Neutralisierung von Inkongruenzen, die sich aus Zahlungen im Rahmen eines hybriden Finanzinstruments ergeben. Im Falle hybrider Übertragungen, die so strukturiert worden sind, dass überschüssige Steuergutschriften entstehen, sollte der betreffende Mitgliedstaat den Zahlenden daran hindern, dass er die überschüssige Steuergutschrift nutzt, um einen Steuervorteil zu erhalten, einschließlich durch die Anwendung einer allgemeinen Vorschrift zur Verhinderung von Missbrauch im Einklang mit Artikel 6 der Richtlinie.

- (23) Es ist erforderlich, eine Vorschrift vorzusehen, die es den Mitgliedstaaten ermöglicht, Unterschiede bei der Umsetzung und Anwendung dieser Richtlinie auszuräumen, die zu hybriden Gestaltungen führen, obwohl die Mitgliedstaaten diese Richtlinie einhalten. Wenn sich eine derartige Situation ergibt und die in dieser Richtlinie vorgesehene primärrechtliche Vorschrift keine Anwendung findet, sollte eine Vorschrift des abgeleiteten Rechts gelten.
- (24) Bei eingeführten Inkongruenzen werden die Auswirkungen einer hybriden Gestaltung zwischen Parteien in Drittländern unter Verwendung eines nicht hybriden Instruments in das Steuergebiet eines Mitgliedstaates verlagert, womit die Wirksamkeit der Vorschriften zur Neutralisierung hybrider Gestaltungen untergraben wird. Eine in einem Mitgliedstaat abzugsfähige Zahlung kann verwendet werden, um Aufwendungen im Zusammenhang mit einer hybriden Gestaltung zu finanzieren. Um gegen solche eingeführten Inkongruenzen vorzugehen, sind Vorschriften erforderlich, nach denen der Abzug einer Zahlung nicht zulässig ist, wenn die entsprechenden Einkünfte aus dieser Zahlung direkt oder indirekt mit einem Abzug verrechnet werden, der sich aus einer zu einem doppelten Abzug oder zu einem Abzug bei gleichzeitiger steuerlichen Nichtberücksichtigung führenden Vereinbarung mit einer hybriden Gestaltung zwischen Drittländern ergibt.
- (25) Eine Inkongruenz bei doppelter Ansässigkeit könnte zu einem doppelten Abzug führen, wenn eine von einem Steuerpflichtigen mit doppelter Ansässigkeit vorgenommene Zahlung nach den Rechtsvorschriften beider Steuergebiete, in denen der Steuerpflichtige ansässig ist, abgezogen wird. Da Inkongruenzen bei doppelter Ansässigkeit zu doppelten Abzügen führen könnten, sollten sie in den Geltungsbereich dieser Richtlinie fallen. Ein Mitgliedstaat sollte den doppelten Abzug im Falle eines Unternehmens mit doppelter Ansässigkeit verweigern, soweit diese Zahlung mit einem Betrag verrechnet wird, der nach den Rechtsvorschriften des anderen Steuergebiets nicht als Einkünfte gilt.

- (26) Ziel dieser Richtlinie ist es, die Resilienz des Binnenmarkts insgesamt gegenüber hybriden Gestaltungen zu stärken. Dies kann nicht in ausreichendem Maße erreicht werden, wenn Mitgliedstaaten einzeln tätig werden, da die nationalen Körperschaftsteuersysteme unterschiedlich sind und das eigenständige Tätigwerden der Mitgliedstaaten nur die bestehende Fragmentierung des Binnenmarkts im Bereich der direkten Steuern reproduzieren würde. Ineffizienz und Verzerrungen in der Wechselwirkung unterschiedlicher nationaler Maßnahmen würden so fortgeschrieben. Die Folge wäre somit ein Mangel an Koordination. Dieses Ziel kann aufgrund des grenzübergreifenden Charakters hybrider Gestaltungen und der Notwendigkeit, Lösungen zu finden, die für den Binnenmarkt insgesamt tauglich sind, auf Unionsebene besser verwirklicht werden. Die Union könnte daher im Einklang mit dem in Artikel 5 des Vertrags über die Europäische Union niedergelegten Subsidiaritätsprinzip tätig werden. Entsprechend dem in demselben Artikel genannten Grundsatz der Verhältnismäßigkeit geht die vorliegende Richtlinie nicht über das zur Erreichung des genannten Ziels erforderliche Maß hinaus. Indem sie den erforderlichen Schutz für den Binnenmarkt vorsieht, wird mit der Richtlinie nur das Maß an Koordination innerhalb der Union angestrebt, das zur Erreichung ihrer Ziele notwendig ist.
- (27) Bei der Umsetzung dieser Richtlinie sollten die Mitgliedstaaten als Referenz oder zur Auslegung die jeweiligen Erläuterungen und Beispiele im OECD-Bericht über die "Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen", Aktionspunkt 2 – Abschlussbericht 2015 heranziehen, soweit sie mit den Bestimmungen dieser Richtlinie und dem Unionsrecht vereinbar sind.
- (28) Die Vorschriften für hybride Gestaltungen nach Artikel 9 Absätze 1 und 2 gelten nur insoweit, als die Situation eines Steuerpflichtigen zu einer Inkongruenz führt. Es sollte sich keine Inkongruenz ergeben, wenn eine Gestaltung nach Artikel 9 Absatz 5 oder Artikel 9a angepasst wird; demzufolge sollten Gestaltungen, die gemäß diesen Bestimmungen der Richtlinie angepasst werden, nicht Gegenstand einer weiteren Anpassung im Rahmen der Vorschriften für hybride Gestaltungen sein.
- (29) Führen die Bestimmungen einer anderen Richtlinie, wie etwa der Richtlinie 2011/96/EU des Rates, zur Neutralisierung der Inkongruenzen bei den steuerlichen Ergebnissen, so sollte es keinen Spielraum für die Anwendung der in dieser Richtlinie vorgesehenen Vorschriften für hybride Gestaltungen geben.

(30) Die Kommission sollte die Umsetzung dieser Richtlinie vier Jahre nach ihrem Inkrafttreten bewerten und dem Rat darüber Bericht erstatten. Die Mitgliedstaaten sollten der Kommission alle für diese Bewertung erforderlichen Informationen übermitteln.

(31) Die Richtlinie (EU) 2016/1164 sollte daher entsprechend geändert werden –

HAT FOLGENDE RICHTLINIE ERLASSEN:

Artikel 1

Die Richtlinie (EU) 2016/1164 wird wie folgt geändert:

1. Artikel 1 wird wie folgt geändert:

Nach Absatz 1 wird ein neuer Absatz eingefügt:

"(2) Artikel 9a gilt auch für alle Unternehmen, die von einem Mitgliedstaat als steuerlich transparent behandelt werden."

2. Artikel 2 wird wie folgt geändert:

a) In Nummer 4 erhält der letzte Unterabsatz folgende Fassung:

"Für die Zwecke des Artikels 9 und des Artikels 9a gilt Folgendes:

- i) Ergibt sich eine Inkongruenz gemäß Artikel 2 Nummer 9 Buchstabe b, c, d, e oder g oder ist eine Anpassung gemäß Artikel 9 Absatz 3 oder Artikel 9a erforderlich, so wird die Begriffsbestimmung von verbundenen Unternehmen dahin gehend geändert, dass die Anforderung von 25 % durch eine Anforderung von 50 % ersetzt wird;
- ii) eine Person, die in Bezug auf die Stimmrechte oder die Kapitalbeteiligung an einem Unternehmen gemeinsam mit einer anderen Person handelt, wird so behandelt, als würde sie eine Beteiligung an allen Stimmrechten oder dem gesamten Kapital dieses Unternehmens halten, die bzw. das von der anderen Person gehalten werden/wird;

iii) unter den Begriff "verbundenes Unternehmen" fallen auch Unternehmen, die derselben zu Rechnungslegungszwecken konsolidierten Gruppe angehören wie der Steuerpflichtige, Unternehmen, in denen der Steuerpflichtige maßgeblich Einfluss auf die Unternehmensleitung nimmt, und Unternehmen mit einem maßgeblichen Einfluss auf die Leitung des Steuerpflichtigen."

b) Nummer 9 erhält folgende Fassung:

"9. "hybride Gestaltung" eine Situation im Zusammenhang mit einem Steuerpflichtigen oder in Bezug auf Artikel 9 Absatz 3 und Artikel 9a mit einem Unternehmen, in der

- a) eine Zahlung im Rahmen eines Finanzinstruments zu einem Abzug bei gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung führt und
 - i) diese Zahlung nicht innerhalb eines angemessenen Zeitraums berücksichtigt wird; und
 - ii) die Inkongruenz auf Unterschiede bei der Einordnung des Instruments oder der in dessen Rahmen geleisteten Zahlung zurückzuführen ist.

Für die Zwecke des Unterabsatzes 1 wird eine Zahlung im Rahmen eines Finanzinstruments so behandelt, als wäre sie innerhalb eines angemessenen Zeitraums in die Einkünfte einbezogen worden, wenn

- die Zahlung vom Steuergebiet des Zahlungsempfängers in einem Besteuerungszeitraum berücksichtigt wird, der innerhalb von 12 Monaten nach Ende des Besteuerungszeitraums des Zahlers beginnt; oder
 - vernünftigerweise davon auszugehen ist, dass die Zahlung vom Steuergebiet des Zahlungsempfängers in einem künftigen Zeitraum berücksichtigt wird, und die Zahlungsbedingungen so gestaltet sind, wie zu erwarten wäre, wenn sie zwischen unabhängigen Unternehmen vereinbart worden wären;
- b) eine Zahlung an ein hybrides Unternehmen zu einem Abzug bei gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung führt und diese Inkongruenz auf Unterschiede bei der Zuordnung von Zahlungen zu dem hybriden Unternehmen nach den Rechtsvorschriften des Steuergebiets, in dem das hybride Unternehmen seinen Sitz hat oder registriert ist, und des Steuergebiets einer Person mit einer Beteiligung an diesem hybriden Unternehmen zurückzuführen ist;

- c) eine Zahlung an ein Unternehmen mit einer oder mehreren Betriebsstätten zu einem Abzug bei gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung führt und diese Inkongruenz auf Unterschiede bei der Zuordnung von Zahlungen zwischen dem Hauptsitz und einer Betriebsstätte oder zwischen zwei oder mehr Betriebsstätten desselben Unternehmens nach den Rechtsvorschriften des Steuergebiets, in dem das genannte Unternehmen tätig ist, zurückzuführen ist;
- d) eine Zahlung als Ergebnis einer Zahlung an eine unberücksichtigte Betriebsstätte zu einem Abzug bei gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung führt;
- e) eine Zahlung eines hybriden Unternehmens zu einem Abzug bei gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung führt und diese Inkongruenz auf den Umstand zurückzuführen ist, dass die Zahlung nach den Rechtsvorschriften des Steuergebiets des Zahlungsempfängers nicht berücksichtigt wird;
- f) eine fiktive Zahlung zwischen dem Hauptsitz und einer Betriebsstätte oder zwischen zwei oder mehr Betriebsstätten zu einem Abzug bei gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung führt und diese Inkongruenz auf den Umstand zurückzuführen ist, dass die Zahlung nach den Rechtsvorschriften des Steuergebiets des Zahlungsempfängers nicht berücksichtigt wird; und
- g) ein doppelter Abzug erfolgt.

Für die Zwecke von Nummer 9 dieses Artikels

- i) ergibt sich eine hybride Gestaltung gemäß Buchstabe e, f oder g nur insoweit, als es im Steuergebiet des Zahlenden gestattet ist, den Abzug mit einem Betrag zu verrechnen, der steuerlich nicht doppelt berücksichtigt wird;
- ii) wird eine Inkongruenz nicht als hybride Gestaltung behandelt, es sei denn, sie ergibt sich zwischen verbundenen Unternehmen, zwischen einem Steuerpflichtigen und einem verbundenen Unternehmen, zwischen dem Hauptsitz und einer Betriebsstätte oder zwischen zwei oder mehr Betriebsstätten desselben Unternehmens oder im Rahmen einer strukturierten Vereinbarung.

Für die Zwecke dieser Nummer und der Artikel 9, 9a und 9b bezeichnet der Ausdruck

"Inkongruenz" einen doppelten Abzug oder einen Abzug bei gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung;

"doppelter Abzug" einen Abzug derselben Zahlung, derselben Aufwendungen oder derselben Verluste in dem Steuergebiet, aus dem die Zahlung stammt bzw. in dem die Aufwendungen oder die Verluste anfallen (Steuergebiet des Zahlenden), und in einem anderen Steuergebiet (Steuergebiet des Anlegers). Im Falle einer Zahlung eines hybriden Unternehmens oder einer hybriden Betriebsstätte ist das Steuergebiet des Zahlenden das Steuergebiet, in dem das hybride Unternehmen seinen Sitz hat bzw. die hybride Betriebsstätte niedergelassen oder belegen ist;

"Abzug bei gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung" den Abzug einer Zahlung (oder einer fiktiven Zahlung zwischen dem Hauptsitz und einer Betriebsstätte oder zwischen zwei oder mehr Betriebsstätten) in einem Steuergebiet, in dem diese Zahlung (oder fiktive Zahlung) als geleistet behandelt wird (Steuergebiet des Zahlenden), ohne dass eine entsprechende Berücksichtigung dieser Zahlung (oder fiktiven Zahlung) für Steuerzwecke im Steuergebiet des Zahlungsempfängers erfolgt wäre. Das Steuergebiet des Zahlungsempfängers ist jedes Steuergebiet, in dem diese Zahlung (oder die fiktive Zahlung) eingeht oder nach den Rechtsvorschriften eines anderen Steuergebiets als eingegangen behandelt wird;

"Abzug" den Betrag, der nach den Rechtsvorschriften des Steuergebiets des Zahlenden oder des Anlegers als von den steuerpflichtigen Einkünften abzugsfähig behandelt wird. Der Begriff "abzugsfähig" ist entsprechend auszulegen;

"Berücksichtigung" den Betrag, der für die steuerpflichtigen Einkünfte nach den Rechtsvorschriften des Steuergebiets des Zahlungsempfängers berücksichtigt wird. Eine Zahlung im Rahmen eines Finanzinstruments gilt insoweit nicht als berücksichtigt, als die Zahlung für Steuerermäßigungen infrage kommt, die einzig und allein der Art der Einordnung der Zahlung nach den Rechtsvorschriften des Steuergebiets des Zahlungsempfängers zuzuschreiben sind. Der Begriff "berücksichtigt" ist entsprechend auszulegen;

"Steuerermäßigung" eine Steuerbefreiung oder eine Verringerung des Steuersatzes oder eine Steuergutschrift oder -erstattung (mit Ausnahme einer Gutschrift für an der Quelle einbehaltene Steuern);

"Einkünfte, die steuerlich doppelt berücksichtigt werden," jeden Posten der Einkünfte, die nach den Rechtsvorschriften der beiden Steuergebiete, in denen sich die Inkongruenz ergeben hat, berücksichtigt werden;

"Person" eine natürliche Person oder ein Unternehmen;

"hybrides Unternehmen" jedes Unternehmen oder jede Vereinbarung, die nach den Rechtsvorschriften eines Steuergebiets als Steuerpflichtiger gilt und dessen bzw. deren Einkünfte oder Aufwendungen nach den Rechtsvorschriften eines anderen Steuergebiets als Einkünfte oder Aufwendungen einer oder mehrerer anderer Personen behandelt werden;

"Finanzinstrument" jedes Instrument, soweit es zu einer Finanzierung oder einem Kapitalertrag führt, die bzw. der gemäß den Vorschriften für die Besteuerung von Schulden, Kapital oder Finanzderivaten nach den Rechtsvorschriften des Steuergebiets entweder des Zahlungsempfängers oder des Zahlenden besteuert wird, und eine hybride Übertragung beinhaltet;

"hybride Übertragung" eine Vereinbarung, ein Finanzinstrument zu übertragen, wenn der zugrunde liegende Ertrag des übertragenen Instruments für Steuerzwecke so behandelt wird, als sei er zugleich mehr als einer der Parteien der Vereinbarung zugeflossen;

"unberücksichtigte Betriebsstätte" jede Vereinbarung, die so behandelt wird, als führe sie zu einer Betriebsstätte nach den Rechtsvorschriften des Steuergebiets des Hauptsitzes, und die nicht so behandelt wird, als führe sie zu einer Betriebsstätte nach den Rechtsvorschriften des anderen Steuergebiets."

c) Die folgenden Nummern 10 und 11 werden angefügt:

"10. "zu Rechnungslegungszwecken konsolidierte Gruppe" eine Gruppe aus allen Unternehmen, die vollständig in konsolidierten Abschlüssen gemäß den Internationalen Rechnungslegungsstandards (IFRS) oder dem nationalen Finanzberichtssystem eines Mitgliedstaats berücksichtigt sind;

11. "strukturierte Vereinbarung" eine Vereinbarung, die eine hybride Gestaltung umfasst, bei der die Inkongruenz in die Vereinbarung eingepreist ist, oder eine Vereinbarung, die so gestaltet wurde, dass eine hybride Gestaltung entsteht, es sei denn, es kann vernünftigerweise nicht davon ausgegangen werden, dass dem Steuerpflichtigen oder einem verbundenen Unternehmen die hybride Gestaltung bewusst war, und der sich aus der hybriden Gestaltung ergebende Steuervorteil wurde nicht geteilt."

3. Artikel 4 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 5 Buchstabe a Ziffer ii erhält folgende Fassung:

"ii) alle Vermögenswerte und Verbindlichkeiten werden nach derselben Methode bewertet wie in den gemäß den Internationalen Rechnungslegungsstandards (IFRS) oder dem nationalen Finanzberichtssystem eines Mitgliedstaats erstellten konsolidierten Abschlüssen;"

b) Absatz 8 erhält folgende Fassung:

"(8) Für die Zwecke der Absätze 1 bis 7 kann der Steuerpflichtige das Recht erhalten, konsolidierte Abschlüsse zu verwenden, die nach anderen Rechnungslegungsstandards als den Internationalen Rechnungslegungsstandards (IFRS) oder dem nationalen Finanzberichtssystem eines Mitgliedstaats erstellt wurden."

4. Artikel 9 erhält folgende Fassung:

"Artikel 9

Hybride Gestaltungen

(1) Soweit eine hybride Gestaltung zu einem doppelten Abzug führt,

a) wird der Abzug in dem Mitgliederstaat, der das Steuergebiet des Anlegers ist, verweigert;
und

b) wenn der Abzug im Steuergebiet des Anlegers nicht verweigert wird, wird der Abzug in dem Mitgliederstaat, der das Steuergebiet des Zahlenden ist, verweigert.

Ein solcher Abzug kommt jedoch für eine Verrechnung mit Einkünften, die steuerlich doppelt berücksichtigt werden, infrage, unabhängig davon, ob er in einem laufenden oder einem späteren Zeitraum anfällt.

(2) Soweit eine hybride Gestaltung zu einem Abzug bei gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung führt,

- a) wird der Abzug in dem Mitgliedstaat, der das Steuergebiet des Zahlenden ist, verweigert; und
- b) wenn der Abzug im Steuergebiet des Zahlenden nicht verweigert wird, muss der Betrag der Zahlung, der andernfalls zu einer Inkongruenz führen würde, bei Einkünften in dem Mitgliedstaat, der das Steuergebiet des Zahlungsempfängers ist, berücksichtigt werden.

(3) Ein Mitgliedstaat verweigert den Abzug für eine Zahlung eines Steuerpflichtigen insoweit, wie diese Zahlung direkt oder indirekt in abzugsfähige Aufwendungen fließt, die zu einer hybriden Gestaltung durch eine Transaktion oder eine Reihe von Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen oder als Teil einer strukturierten Vereinbarung führen, es sei denn, eines der an der Transaktion oder der Reihe von Transaktionen beteiligten Steuergebiete hat eine gleichwertige Anpassung in Bezug auf diese hybride Gestaltung vorgenommen.

(4) Ein Mitgliedstaat kann folgende hybride Gestaltungen aus dem Geltungsbereich ausschließen:

- a) hybride Gestaltungen im Sinne von Artikel 2 Nummer 9 Buchstabe b, c, d oder f aus dem Geltungsbereich des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe b;
- b) hybride Gestaltungen, die sich aus einer Zinszahlung an den Inhaber von Wertpapieren, die hybride aufsichtsrechtliche Eigenmittel darstellen, aus dem Geltungsbereich des Artikels 9 Absatz 2 Buchstaben a und b;
- c) hybride Gestaltungen, die sich aus einer Zahlung eines im Finanzbereich tätigen Händlers im Rahmen einer hybriden Übertragung ergeben, aus dem Geltungsbereich des Artikels 9 Absatz 2 Buchstaben a und b.

(5) Soweit eine hybride Gestaltung zu Einkünften einer unberücksichtigten Betriebsstätte führt, die in dem Mitgliedstaat, in dem der Steuerpflichtige steuerlich ansässig ist, nicht der Steuer unterliegen, schreibt dieser Mitgliedstaat dem Steuerpflichtigen vor, die Einkünfte, die andernfalls der unberücksichtigten Betriebsstätte zugeordnet würden, zu berücksichtigen. Diese Bestimmung findet Anwendung, es sei denn, der Mitgliedstaat muss die Einkünfte gemäß einem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen dem Mitgliedstaat und einem Drittland von der Steuer befreien.

(6) Soweit eine hybride Übertragung so konzipiert ist, dass sie bei mehr als einer der beteiligten Parteien zu einer Ermäßigung der Quellensteuer auf eine Zahlung aus einem übertragenen Finanzinstrument führt, begrenzt der Mitgliedstaat des Steuerpflichtigen den sich aus der Ermäßigung ergebenden Vorteil im Verhältnis zu den steuerpflichtigen Nettoeinkünften im Zusammenhang mit der Zahlung.

5. In Kapitel II werden folgende Artikel 9a und 9b angefügt:

"Artikel 9a

Umgekehrt hybride Gestaltungen

(1) Wenn eines oder mehrere verbundene nichtansässige Unternehmen, die zusammengekommen eine direkte oder indirekte Beteiligung an mindestens 50 % der Stimmrechte, des Kapitals oder der Rechte auf Gewinnbeteiligung in einem hybriden Unternehmen halten, das in einem Mitgliedstaat eingetragen oder niedergelassen ist, in einem Steuergebiet oder in Steuergebieten angesiedelt ist bzw. sind, das bzw. die das hybride Unternehmen als Steuerpflichtigen betrachtet/betrachten, wird das hybride Unternehmen als in dem genannten Mitgliedstaat ansässig betrachtet und werden seine Einkünfte insoweit besteuert, wie diese Einkünfte nicht anderweitig nach den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats oder eines anderen Steuergebiets besteuert werden.

(2) Absatz 1 gilt nicht für Organismen für gemeinsame Anlagen. Für die Zwecke dieses Artikels bezeichnet der Ausdruck "Organismus für gemeinsame Anlagen" einen Anlagefonds oder ein Anlageinstrument, das sich in Streubesitz befindet, einen diversifizierten Wertpapierbestand aufweist und in dem Land seiner Niederlassung der Regulierung in Bezug auf den Anlegerschutz unterliegt.

Artikel 9b

Inkongruenzen bei der Steueransässigkeit

Soweit ein Abzug für eine Zahlung bzw. für Aufwendungen oder Verluste eines Steuerpflichtigen, der in zwei oder mehr Steuergebieten steuerlich ansässig ist, in beiden Steuergebieten von der Steuerbemessungsgrundlage abzugsfähig ist, verweigert der Mitgliedstaat des Steuerpflichtigen den Abzug insoweit, wie in dem anderen Steuergebiet die doppelte Verrechnung mit Einkünften, die steuerlich nicht doppelt berücksichtigt werden, gestattet ist. Wenn beide Steuergebiete Mitgliedstaaten sind, verweigert der Mitgliedstaat, in dem der Steuerpflichtige nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den beiden betroffenen Mitgliedstaaten nicht als ansässig betrachtet wird, den Abzug."

Artikel 2

(1) Die Mitgliedstaaten erlassen und veröffentlichen spätestens am 31. Dezember 2018 die Rechts- und Verwaltungsvorschriften, die erforderlich sind, um dieser Richtlinie nachzukommen. Sie teilen der Kommission den Wortlaut dieser Vorschriften unverzüglich mit und sie wenden diese Vorschriften ab dem 1. Januar 2019 an.

Wenn die Mitgliedstaaten diese Vorschriften erlassen, nehmen sie in den Vorschriften selbst oder durch einen Hinweis bei der amtlichen Veröffentlichung auf diese Richtlinie Bezug. Die Mitgliedstaaten regeln die Einzelheiten dieser Bezugnahme.

(2) Die Mitgliedstaaten teilen der Kommission den Wortlaut der wichtigsten nationalen Rechtsvorschriften mit, die sie auf dem unter diese Richtlinie fallenden Gebiet erlassen.

Artikel 3

Diese Richtlinie tritt am zwanzigsten Tag nach ihrer Veröffentlichung im *Amtsblatt der Europäischen Union* in Kraft.

Artikel 4

Diese Richtlinie ist an die Mitgliedstaaten gerichtet.

Geschehen zu... am...

Im Namen des Rates

Der Präsident
