

Sonderbericht

Bekämpfung schädlicher Steuerregelungen und der Steuervermeidung durch Unternehmen

Die EU hat eine erste Verteidigungslinie eingerichtet, doch es gibt Mängel bei der Umsetzung und Überwachung der Maßnahmen



EUROPÄISCHER
RECHNUNGSHOF

Inhalt

	Ziffer
Zusammenfassung	I - IX
Einleitung	01 - 21
Schädliche Steuerregelungen und Steuervermeidung durch Unternehmen aus EU-Perspektive	01 - 05
Maßnahmen und Instrumente der EU	06 - 15
Aufgaben und Zuständigkeiten	16 - 21
Prüfungsumfang und Prüfungsansatz	22 - 30
Bemerkungen	31 - 92
Ein gemeinsamer EU-Rechtsrahmen ist vorhanden, es fehlen jedoch Leitlinien zur Klärung rechtlicher Unklarheiten	31 - 53
Die Rechtsvorschriften stimmen weitgehend mit den internationalen Entwicklungen überein, es bestehen jedoch nach wie vor erhebliche Unklarheiten bei der Anwendung der Vorschriften	32 - 43
Es fehlen Leitlinien für die Umsetzung und Anwendung der Rechtsakte	44 - 48
Die Kommission überwacht die Übernahme des Unionsrechts in nationales Recht auf angemessene Weise, jedoch sind umfassende Bewertungen überfällig	49 - 53
Die Mitgliedstaaten tauschen DAC-6-Informationen automatisch aus, nutzen sie aber nur in begrenztem Umfang	54 - 66
DAC-6-Meldeverfahren sind vorhanden, aber die Qualitätskontrollen in den besuchten Mitgliedstaaten sind nicht einheitlich	55 - 58
Es bestehen Mängel bei der Qualität der automatisch ausgetauschten DAC-6-Informationen	59 - 63
Die geprüften Mitgliedstaaten haben Sanktionssysteme für die Nichteinhaltung der DAC 6 entwickelt, aber noch nicht angewendet	64 - 66
Die Arbeit der Gruppe „Verhaltenskodex“ führt zu Gesetzesänderungen, aber die Ergebnisse sind begrenzt	67 - 84
Die Kommission erfüllt ihre begrenzte Rolle bei der Unterstützung der Gruppe „Verhaltenskodex“	70 - 74

Die Mitgliedstaaten setzten Empfehlungen zur Beseitigung schädlicher Steuerregelungen um, jedoch waren die Rücknahme- und Übergangsfristen in einigen Fällen lang	75 - 79
Die Mitgliedstaaten ergreifen Abwehrmaßnahmen gegen nicht kooperative Länder und Gebiete, aber es gibt keinen einheitlichen Ansatz	80 - 84
Es gibt keinen angemessenen Leistungsüberwachungsrahmen, um die Auswirkungen der ergriffenen EU-Maßnahmen zu überprüfen	85 - 92
Ad-hoc-Basis wurden bei bestimmten EU-Projekte die Auswirkungen von Steuervermeidung und Steuerhinterziehung geschätzt, es gibt jedoch keinen gemeinsamen EU-weiten Leistungsüberwachungsrahmen	86 - 90
Nur einer der fünf besuchten Mitgliedstaaten verfügte über einen Leistungsrahmen zur Bewertung der Wirksamkeit der Maßnahmen	91 - 92
Schlussfolgerungen und Empfehlungen	93 - 101

Anhänge

Anhang I - Der Prüfungsansatz des Hofes auf Kommissionsebene

Anhang II – Prüfungsansatz des Hofes in den Mitgliedstaaten

Anhang III – EU-Rechtsvorschriften im Vergleich zu den BEPS-Standards der OECD/G20

Anhang IV – Mit der ATAD eingeführte Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuervermeidung

Anhang V – Risiko unterschiedlicher Auslegungen der DAC-6-Bestimmungen in Bezug auf den ‚Main-Benefit‘-Test und die Kennzeichen (Anhang IV der Richtlinie)

Anhang VI – Operative Mängel im Zusammenhang mit der DAC-6-Berichterstattung bei Verwendung des EU-XML-Schemas

Anhang VII – Risiko unterschiedlicher Auslegungen von TDRD-Bestimmungen

Anhang VIII – Fiscalis-Programme und ATAD, DAC 6 und TDRD

Anhang IX – EU-Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung – Kriterien für die Bewertung potenziell schädlicher Steuervergünstigungsmaßnahmen

Anhang X – Rolle der Kommission in Bezug auf die Gruppe „Verhaltenskodex“

Abkürzungen

Glossar

Antworten der Kommission

Zeitschiene

Prüfungsteam

Zusammenfassung

I Schädliche Steuerregelungen und Steuervermeidung durch Unternehmen sind wirtschaftliche Phänomene, die nicht nur auf Unionsebene zu beobachten sind, sondern auch eine globale Herausforderung darstellen. Eine Steuerregelung gilt als schädlich, wenn ein Land eine Regelung umsetzt, die nachteilige Auswirkungen hat, wie etwa die Aushöhlung ausländischer Steuerbemessungsgrundlagen oder die unfaire Verteilung der Steuerlast. Solche Regelungen können zu erheblichen Steuerverlusten für die EU-Mitgliedstaaten und zu Verzerrungen im Binnenmarkt führen.

II Als erste Verteidigungslinie gegen schädliche Steuerregelungen und Steuervermeidung durch Unternehmen hat die EU einen Rechtsrahmen geschaffen und nutzt sie andere unterstützende Instrumente. Die nationalen Regierungen der EU-Mitgliedstaaten können ihre Steuergesetze und -systeme nach wie vor weitgehend unabhängig gestalten, und die EU kann nur eingreifen, wenn das Funktionieren des Binnenmarkts beeinträchtigt wird. In diesem Rahmen ist die Europäische Kommission für die Durchsetzung des Unionsrechts sowie für die Überwachung, Koordinierung und Harmonisierung der Maßnahmen der Mitgliedstaaten zuständig.

III Bei dieser Prüfung wurde bewertet, ob der EU-Rahmen innerhalb der begrenzten Zuständigkeit der EU im Bereich der direkten Besteuerung angemessen ist. Der Hof bewertete die Angemessenheit der Maßnahmen und Verfahren, die in der EU sowohl von der Kommission als auch von den Mitgliedstaaten angewendet werden. Er konzentrierte sich insbesondere auf die Gestaltung und Umsetzung von drei Richtlinien (Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidung, fünfte Änderung der Richtlinie über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung (DAC 6) und Richtlinie über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungsstreitigkeiten) im Zeitraum zwischen 2019 und 2023. Darüber hinaus untersuchte der Hof, ob die Mitgliedstaaten und die Kommission ihren Verpflichtungen aus dem nicht rechtsverbindlichen EU-Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung nachgekommen sind, und bewertete, ob sie die Leistung ihrer politischen Maßnahmen in dem vom Hof geprüften Bereich wirksam überwachen.

IV Der Hof führte diese Prüfung durch, weil die Maßnahmen, die von der EU zur Bekämpfung schädlicher Steuerregelungen und der Steuervermeidung durch Unternehmen ergriffen wurden, bei den Prüfungen des Hofes nicht umfassend berücksichtigt wurden, obwohl ihre ökonomische Relevanz und ihre Bedeutung auf der Agenda der EU zugenommen haben. Die bisherige Arbeit des Hofes in diesem Bereich konzentrierte sich auf die Verfahren, die durch die Richtlinie über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung eingeführt wurden (DAC 1 bis 5, [Sonderbericht Nr. 03/2021](#)). Bei dieser Prüfung weitete der Hof seine Analyse auf ein breiteres Spektrum von Maßnahmen aus, um deren Wirksamkeit zu verbessern. Das Ziel dieser Maßnahmen besteht letztlich darin, sicherzustellen, dass der richtige Steuerbetrag im richtigen Mitgliedstaat gezahlt wird.

V Der Hof gelangt insgesamt zu der Schlussfolgerung, dass der bestehende EU-Rahmen innerhalb des begrenzten Zuständigkeitsbereichs der EU als erste notwendige Verteidigungslinie zur Unterstützung der Bekämpfung schädlicher Steuerregelungen und der Steuervermeidung durch Unternehmen dient. Es bestehen jedoch Mängel in der Art und Weise, wie die EU-Maßnahmen ausgearbeitet und umgesetzt wurden, und es gibt kein geeignetes Überwachungssystem zur Bewertung ihrer Wirksamkeit.

VI Der Hof stellte fest, dass die Kommission in den letzten Jahren den Rechtsrahmen für die Bekämpfung schädlicher Steuerregelungen und der Steuervermeidung durch Unternehmen auf Unionsebene vorangebracht hat. Er stellte aber auch unklare Definitionen und Lücken fest, die zu unterschiedlichen Auslegungen in den einzelnen Mitgliedstaaten geführt haben. Die Kommission überwacht die Umsetzung des EU-Rechts in nationales Recht in effektiver Weise. Einige Bewertungen sind jedoch, auch wenn sie noch im Gange sind, überfällig. Auf der Ebene der Mitgliedstaaten betreffen die wichtigsten Feststellungen des Hofes die Umsetzung der DAC 6. Der Hof stellte fest, dass die fünf besuchten Mitgliedstaaten zwar steuerliche Informationen über potenziell schädliche grenzüberschreitende Gestaltungen austauschten, aber nur wenige Datenqualitätsprüfungen durchführten und die erhaltenen Informationen kaum nutzten.

VII Obwohl die Kommission die Gruppe „Verhaltenskodex“ bei der Bewertung potenziell schädlicher Steuerregelungen auf zufriedenstellende Weise unterstützt, war ihre Rolle zum Zeitpunkt der Prüfung sehr begrenzt. Die Mitgliedstaaten nehmen ihre schädlichen Steuerregelungen zurück, wenn dies von der Gruppe empfohlen wird. Die Frist zur Erfüllung der Anforderungen war jedoch in mehreren Fällen wesentlich länger als die vom Rat empfohlenen zwei Jahre. Dies birgt das Risiko, dass die Unternehmen weiterhin länger von unlauteren Steuervorteilen profitieren.

VIII Der Hof stellte ferner fest, dass die Kommission und vier der fünf besuchten Mitgliedstaaten über keinen geeigneten Ansatz zur Messung der Leistung der Instrumente zur Bekämpfung schädlicher Steuerregelungen und der Steuervermeidung durch Unternehmen in der EU verfügten. Aufgrund fehlender geeigneter Leistungsüberwachungsrahmen war es ihnen nicht möglich, ihre Anstrengungen zu messen und zu bewerten und die Ressourcen dort einzusetzen, wo sie am dringendsten benötigt werden.

IX Der Hof empfiehlt der Kommission,

- den EU-Rechtsrahmen klarzustellen;
- die Qualität der DAC-6-Berichte zu verbessern;
- sicherzustellen, dass die Auswirkungen von Sanktionen angemessen sind;
- ihre Unterstützung für die Gruppe „Verhaltenskodex“ zu verstärken;
- die Ergebnisse und Auswirkungen der Bekämpfung schädlicher Steuerregelungen und der Steuervermeidung durch Unternehmen zu überwachen.

Einleitung

Schädliche Steuerregelungen und Steuervermeidung durch Unternehmen aus EU-Perspektive

01 Im EU-Binnenmarkt wird das nationale Steuersystem der einzelnen Mitgliedstaaten von anderen Steuergebieten beeinflusst, insbesondere wenn diese Steuergebiete Steuervergünstigungen anbieten, um Unternehmen, natürliche Personen oder Kapital in ihr Hoheitsgebiet anzuziehen. Jede nationale Steuermaßnahme, welche die Wettbewerbsfähigkeit des Steuersystems eines Landes gegenüber dem eines anderen erhöht, ist eine Form des Steuerwettbewerbs.

02 Der Steuerwettbewerb in Form schädlicher Steuerregelungen wird zu einem Problem für die EU, wenn er zu unerwünschten Folgen, insbesondere zu Wettbewerbsverzerrung im EU-Binnenmarkt, führt. Eine Steuerregelung ist schädlich, wenn sie nachteilige Auswirkungen wie die Aushöhlung ausländischer Steuerbemessungsgrundlagen oder eine unfaire Verteilung der Steuerlast verursacht (siehe **Kasten 1**).

Kasten 1

Modelle schädlicher Steuerpraktiken

Es können bestimmte Steuermaßnahmen angewendet werden, um ein nationales Steuersystem wettbewerbsfähiger zu machen. Obwohl solche Maßnahmen rechtmäßig sind, besteht das Risiko, dass sie dem EU-Binnenmarkt schaden, wenn ihre Struktur Handel und Investitionen verzerrt und andere nationale Steuerbemessungsgrundlagen aushöhlt.

In der Studie des Europäischen Parlaments [Harmful tax practices within the EU: definition, identification and recommendations](#) aus dem Jahr 2021 wurden sieben von den Mitgliedstaaten angewandte Steuermaßnahmen ermittelt, die in bestimmten Fällen als schädliche Steuerpraktiken angesehen werden könnten:

- Senkung der Körperschaftsteuersätze (sogenannter „Wettlauf nach unten“);
- Patentbox-Regelungen;
- Strukturen für die Gründung von Briefkastenfirmen;
- Regelungen zur Steuerabzugsfähigkeit von fiktiven Zinsen;
- Regelungen für die Freistellung ausländischer Einkünfte;
- Regelungen für Sonderwirtschaftszonen;
- Steuervorbescheide.

03 Wenn Steuerpflichtige legale Methoden anwenden, um den Betrag der geschuldeten Steuer zu verringern, wird dies als Steuervermeidung bezeichnet. Durch die Globalisierung des wirtschaftlichen Umfelds sind immer komplexere Geschäftsmodelle und Unternehmensstrukturen entstanden, die es multinationalen Unternehmen erleichtern, Gewinne über Grenzen hinweg zu verschieben und Körperschaftsteuer zu vermeiden. Die Nutzung von Inkongruenzen und Lücken zwischen den nationalen Steuersystemen zu Zwecken der aggressiven Steuerplanung durch ein Unternehmen stellt eine Form der schädlichen Körperschaftsteuervermeidung durch Unternehmen dar.

04 Schädliche Steuerregelungen und Steuervermeidung durch Unternehmen können dazu führen, dass Steuerpflichtige, die nicht in der Lage sind, aggressive Steuerplanungsmodelle oder ähnliche Maßnahmen zu nutzen, das „fehlende“ Steuereinkommen durch einen höheren Beitrag ausgleichen müssen. Diese Praktiken führen zudem zu unlauterem Wettbewerb zwischen Unternehmen und ungleichen

Wettbewerbsbedingungen zwischen den Ländern und infolgedessen zu entgangenen Steuereinnahmen für die Mitgliedstaaten und zu Verzerrungen im Binnenmarkt. Die Bekämpfung dieser Phänomene findet nicht nur auf Unionsebene statt, sondern stellt eine globale Herausforderung dar. Folglich stützen sich zahlreiche neue EU-Maßnahmen in diesem Bereich auf internationale Vereinbarungen, wie z. B. das [OECD/G20 Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting \(BEPS\)](#), das 15 Aktionspunkte umfasst, die darauf abzielen, die damit verbundenen Herausforderungen zu mindern und einen internationalen Standard in diesem Bereich zu setzen.

05 Es liegen nur wenige EU-Daten zu den geschätzten Steuerverlusten aufgrund schädlicher Steuerregelungen und Steuervermeidung sowie keine aktuellen Schätzungen vor. Im [Annual Report on Taxation 2023](#) der Kommission wird auf die Verluste bei den Körperschaftsteuereinnahmen aufgrund von aggressiver Steuerplanung und Steuervermeidung hingewiesen. Nach Schätzungen von 2013 könnten sich die Steuerverluste weltweit auf rund 172,7 Milliarden Euro belaufen, von denen 68,2 Milliarden Euro auf Europa entfallen könnten. Studien über die Unternehmensbesteuerung gehen davon aus, dass das weltweite Ausmaß der Gewinnverlagerung zu einem Gesamtverlust an Steuereinnahmen von 183 bis 274 Milliarden Euro geführt hat.

Maßnahmen und Instrumente der EU

06 Die Bekämpfung der Steuervermeidung und die Gewährleistung eines fairen Steuerwettbewerbs wurden in jüngster Zeit ganz oben auf die EU-Agenda gesetzt, obwohl die Maßnahmen der EU das Vorrecht der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Besteuerung nicht untergraben dürfen. Die Zuständigkeiten der EU beschränken sich auf die Festlegung allgemeiner Regeln für die Steuerpolitik der Mitgliedstaaten. Im Gegensatz zu indirekten Steuern sehen die EU-Verträge nicht ausdrücklich eine Harmonisierung der direkten Steuern vor.

07 Der EU-Vertrag sieht vor, dass Maßnahmen auf Unionsebene ergriffen werden können, wenn die Kommission einen Unterschied in den Rechtsvorschriften, Regelungen oder der Verwaltungspraxis der Mitgliedstaaten feststellt, der sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarktes auswirkt ([Artikel 115 AEUV](#)). In mehreren Richtlinien werden allgemeine Standards auf systemischer Ebene festgelegt und Instrumente geschaffen, um die Bekämpfung schädlicher Steuerregelungen und der Steuervermeidung durch Unternehmen zu unterstützen. Neben Rechtsakten in Form von Richtlinien wird der EU-Rechtsrahmen

durch nicht zwingende Rechtsinstrumente (wie den EU-Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung oder länderspezifische Empfehlungen im Rahmen des Europäischen Semesters) ergänzt, die keine rechtsverbindliche Wirkung haben.

08 Das Fundament für den derzeitigen EU-Rahmen zur Unterstützung der Bekämpfung schädlicher Steuerregelungen und der Steuervermeidung durch Unternehmen wurde von der Kommission in mehreren Steuerpaketen und Aktionsplänen gelegt¹. In den [Schlussfolgerungen des Rates](#) vom Dezember 2015 wurde auch die Notwendigkeit betont, auf Unionsebene gemeinsame, aber flexible Lösungen im Einklang mit den 15 Aktionspunkten des [OECD-Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung \(BEPS\)](#) zu finden, der im Juni 2016 zum „OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS“ wurde. Durch das überarbeitete Projekt wurde der Anwendungsbereich der Initiative auf eine breitere Gruppe von Ländern ausgeweitet, die nicht Mitglieder der OECD sind, und es wurde ein internationaler Standard in diesem Bereich festgelegt.

09 Die (vor dem 1. Januar 2019 angenommenen) Richtlinien im Bereich der direkten Besteuerung, mit denen Vorschriften festgelegt wurden, die für alle Steuerpflichtigen gelten, die in einem Mitgliedstaat der Körperschaftsteuer unterliegen, umfassen:

- Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidung (**ATAD**) und ihre Änderung²;
- Fünfte Änderung der Richtlinie über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung (2011/16/EU) (**DAC 6**)³;
- Richtlinie über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungsstreitigkeiten (**TDRD**)⁴.

¹ Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat – Eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union: Fünf Aktionsschwerpunkte, [COM\(2015\) 302 final](#); Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat – Ein Aktionsplan für eine faire und einfache Besteuerung zur Unterstützung der Aufbaustrategie, [COM\(2020\) 312 final](#).

² [Richtlinie \(EU\) 2016/1164 des Rates](#) (ATAD 1), geändert durch die [Richtlinie \(EU\) 2017/952 des Rates](#) (ATAD 2).

³ [Richtlinie \(EU\) 2018/822 des Rates](#) (DAC 6).

⁴ [Richtlinie \(EU\) 2017/1852 des Rates](#) (TDRD).

10 Ziel der [ATAD](#) ist es, den durchschnittlichen Schutz gegen aggressive Steuerplanung anzuheben, indem Vorschriften festgelegt werden, um der Aushöhlung der Steuerbemessungsgrundlagen im Binnenmarkt und der Verlagerung von Gewinnen in Drittländer entgegenzuwirken und durch die Harmonisierung der Vorschriften zur Bekämpfung der Steuervermeidung eine faire und transparente Besteuerung in den Mitgliedstaaten zu schaffen. Die Richtlinie befasst sich mit verschiedenen Formen der Steuervermeidung, insbesondere aggressiven Steuerplanungsstrategien, bei denen Unterschiede zwischen den nationalen Steuergesetzen ausgenutzt werden, um die Gesamtsteuerschuld eines Unternehmens zu verringern.

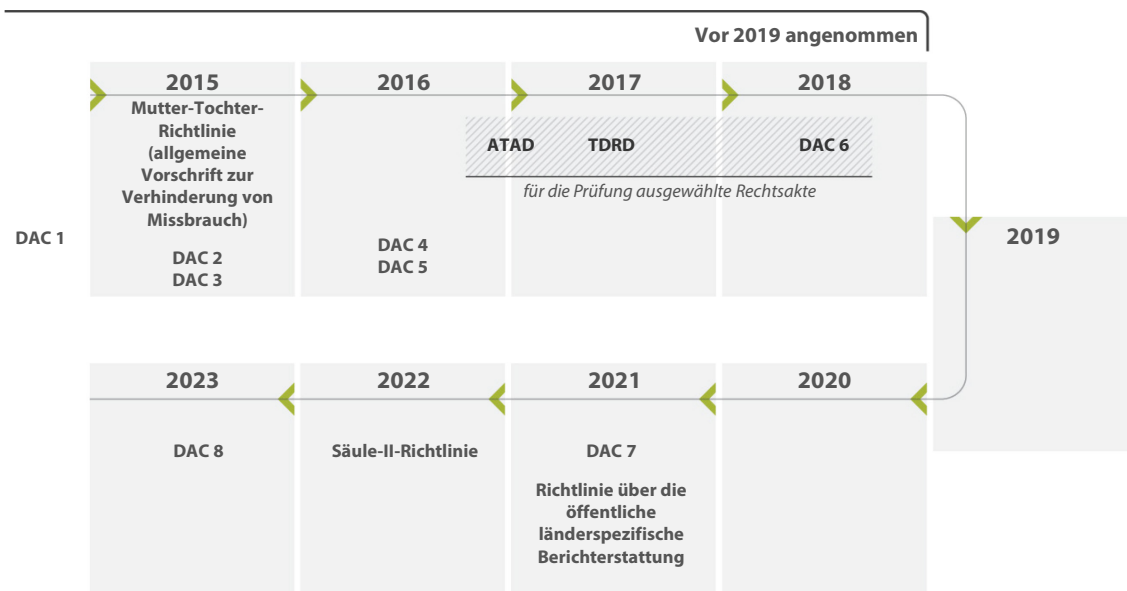
11 Mit der [Richtlinie 2011/16/EU des Rates \(DAC\)](#) wird die Rechtsgrundlage für die Verwaltungszusammenarbeit im Bereich der direkten Besteuerung in der EU geschaffen; sie verpflichtet alle Mitgliedstaaten, bestimmte steuerbezogene Informationen untereinander auszutauschen. Mit der fünften Änderung der Richtlinie ([DAC 6](#)) wurden verbindliche Offenlegungspflichten für potenziell schädliche grenzüberschreitende Gestaltungen eingeführt, um die Steuertransparenz weiter zu stärken und aggressive Steuerplanung zu bekämpfen.

12 Der Aktionsplan der Kommission aus dem Jahr 2015 konzentrierte sich in großem Umfang auf Maßnahmen zur Vermeidung der Gewinnverkürzung und der Gewinnverlagerung, forderte aber auch verbesserte Mechanismen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung, um Sicherheit und Vorhersehbarkeit für Unternehmen zu gewährleisten, da sich die Doppelbesteuerung im Binnenmarkt negativ auf grenzüberschreitende Investitionen auswirken und zu wirtschaftlichen Verzerrungen und Ineffizienz führen kann. Ziel der [TDRD](#) ist es, die Mechanismen zur Beilegung von Besteuerungstreitigkeiten durch die Einführung von gemeinsamen Verfahren und Fristen zwischen EU-Mitgliedstaaten zu verbessern und so eine reibungslosere Beilegung von Steuerstreitigkeiten zu gewährleisten. Steuerpflichtige, die in einem Mitgliedstaat mit restriktiveren Mechanismen zur Beilegung von Steuerstreitigkeiten konfrontiert sind als in anderen, erfahren eine Form von ungerechter Behandlung. Daher ist die TDRD aus Sicht der Steuerpflichtigen von entscheidender Bedeutung, wenn es darum geht, diese Behandlung abzumildern, indem einen Ausgleich bei den Wettbewerbsbedingungen schafft.

13 Weitere einschlägige (vor 2019 erlassene) Rechtsakte der EU im Bereich der direkten Besteuerung sind die [DAC 3](#) (automatischer Austausch von grenzüberschreitenden Vorbescheiden und Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung), die [DAC 4](#) (länderbezogene Berichte) und die [Mutter-Tochter-Richtlinie](#) (einschließlich einer Vorschrift zur Verhinderung von Missbrauch). Der EU-Rechtsrahmen wird ständig weiterentwickelt und erweitert. Die

jüngsten Entwicklungen sind die DAC 7, die DAC 8 und die Verabschiedung der Säule-2-Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (siehe *Abbildung 1*).

Abbildung 1 - Annahme der einschlägigen EU-Rechtsvorschriften



Quelle: Europäischer Rechnungshof.

14 Zusätzlich zu den Rechtsakten nahm der Rat 1997 einen EU-Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung (der „Kodex“)⁵ an, bei dem es sich um ein nicht zwingendes Rechtsinstrument handelt. Er ersuchte die Mitgliedstaaten, bei der Bekämpfung der Steuervermeidung und Steuerhinterziehung uneingeschränkt zusammenzuarbeiten, indem sie dieses rechtlich nicht bindende zwischenstaatliche Instrument anwenden, das eine besondere Rolle bei der Förderung eines fairen Steuerwettbewerbs innerhalb und außerhalb der EU spielt. 1998 wurde eine Gruppe „Verhaltenskodex“ (die „Gruppe“) eingerichtet, um Steuervergünstigungsmaßnahmen zu bewerten, die in den Anwendungsbereich des Kodex fallen könnten. Die Gruppe setzt sich aus hochrangigen Vertretern der Mitgliedsstaaten und der Kommission zusammen.

⁵ [Schlussfolgerungen](#) des Rates „Wirtschafts- und Finanzfragen“ vom 1. Dezember 1997 zur Steuerpolitik, ABl. C 2 vom 6.1.1998.

15 Darüber hinaus kann die Kommission nationale Steuerregelungen, die eine aggressive grenzüberschreitende Steuerplanung fördern, prüfen und im Rahmen des Europäischen Semesters länderspezifische Empfehlungen abgeben. Hierbei handelt es sich ebenfalls um ein nicht zwingendes Rechtsinstrument. Das Europäische Semester bildet den Rahmen für die integrierte Überwachung und die Koordinierung der Wirtschafts- und Beschäftigungspolitik in der gesamten EU.

Aufgaben und Zuständigkeiten

16 Die Gestaltung und Entwicklung der Steuerpolitik sowie die Steuererhebung fallen in die Zuständigkeit der EU-Mitgliedstaaten. Die Bekämpfung schädlicher Steuerregelungen und der Steuervermeidung durch Unternehmen gehört jedoch auch zu den Prioritäten der EU-Steuerpolitik. Die Kommission spielt in diesem Bereich eine vielfältige Rolle. Ihre Zuständigkeiten umfassen die Überwachung, Koordinierung, Harmonisierung und Durchsetzung; Ziel ist es, einen fairen Steuerwettbewerb zu fördern und Verzerrungen des Binnenmarkts aufgrund schädlicher Steuerregelungen und der Steuervermeidung durch Unternehmen zu verhindern.

17 Die zuständige Stelle bei der Kommission ist die Generaldirektion Steuern und Zollunion (GD TAXUD). Als zentrale Stelle bei den Bemühungen der EU, ein faires und transparentes steuerliches Umfeld im EU-Binnenmarkt zu schaffen, ist es Aufgabe der GD TAXUD,

- Legislativvorschläge zu erstellen und die Umsetzung der Rechtsvorschriften in den Mitgliedstaaten zu überwachen;
- Mechanismen, Systeme und elektronische Schnittstellen bereitzustellen, um den Austausch von Steuerinformationen zu ermöglichen, und ein EU-Zentralverzeichnis für den Austausch von Informationen über grenzüberschreitende Steuergestaltungen zu betreuen;
- Leitlinien bereitzustellen und eine einheitliche Auslegung und Anwendung der einschlägigen EU-Rechtsvorschriften in den Mitgliedstaaten sicherzustellen;
- die Steuerregelungen der Mitgliedstaaten zu analysieren und der Gruppe „Verhaltenskodex“ Empfehlungen in Bezug auf die Schädlichkeit dieser Regelungen vorzulegen;
- die Steuerregelungen der betroffenen Drittländer zu analysieren und diese für die Aufnahme oder Streichung aus der [EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete](#) für Steuerzwecke vorzuschlagen.

18 Das Europäische Parlament verfolgt laufend die Entwicklungen im Bereich der Steuerhinterziehung und Steuervermeidung und verfügt hierfür über eine Reihe von Ausschüssen, z. B. den ständigen Unterausschuss für Steuerfragen (FISC) und die Ad-hoc-Untersuchungsausschüsse. Die Arbeitsgruppen und andere Vorbereitungsgruppen des Rates, die diese Bereiche abdecken, arbeiten in erster Linie über die Gruppe „Verhaltenskodex“ (die „Gruppe“). Im Allgemeinen wird das EU-Steuerrecht vom Rat unter Berücksichtigung der Stellungnahme des Europäischen Parlaments einstimmig angenommen.

19 Die Gruppe wurde eingerichtet, um steuerliche Maßnahmen zu bewerten, die in den Anwendungsbereich des nicht rechtsverbindlichen EU-Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung (der „Kodex“) fallen könnten. Die Hauptaufgaben der Gruppe sind:

- Ermittlung von Steuerpraktiken in den EU-Mitgliedstaaten, die als schädlich für den fairen Wettbewerb eingestuft werden;
- Überwachung von Steuerregelungen und Beurteilung, ob sie die festgelegten Kriterien für die Bestimmung schädlicher Steuerregelungen erfüllen;
- Förderung des Dialogs und der Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedstaaten, um ihnen den Austausch bewährter Regelungen und die Koordinierung ihrer Bemühungen zu ermöglichen;
- Förderung der Transparenz, indem die Mitgliedstaaten verpflichtet werden, Informationen über ihre Steuermaßnahmen und Praktiken im Bereich der Steuervorbescheide bereitzustellen;
- Schutz der EU vor schädlichen Steuerregelungen von Drittländern: Die Gruppe ist für die Erstellung der EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke zuständig.

20 Die nationalen Regierungen der [EU-Mitgliedstaaten](#) können ihre Steuergesetze und -systeme weitgehend unabhängig gestalten. Alle nationalen Rechtsvorschriften müssen jedoch bestimmten Grundprinzipien, wie Nichtdiskriminierung und Freizügigkeit im Binnenmarkt, entsprechen.

21 Die Mitgliedstaaten müssen

- die Steuersysteme betreiben;
- EU-Maßnahmen zur Bekämpfung von Steuervermeidung, Steuerhinterziehung und Gewinnverlagerung umsetzen;
- die erforderlichen steuerbezogenen Informationen sammeln und melden;
- bewährte Verfahren austauschen;
- einen fairen Steuerwettbewerb im Binnenmarkt gewährleisten.

Prüfungsumfang und Prüfungsansatz

22 Ziel der Prüfung des Hofes war es, zu bewerten, ob der EU-Rahmen zur Bekämpfung schädlicher Steuerregelungen und der Steuervermeidung durch Unternehmen innerhalb des begrenzten Zuständigkeitsbereichs der EU im Bereich der direkten Besteuerung angemessen ist (siehe Ziffer [06](#)). Zu diesem Zweck bewertete der Hof im Zeitraum 2019-2023 die Angemessenheit der in der EU angewandten Maßnahmen und Verfahren, wobei er sich auf die Gestaltung und Umsetzung von drei Richtlinien (ATAD, DAC 6 und TDRD) im Zeitraum 2019-2023 konzentrierte.

23 Der Hof wählte die Richtlinien ATAD, DAC 6 und TDRD aus, da sie die wichtigsten vor dem 1. Januar 2019 angenommenen Rechtsakte waren, sich mit systemischen Fragen befassen und allgemein auf alle Unternehmen in der EU anwendbar sind. Der Stichtag wurde durch die Zeit bestimmt, welche die Mitgliedstaaten benötigten, um die Richtlinien in nationales Recht zu übernehmen und umzusetzen. Der Hof untersuchte ferner, ob die Mitgliedstaaten und die Kommission ihren Verpflichtungen in Bezug auf den nicht rechtsverbindlichen EU-Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung nachgekommen sind, und bewertete im Rahmen der Prüfung die Leistungsüberwachung.

24 Der Hof führte die Prüfung durch, weil die Verfahren und Systeme zur Bekämpfung schädlicher Steuerregelungen und der Steuervermeidung durch Unternehmen bis zu dem betreffenden Zeitpunkt nicht umfassend geprüft worden waren. Bei der Prüfung In Bezug auf den „Austausch von Steuerinformationen in der EU: solide Grundlage, bei der Umsetzung hapert es jedoch“ ([Sonderbericht Nr. 03/2021](#)) wurden die Mängel bei den Verfahren gemäß der DAC 1 bis 5 hervorgehoben. Diese Prüfung stützte sich auf die Schlussfolgerungen in diesem Bericht, und der Hof weitete die Analyse auf ein breiteres Spektrum von Maßnahmen aus, die eingeführt wurden, um die Wirksamkeit dieser Verfahren zu verbessern.

25 Die Prüfung befasste sich mit systemischen Mängeln, und der Hof konzentrierte sich insbesondere auf

- die Gestaltung und Überwachung der ausgewählten Rechtsvorschriften, die Bereitstellung von Leitlinien der Kommission für die Umsetzung der Richtlinien ATAD, DAC 6 und TDRD sowie die Umsetzung dieser durch die Mitgliedstaaten;
- die Einführung des EU-Zentralverzeichnisses für den Austausch von DAC-6-Berichten sowie die Qualität und Nutzung der von den Mitgliedstaaten ausgetauschten DAC-6-Informationen;

- die Angemessenheit der Unterstützung der Gruppe „Verhaltenskodex“ durch die Kommission und die Umsetzung der Empfehlungen der Gruppe durch die betroffenen Mitgliedstaaten;
- die Überwachung der Leistung der Maßnahmen, die von der Kommission und den in den Prüfungsumfang einbezogenen Mitgliedstaaten getroffen wurden.

26 Diese Prüfung betraf den begrenzten Zuständigkeitsbereich der EU (siehe Ziffern **06** und **22**), was bedeutet, dass der Hof unter anderem keine spezifischen nationalen Steuerregelungen der EU-Mitgliedstaaten geprüft hat. Die Prüfung des Hofes in den Mitgliedstaaten konzentrierte sich auf die Umsetzung der drei ausgewählten Richtlinien und der Empfehlungen der Gruppe.

27 Die Arbeit der Kommission im Zusammenhang mit unzulässigen staatlichen Beihilfen und der Abgabe länderspezifischer Empfehlungen im Rahmen des Europäischen Semesters (siehe Ziffer **15**) ist nicht Gegenstand dieser Prüfung, da die Beihilfverfahren und die Empfehlungen auf den jeweiligen Mitgliedstaat ausgerichtet sind. Diese Themenbereiche sind auch horizontaler Art, d. h. nicht spezifisch für die direkte Besteuerung, und waren Gegenstand anderer Prüfungen des Hofes (z. B. [Sonderberichte Nr. 16/2020](#) und [21/2020](#)).

28 Der Hof hat die Tätigkeit der GD TAXUD (siehe den Überblick über den Prüfungsansatz in [Anhang I](#)) und von fünf Mitgliedstaaten (Irland, Zypern, Luxemburg, Malta und Niederlande) geprüft, die der Hof auf der Grundlage quantitativer und qualitativer Risikokriterien ausgewählt hat (siehe [Anhang II](#)).

29 In den besuchten Mitgliedstaaten nutzte der Hof ein risikobasiertes Stichprobenverfahren zur Auswahl von Austausch von Informationen über grenzüberschreitende Steuergestaltungen (DAC 6), Fällen von Besteuerungstreitigkeiten, an denen die besuchten Mitgliedstaaten beteiligt waren (TDRD) sowie potenziell schädlichen Steuerregelungen, die von der Gruppe „Verhaltenskodex“ untersucht wurden.

30 Neben den Prüfungsnachweisen wurden die internationalen Richtwerte, die auf die Instrumente und Mechanismen zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuervermeidung angewendet werden, mit der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) erörtert. Darüber hinaus befragte der Hof Vertreter des Unterausschusses für Steuerfragen (FISC) des Europäischen Parlaments und führte eine Podiumsdiskussion mit externen Sachverständigen für Unternehmensbesteuerung durch, um Rückmeldungen zur Gestaltung und Umsetzung des bestehenden EU-Rahmens zu erhalten.

Bemerkungen

Ein gemeinsamer EU-Rechtsrahmen ist vorhanden, es fehlen jedoch Leitlinien zur Klärung rechtlicher Unklarheiten

31 Mit den Rechtsvorschriften zur Bekämpfung schädlicher Steuerregelungen und der Steuervermeidung durch Unternehmen soll sichergestellt werden, dass Unternehmen und natürliche Personen weniger Möglichkeiten haben, die Zahlung des richtigen Steuerbetrags im richtigen Mitgliedstaat zu vermeiden oder zu hinterziehen. Die Mitgliedstaaten sollten diese EU-Rechtsvorschriften ordnungsgemäß in nationales Recht umsetzen. Die Kommission sollte umfassende Legislativvorschläge vorlegen und die Übernahme der Rechtsvorschriften und ihre Umsetzung durch die Mitgliedstaaten überwachen, aber auch Leitlinien für die wirksame Anwendung dieser Rechtsvorschriften bereitstellen. Diese Maßnahmen bilden eine erste Verteidigungslinie im Bereich der direkten Besteuerung, wobei die Zuständigkeiten der EU auf Maßnahmen beschränkt sind, die mit Verzerrungen des Binnenmarkts in Zusammenhang stehen. Der Hof bewertete die legislative Gestaltung der ATAD, DAC 6 und TDRD sowie die Überwachungs- und Evaluierungsmaßnahmen der Kommission. Dies erfolgte im Rahmen der in den EU-Verträgen festgelegten Zuständigkeiten der EU im Bereich der Besteuerung.

Die Rechtsvorschriften stimmen weitgehend mit den internationalen Entwicklungen überein, es bestehen jedoch nach wie vor erhebliche Unklarheiten bei der Anwendung der Vorschriften

32 Die EU entwickelte ihre Rechtsvorschriften zur Bekämpfung schädlicher Steuerregelungen und der Steuervermeidung im Gefolge der intensiven internationalen Bemühungen der OECD. Die OECD/G20 startete das Projekt zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung ([Base Erosion and Profit Shifting, BEPS](#)), mit dem 2015 15 Maßnahmen eingeführt wurden, um es den Mitgliedsländern zu ermöglichen, ihre Bemühungen zur Bekämpfung von Steuervermeidung und Steuerhinterziehung aufeinander abzustimmen und so einen internationalen Standard zu setzen. Bald darauf folgten verbindliche EU-Rechtsvorschriften, und die ATAD, DAC 6 und TDRD stimmen weitgehend mit den entsprechenden BEPS-Maßnahmen überein oder gehen darüber hinaus (siehe Ziffer [08](#) und [Anhang III](#)).

33 Obwohl jede der drei Richtlinien spezifische Ziele verfolgt, um den Rechtsrahmen zu verbessern und gleiche Wettbewerbsbedingungen für die Unternehmen in der EU zu gewährleisten und gleichzeitig die Bekämpfung schädlicher Steuerregelungen und der Steuervermeidung durch Unternehmen zu unterstützen, hat die Kommission für keine dieser Richtlinien quantifizierbare Ziele festgelegt. Darüber hinaus hat die Kommission eine Folgenabschätzung für die DAC 6 und die TDRD durchgeführt, nicht aber für die ATAD.

ATAD

34 Mit der ATAD sollen ein Mindestschutzniveau für die Steuergrundlage aller Mitgliedstaaten, ein kohärentes und geschlossenes Vorgehen gegen Steuervermeidung im gesamten Binnenmarkt sowie eine EU-weit koordinierte Umsetzung bestimmter Empfehlungen, die im Rahmen der OECD/G20-Initiative abgegeben wurden und insbesondere die BEPS-Aktionspunkte 2 bis 6 betreffen⁶, sichergestellt werden (siehe [Tabelle 1](#) und [Anhang III](#)).

Tabelle 1 - Ziele der ATAD

<p>Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS)</p>	<p>Mit der ATAD soll einer Aushöhlung der Steuerbemessungsgrundlage entgegengewirkt werden, die darin besteht, die steuerpflichtigen Einkünfte eines Unternehmens durch die Verlagerung von Gewinnen in Niedrigsteuerländer zu verringern. Das heißt, die Richtlinie zielt darauf ab, Gewinnverlagerungen einzudämmen, indem sichergestellt wird, dass Unternehmen ihren gerechten Anteil an Steuern in den Ländern zahlen, in denen sie ihre Einkünfte erzielen.</p>
<p>Beseitigung der doppelten Nichtbesteuerung</p>	<p>Mit der ATAD soll verhindert werden, dass Unternehmen Unterschiede in der steuerlichen Behandlung zwischen den Ländern ausnutzen, da dies zu einer doppelten Nichtbesteuerung oder einer verminderten Besteuerung führen kann.</p>

Quelle: Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates.

⁶ COM(2020) 383 final.

35 Mit der Richtlinie wurden zur Erreichung ihrer Ziele fünf spezifische Vorschriften eingeführt (siehe [Anhang IV](#)):

- Vorschrift für beherrschte ausländische Unternehmen (controlled foreign company, CFC), um eine Gewinnverlagerung in ein Niedrig- oder Nichtsteuerland zu verhindern;
- **Vorschrift für die Wegzugsbesteuerung**, um zu verhindern, dass Unternehmen bei der Verlagerung von Vermögenswerten Steuern vermeiden;
- **Zinsschranke**, um Unternehmen von künstlichen Kreditgestaltungen abzuhalten, die darauf abzielen, ihre Steuerbelastung zu verringern;
- allgemeine Vorschrift zur Verhinderung von Missbrauch, um aggressiver Steuerplanung entgegenzuwirken, wenn andere Vorschriften nicht anwendbar sind;
- **Vorschriften zur Bekämpfung von hybriden Gestaltungen**, um hybride Gestaltungen zu neutralisieren.

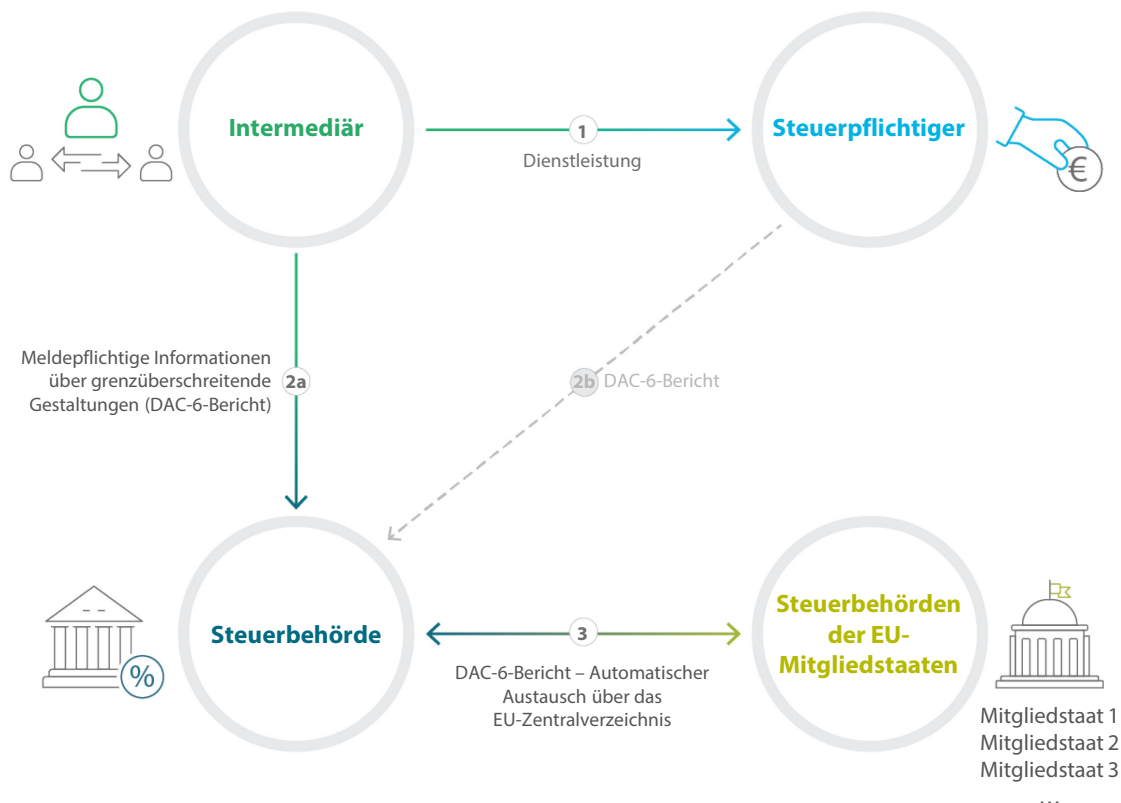
36 Insgesamt stellte der Hof fest, dass es sich bei der [ATAD](#) um einen kohärenten EU-Rechtsakt handelt, mit dem ein Mindestschutzniveau für die Steuergrundlage der Mitgliedstaaten geschaffen wurde, ohne dass die Zuständigkeiten der Mitgliedstaaten bei der unabhängigen Gestaltung ihrer Steuersysteme eingeschränkt werden. Mit der Richtlinie wurde eine Reihe von neu geschaffenen Mindeststandards zur Bekämpfung der Steuervermeidung eingeführt und wurden die Mitgliedstaaten daher aufgefordert, entweder umfassende neue Vorschriften einzuführen oder ihre bestehenden Vorschriften zu ändern, um die Bestimmungen der ATAD einzuhalten.

DAC 6

37 Ziel der [DAC 6](#) ist es, die Steuertransparenz zu fördern und dadurch aggressive Steuerplanung zu verhindern sowie zum Schutz der Steuerbemessungsgrundlagen der EU-Mitgliedstaaten beizutragen. Die Richtlinie deckt den BEPS-Aktionspunkt 12 ab, der auf die verpflichtende Offenlegung von Informationen zu aggressiven Steuerplanungsgestaltungen abzielt. Die Richtlinie verpflichtet Intermediäre, einschließlich Steuerberater, Notare und Wirtschaftsprüfer, den Steuerbehörden potenziell schädliche grenzüberschreitende Steuergestaltungen zu melden. Eine grenzüberschreitende Gestaltung ist nur dann meldepflichtig, wenn bestimmte Merkmale oder Eigenschaften, so genannte „Kennzeichen“, vorliegen (aufgelistet in [Anhang IV](#) der DAC 6) und mehr als ein Mitgliedstaat oder ein Mitgliedstaat und ein Drittland beteiligt sind. In einigen Fällen kann die Meldepflicht dem Steuerpflichtigen

obliegen. Ein DAC-6-Bericht über die Gestaltung wird anschließend automatisch mit den anderen Mitgliedstaaten ausgetauscht, indem er in das EU-Zentralverzeichnis eingetragen wird (siehe [Abbildung 2](#)).

Abbildung 2 – Meldung gemäß DAC 6



Quelle: Europäischer Rechnungshof auf der Grundlage von Daten und Bildmaterial von [PwC Schweiz](#).

38 Der Hof stellte in den fünf besuchten Mitgliedstaaten unterschiedliche Auslegungen der Rechtsvorschriften fest, insbesondere im Hinblick auf die Anwendung des ‚Main benefit‘-Tests und der **Kennzeichen**, auf deren Grundlage eine grenzüberschreitende Gestaltung als meldepflichtig angesehen wird (siehe [Abbildung 3](#)). Mit dem ‚Main benefit‘-Test soll festgestellt werden, ob die Erlangung des Steuervorteils der Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile einer Gestaltung ist. So waren die Mitgliedstaaten beispielsweise der Ansicht, dass angegeben werden müsse, ob ein quantitativer Ansatz angewendet werden sollte. Die würde einen Vergleich der Gestaltung mit und ohne Berücksichtigung der Steuervorschriften umfassen, die zu dem (voraussichtlichen) Steuervorteil führen (siehe [Anhang V](#)).

Abbildung 3 - Anwendung des ‚Main benefit‘-Tests und der Kennzeichen



Quelle: Europäischer Rechnungshof auf der Grundlage von Daten und Bildmaterial der [finnischen Steuerverwaltung](#).

39 Bei seinen Prüfungsbesuchen in den Mitgliedstaaten stellte der Hof ferner fest, dass die Auslegung der spezifischen DAC-6-Bestimmungen auf Unsicherheiten hinweist, unter anderem in Bezug auf den Zeitpunkt, zu dem die Berichterstattung tatsächlich fällig war (aufgrund der Ausdrücke „zur Umsetzung bereitgestellt“ und „umsetzungsbereit“ in [Artikel 8ab](#)) und die Offenlegung geheimer Informationen (Artikel 8ab Absatz 14 Buchstabe c).

40 Einige der Auslegungsfragen, wie die Klarheit mehrerer Begriffe und Fristen (z. B. „Gestaltung“, „Intermediär“, „Beteiligter“, „Meldefrist“ usw.), waren jedoch Gegenstand eines Vorabentscheidungsersuchens der belgischen *Cour constitutionnelle* ([Rechtssache C-623/22](#)). Am 29. Juli 2024 erließ der Gerichtshof der Europäischen Union sein Urteil, in dem er zu dem Schluss kam, dass keines der vom vorlegenden Gericht vorgebrachten Bedenken Auswirkungen auf die Gültigkeit der DAC 6 hatte. Obwohl die fraglichen Begriffe als weit gefasst anerkannt wurden, befand der

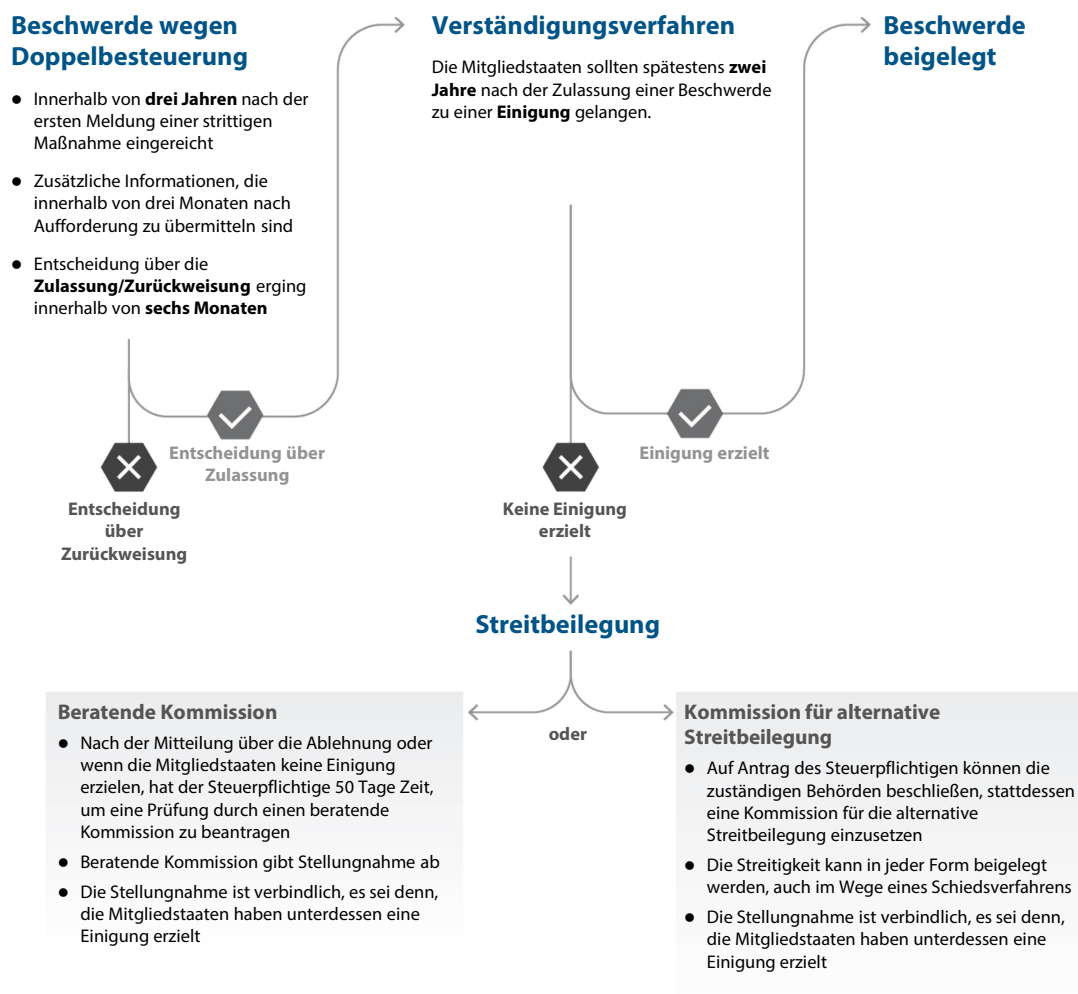
Gerichtshof, dass sie hinreichend klar und präzise waren und nicht gegen die Charta der Grundrechte der Europäischen Union verstießen. Trotz des jüngsten Urteils sind die Unsicherheiten und unterschiedlichen Auslegungen der spezifischen DAC 6-Bestimmungen, die der Hof in den besuchten Mitgliedstaaten bestätigt hat, in der Praxis nach wie vor ein wichtiges Problem, da sie zu einer uneinheitlichen Anwendung der Berichterstattungspflichten führen können. Dies birgt das Risiko, dass grenzüberschreitende Steuergestaltungen in einigen Mitgliedstaaten nicht, ähnliche Gestaltungen in anderen Mitgliedstaaten jedoch gemeldet werden.

41 Anhang IV der DAC 6 wurde noch nicht umfassend evaluiert. Eine solche Evaluierung könnte Aufschluss über die Gründe für die unterschiedlichen Auslegungen und die Schwierigkeiten bei der praktischen Umsetzung geben, mit denen die Mitgliedstaaten konfrontiert sind, und es der Kommission ermöglichen, geeignete Klarstellungen in Form von Leitlinien vorzunehmen. Zum Zeitpunkt der Prüfung führte die Kommission ihre zweite DAC-Evaluierung durch (die auch die DAC 6 und deren Anhang IV umfassen wird). Der Bericht wird voraussichtlich Anfang 2025 veröffentlicht werden (siehe Ziffer [52](#)).

TDRD

42 Die TDRD befasst sich mit Fragen im Zusammenhang mit der Doppelbesteuerung, die auftritt, wenn zwei oder mehr Mitgliedstaaten das Recht beanspruchen, dasselbe Einkommen oder dieselben Gewinne eines Unternehmens oder einer natürlichen Person zu besteuern; sie steht im Einklang mit den Zielen des BEPS-Aktionspunkts 14. Eine solche Situation kann unter anderem durch eine Inkongruenz zwischen den nationalen Vorschriften oder unterschiedliche Auslegungen der in einem bilateralen Steuerabkommen enthaltenen Vorschriften entstehen. Die Steuerpflichtigen können dann die Einleitung eines Verständigungsverfahrens beantragen, bei dem es sich um ein Verwaltungsverfahren handelt, das von den zuständigen Behörden der an der Besteuerungstreitigkeit beteiligten Mitgliedstaaten durchgeführt wird (siehe [Abbildung 4](#)).

Abbildung 4 – In der TDRD festgelegte Verfahren zur Beilegung von Besteuerungsstreitigkeiten



Quelle: Europäischer Rechnungshof auf der Grundlage von Daten und Bildmaterial von [Accountancy Europe](#).

43 Der Hof hat Hindernisse bei der praktischen Anwendung der TDRD festgestellt (siehe [Anhang VII](#)). So mangelt es beispielsweise an Klarheit in Bezug auf die Aufteilung der Zuständigkeiten zwischen den zuständigen Behörden in bestimmten Fällen, wenn eine Beschwerde eingereicht wird, sowie in Bezug auf die Verfahren, die zu befolgen sind, wenn eine unvollständige Beschwerde eingereicht wird. Darüber hinaus kann die Möglichkeit, eine Beschwerde einzureichen, bei länger andauernden Prüfungen durch die nationalen Steuerbehörden für mehrere Jahre behindert werden. Solche Probleme können das wirksame Funktionieren des Verfahrens zur Beilegung einer Streitigkeit behindern.

Es fehlen Leitlinien für die Umsetzung und Anwendung der Rechtsakte

44 Im Falle der drei vom Hof geprüften Rechtsakte hatte die Kommission keine Leitlinien vorgelegt, obwohl der Hof festgestellt hat, dass die Auslegungen durch die Mitgliedstaaten sowohl der DAC 6 (siehe Ziffern **38-40**, **61** und **Anhang V** als auch der TDRD (siehe Ziffer **43** und **Anhang VIII**) bis zu einem gewissen Grad voneinander abwichen.

45 In Bezug auf die DAC stellt der Hof fest, dass die Kommission und die Mitgliedstaaten gemeinsam für die Herausgabe von Leitlinien zuständig sind. Der Rahmen **Better Regulation** erkennt den zusätzlichen Nutzen von Leitlinien für die Auslegung und Umsetzung des Unionsrechts an. Das Fehlen angemessener Leitlinien kann dazu führen, dass Tätigkeiten von Steuerpflichtigen aus verschiedenen Mitgliedstaaten steuerlich auf unterschiedliche oder nicht eindeutige Weise behandelt werden. Das kürzlich ergangene Urteil des Gerichtshofs (siehe Ziffer **40**, in dem festgestellt wurde, dass die Begriffe der Richtlinie, die ihm zur Prüfung vorgelegt wurden, hinreichend klar (wenn auch weit gefasst) waren, unterstreicht ferner die Bedeutung der Bereitstellung von Leitlinien und Auslegungshilfen durch die Kommission als Instrument zur Gewährleistung einer kohärenten Anwendung der DAC 6.

46 Das mehrjährige **Fiscalis-Programm** unterstützt die Steuerbehörden der Mitgliedstaaten bei der Zusammenarbeit zur Bekämpfung von Steuerbetrug, Steuerhinterziehung und aggressiver Steuerplanung (siehe **Anhang VIII**). Die Kommission organisierte während der gesamten Umsetzungsphase der Richtlinien mehrere Veranstaltungen im Rahmen der Fiscalis-Programme.

47 Gemäß Artikel 15 der DAC müssen die Kommission und die Mitgliedstaaten ihre Erfahrungen mit der Verwaltungszusammenarbeit austauschen. Die Kommission stellt den Mitgliedstaaten verschiedene Foren zur Verfügung, die es ihnen ermöglichen, Informationen zu den von den nationalen Steuerverwaltungen ermittelten guten Regelungen auszutauschen. Darüber hinaus organisierte die Kommission im September 2018 ein Treffen mit den Mitgliedstaaten, um deren Fragen zu klären, und unterstützte später eine Fiscalis-Projektgruppe, die sich mit der Auslegung der DAC-6-Kennzeichen befasste. Die Schlussfolgerungen der Projektgruppe wurden nicht veröffentlicht, da die Mitgliedstaaten zu keiner Einigung gelangten.

48 Sowohl die Kommission als auch die Steuerbehörden in den vom Hof besuchten Mitgliedstaaten äußerten den Wunsch nach einem verstärkten Austausch guter

Regelungen (z. B. im Rahmen von Projektgruppen, Workshops, Arbeitsbesuchen usw.) und Leitlinien, insbesondere zur Analyse und Nutzung von DAC-6-Informationen.

Die Kommission überwacht die Übernahme des Unionsrechts in nationales Recht auf angemessene Weise, jedoch sind umfassende Bewertungen überfällig

49 Die Kommission ist verpflichtet, zu überprüfen, ob die Mitgliedstaaten die EU-Richtlinien in ihr nationales Recht übernehmen, und im Falle der Nichteinhaltung Vertragsverletzungsverfahren einzuleiten. Zum Zeitpunkt der Prüfung hatten alle Mitgliedstaaten alle drei Richtlinien umgesetzt. Zwei von der Kommission eingeleitete Vertragsverletzungsverfahren wegen fehlerhafter Umsetzung waren noch anhängig:

- Im Hinblick auf die Umsetzung der ATAD hat die Kommission seit 2018 36 Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet. Bei den Verstößen handelte es sich um Fälle der Nichtmitteilung und Nichteinhaltung von Vorschriften. Zwei Verfahren waren im Juni 2024 noch anhängig ([Belgien](#) und [Luxemburg](#)).
- Die Kommission leitete 15 Vertragsverletzungsverfahren wegen Nichtmitteilung von Umsetzungsmaßnahmen in Bezug auf die DAC 6 ein. Alle Fälle waren bis Juni 2024 abgeschlossen.
- Die Kommission leitete 20 Vertragsverletzungsverfahren wegen Nichtmitteilung und eines wegen Nichteinhaltung in Bezug auf die Umsetzung der TDRD ein. Alle Fälle waren bis Juni 2024 abgeschlossen.

50 In den fünf vom Hof besuchten Mitgliedstaaten hatte die Kommission Vertragsverletzungsverfahren in Bezug auf jeden Fall von Nichtmitteilung oder unvollständiger (teilweiser) Umsetzung der einschlägigen Rechtsvorschriften eingeleitet und während der laufenden Verfahren umfassende Kontrollen durchgeführt.

51 Gemäß der ATAD müsste die Kommission die Richtlinie vier Jahre nach ihrem Inkrafttreten und ihre Änderung ("ATAD 2") fünf Jahre nach ihrem Inkrafttreten bewerten. Die Kommission führte nur eine begrenzte [Bewertung](#) durch, bei der sie darlegte, wie die ATAD-Maßnahmen in die Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten übernommen wurden; der entsprechende Bericht wurde im August 2020 veröffentlicht. Bis September 2024 wurde kein umfassender Bewertungsbericht erstellt, die Arbeiten sind jedoch nun im Gange, und die Bewertung wird voraussichtlich Ende 2025 abgeschlossen sein.

52 Gemäß der DAC 6 müssten die Kommission und die Mitgliedstaaten die Relevanz des Anhangs IV (Festlegung der Kennzeichen) der Richtlinie alle zwei Jahre nach dem 1. Juli 2020 bewerten. Die Kommission hat keine derartige Bewertung vorgenommen, obwohl sie am 1. Juli 2022 fällig gewesen wäre. Die Verpflichtung, alle zwei Jahre eine Bewertung von Anhang IV durchzuführen, wurde mit der DAC 8 aufgehoben und in den umfassenderen Bewertungsprozess der DAC übertragen. Die Kommission war ferner verpflichtet, die DAC und ihre Änderungen ab dem 1. Januar 2013 alle fünf Jahre zu bewerten. Die erste DAC-Bewertung wurde 2019 veröffentlicht, und zum Zeitpunkt der Prüfung führte die Kommission ihre zweite DAC-Bewertung durch (welche die DAC 6 und deren Anhang IV umfassen wird). Der Bericht soll Anfang 2025 veröffentlicht werden.

53 Schließlich hat die Kommission auch noch keine Bewertung der Umsetzung der TDRD vorgenommen, die bis zum 30. Juni 2024 hätte abgeschlossen sein müssen. Nach der derzeitigen Planung wird dem Rat voraussichtlich bis Ende 2024 ein Bericht über die Umsetzung vorgelegt.

Die Mitgliedstaaten tauschen DAC-6-Informationen automatisch aus, nutzen sie aber nur in begrenztem Umfang

54 Um sicherzustellen, dass das von der DAC 6 festgelegte System für den Informationsaustausch ordnungsgemäß funktioniert, sollten die unter den Mitgliedstaaten automatisch ausgetauschten meldepflichtigen Informationen über die grenzüberschreitenden Gestaltungen (DAC-6-Berichte) korrekt und vollständig sein und übermittelt werden, wenn sie am nützlichsten sein können. Daher bewertete der Hof, ob der Austausch der Berichte in den fünf geprüften Mitgliedstaaten ordnungsgemäß organisiert und die Qualität der DAC-6-Informationen angemessen war. Des Weiteren überprüfte der Hof, welche Unterstützung die Kommission in Bezug auf den DAC-6-Informationsaustausch über das EU-Zentralverzeichnis leistete.

DAC-6-Meldeverfahren sind vorhanden, aber die Qualitätskontrollen in den besuchten Mitgliedstaaten sind nicht einheitlich

55 Die Kommission stellte den Steuerverwaltungen ein EU-spezifisches [XML-Schema](#) für meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen zur Verfügung. Außerdem veröffentlichte sie einen Benutzerleitfaden, in dem dargelegt wird, welche Informationen enthalten sein müssen, bevor der DAC-6-Bericht in das EU-Zentralverzeichnis hochgeladen wird. Darüber hinaus stellte die Kommission den Mitgliedstaaten verschiedene Instrumente für den Austausch von Informationen und

Fachwissen im Bereich der Besteuerung zur Verfügung. Die im Rahmen des [Fiscalis-Programms](#) (dem wichtigsten Kooperationsprogramm) finanzierten Maßnahmen umfassen IT-Unterstützung sowie finanzielle Unterstützung für Workshops, Arbeitsbesuche und Projektgruppen (siehe [Anhang VIII](#)). Derzeit gibt es zwei aktive Arbeitsgruppen, die sich mit der Verbesserung der DAC-6-Datenanalyse für die direkte Besteuerung befassen.

56 Alle fünf Mitgliedstaaten, die der Hof besucht hat, hatten Verfahren für den Austausch von meldepflichtigen Informationen über grenzüberschreitende Gestaltungen eingeführt. Um das Meldeverfahren zu vereinfachen, stellten sie den Meldepflichtigen zudem IT-Plattformen zur Verfügung, über die einzelne oder mehrere grenzüberschreitende Gestaltungen gemeldet und die mit den IT-Systemen der Meldepflichten verbunden werden können. Die Mitgliedstaaten hatten zudem Verfahren eingeführt, um sicherzustellen, dass die Meldepflichtigen (d. h. Intermediäre und betroffene Steuerpflichtige) ihre Meldepflichten angemessen erfüllen können. Dies umfasst Leitlinien zu den technischen Spezifikationen (Berichtsformate und verfahren) für Intermediäre und Steuerpflichtige, die verpflichtet sind, die Gestaltungen zu melden.

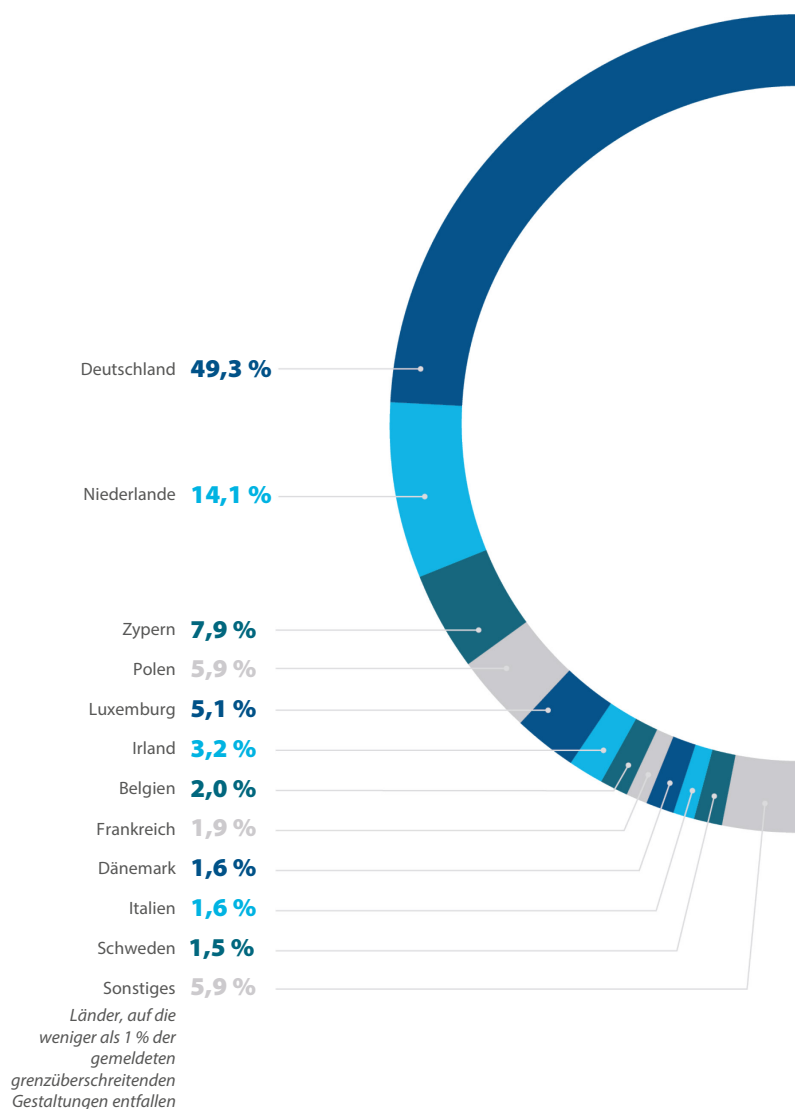
57 Drei der fünf besuchten Mitgliedstaaten führten keine Qualitätskontrollen der von den meldenden Stellen übermittelten DAC-6-Informationen durch, außer der Überprüfung der Vollständigkeit der Informationen im Hinblick auf das EU-spezifische XML-Schema. Die Niederlande gingen einen Schritt weiter und führten manuelle Kontrollen anhand von Stichproben der DAC-6-Berichte durch, um die Qualität der übermittelten (in das EU-Zentralverzeichnis hochgeladenen) Informationen zu überprüfen. Luxemburg führt anhand einer Checkliste eine gründliche Überprüfung aller übermittelten DAC-6-Berichte durch.

58 Darüber hinaus haben die Steuerbehörden in vier der fünf besuchten Mitgliedstaaten in ihren nationalen Prüfungsplänen keine Prüfungen vorgesehen, um die Meldeverfahren und -prozesse der meldepflichtigen Intermediäre zu überprüfen. Nur Luxemburg führte bei einigen Meldepflichtigen Dokumentenprüfungen durch, um zu sehen, ob die Meldeverfahren für grenzüberschreitende Gestaltungen vorhanden und kohärent sind.

Es bestehen Mängel bei der Qualität der automatisch ausgetauschten DAC-6-Informationen

59 Die Steuerbehörden in den fünf besuchten Mitgliedstaaten konnten nachweisen, dass sie die DAC-6-Berichte rechtzeitig in das EU-Zentralverzeichnis hochgeladen haben. Zwischen dem Inkrafttreten der DAC 6 Mitte 2020 und Ende 2023 wurden von den Mitgliedstaaten über 53 000 meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen gemeldet, d. h., die DAC-6-Meldungen wurden in das EU-Zentralverzeichnis hochgeladen und somit automatisch ausgetauscht. Seit 2021 haben alle Mitgliedstaaten DAC-6-Berichte in das EU-Zentralverzeichnis hochgeladen (siehe [Abbildung 5](#)). Im Jahr 2020 war dies nur bei wenigen der Fall, da die COVID-19-Pandemie zu Verzögerungen führte.

Abbildung 5 – Prozentualer Anteil der gemeldeten grenzüberschreitenden Gestaltungen nach Mitgliedstaat 2020-2023



Quelle: Europäischer Rechnungshof auf der Grundlage von Daten der Kommission.

60 Die Verpflichtung zur Meldung grenzüberschreitender Gestaltungen an die Steuerbehörden kann durch verschiedene von einigen Mitgliedstaaten gewährte Ausnahmen von den Rechtsvorschriften beeinträchtigt werden. Alle fünf besuchten Mitgliedstaaten gewährten Ausnahmen für bestimmte Berufsgruppen, bei denen die Meldepflicht einen Verstoß gegen das betreffende Berufsgeheimnis bedeuten würde (z. B. Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer usw.). Diese Ausnahmen können letztlich dazu führen, dass Gestaltungen nicht gemeldet werden, insbesondere wenn sie Unternehmen betreffen, die in dem betreffenden Mitgliedstaat und in Drittländern, aber nicht in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässig sind (siehe **Kasten 2** zur Veranschaulichung potenzieller Szenarien).

Kasten 2

Potenzielle Szenarien der Umgehung von DAC-6-Meldepflichten

Ein Steuerpflichtiger in Mitgliedstaat A vereinbart über einen Intermediär in Mitgliedstaat B eine grenzüberschreitende Gestaltung mit einem Unternehmen in einem Drittland. Der Intermediär tritt seine Meldepflicht an den betreffenden Steuerpflichtigen in Mitgliedstaat A ab, dieser unterliegt jedoch aufgrund unterschiedlicher Auslegungen der DAC-6-Bestimmungen keiner Meldepflicht in Mitgliedstaat A. Die Gestaltung wird nicht gemeldet, obwohl sie hätte gemeldet werden müssen, und die Steuerbehörden in beiden Mitgliedstaaten erhalten keine Informationen.

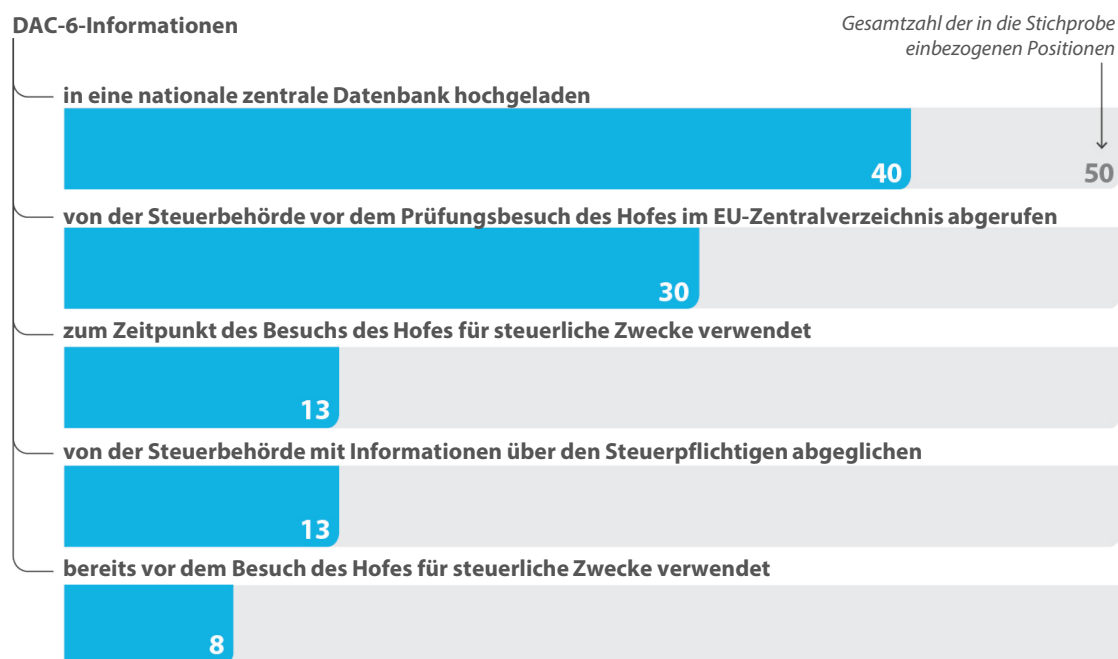
Bestimmte Meldepflichtigen, in erster Linie Intermediäre mit mehreren Niederlassungen in verschiedenen Mitgliedstaaten, können wählen, in welchem der betroffenen EU-Mitgliedstaaten sie die meldepflichtige Gestaltung offenlegen möchten. Aufgrund unterschiedlicher Auslegungen von Begriffen, Kennzeichen und Meldepflichten in den einzelnen Mitgliedstaaten können die Intermediäre beschließen, die Transaktion in einem Mitgliedstaat zu melden, in dem die grenzüberschreitende Gestaltung nicht als meldepflichtig gilt.

61 In jedem der fünf besuchten Mitgliedstaaten überprüfte der Hof eine Stichprobe von 10 DAC-6-Berichten, die im Zeitraum 2021-2023 eingereicht und in das EU-Zentralverzeichnis hochgeladen wurden. Im Zuge dieser Überprüfung ermittelte der Hof mehrere horizontale Probleme, die entweder das Meldeschema oder unterschiedliche Auslegungen der DAC-6-Informationsanforderungen betrafen und die sich auf die Qualität der DAC-6-Berichte auswirken könnten. Insbesondere gibt es im XML-Schema kein obligatorisches Datenfeld für die Angabe der beteiligten Drittländer. Angesichts der derzeitigen Ausgestaltung des Schemas ist es für die Mitgliedstaaten daher schwierig, festzustellen, ob/welche Drittländer an einer gemeldeten grenzüberschreitenden Gestaltung beteiligt sind. Darüber hinaus besteht aufgrund der

unterschiedlichen Auslegungen des ‚Main benefit‘-Tests und der Kennzeichen, wie in den besuchten Mitgliedstaaten bestätigt, das Risiko, dass die Anzahl der im EU-Zentralverzeichnis gemeldeten Gestaltungen nicht korrekt ist (siehe [Anhang V-Anhang VI](#)).

62 In jedem der fünf besuchten Mitgliedstaaten überprüfte der Hof anhand einer weiteren Stichprobe von 10 DAC-6-Berichten aus dem Zeitraum 2018-2023, die aus dem EU-Zentralverzeichnis heruntergeladen wurden und an denen der besuchte Mitgliedstaat beteiligt war, wie jeder dieser Mitgliedstaaten die erhaltenen DAC-6-Informationen über grenzüberschreitende Gestaltungen verwendet hatte. Von den 50 in der Stichprobe enthaltenen Informationen waren nur 16 % von den Steuerverwaltungen für weitere Verfahren verwendet worden (siehe [Abbildung 6](#)). Darüber hinaus stellte der Hof in der Stichprobe aller besuchten Mitgliedstaaten Mängel bei der Qualität der ausgetauschten DAC-6-Informationen fest.

Abbildung 6 - Verwendung von DAC-6-Informationen in den besuchten Mitgliedstaaten



Quelle: Europäischer Rechnungshof.

63 Um sicherzustellen, dass die DAC-6-Bestimmungen Auswirkungen haben, sollten die nationalen Steuerverwaltungen die erhaltenen DAC-6-Informationen über potenziell schädliche grenzüberschreitende Gestaltungen (z. B. für Steuerkontrollzwecke, Risikoanalysen usw.) verwenden. Vier der fünf vom Hof besuchten Mitgliedstaaten führten keine systematische Risikoanalysen anhand der im EU-Zentralverzeichnis verfügbaren Informationen durch, sondern verwendeten diese

stattdessen auf Ad-hoc-Basis auf Ersuchen von Steuerprüfern. Im Jahr 2023 führten die Niederlande ein System ein, das durch spezielle Software und speziell geschultes Personal unterstützt wird (siehe [Kasten 3](#)).

Kasten 3

Systematische Risikoanalyse – Beispiel aus der niederländischen Steuerverwaltung

Die niederländische Steuerverwaltung hat ein regelbasiertes Modell eingeführt, mit dem DAC-6-Berichte mit dem höchsten Risikograd erkannt werden. Ein spezielles Team innerhalb der Steuerverwaltung ("DAC-6-Team") kann solche Fälle dann manuell überprüfen und weiter analysieren.

Bei dem Modell werden jedem DAC-6-Bericht gemäß allgemeinen Regeln (z. B. Wert der Steuergestaltung, Größe des Steuerpflichtigen usw.) und spezifischen Regeln (z. B. bestimmte Kennzeichen) Punkte zugewiesen. Das DAC-6-Team kann zudem manuell weitere Gestaltungen auswählen, die dann auf der Grundlage externer Zeichen zu analysieren sind (z. B. neue Steuerstrukturen, Ersuchen von Steuerprüfern usw.).

Die geprüften Mitgliedstaaten haben Sanktionssysteme für die Nichteinhaltung der DAC 6 entwickelt, aber noch nicht angewendet

64 Gemäß [Artikel 25a der DAC](#) sollten die Mitgliedstaaten im Falle einer Nichteinhaltung der DAC-6-Meldepflichten Sanktionen anwenden, die wirksam, verhältnismäßig und abschreckend sein müssen. Die Kommission bewertete die Sanktionssysteme der Mitgliedstaaten in ihrer [Folgenabschätzung der DAC 8](#) und schlug neue Bestimmungen vor, um sicherzustellen, dass die Sanktionen wirksam waren. Der Vorschlag der Kommission wurde von den Gesetzgebern nicht gebilligt.

65 Alle fünf besuchten Mitgliedstaaten haben ein Sanktionssystem für die Nichteinhaltung der DAC-6-Meldepflichten eingeführt, z. B. für Meldeversäumnisse und unvollständige oder falsche Meldungen. Die Sanktionen in den besuchten Mitgliedstaaten waren jedoch sehr unterschiedlich und reichten von einem Höchstbetrag von 20 000 Euro pro Jahr in Zypern bis zu 900 000 Euro in den Niederlanden (1 030 000 Euro seit dem 1. Januar 2024). In einigen Fällen sind die Mindestsanktionen offensichtlich zu niedrig und haben kaum eine abschreckende Wirkung. Ein Intermediär mit mehreren Zweigniederlassungen kann strategisch einen bestimmten Mitgliedstaat für die Offenlegung meldepflichtiger Informationen wählen,

um das Risiko höherer Sanktionen im Falle der Nichteinhaltung der Meldepflichten zu minimieren.

66 Zum Zeitpunkt der Prüfung hatte keiner der besuchten Mitgliedstaaten jemals Sanktionen verhängt. Unklarheiten bei der Auslegung bestimmter DAC-6-Bestimmungen können die wirksame Verhängung von Sanktionen behindern (siehe Ziffern [38-40](#), und [Anhang V](#)). Darüber hinaus unterscheiden sich die administrativen Schritte, die für die Verhängung von Sanktionen erforderlich sind, von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat erheblich, ebenso wie die Wahrscheinlichkeit der Verhängung von Sanktionen.

Die Arbeit der Gruppe „Verhaltenskodex“ führt zu Gesetzesänderungen, aber die Ergebnisse sind begrenzt

67 Der 1997 eingeführte [EU-Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung](#) (der „Kodex“) stellt eine politische Verpflichtung bei der Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs, der Steuervermeidung und der Steuerhinterziehung in der EU dar. Mit der Annahme des Kodex verpflichteten sich die Mitgliedstaaten, bestehende Steuervergünstigungsregelungen, die einen schädlichen Steuerwettbewerb darstellen, abzuschaffen (Rücknahmeverpflichtung) und in Zukunft keine neuen einzuführen (Stillhalteverpflichtung). Zu diesem Zweck sollten die Mitgliedstaaten die Gruppe „Verhaltenskodex“ (die „Gruppe“) über bestehende und geplante Steuermaßnahmen unterrichten, die in den Anwendungsbereich des Kodex fallen könnten (siehe [Anhang IX](#)). Zudem haben sich die Mitgliedstaaten darauf geeinigt, legislative und administrative Maßnahmen in Bezug auf Drittländer zu ergreifen, die auf der EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete stehen.

68 Die Gruppe überwacht die Einhaltung des Kodex durch die Mitgliedstaaten und befasst sich hauptsächlich mit der Bewertung der mitgeteilten Steuermaßnahmen auf der Grundlage einer von der Kommission durchgeführten technischen Analyse. Sobald das Verfahren zur Überprüfung einer mitgeteilten Maßnahme eingeleitet wurde, sollte die Kommission mit dem betreffenden Mitgliedstaat zusammenarbeiten, um eine Beschreibung der Steuermaßnahme vorzulegen (siehe [Anhang X](#)). Auf der Grundlage der vorbereitenden Arbeiten der Kommission wird die betreffende Steuerregelung dann in der Gruppe erörtert. Die Mitglieder der Gruppe entscheiden im [Konsens](#), ob sie die Bewertung der Kommission annehmen oder ablehnen. Aufgrund des politischen Charakters der Gruppe werden die zugrundeliegenden Details nicht veröffentlicht. Ihre Empfehlungen sind nicht rechtsverbindlich.

69 Der Hof analysierte, ob die Mitgliedstaaten und die Kommission ihren Aufgaben nachgekommen sind und ob ihre Maßnahmen zu den angestrebten Ergebnissen geführt haben.

Die Kommission erfüllt ihre begrenzte Rolle bei der Unterstützung der Gruppe „Verhaltenskodex“

70 Seit der Gründung der Gruppe im Jahr 1998 haben die EU-Mitgliedstaaten der Gruppe 384 Steuervergünstigungsregelungen mitgeteilt (siehe [Abbildung 7](#)). Die Gruppe hat 95 der Regelungen als schädlich eingestuft.

Abbildung 7 – Anzahl der Steuerregelungen, die der Gruppe „Verhaltenskodex“ mitgeteilt wurden, nach Mitgliedstaat, 1998-2023



Quelle: Europäischer Rechnungshof auf der Grundlage öffentlich verfügbarer Daten.

71 Die Zahl der mitgeteilten potenziell schädlichen Steuerregelungen hat sich im Laufe der Zeit und in den einzelnen EU-Mitgliedstaaten erheblich verändert. Die Höchstzahl der Meldungen fiel mit dem Beitritt neuer Mitgliedstaaten zusammen, da die Kommission zum Zeitpunkt des Beitritts eines Bewerberlandes auf der Grundlage einer von ihr erstellten vorbereitenden Liste von Regelungen sämtliche Steuerregelungen dieses Landes bewerten muss. Der Hof stellt fest, dass nach Abschluss des Beitrittsprozesses die Zahl der Meldungen tendenziell zurückgegangen ist. Im Jahr 2023 startete die Kommission eine Initiative zur Verbesserung des Meldeverfahrens der Gruppe, die zu einer Überarbeitung der „angenommenen Leitlinien“ für die Mitteilung von Steuervergünstigungsregelungen führte. Die fünf besuchten Mitgliedstaaten verfügten über Verfahren zur Überprüfung der Rechtsvorschriften und ihrer Einhaltung des Kodex (um die Gruppe bei Bedarf zu unterrichten).

72 Der Hof prüfte das von der Kommission für die Gruppe durchgeführte Verfahren zur Ausarbeitung der Beschreibungen potenziell schädlicher Steuerregelungen. Er prüfte zwei Fälle, in denen die Kommission zusammen mit den betreffenden Mitgliedstaaten die vereinbarte Beschreibung erstellte und der Gruppe ihre Schlussfolgerungen und Empfehlungen vorlegte. Der Hof stellte fest, dass die Arbeitsverfahren der Kommission die Arbeit der Gruppe angemessen unterstützen und die Analyse der Kommission solide und begründet war.

73 Im Jahr 2022 billigte der Rat einen überarbeiteten Kodex, mit dem dessen Anwendungsbereich erweitert wurde. Der überarbeitete Kodex gilt seit dem 1. Januar 2024 und deckt nun auch steuerliche Aspekte mit allgemeiner Geltung ab, die nach dem 1. Januar 2023 eingeführt wurden, wie z. B. Rechtsvorschriften über die Verrechnungspreisgestaltung. Wie die Kommission in ihrer Mitteilung an das Europäische Parlament dargelegt hat, nutzen die Mitgliedstaaten jedoch bereits die allgemeinen Strukturen ihrer Steuersysteme, um in einen Steuerwettbewerb zu treten (z. B. durch Einführung bestimmter Vorschriften zum Steuerwohnsitz, die in der Tat zu doppelter Nichtbesteuerung führen können). Dies birgt das Risiko, dass es bereits etablierte schädliche Steuerregelungen gibt, die vom überarbeiteten Kodex nicht abgedeckt werden. Der Kodex deckt zudem keine besonderen Staatsbürgerschaftsregelungen oder Maßnahmen ab, mit denen ausländische Staatsbürger oder wohlhabende Personen angezogen werden sollen, obwohl diese oftmals als Mittel genutzt werden, um Unternehmen und Investitionen aus anderen Ländern anzuziehen.

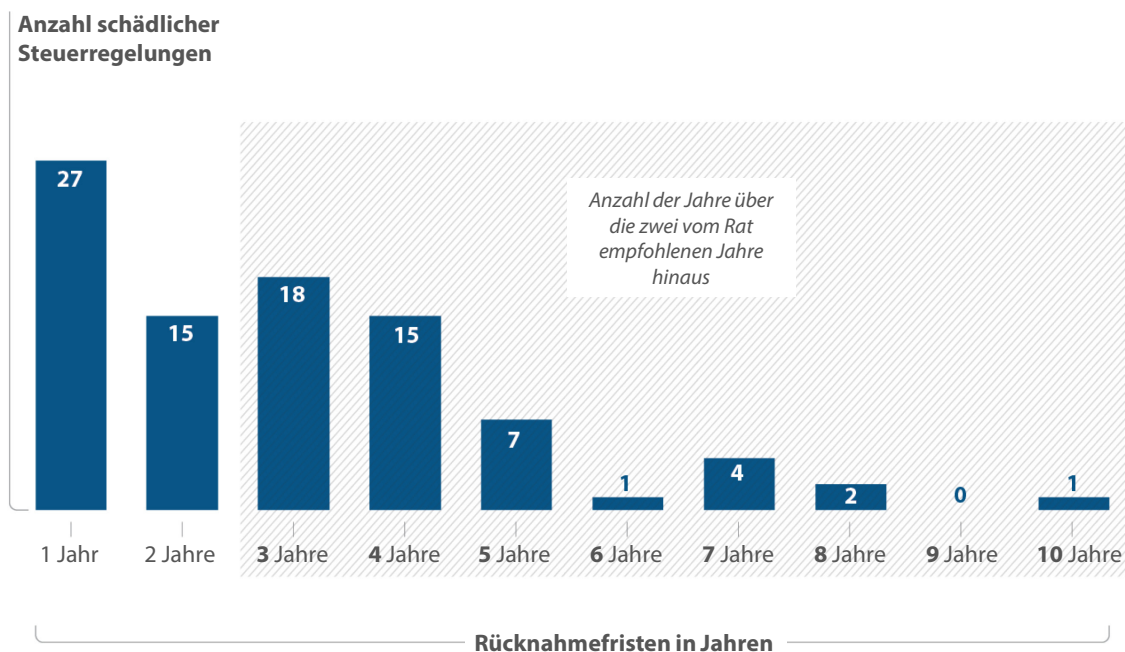
74 Bis Januar 2024 unterrichteten die Mitgliedstaaten die Gruppe über geplante oder neu eingeführte potenziell schädliche Steuerregelungen. Daher beruhte die Feststellung einer schädlichen Steuerregelung in einem EU-Mitgliedstaat nicht auf einer systematischen Analyse durch die Kommission. Mit dem neuen Mandat werden der Kommission erweiterte Rechte eingeräumt, und sie kann die Gruppe nun von sich aus über alle potenziell schädlichen Steuerregelungen eines Mitgliedstaats unterrichten. Die Rolle der Kommission bei der Arbeit der Gruppe wurde zwar ausgeweitet, jedoch waren die entsprechenden Verfahren nicht Gegenstand der Prüfung des Hofes, da sie erst nach Abschluss der Prüfung eingeführt wurden.

Die Mitgliedstaaten setzten Empfehlungen zur Beseitigung schädlicher Steuerregelungen um, jedoch waren die Rücknahme- und Übergangsfristen in einigen Fällen lang

75 Wenn die Gruppe eine Steuerregelung als schädlich einstuft, muss der betreffende Mitgliedstaat die Maßnahmen zurücknehmen, um den Kodex einzuhalten. Auf der Grundlage des [Überblicks](#) des Generalsekretariats des Rates vom Dezember 2023 nahmen die EU-Mitgliedstaaten im Zeitraum von 1998 bis 2023 95 Steuervergünstigungsregelungen zurück, die von der Gruppe als schädlich eingestuft wurden.

76 In den [Schlussfolgerungen des Rates](#) zur Umsetzung des Kodex wurde den Mitgliedstaaten eine Frist von zwei Jahren für die Rücknahme aller als schädlich eingestuften Steuermaßnahmen empfohlen. In der Praxis lagen die von der Gruppe vereinbarten Rücknahmefristen für die bewerteten Regelungen zwischen einem und 10 Jahren, wobei über die Hälfte nach den empfohlenen zwei Jahren umzusetzen waren (siehe [Abbildung 8](#)).

Abbildung 8 - Vereinbarte Rücknahmefristen für schädliche Steuerregelungen 1998-2023

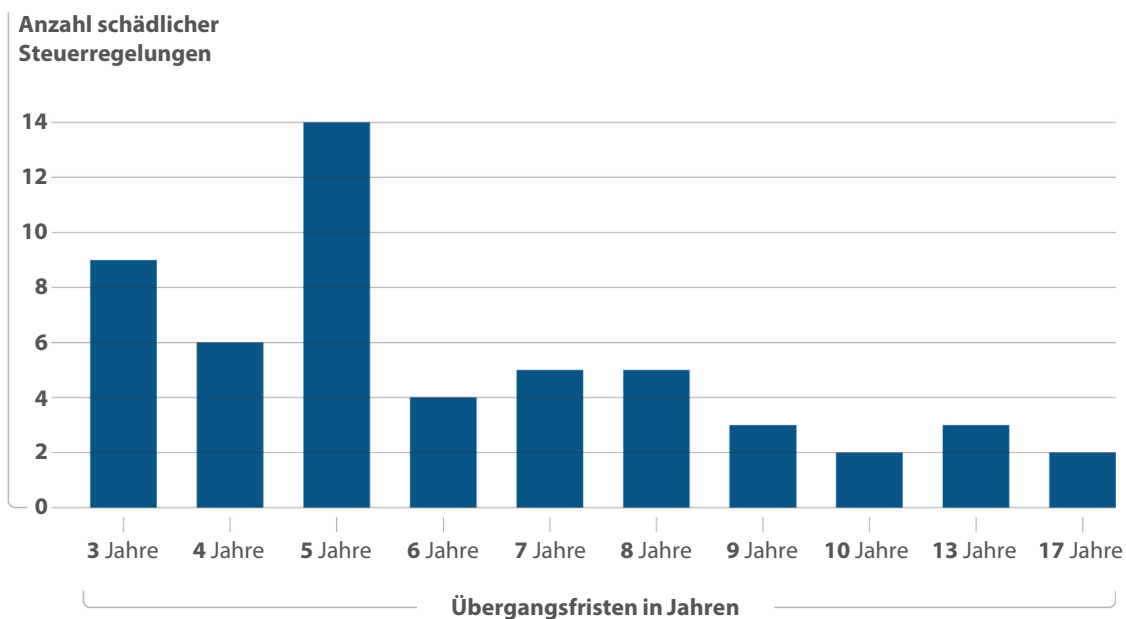


Quelle: Europäischer Rechnungshof auf der Grundlage öffentlich verfügbarer Daten.

77 Um Steuerpflichtige zu schützen, die von bestehenden Regelungen profitieren, die von der Gruppe als schädlich eingestuft wurden, dürfen die Mitgliedstaaten Übergangsregelungen einführen, wenn sie ihre schädlichen Steuerregelungen zurücknehmen. Nach diesen Übergangsregelungen können alle Steuerpflichtigen, die von einer bestehenden Regelung profitieren, diese Ansprüche bis zu einem zweiten bestimmten Datum („Abschaffungsdatum“) behalten. Die Gruppe hat keine Leitlinien dazu vereinbart, wie solche Übergangsfristen festgelegt werden sollten, außer im Fall der „alten“ Patentbox oder Regelungen für geistiges Eigentum.

78 Bei den 53 schädlichen Steuerregelungen, für die zwischen 1998 und 2023 eine Übergangsregelung gewährt wurde, reichten die Übergangsfristen von drei bis 17 Jahren (letztere betrafen zwei Fälle auf den Niederländischen Antillen, siehe [Abbildung 9](#)). Folglich könnten Steuerpflichtige, die bereits in den betreffenden Steuerregelungen angemeldet sind, trotz der schädlichen Auswirkungen länger in den Genuss der Steuervorteile kommen.

Abbildung 9 - Übergangsfristen für schädliche Steuerregelungen 1998-2023



Quelle: Europäischer Rechnungshof auf der Grundlage öffentlich verfügbarer Daten.

79 Darüber hinaus stellt der Hof fest, dass in dem [Bericht der Gruppe an den Rat](#)⁷ vom November 2021 ein Fall aufgezeigt wurde, in dem ein Mitgliedstaat Steuerpflichtigen gestattet hatte, eine Steuerregelung in Anspruch zu nehmen, die von der Gruppe bereits als schädlich bewertet worden war. Da die fragliche Regelung und die damit verbundenen Steuervergünstigungen ab dem 1. Juli 2021 nicht mehr in Kraft waren, konnte die Gruppe jedoch keine weiteren Maßnahmen gegen die Schädlichkeit der Regelung ergreifen.

Die Mitgliedstaaten ergreifen Abwehrmaßnahmen gegen nicht kooperative Länder und Gebiete, aber es gibt keinen einheitlichen Ansatz

80 Die Europäische Union führt eine [EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke](#). Die Kommission prüft gemeinsam mit Sachverständigen aus den Mitgliedstaaten die relevanten Länder und Gebiete. Die EU-Liste dient dazu, weltweit schädliche Steuerregelungen zu bekämpfen und zu verhindern und Mechanismen des verantwortungsvollen Handelns im Bereich Steuern zu fördern. Die jüngste

⁷ Gruppe „Verhaltenskodex“ – Bericht an den Rat, 26. November 2021, [ST 14230 2021 ADD 5](#).

Aktualisierung der EU-Liste, die derzeit aus 11 Drittländern besteht, wurde vom Rat am 8. Oktober 2024 angenommen.

81 Im Einklang mit den [Schlussfolgerungen des Rates](#) vom Dezember 2017 sollten die Mitgliedstaaten zum Schutz ihrer Steuerbemessungsgrundlagen wirksame Abwehrmaßnahmen auf die Drittländer anwenden, die auf der EU-Liste aufgeführt sind (siehe [Abbildung 10](#)).

Abbildung 10 – Abwehrmaßnahmen



Quelle: Schlussfolgerungen des Rates, 5. Dezember 2017, [15429/17](#).

82 Die Mitgliedstaaten haben sich 2019 darauf geeinigt, mindestens eine der drei in Anlage III der Schlussfolgerungen des Rates vom 5. Dezember 2017 aufgeführten Verwaltungsmaßnahmen im Steuerbereich anzuwenden. [Bis zum 31. Januar 2023](#) haben 26 der 27 Mitgliedstaaten mindestens eine Verwaltungsmaßnahme angewandt, 11 von ihnen sogar mindestens zwei.

83 Im November 2019 verpflichteten sich die [Mitgliedstaaten](#) ferner, bis zum 1. Januar 2021 mindestens eine der vier speziellen Maßnahmen mit Gesetzgebungscharakter (Nichtabzugsfähigkeit von Kosten, Vorschriften für beherrschte ausländische Unternehmen, Quellensteuermaßnahmen und Einschränkung der Steuerbefreiung von Beteiligungen) anzuwenden⁸. Bis zum 31. Januar 2023 wendeten alle Mitgliedstaaten mindestens eine Maßnahme mit Gesetzgebungscharakter an, jedoch nur sieben davon alle vier vereinbarten Maßnahmen (siehe [Abbildung 11](#)).

⁸ Gruppe „Verhaltenskodex“ – Bericht an den Rat, 25. November 2019, [14114/19](#).

Abbildung 11 – Ergriffene Abwehrmaßnahmen mit Gesetzgebungscharakter

	Nichtabzugsfähigkeit von Kosten	Vorschriften für beherrschte ausländische Unternehmen	Quellensteuermaßnahmen	Einschränkung der Steuerbefreiung von Beteiligungen
Österreich		✓		
Belgien	✓	✓		✓
Bulgarien	✓		✓	
Kroatien		✓	✓	
Zypern			✓	
Tschechien		✓		
Dänemark	✓		✓	
Estland	✓		✓	✓
Finnland		✓		
Frankreich	✓	✓	✓	✓
Deutschland	✓	✓	✓	✓
Griechenland	✓			
Ungarn		✓		
Irland		✓		
Italien	✓			
Lettland	✓	✓	✓	✓
Litauen	✓	✓	✓	✓
Luxemburg	✓			
Malta				✓
Niederlande		✓	✓	
Polen		✓		
Portugal	✓	✓	✓	✓
Rumänien	✓			
Slowakei	✓		✓	✓
Slowenien	✓	✓	✓	✓
Spanien	✓	✓	✓	✓
Schweden	✓	✓		

Quelle: Gruppe „Verhaltenskodex“, Bericht an den Rat, 2. Juni 2023.

84 Der hohe Flexibilitätsgrad dieses Ansatzes kann die abschreckende Wirkung der Abwehrmaßnahmen einschränken und das Risiko bergen, dass Unternehmen sich geschäftlich in Mitgliedstaaten niederlassen, die weniger Maßnahmen mit Gesetzgebungscharakter anwenden (insbesondere, wenn die Niederlassungen speziell mit nicht kooperativen Ländern und Gebieten Geschäfte machen), und dass Gewinne eher in Niedrigsteuerrländer verlagert werden

Es gibt keinen angemessenen Leistungsüberwachungsrahmen, um die Auswirkungen der ergriffenen EU-Maßnahmen zu überprüfen

85 Die Steuerbehörden müssen über zuverlässige Schätzungen der durch Steuervermeidung und Steuerhinterziehung entstandenen Einnahmeverluste verfügen und geeignete Abhilfemaßnahmen ergreifen. Der Hof bewertete, wie die EU und die Mitgliedstaaten Informationen über den Umfang nicht entrichteter Körperschaftsteuern und die Auswirkungen der bestehenden Instrumente zur Bekämpfung schädlicher Steuerregelungen und der Steuervermeidung durch Unternehmen sammeln. Dabei wurde berücksichtigt, dass die Messung einer etwaigen Steuerlücke eine komplexe Aufgabe darstellt und mit einer einzigen Methode nicht alle Aspekte der Nichteinhaltung erfasst werden können. Eine Kombination aus mehreren Ansätzen und die Nutzung fortgeschrittener Technologien können zu einem umfassenderen Verständnis der verschiedenen Steuerlücken in der EU beitragen.

Ad-hoc-Basis wurden bei bestimmten EU-Projekte die Auswirkungen von Steuervermeidung und Steuerhinterziehung geschätzt, es gibt jedoch keinen gemeinsamen EU-weiten Leistungsüberwachungsrahmen

86 Damit die Steuerbehörden einen besseren Überblick über die Bereiche, die am stärksten von Steuervermeidung und Steuerhinterziehung betroffen sind, erhalten und die erforderlichen Ressourcen für geeignete Abhilfemaßnahmen bereitstellen können, müssen sie über einen gemeinsamen Leistungsüberwachungsrahmen verfügen. Diese Schwachstellen wurden im [Bericht der OECD zum BEPS-Aktionspunkt 11 \(2015\)](#) festgestellt.

87 Die Kommission und die Mitgliedstaaten haben einige Initiativen zur Schätzung von Steuervermeidung und Steuerhinterziehung in bestimmten Bereichen eingeleitet. Im Jahr 2018 haben die Kommission und 15 Mitgliedstaaten eine Studie über Einnahmeverluste bei der Körperschaftsteuer veröffentlicht⁹. Die Studie kam zu dem Schluss, dass die Berechnung der geschätzten Lücke bei den Körperschaftsteuern komplex ist, was zum Teil durch die Komplexität der Körperschaftsteuersysteme, aber auch durch mehrere andere Faktoren bedingt ist, wie etwa vorsätzliche Handlungen der Steuerpflichtigen (wie Betrug, Steuerhinterziehung oder Steuervermeidung), verabsäumte und fehlerhafte Auslegungen oder Konkurs. Demnach würden

⁹ "The [Concept of Tax Gaps Report II: Corporate Income Tax Gap Estimation Methodologies](#)", Fiscalis Tax Gap Project Group (FPG/041).

Schätzungen auf nationaler Ebene zwar häufig Steuerhinterziehung und nicht vorsätzliche Handlungen erfassen, jedoch die Steuervermeidung nicht angemessen berücksichtigen. Daher seien viele Beteiligte der Ansicht, dass eine harmonisierte Methodik angesichts der Unterschiede bei den Körperschaftsteuersystemen, der statistischen Unsicherheit und der komplexen Methodik möglicherweise nicht durchführbar ist. Im Anschluss an die vorherige Studie wurde im Jahr 2021 im Rahmen des EU-Gipfels der Steuerverwaltungen (TADEUS) ein Projekt eingeleitet, um Methoden zur Schätzung der direkten Steuerlücke zu untersuchen, wobei sich eine Untergruppe auf die Lücke bei den Körperschaftsteuern konzentrierte.

88 Darüber hinaus veröffentlichte die Kommission in den Jahren 2019 und 2021 Studien zur Steuerhinterziehung durch natürliche Personen und legte darin die schädlichen Auswirkungen des in internationalen Finanzzentren versteckten Vermögens dar¹⁰. Obwohl der Schwerpunkt dieser Prüfung auf der Unternehmensbesteuerung lag, sind diese Studien nach wie vor relevant, da natürliche Personen möglicherweise Unternehmensformen (z. B. Unternehmen, Trusts usw.) nutzen, um Vermögen zu verbergen. Allerdings enthalten die Studien keine umfassende Bewertung der Maßnahmen, die gegen schädliche Steuerregelungen und die Steuervermeidung durch Unternehmen ergriffen werden.

89 Im Jahr 2023 hat die Kommission zusammen mit mehreren Mitgliedstaaten im Rahmen des [Fiscalis-Programms](#) zwei Projektgruppen ins Leben gerufen. Eine der Projektgruppen soll realistische Indikatoren einführen, um die Auswirkungen des Informationsaustauschs effizient zu messen, und die andere soll Möglichkeiten zur Verbesserung der Nutzung von DAC-Daten erkunden (siehe [Anhang VIII](#)).

90 Abgesehen von diesen umfänglich begrenzten Initiativen gibt es in der gesamten EU keinen einheitlichen Satz von Leistungsindikatoren, anhand dessen die Wirksamkeit des bestehenden Rahmens zur Bekämpfung schädlicher Steuerregelungen und der Steuervermeidung durch Unternehmen gemessen und überwacht wird.

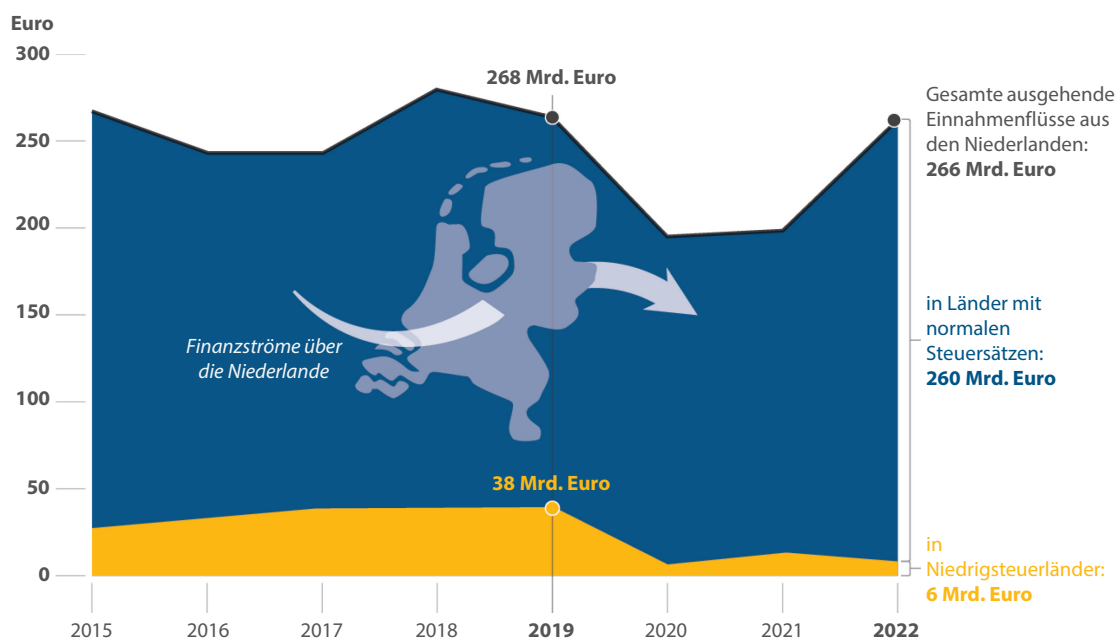
¹⁰ DG TAXUD: "Estimating International Tax Evasion by Individuals", Taxation Paper Nr. 76, 2019; „Monitoring the amount of wealth hidden by individuals in international financial centres and impact of recent internationally agreed standards on tax transparency on the fight against tax evasion“, Final Report, 2021.

Nur einer der fünf besuchten Mitgliedstaaten verfügte über einen Leistungsrahmen zur Bewertung der Wirksamkeit der Maßnahmen

91 Von den fünf Mitgliedstaaten, die der Hof besucht hat, verfügten nur die Niederlande über einen Leistungsrahmen zur Messung der Wirksamkeit der Instrumente, die zur Bekämpfung schädlicher Steuerregelungen und der Steuervermeidung von Unternehmen eingeführt wurden. Darüber hinaus haben die niederländischen Behörden im Oktober 2023 einen [Bericht](#) veröffentlicht, in dem die Wirksamkeit einer Reihe von Maßnahmen auf der Grundlage der von der niederländischen Zentralbank vorgelegten Zahlen bewertet.

92 Der Bericht der niederländischen Behörden kam zu dem Schluss, dass mehrere der zur Bekämpfung der Steuervermeidung eingeführten Maßnahmen zu einem Rückgang des Geldflusses aus den Niederlanden in Niedrigsteuerländer geführt hatten. Der Gesamtabfluss in diese Länder ist um fast 85 % von 38 Milliarden Euro im Jahr 2019 auf 6 Milliarden Euro im Jahr 2022 zurückgegangen (siehe [Abbildung 12](#)).

Abbildung 12 – Rückgang des Flusses steuerpflichtiger Einnahmen aus den Niederlanden in Niedrigsteuerländer



Quelle: Europäischer Rechnungshof auf der Grundlage von Daten und Bildmaterial des [niederländischen Finanzministeriums](#).

Schlussfolgerungen und Empfehlungen

93 Der Hof gelangt insgesamt zu der Schlussfolgerung, dass der bestehende EU-Rahmen innerhalb des begrenzten Zuständigkeitsbereichs der EU als erste notwendige Verteidigungslinie zur Unterstützung der Bekämpfung schädlicher Steuerregelungen und der Steuervermeidung durch Unternehmen dient. Der Hof stellte jedoch Mängel in der Art und Weise fest, wie die Rechtsvorschriften und andere Maßnahmen ausgearbeitet und umgesetzt wurden. Weder auf Unionsebene noch auf der Ebene der Mitgliedstaaten gab es ein geeignetes Leistungsüberwachungssystem zur Bewertung der Wirksamkeit der Rechtsvorschriften und Maßnahmen.

94 Die Kommission hat einen gemeinsamen EU-Rechtsrahmen zur Bekämpfung schädlicher Steuerregelungen und der Steuervermeidung durch Unternehmen in der EU vorgeschlagen. Die Richtlinien, die Gegenstand dieser Prüfung sind (Richtlinie zur Bekämpfung der Steuervermeidung [ATAD], fünfte Änderung der Richtlinie über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung [DAC 6] und Richtlinie über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungsstreitigkeiten [TDRD]) setzen allgemeine Standards und führen im Rahmen ihres Anwendungsbereichs unterstützende Instrumente ein, da die EU nicht die Befugnis hat, spezifische steuerpolitische Lösungen für die Mitgliedstaaten festzulegen. Der Hof stellte fest, dass bestimmte Begriffsbestimmungen und Begriffe in den EU-Rechtsvorschriften die Mitgliedstaaten bei ihrer Auslegung vor Herausforderungen stellen, was zu unterschiedlichen Auslegungen in den einzelnen Mitgliedstaaten führt (insbesondere die DAC-6-Kennzeichen und die ‚Main benefit‘-Tests). Dies beeinträchtigt die Genauigkeit der ausgetauschten DAC-6-Informationen und folglich die Wirksamkeit der Bekämpfung der Steuervermeidung (siehe Ziffern [32-43](#)).

95 Darüber hinaus gibt es im Allgemeinen keine Leitlinien der Kommission zur Auslegung und Umsetzung der vom Hof geprüften EU-Rechtsvorschriften, was zu unterschiedlichen Auslegungen durch die Mitgliedstaaten führt (siehe Ziffern [44-48](#)). Die Kommission überwacht wirksam die Übernahme von EU-Rechtsvorschriften in nationales Recht und leitet gegebenenfalls Vertragsverletzungsverfahren ein, nimmt aber in einigen Fällen ihre Bewertungen zu spät vor. Daher ist mehr als sieben Jahre nach der Einführung der ATAD immer noch nicht klar, ob ihre Ziele erreicht werden. Angesichts der Verzögerungen bei den Bewertungen haben weder die Öffentlichkeit noch die Gesetzgeber ein genaues Bild von der Robustheit oder Wirksamkeit der Maßnahmen, die von der EU zur Bekämpfung schädlicher Steuerregelungen und der Steuervermeidung durch Unternehmen ergriffen wurden (siehe Ziffern [49-53](#)).

Empfehlung 1 – Den EU-Rechtsrahmen klarstellen

Um eine einheitliche Anwendung der EU-Rechtsvorschriften durch die Mitgliedstaaten zu gewährleisten, sollte die Kommission

- a) in Zusammenarbeit mit den Mitgliedstaaten Leitlinien erstellen und insbesondere Leitlinien für die Mitgliedstaaten über die Auslegung der EU-Rechtsvorschriften zur Bekämpfung schädlicher Steuerregelungen und der Steuervermeidung durch Unternehmen sowie zur Durchführung von Risikoanalysen und zur Nutzung der erhaltenen Steuerinformationen bereitstellen;
- b) auf der Grundlage der Ergebnisse der laufenden Bewertung und der Rechtsstreitigkeiten die Notwendigkeit von Änderungen der DAC 6 beurteilen;
- c) bei der Erarbeitung ihrer künftigen Bewertung die in diesem Bericht im Zusammenhang mit der Gestaltung der TDRD ermittelten Probleme berücksichtigen, um sicherzustellen, dass die Verfahren zur Beilegung von Besteuerungstreitigkeiten wirksam funktionieren.

Zeitraum: a) und b) bis Ende 2026; c) bis Ende 2028.

96 In Bezug auf den Austausch von Steuerinformationen gemäß der DAC 6 stellte der Hof fest, dass die fünf besuchten Mitgliedstaaten über nationale Meldeverfahren verfügen und gegebenenfalls meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen austauschen. Sie führen jedoch nur wenige Qualitätskontrollen der DAC-6-Berichte durch, bevor sie in das EU-Zentralverzeichnis hochgeladen werden. Daher besteht das Risiko, dass die gemeldeten DAC-6-Informationen unvollständig oder ungenau sind. Darüber hinaus ist der Umfang begrenzt, in dem die geprüften Mitgliedstaaten die erhaltenen DAC-6-Informationen über grenzüberschreitende Gestaltungen nutzen. Dies schränkt auch den Mehrwert des in der DAC 6 festgelegten automatischen Informationsaustauschs ein (siehe Ziffern [55-58](#)).

97 Des Weiteren ermittelte der Hof technische Mängel im Zusammenhang mit dem von der Kommission entwickelten Meldeschema sowie zahlreiche Ausnahmen von der Meldepflicht und unterschiedliche Auslegungen der Meldeanforderungen. Diese Probleme könnten sich auf die Qualität der DAC-6-Berichte auswirken und Steuerpflichtige ermutigen, sich für Länder zu entscheiden, in denen die Vorschriften am wenigsten streng sind. Eine der größten Schwachstellen des Meldeschemas besteht darin, dass das Datenfeld zur Angabe der an einer grenzüberschreitenden Gestaltung beteiligten Drittländer kein Pflichtfeld ist. Daher ist es für die fünf

besuchten Mitgliedstaaten schwierig, festzustellen, ob bzw. welche Drittländer beteiligt sind (siehe Ziffern [59-63](#)).

98 Zudem besteht das Risiko, dass die Sanktionssysteme in Bezug auf die Nichteinhaltung der DAC-6-Meldepflichten aufgrund der offensichtlich geringen Höhe der Sanktionen in einigen der besuchten Mitgliedstaaten keine abschreckende Wirkung haben. Zum Zeitpunkt der Prüfung hatte keiner der besuchten Mitgliedstaaten jemals Sanktionen verhängt (siehe Ziffern [64-66](#)).

Empfehlung 2 – Die Qualität der DAC-6-Berichte verbessern

Um den Nutzen des automatischen Austauschs von DAC-6-Informationen mit anderen Mitgliedstaaten zu maximieren, sollte die Kommission im Meldesystem das Datenfeld für die Angabe der an grenzüberschreitenden Gestaltungen beteiligten Drittländer in ein Pflichtfeld umwandeln (falls dies aufgrund eines Legislativvorschlags erforderlich ist). Darüber hinaus sollte die Kommission die DAC-6-Zentralverzeichnisarchitektur aktualisieren, damit diese Informationen den Mitgliedstaaten für jede betroffene Gestaltung zur Verfügung gestellt werden können.

Zeitraumen: bis Ende 2027.

Empfehlung 3 – Sicherstellen, dass die Sanktionen bei Nichteinhaltung der DAC-6-Meldepflichten angemessene Auswirkungen haben

Um sicherzustellen, dass die Mitgliedstaaten bei Nichteinhaltung der DAC-6-Meldepflichten wirksame, verhältnismäßige und abschreckende Sanktionen verhängen, sollte die Kommission Vertragsverletzungsverfahren in den Fällen einleiten, in denen ausreichende Nachweise dafür vorliegen, dass die Mitgliedstaaten ein offensichtlich unzureichendes Sanktionssystem für Verstöße gegen die DAC 6 anwenden.

Zeitraumen: bis Ende 2026.

99 Die Gruppe „Verhaltenskodex“ ist ein wichtiger Bestandteil der Bemühungen der EU zur Förderung fairer Regelungen der Unternehmensbesteuerung, auch wenn ihre Empfehlungen nicht rechtsverbindlich sind. Die Kommission unterstützt die Gruppe in angemessener Weise bei der Bewertung der potenziell schädlichen Steuerregelungen, die von den Mitgliedstaaten mitgeteilt wurden, aber ihre Rolle war bis zum Zeitpunkt der Prüfung sehr begrenzt (siehe Ziffern [70-74](#)).

100 Infolge der Empfehlungen der Gruppe nahmen die Mitgliedstaaten im Zeitraum von 1998 bis 2023 95 schädliche Steuerregelungen zurück. Die vereinbarten Fristen für die Rücknahme schädlicher Regelungen in mehreren Mitgliedstaaten waren jedoch deutlich länger als die vom Rat empfohlenen zwei Jahre. Außerdem hält sich die Gruppe bei der Festlegung der Übergangsfristen für festgestellte schädliche Regelungen nicht an klare Regeln, so dass diese Fristen in bestimmten Fällen sehr lang sind. Dadurch besteht das Risiko, dass Unternehmen länger von unfairen Steuervergünstigungen profitieren und auch Wettbewerbsverzerrungen im EU-Binnenmarkt länger andauern. Darüber hinaus wenden die Mitgliedstaaten nur eine begrenzte Zahl der Abwehrmaßnahmen an, die auf Transaktionen mit nicht kooperativen Ländern angewendet werden können. Diese Faktoren beeinträchtigen die Wirkung der Arbeit der Gruppe (siehe Ziffern [75-84](#)).

Empfehlung 4 – Die Gruppe „Verhaltenskodex“ verstärkt unterstützen

Um die Gruppe „Verhaltenskodex“ im Hinblick auf die Maximierung der abschreckenden Wirkung ihrer Maßnahmen wirksamer zu unterstützen, sollte die Kommission

- a) der Gruppe vorschlagen, klare Regeln und Beschränkungen für Übergangs- und Rücknahmefristen zu vereinbaren, und – falls von der Gruppe vereinbart – die Einhaltung dieser Regeln und Beschränkungen überwachen;
- b) in Anbetracht ihres erweiterten Mandats die von den Mitgliedstaaten neu eingeführten Steuervergünstigungsmaßnahmen und allgemein anwendbaren Steuermerkmale jährlich analysieren und die Gruppe auf der Grundlage einer Risikoanalyse über jegliche potenziell schädliche Maßnahmen in Kenntnis setzen.

Zeitraumen: a) bis Ende 2026, b) ab 2025 jährlich

101 Die Kommission und die Mitgliedstaaten tun nur sehr wenig, um die Leistung der Instrumente zu messen, die zur Bekämpfung schädlicher Steuerregelungen und der Steuervermeidung durch Unternehmen in der EU eingesetzt werden. Die Kommission hat keine quantitativen Zielvorgaben festgelegt und überwacht auch nicht die Wirksamkeit der Instrumente. Das Fehlen eines wirksamen Leistungsüberwachungsrahmens hindert die Kommission und die Mitgliedstaaten daran, ihre Anstrengungen zu bewerten und die Ressourcen dort einzusetzen, wo sie am dringendsten benötigt werden (siehe Ziffern [85-92](#)).

Empfehlung 5 – Die Ergebnisse und Auswirkungen der Bekämpfung schädlicher Steuerregelungen und der Steuervermeidung durch Unternehmen überwachen

Die Kommission sollte die Mitgliedstaaten ermutigen und dabei unterstützen, einen gemeinsamen Leistungsüberwachungsrahmen mit Leistungsindikatoren und quantitativen Zielvorgaben zu verabschieden, mit dem das Erreichen spezifischer Ziele bei der Bekämpfung schädlicher Steuerregelungen und der Steuervermeidung durch Unternehmen gemessen wird.

Zeitraumen: bis Ende 2026.

Dieser Bericht wurde von Kammer IV unter Vorsitz von Herrn Mihails Kozlovs, Mitglied des Rechnungshofs, in ihrer Sitzung vom 22. Oktober 2024 in Luxemburg angenommen.

Für den Rechnungshof

Tony Murphy
Präsident

Anhänge

Anhang I - Der Prüfungsansatz des Hofes auf Kommissionsebene

Der Hof prüfte die Rechtsvorschriften und Verfahren in Bezug auf ATAD, DAC 6 und TDRD zur Bekämpfung schädlicher Steuerregelungen und der Steuervermeidung durch Unternehmen und untersuchte, wie die Kommission (GD TAXUD) deren Umsetzung durch die Mitgliedstaaten überwachte. Insbesondere untersuchte der Hof

- die einschlägigen Rechtsvorschriften, ob die Kommission überprüft hat, wie die Mitgliedstaaten die EU-Vorschriften durch nationales Recht umgesetzt haben, und ob die Kommission die erforderlichen Maßnahmen ergriffen hat, um Verzögerungen bei der Umsetzung zu vermeiden;
- das Vorhandensein und die Qualität von Leitlinien und Informationen im Zusammenhang mit der Umsetzung der Rechtsvorschriften und nicht zwingenden Rechtsinstrumente sowie die Art und Weise, wie die Kommission diese Informationen mit den Mitgliedstaaten ausgetauscht hat;
- die Art und Weise, wie die Kommission das EU-Zentralverzeichnis für die DAC 6 umsetzt und verwaltet;
- ob die Kommission einen gemeinsamen EU-weiten Leistungsüberwachungsrahmen für das System eingerichtet hat, um sicherzustellen, dass es die beabsichtigten Ergebnisse liefert;
- wie die Kommission mit den Mitgliedstaaten (Informationsaustausch, Berichterstattung usw.) und anderen relevanten Akteuren (wie der OECD) zusammenarbeitet, und
- die von der Kommission geleistete Arbeit, um die Gruppe „Verhaltenskodex“ in ihrem Entscheidungsprozess zu unterstützen.

In der Vorbereitungsphase organisierte der Hof mehrere Hybridsitzungen mit der GD TAXUD, um Informationen und Daten zu sammeln, die für die Vor-Ort-Prüfungen in den Mitgliedstaaten nützlich sein könnten. Parallel zu den Vor-Ort-Prüfungen schickte der Hof einen allgemeinen Fragebogen an die Kommission. Darüber hinaus führte der Hof einen Prüfungsbesuch durch, um offene Fragen zu klären und spezifische Dokumente der Kommission zu prüfen.

Anhang II – Prüfungsansatz des Hofes in den Mitgliedstaaten

Die Rolle der Mitgliedstaaten bei der Bekämpfung schädlicher Steuerregelungen und der Steuervermeidung durch Unternehmen besteht darin, gleiche Wettbewerbsbedingungen für Unternehmen zu schaffen und Steuervermeidung und -hinterziehung zu verhindern, um letztlich die öffentlichen Finanzen zu schützen und sicherzustellen, dass Regierungen wesentliche Dienstleistungen erbringen können.

Der Hof bewertete, wie die Mitgliedstaaten

- die ausgewählten Rechtsvorschriften, nämlich ATAD, DAC 6 und TDRD, umgesetzt haben;
- sicherstellen, dass die über das EU-Zentralverzeichnis ausgetauschten DAC-6-Berichte korrekt, vollständig und fristgerecht sind, und wie die Mitgliedstaaten die erhaltenen DAC-6-Informationen nutzen;
- die Wirksamkeit ihrer Maßnahmen zur Bekämpfung schädlicher Steuerregelungen und der Steuervermeidung durch Unternehmen messen und prüfen und ob sie diese Messungen nutzen, um die bestehenden Risiken besser zu bewältigen und Ressourcen zuzuweisen, und
- die Gruppe „Verhaltenskodex“ über potenziell schädliche Steuerregelungen informieren und die Empfehlungen der Gruppe umsetzen, wenn die Gruppe eine Steuervergünstigungsregelung als schädlich einstuft.

Der Hof hat fünf Mitgliedstaaten – Irland, Zypern, Luxemburg, Malta und die Niederlande – auf der Grundlage folgender Risikokriterien ausgewählt:

- Anzahl der Gegenmaßnahmen gegen Länder, die auf der EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete aufgeführt sind;
- Anzahl der Verständigungsverfahren bei Besteuerungsstreitigkeiten;
- Anzahl der von der Gruppe „Verhaltenskodex“ ermittelten schädlichen Steuerregelungen und
- Schätzungen der Lücke bei den Körperschaftsteuern.

Um festzustellen, ob die Mitgliedstaaten die EU-Bestimmungen ordnungsgemäß umgesetzt haben, übermittelte der Hof den fünf ausgewählten Mitgliedstaaten einen Fragebogen. Bei den Prüfungsbesuchen erörterte der Hof ihre Antworten mit den Sachverständigen der nationalen Steuerbehörden und nahm Einsicht in Unterlagen. Zudem wählte der Hof risikobasierte Stichproben aus, um Folgendes zu überprüfen:

- 10 grenzüberschreitende Steuergestaltungen, die in das EU-Zentralverzeichnis hochgeladen wurden;
- 10 grenzüberschreitende Steuerregelungen, die aus EU-Zentralverzeichnis heruntergeladen wurden;
- fünf Fälle von Besteuerungstreitigkeiten, die gemäß der TDRD übermittelt wurden;
- fünf Empfehlungen auf der Grundlage der Steuervergünstigungsregelungen, die zuletzt von der Gruppe „Verhaltenskodex“ bewertet wurden.

Anhang III – EU-Rechtsvorschriften im Vergleich zu den BEPS-Standards der OECD/G20

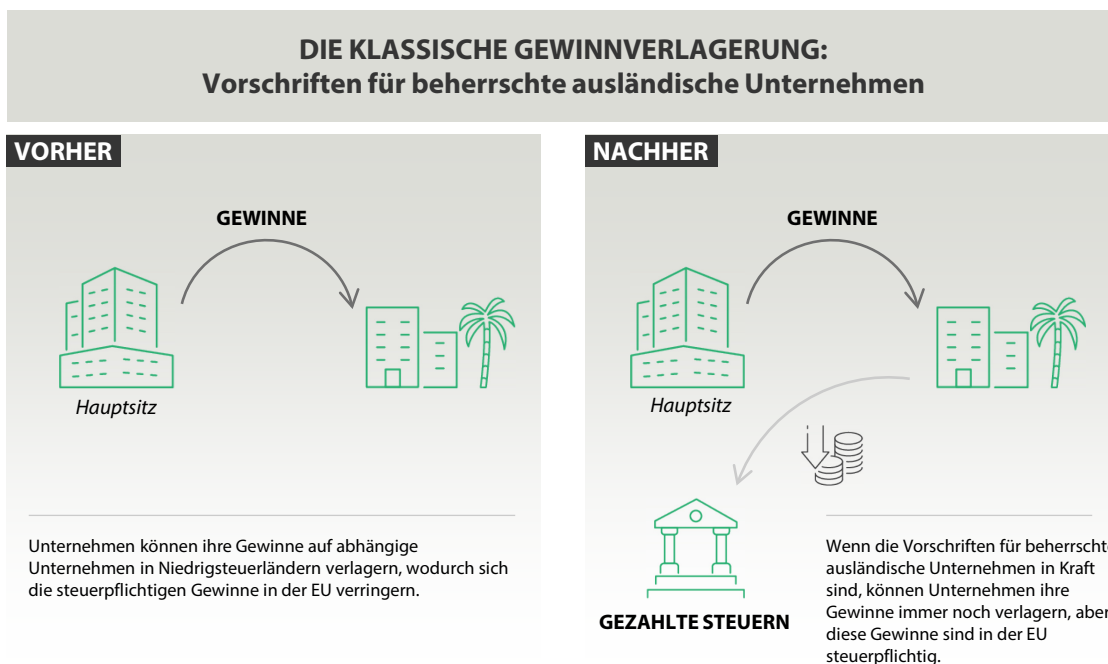
EU-Rechtsvorschriften	Verabschiedet am	Kurzbeschreibung (Rechtsvorschriften)	Entsprechender OECD-Standard	Veröffentlicht am	Kurzbeschreibung (Standard)
ATAD 1	12. Juli 2016	Legt Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungsregelungen fest, die sich unmittelbar auf das Funktionieren des Binnenmarkts auswirken.	BEPS-Aktionspunkt 2: BEPS-Aktionspunkt 3: BEPS-Aktionspunkt 4: BEPS-Aktionspunkt 5: BEPS-Aktionspunkt 6:	5. Oktober 2015	Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerregelungen durch Transparenz, Kohärenz und Substanz.
ATAD 2	29. Mai 2017	Erweitert den Anwendungsbereich der ATAD 1 in Bezug auf die Verhinderung von Steuervermeidung, einschließlich hybrider Gestaltungen, an denen Drittländer beteiligt sind.	BEPS-Aktionspunkt 2:	5. Oktober 2015	Empfehlungen für nationale Vorschriften zur Neutralisierung der Auswirkungen hybrider Gestaltungen.

EU-Rechtsvorschriften	Verabschiedet am	Kurzbeschreibung (Rechtsvorschriften)	Entsprechender OECD-Standard	Veröffentlicht am	Kurzbeschreibung (Standard)
DAC 6	25. Mai 2018	Führt eine Regelung zur Offenlegung von Steuern ein, welche die Meldung und den Austausch von grenzüberschreitenden Gestaltungen vorschreibt, um aggressive Steuerplanung zu bekämpfen.	BEPS-Aktionspunkt 12:	5. Oktober 2015	Empfehlungen in Bezug auf die Gestaltung verbindlicher Offenlegungsvorschriften für aggressive Steuerplanungsmodelle.
TDRD	10. Oktober 2017	Zielt darauf ab, die Streitbeilegungsmechanismen in der EU in Bezug auf Besteuerungsfragen zu verbessern.	BEPS-Aktionspunkt 14:	5. Oktober 2015	Soll die Beilegung von Besteuerungsstreitigkeiten zwischen Ländern verbessern.

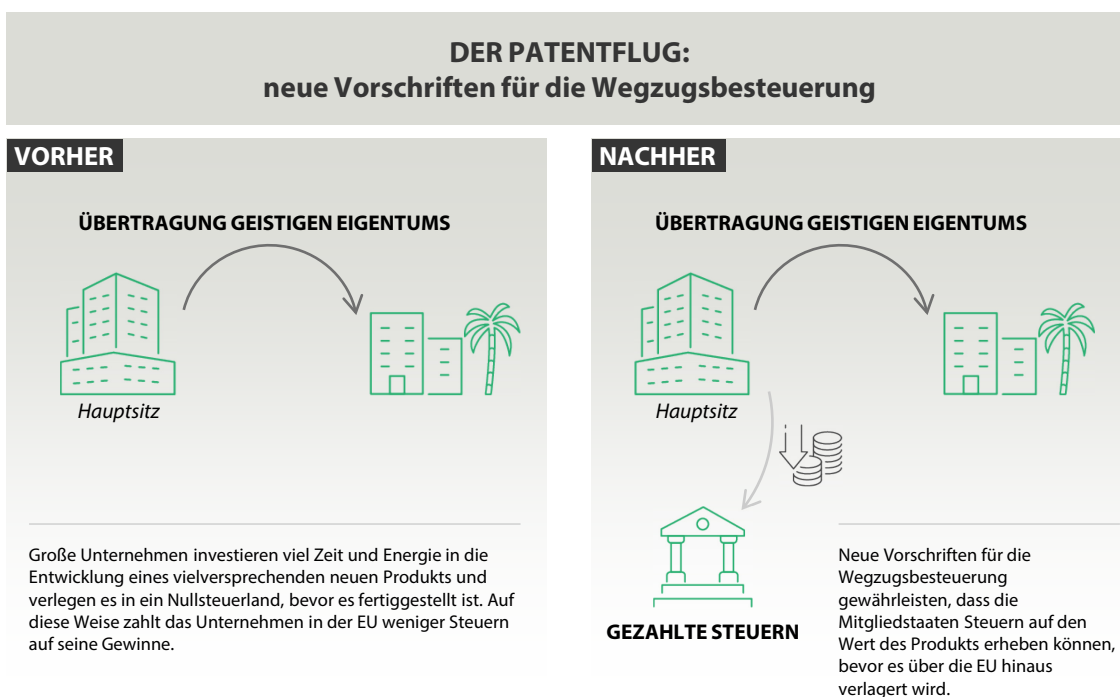
Quelle: Europäischer Rechnungshof auf der Grundlage [öffentlich verfügbarer Daten](#).

Anhang IV – Mit der ATAD eingeführte Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuervermeidung

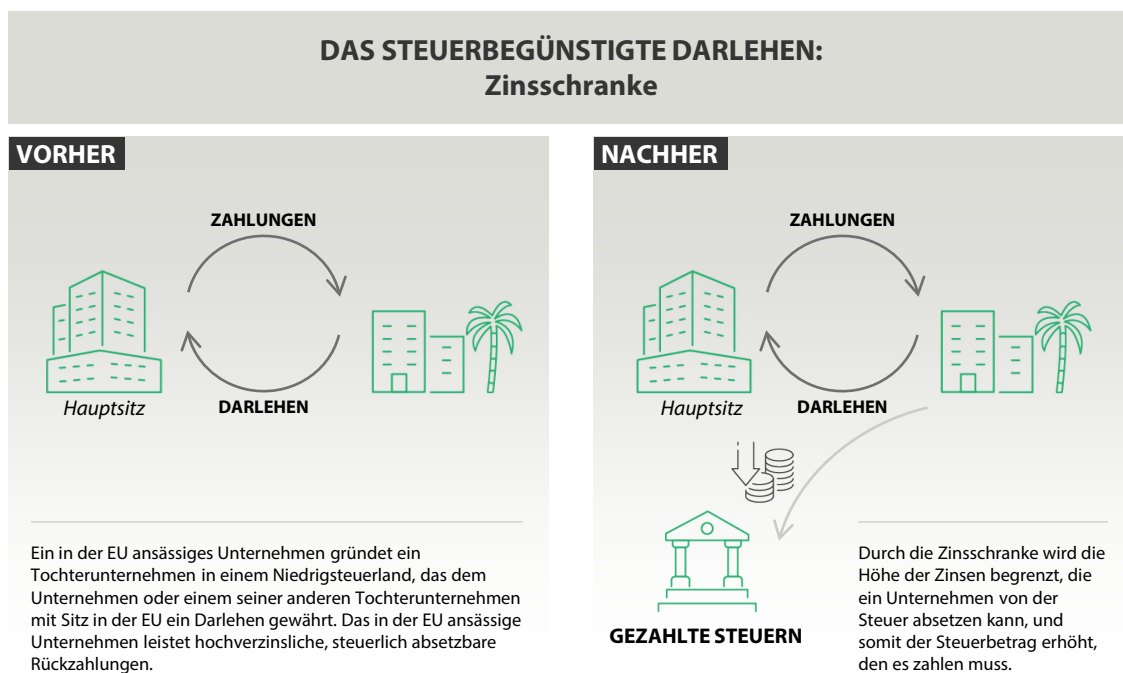
Vorschrift für beherrschte ausländische Unternehmen (Controlled Foreign Company, CFC), um eine Gewinnverlagerung in ein Niedrig- oder Nullsteuerland zu verhindern



Vorschrift für die Wegzugsbesteuerung, um zu verhindern, dass Unternehmen bei der Verlagerung von Vermögenswerten Steuern vermeiden



Zinsschranke, um Unternehmen von künstlichen Kreditgestaltungen abzuhalten, die darauf abzielen, ihre Steuerbelastung zu verringern



Allgemeine Vorschrift zur Verhinderung von Missbrauch, um aggressiver Steuerplanung entgegenzuwirken, wenn andere Vorschriften nicht anwendbar sind



Quelle: Europäischer Rechnungshof auf der Grundlage von Daten und Bildmaterial der Kommission (GD TAXUD).

Anhang V – Risiko unterschiedlicher Auslegungen der DAC-6-Bestimmungen in Bezug auf den ‚Main-Benefit‘-Test und die Kennzeichen (Anhang IV der Richtlinie)

Der ‚Main benefit‘-Test findet Anwendung, wenn festgestellt werden kann, dass der Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile, den eine Person unter Berücksichtigung aller relevanten Fakten und Umstände vernünftigerweise von einer Gestaltung erwarten kann, ein Steuervorteil ist. Der Hof stellte fest, dass die besuchten Mitgliedstaaten in den nachstehend aufgeführten Bereichen Auslegungsprobleme hatten. Diese Besuche fanden vor dem Urteil des Europäischen Gerichtshofs in der Rechtssache C-623/22 statt, in dem es um die Auslegung bestimmter Begriffe und Konzepte ging. Zu den von den Mitgliedstaaten erwähnten Herausforderungen gehörten unter anderem:

- Es ist nicht klar, wie festgestellt werden kann, ob der Steuervorteil der Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile einer Gestaltung ist. Es ist auch nicht klar, ob bei der Bewertung ein quantitativer Ansatz verfolgt werden sollte, d. h., ob die Gestaltung zunächst unter Anwendung und dann unter Nichtanwendung der Steuervorschriften, die zu dem (vermeintlichen) Steuervorteil führen, verglichen werden sollte.
- Unklar ist auch, ob der ‚Main benefit‘-Test auch in Situationen gilt, in denen – im Einklang mit dem Geist der Richtlinie – das Ergebnis einer Steuerregelung, die zu dem Steuervorteil führt, von dieser Regelung oder vom Gesetzgeber beabsichtigt und/oder vorgesehen ist (auch als „politische Absicht“ bezeichnet).

Kennzeichen:

- **Kennzeichen A3** gilt für Gestaltungen, deren Dokumentation und/oder Struktur standardisiert ist. Es besteht das Risiko, dass einige Mitgliedstaaten ein breites Spektrum an Dokumentation und Strukturen als standardisiert betrachten, andere dies jedoch selten tun, weil eine Anpassung an die jeweiligen Steuerpflichtigen erforderlich ist. Daher können Intermediäre und Steuerpflichtige möglicherweise keine Gestaltungen unter dem Kennzeichen A3 melden.
- Kennzeichen B2 bezieht sich auf Gestaltungen, bei denen Einkünfte in Vermögen, Schenkungen oder andere niedriger besteuerte oder steuerbefreite Arten von Einkünften umgewandelt werden. Es ist jedoch unklar, unter welchen Umständen diese Umwandlung erfolgen kann. Einige unklare Szenarien könnten z. B. sein,
 - wenn (die gleiche Art von) Einkünften aus einem anderen Mitgliedstaat bezogen wird, die Einkünfte jedoch niedriger besteuert oder von der Steuer befreit sind (z. B. aufgrund der Anwendung eines Steuerabkommens oder einer Steuerregelung des Landes, aus dem die Einkünfte stammen). In diesem Fall ändert sich die Art der Einkünfte nicht (wenn die Einkünfte z. B. in Form von Dividenden erzielt wurden, verbleiben sie als Dividenden), und
 - wenn die eigenen Anteile eines Unternehmens zurückgekauft werden, insbesondere wenn Dividendenausschüttungen regelmäßig vor dem Rückkauf der Anteile erfolgten.

Darüber hinaus ist unklar, ob das Kennzeichen B2 auf neu festgelegte Gestaltungen angewendet werden kann oder nur dann, wenn bereits vorhandene Einkünfte in eine andere, niedriger besteuerte Einkommenskategorie umgewandelt werden. Es besteht die Gefahr, dass unterschiedliche Ansichten der Mitgliedstaaten zu einer uneinheitlichen Einreichung von DAC-6-Berichten führen könnten.

Zudem besteht das Risiko, dass die Art und Weise der Anwendung des Kennzeichens B2 auf die Einkommensteuer, die Lohnsteuer und die Schenkungs-/Erbchaftsteuer unklar sind. Demnach könnten Intermediäre und Steuerpflichtige der Ansicht sein, dass die Umwandlung der Einkünfte beim Bezieher der Einkünfte stattfinden sollte, obwohl diese Umwandlung in vielen Fällen auf verschiedenen Ebenen erfolgt.

- **Kennzeichen B3** betrifft Gestaltungen, die zirkuläre Transaktionen nutzt, die zu einem Round-Tripping von Vermögen führen, und zwar durch die Einbeziehung zwischengeschalteter Unternehmen ohne primäre wirtschaftliche Funktion oder von Transaktionen, die sich gegenseitig aufheben oder ausgleichen oder die ähnliche Merkmale aufweisen. In der Praxis sind sowohl die Verbindung zwischen diesen Elementen als auch die besonderen Bedingungen für die Anwendung dieses Kennzeichens unklar.
 - Es ist nicht klar, ob das Kennzeichen B3 auch bei nicht vollständigen zirkulären Transaktionen gilt, zum Beispiel im Falle einer Umleitung der Einkünfte aufgrund der Zwischenschaltung von Unternehmen.
 - Es ist unklar, ob Situationen, in denen Einkünfte von zwischengeschalteten Unternehmen umgeleitet und Transaktionen aufgehoben werden, notwendige Voraussetzungen für die Anwendung des Kennzeichens B3 sind oder ob sie lediglich Beispiele für zirkuläre Transaktionen sind.
- Kennzeichen C1 bezieht sich auf Gestaltungen, die abzugsfähige grenzüberschreitende Zahlungen zwischen zwei oder mehr verbundenen Unternehmen umfassen. Es ist nach wie vor unklar, ob eine Betriebsstätte für die Zwecke des Kennzeichens C1 als eigenständiges (die Zahlung empfangende) Unternehmen behandelt werden sollte. Diese Unklarheit wirkt sich auch auf die Verpflichtung zur Meldung einer Gestaltung gemäß der DAC 6 aus.

Darüber hinaus gilt das Kennzeichen C1 für Gestaltungen im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Zahlungen zwischen verbundenen Unternehmen, bei denen auf Ebene des Empfängers nur eine geringe oder keine Steuer erhoben wird. Jedoch gibt es unter dem Kennzeichen C1 keine Unterkategorie, die sich speziell auf Gestaltungen bezieht, bei denen der Empfänger von einer subjektiven Steuerbefreiung profitiert. Das Kennzeichen C1 Buchstabe c bezieht sich ausschließlich auf Gestaltungen, bei denen Zahlungen von einer objektiven Steuerbefreiung profitieren, was dazu führt, dass Gestaltungen, die denjenigen ähneln, die unter das Kennzeichen C1 fallen, nicht gemeldet werden.

Anhang VI – Operative Mängel im Zusammenhang mit der DAC-6-Berichterstattung bei Verwendung des EU-XML-Schemas

Der Hof hat vier wesentliche operative Mängel im Zusammenhang mit der DAC-6-Berichterstattung ermittelt und während der Besuche in den fünf Mitgliedstaaten bestätigt:

- fehlende Leitlinien für Intermediäre und Steuerpflichtige dazu, wie die Beteiligung von Drittländern an einer grenzüberschreitenden Gestaltung klar angegeben werden soll, da die Vorlage keine Ländercodes für Drittländer enthält;
- fakultative Felder – wie Steuer-Identifikationsnummer (tax identification number, TIN), Sitzland, Datum der Umsetzung der Gestaltung, Vorname oder Gründe für die Offenlegung – wobei das offenlegende Unternehmen nicht verpflichtet ist, zu erklären, warum die Felder gegebenenfalls nicht ausgefüllt werden. Das betrifft auch das Datenfeld „Betrag“, in dem „unbekannt“ angegeben werden kann, ohne dass in irgendeiner Weise die Umstände offengelegt werden müssen;
- es gibt keine festgelegte Mindestlänge für die Beschreibungen meldepflichtiger Kennzeichen oder der Gestaltungen selbst, was zu einer uneinheitlichen Berichterstattung unter den EU-Mitgliedstaaten führen kann, und
- das Hochladen einer „marktfähigen“ grenzüberschreitenden Gestaltung in das EU-Zentralverzeichnis wird immer als neue Gestaltung behandelt, auch wenn es sich nur um eine Aktualisierung einer bestehenden Gestaltung handelt (eine marktfähige Gestaltung muss alle drei Monate von dem meldepflichtigen Unternehmen aktualisiert werden, wenn sich die Umstände geändert haben).

Anhang VII – Risiko unterschiedlicher Auslegungen von TDRD-Bestimmungen

TDRD-Bestimmung	Festgestellter Mangel	Folgen
<p>Gemäß Artikel 3 Absatz 3 Buchstabe e Ziffer iv der TDRD muss die Beschwerde des Steuerpflichtigen vollständige Unterlagen enthalten, einschließlich einer „Kopie der endgültigen Entscheidung über die Steuerveranlagung“.</p>	<p>Der Mangel betrifft die Verpflichtung aller an der Streitigkeit beteiligten Steuerbehörden, die „endgültige Entscheidung über die Steuerveranlagung“ zu erlassen.</p>	<p>Steuerpflichtige können die Einreichung einer TDRD-Beschwerde aufschieben, bis alle betroffenen Mitgliedstaaten den anwendbaren Steuerzeitraum geprüft haben; dieses Verfahren kann bis zu sieben Jahre dauern. Die zuständige Behörde kann die Zulassung der Beschwerde so lange aufschieben, bis alle Unterlagen vollständig sind.</p>
<p>Gemäß Artikel 3 Absätze 3 bis 5 der TDRD wird eine Beschwerde nur dann zugelassen, wenn die betroffene Person zusammen mit der Beschwerde alle erforderlichen Informationen einreicht. In der Richtlinie mangelt es jedoch an Klarheit in Bezug auf die Verfahren für Steuerbehörden und den Zeitrahmen für Fälle, in denen bei den ersten Einreichungen die erforderlichen Informationen fehlen.</p>	<p>Es bleibt unklar, was unter einer „unvollständigen“ Beschwerde zu verstehen ist. In der TDRD ist nicht festgelegt, ob Beschwerdeführer später ihre eingereichten Beschwerden ergänzen können oder ob ihnen die zuständigen Behörden mitteilen sollten, dass die Beschwerde unvollständig ist und zusätzliche Informationen übermittelt werden sollten.</p>	<p>Das Fehlen eines festgelegten Verfahrens und Zeitrahmens kann dazu führen, dass es Beschwerdeführern bis nach Ablauf der Sechsmonatsfrist nicht bewusst ist, dass ihre Beschwerde „unvollständig“ ist und daher die fehlenden Informationen nicht innerhalb der Frist übermitteln. Folglich kann die zuständige Behörde die Beschwerde zurückweisen.</p>

TDRD-Bestimmung	Festgestellter Mangel	Folgen
<p>Artikel 17 der TDRD sieht Ausnahmen von der in Artikel 3 dargelegten allgemeinen Vorschrift vor, wonach Beschwerden bei den zuständigen Behörden aller beteiligten Mitgliedstaaten einzureichen sind. Artikel 17 enthält Sonderbestimmungen für natürliche Personen und kleinere Unternehmen, wonach diese Beschwerden nur bei der zuständigen Behörde des Mitgliedstaats einreichen müssen, in dem sie ansässig sind.</p>	<p>Es ist unklar, ob jede einzelne zuständige Behörde ihre Entscheidung über die Zulassung oder Zurückweisung einer Beschwerde mitteilen muss, oder ob die Behörde, bei der die Beschwerde eingereicht wurde, für die gesamte Kommunikation mit dem Beschwerdeführer zuständig ist.</p> <p>Alle beteiligten zuständigen Behörden müssen entscheiden, ob sie die Beschwerde zulassen oder zurückweisen. Wenn eine oder alle Behörden die Beschwerde zurückweisen, können weitere Verfahren wie Gerichts- oder Schiedsverfahren erforderlich sein, um zu einer endgültigen Entscheidung zu gelangen. In beiden Fällen muss die Entscheidung der jeweils zuständigen Behörde dem Beschwerdeführer mitgeteilt werden.</p>	<p>Wenn jede zuständige Behörde ihre Entscheidung mitteilen muss, gibt es immer noch eine Interaktion mit allen beteiligten Behörden, und wenn die Beschwerde zurückgewiesen wird, müssen möglicherweise Folgeverfahren in allen betroffenen Mitgliedstaaten durchgeführt werden. Mehrere der besuchten Mitgliedstaaten wiesen darauf hin, dass diese Bestimmung möglicherweise nicht einheitlich angewendet wird.</p>

Anhang VIII – Fiscalis-Programme und ATAD, DAC 6 und TDRD

Die Ziele des mehrjährigen Fiscalis-Programms stehen im Einklang mit den Zielen der ATAD, DAC 6 und TDRD und bestehen darin, das Funktionieren des Binnenmarkts zu stärken, die Wettbewerbsfähigkeit der Union und den fairen Wettbewerb in der Union zu fördern sowie deren finanzielle und wirtschaftliche Interessen vor Steuerbetrug, Steuerhinterziehung und Steuervermeidung zu schützen und die Steuererhebung zu verbessern. Die besonderen Ziele des Programms bestehen darin, die Steuerpolitik und die Umsetzung der Rechtsvorschriften der Union im Steuerbereich zu unterstützen, die Zusammenarbeit zwischen den Steuerbehörden (einschließlich des Austauschs von steuerlichen Informationen) zu stärken und den Aufbau von Verwaltungskapazitäten sowie die Entwicklung europäischer elektronischer Systeme zu fördern ([Artikel 3 der Verordnung \(EU\) 2021/847 \(Fiscalis 2027\)](#)).

Die folgenden Maßnahmen werden im Rahmen von Fiscalis 2020 und Fiscalis 2027 finanziert:

- o gemeinsame Maßnahmen wie Seminare und Workshops (z. B. „verpflichtende Offenlegung: Umsetzung der DAC 6“, ATAD-1-Seminar, Sitzung der ATAD-2-Arbeitsgruppe IV, Sitzungen der TDRD-Arbeitsgruppe IV usw.), Projektgruppen, bilaterale oder multilaterale Kontrollen und andere im Unionsrecht vorgesehene Tätigkeiten im Bereich der Verwaltungszusammenarbeit, Arbeitsbesuche, die es den Beamten ermöglichen sollen, sich Sachkenntnisse und Fachwissen in steuerpolitischen Fragen anzueignen oder vorhandenes Wissen auszubauen, Sachverständigenteams, Aufbau von Kapazitäten in der öffentlichen Verwaltung sowie unterstützende Maßnahmen, Studien, Kommunikationsprojekte und sonstige Tätigkeiten zur Unterstützung der Ziele von Fiscalis 2020 und Fiscalis 2027;
- o Aufbau von europäischen Informationssystemen und gemeinsamen Fortbildungsmaßnahmen;
- o Sitzungen und ähnliche Ad-hoc-Veranstaltungen, projektbezogene strukturierte Zusammenarbeit, Maßnahmen zum Aufbau von Humankompetenzen und andere Maßnahmen zum Aufbau von Kapazitäten.

Zwei über Fiscalis finanzierte Projektgruppen haben Auswirkungen auf die DAC 6

- **Fiscalis-Projektgruppe 106** „Direct Taxation Data Analysis Tool on AEOI/DAC/CRS data“ (Mai 2019): Zu den bisherigen Ergebnissen gehören die Entwicklung eines Datenanalyseinstruments im Bereich der direkten Besteuerung für den automatischen Informationsaustausch (automatic exchange of information, AEOI) und ein [Programme Information and Collaboration Space](#) zu diesem Thema.
- **Fiscalis-Projektgruppe 119** „Measuring the performance of administrative cooperation in the field of taxation“: Im Rahmen dieses Projekts wurden die Leistungsmessungsverfahren für Aktivitäten im Zusammenhang mit der Verwaltungszusammenarbeit analysiert, und es wurde die Entwicklung eines neuen Überwachungs- und Bewertungsrahmens, einschließlich Indikatoren, Daten, Definitionen, Methodik und operativer Optionen zur besseren Messung der Vorteile, empfohlen.

Im Jahr 2023 hat die Europäische Kommission zusammen mit ausgewählten EU-Mitgliedstaaten im Rahmen von Fiscalis 2027 zwei weitere Projektgruppen ins Leben gerufen, um die Wirkung und Nutzung von DAC-Daten zu verbessern:

- **Fiscalis-Projektgruppe 038** „Estimation on impact of administrative cooperation“: Ziel dieses Projekts ist die Einführung realistischer Indikatoren zur effizienten Messung der Auswirkungen des Informationsaustauschs; die Indikatoren werden derzeit in den an der Projektgruppe teilnehmenden Mitgliedstaaten getestet. Das Projekt wurde im Mai 2023 begonnen, und seine Schlussfolgerungen, einschließlich Leitlinien für die Verwendung der Indikatoren, werden voraussichtlich Ende 2024 vorliegen;
- **Fiscalis-Projektgruppe 037** „Improving the use of DAC data“: Im Rahmen dieses Projekts wird untersucht, wie die Nutzung von DAC-Daten verbessert werden kann: Ziel ist es, konkrete Lösungen vorzuschlagen, die für die Steuerbehörden relevant sind (wobei der Schwerpunkt auf der Verwendung der Steueridentifikationsnummer liegt). Die Projektgruppe begann im Juni 2023 und wird ihre Schlussfolgerungen voraussichtlich im Jahr 2024 vorlegen.

Anhang IX – EU-Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung – Kriterien für die Bewertung potenziell schädlicher Steuervergünstigungsmaßnahmen

Beim **EU-Kodex** handelt es sich um eine politische Verpflichtung zwischenstaatlicher Natur zur Förderung eines fairen Steuerwettbewerbs und zur Bekämpfung schädlicher Steuerregelungen sowohl innerhalb als auch außerhalb der EU. Die **überarbeitete Fassung des Kodex**, die seit dem 1. Januar 2024 gilt, stärkt die Rolle der Kommission und deckt auch die nach dem 1. Januar 2023 eingeführten schädlichen steuerlichen Besonderheiten mit allgemeiner Geltung ab.

Der **Kodex** legt mehrere Kriterien fest, die von der Gruppe „Verhaltenskodex“ bei der Bewertung der Schädlichkeit einer Steuervergünstigungsmaßnahme zu berücksichtigen sind:

- nur Steuervergünstigungsmaßnahmen, die den Standort für wirtschaftliche Tätigkeiten beeinflussen oder beeinflussen können ("allgemeines Gateway-Kriterium"), fallen in den Geltungsbereich des Kodex;
- eine Effektivbesteuerung, die gemessen an den üblicherweise in dem betreffenden Mitgliedstaat geltenden Besteuerungsniveaus deutlich niedriger ist (einschließlich einer Nullbesteuerung);
- Steuervergünstigungen, die ausschließlich Gebietsfremden oder für Transaktionen mit Gebietsfremden gewährt werden;
- steuerliche Anreize für Tätigkeiten, die von der inländischen Wirtschaft isoliert sind, so dass sie keine Auswirkungen auf die innerstaatliche Steuergrundlage haben;
- Gewährung von steuerlichen Vorteilen, auch ohne dass ihnen eine tatsächliche Wirtschaftstätigkeit und substantielle wirtschaftliche Präsenz in dem diese steuerlichen Vorteile bietenden Mitgliedstaat zugrunde liegt;
- Abweichung der Regeln für die Gewinnermittlung bei Aktivitäten innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe von international allgemein anerkannten Grundsätzen, insbesondere von den von der OECD vereinbarten Regeln;
- Mangel an Transparenz bei den Steuervergünstigungsmaßnahmen, einschließlich der Fälle einer laxeren und undurchsichtigen Handhabung der Rechtsvorschriften auf Verwaltungsebene.

Anhang X – Rolle der Kommission in Bezug auf die Gruppe „Verhaltenskodex“

Die Kommission unterstützt die Gruppe „Verhaltenskodex“, indem sie die von den Mitgliedstaaten übermittelten potenziell schädlichen Steuervergünstigungsregelungen analysiert. Die Mitgliedstaaten haben sich im Rahmen des Verhaltenskodex verpflichtet, der Gruppe zu Beginn jedes Jahres geplante oder neu eingeführte Steuervergünstigungsregelungen mitzuteilen, die in den Geltungsbereich des Kodex fallen könnten. Sobald die Liste der Mitteilungen, die vom Generalsekretariat des Rates (das die Gruppe ebenfalls unterstützt) zusammengestellt wird, offiziell an die Mitglieder der Gruppe weitergeleitet wurde, beginnt die Kommission mit der Prüfung der Maßnahmen.

Die Kommission muss mit dem betreffenden Mitgliedstaat eine „**Beschreibung der Maßnahme**“ erstellen, bevor diese in der Gruppe erörtert wird. Bei der Beschreibung kann es sich entweder um eine „vereinbarte Beschreibung“ (wenn die Kommission der Auffassung ist, dass die Maßnahme potenziell schädlich ist) oder um eine „Stillhalteanalyse“ handeln (wenn vorläufige Feststellungen darauf hindeuten, dass eine Überprüfung der Maßnahme nicht erforderlich ist). Die Kommission erstellt die Beschreibung auf der Grundlage der in der Mitteilung erhaltenen Informationen. Je nach den Einzelheiten und der Vollständigkeit der Mitteilung setzt sie sich umgehend mit dem betreffenden Mitgliedstaat in Verbindung, um

- die vereinbarte Beschreibung/Stillhalteanalyse zur Bestätigung zu übermitteln, wenn die bereitgestellten Informationen ausreichend waren, oder
- weitere Informationen zu den technischen Einzelheiten der Maßnahme (z. B. Hintergrund, Daten usw.) anzufordern, um den Entwurf der Beschreibung fertigzustellen, wenn die bereitgestellten Informationen nicht ausreichend waren.

Diese Zusammenarbeit mit den Mitgliedstaaten beschränkt sich auf die Abfassung der faktischen Beschreibung einer mitgeteilten Maßnahme. Die „rechtliche Analyse“ – ob eine Regelung (potenziell) schädlich ist oder nicht – ist das Vorrecht der Kommission und erfordert keine Zustimmung des Mitgliedstaats.

Die Kommission verwendet eine interne Vorlage für den Entwurf der „vereinbarten Beschreibung“, um zu gewährleisten, dass diese, wie auch jede andere Stillhalteanalyse, jedes Mal der gleichen Struktur folgt und dass der Detaillierungsgrad für jede zu bewertende Maßnahme ähnlich ist. Sobald der Entwurf vorliegt, wird er dem betreffenden Mitgliedstaat übermittelt, damit dieser die faktische Beschreibung der Maßnahme bestätigen, berichtigen oder ergänzen kann.

Nach Abschluss der Arbeiten der Kommission wird die betreffende Steuerregelung in der Gruppe erörtert. Der Beschluss über die Annahme oder Ablehnung der Bewertung der Kommission wird durch Abstimmung gefasst. Da es keine offiziellen Protokolle der Sitzungen der Gruppe gibt, werden die Einzelheiten der Grundlage und des Ergebnisses der Abstimmung nicht der Öffentlichkeit zugänglich gemacht.

Abkürzungen

ATAD: Anti-Tax Avoidance Directive (Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidung)

BEPS: Base erosion and profit shifting (Gewinnkürzung und Gewinnverlagerung)

DAC 6: Richtlinie (EU) 2018/822 – fünfte Richtlinie zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung

GD TAXUD: Generaldirektion Steuern und Zollunion

OECD: Organisation for Economic Co-operation and Development (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung)

TDRD: Tax Dispute Resolution Mechanisms Directive (Richtlinie über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungsstreitigkeiten)

TIN: Tax identification number (Steuer-Identifikationsnummer)

Glossar

„Main-benefit“-Test: Prüfung, ob eine verringerte Steuerbelastung der Hauptvorteil (oder einer der Hauptvorteile) ist, den eine Person vernünftigerweise von einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung erwarten kann.

Aggressive Steuerplanung: Ausnutzung der Unterschiede zwischen den Steuersystemen der einzelnen Länder, um fällige Steuern zu verringern oder zu vermeiden.

Europäisches Semester: jährlicher Zyklus, der einen Rahmen für die Koordinierung der Wirtschaftspolitik der EU-Mitgliedstaaten sowie für die Überwachung von Fortschritten bietet.

Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung: Steuerplanungsstrategien, die multinationale Unternehmen zur Verringerung ihrer Steuerlast anwenden, indem sie Lücken und Inkongruenzen in den Steuersystemen der einzelnen Länder ausnutzen, was dazu führt, dass sie insgesamt nur geringe oder gar keine Körperschaftsteuern entrichten.

Intermediär: Im Zusammenhang mit der DAC 6 jede Person, die an der Konzeption, Vermarktung, Organisation oder Umsetzung einer meldepflichtigen grenzüberschreitenden Steuergestaltung beteiligt ist.

Kennzeichen: Merkmal einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung, das auf ein potenzielles Risiko der Steuervermeidung hinweist.

Lücke bei den Körperschaftsteuern: Differenz zwischen den Körperschaftsteuereinnahmen, wie sie erhoben „werden sollten“ und wie sie erhoben „werden“, was auf mögliche Verluste bei den Körperschaftsteuereinnahmen hinweist.

Patentbox-Regelung: Besteuerung von Gewinnen aus geistigem Eigentum zu einem Satz unterhalb der gesetzlichen Körperschaftsteuer, um die lokale Forschung und Entwicklung zu fördern.

Schädliche Steuerregelung: Steuerpolitik, die durch ein breites Spektrum an steuerlichen Anreizen und Vorteilen für Investitionen sowie durch das Fehlen von Transparenz und eines wirksamen Informationsaustauschs mit anderen Ländern gekennzeichnet ist.

Steuerhinterziehung: Nutzung illegaler oder betrügerischer Mittel, um die Zahlung von Steuern zu vermeiden, z. B. durch Übermittlung falscher Darstellungen von Einkünften an die Steuerbehörden.

Steuervermeidung: Eingehen einer legalen Finanzvereinbarung mit dem Ziel, den Betrag der zu entrichtenden Steuern zu verringern.

Antworten der Kommission

<https://www.eca.europa.eu/de/publications/sr-2024-27>

Zeitschiene

<https://www.eca.europa.eu/de/publications/sr-2024-27>

Prüfungsteam

Die Sonderberichte des Hofes enthalten die Ergebnisse seiner Prüfungen zu Politiken und Programmen der Europäischen Union oder zu Fragen des Finanzmanagements in spezifischen Haushaltsbereichen. Bei der Auswahl und Gestaltung dieser Prüfungsaufgaben ist der Hof darauf bedacht, maximale Wirkung dadurch zu erzielen, dass er die Risiken für die Wirtschaftlichkeit oder Regelkonformität, die Höhe der betreffenden Einnahmen oder Ausgaben, künftige Entwicklungen sowie das politische und öffentliche Interesse abwägt.

Diese Wirtschaftlichkeitsprüfung wurde von Prüfungskammer IV „Marktregulierung und wettbewerbsfähige Wirtschaft“ unter Vorsitz von Mihails Kozlovs, Mitglied des Hofes, durchgeführt. Die Prüfung stand unter der Leitung von Ildikó Gáll-Pelcz, Mitglied des Hofes. Sie wurde unterstützt von Claudia Kinga Bara, Kabinettschefin, und Zsolt Varga, Attaché; Kamila Lepkowska, Leitende Managerin; Doris Boehler, Aufgabenleiterin, Dan-George Danielescu, Aufgabenleiter; Wojciech Dudek, Mirko Gottmann und Christos Pouris, Prüfer.



Ildikó Gáll-Pelcz



Claudia Kinga Bara



Zsolt Varga



Kamila Lepkowska



Doris Boehler



Dan Danielescu



Wojciech Dudek



Mirko Gottmann



Christos Pouris

URHEBERRECHTSHINWEIS

© Europäische Union, 2024

Die Weiterverwendung von Dokumenten des Europäischen Rechnungshofs (EuRH) ist durch den [Beschluss Nr. 6-2019 des EuRH](#) über die Politik des offenen Datenzugangs und die Weiterverwendung von Dokumenten geregelt.

Sofern nicht anders angegeben (z. B. in gesonderten Urheberrechtshinweisen), werden die Inhalte des EuRH, an denen die EU die Urheberrechte hat, im Rahmen der [Lizenz Creative Commons Attribution 4.0 International \(CC BY 4.0\)](#) zur Verfügung gestellt. Eine Weiterverwendung ist somit gestattet, sofern eine ordnungsgemäße Nennung der Quelle erfolgt und auf etwaige Änderungen hingewiesen wird. Wer Inhalte des Hofes weiterverwendet, darf die ursprüngliche Bedeutung oder Botschaft nicht verzerrt darstellen. Der Hof haftet nicht für etwaige Folgen der Weiterverwendung.

Eine zusätzliche Genehmigung muss eingeholt werden, falls ein bestimmter Inhalt identifizierbare Privatpersonen zeigt, z. B. Fotos von Bediensteten des Hofes, oder Werke Dritter enthält.

Wird eine solche Genehmigung eingeholt, so hebt sie die vorstehende allgemeine Genehmigung auf und ersetzt sie; auf etwaige Nutzungsbeschränkungen wird ausdrücklich hingewiesen.

Um Inhalte zu verwenden oder wiederzugeben, an denen die EU keine Urheberrechte hat, kann es erforderlich sein, eine Genehmigung direkt bei den Urheberrechtsinhabern einzuholen.

Abbildungen 2, 3 und 4 – Bildsymbole: Diese Abbildungen wurden unter Verwendung von Ressourcen von [Flaticon.com](#) gestaltet. © Freepik Company S.L. Alle Rechte vorbehalten. Software oder Dokumente, die von gewerblichen Schutzrechten erfasst werden, wie Patenten, Marken, eingetragenen Mustern, Logos und Namen, sind von der Weiterverwendungspolitik des Hofes ausgenommen.

Abbildung 11: © Niederländisches Finanzministerium. Diagramm geändert durch den EuRH.

Die Websites der Organe der Europäischen Union in der Domain „europa.eu“ enthalten mitunter Links zu von Dritten betriebenen Websites. Da der Hof diesbezüglich keinerlei Kontrolle hat, sollten Sie deren Bestimmungen zum Datenschutz und zum Urheberrecht einsehen.

Verwendung des Logos des Hofes

Das Logo des Europäischen Rechnungshofs darf nicht ohne dessen vorherige Genehmigung verwendet werden.

HTML	ISBN 978-92-849-3238-2	ISSN 1977-5644	doi:10.2865/6128731	QJ-01-24-009-DE-N
PDF	ISBN 978-92-849-3237-5	ISSN 1977-5644	doi:10.2865/6535858	QJ-01-24-009-DE-Q

In diesem Sonderbericht werden die Bemühungen der EU zur Bekämpfung schädlicher Steuerregelungen und der Steuervermeidung durch Unternehmen untersucht, die zu erheblichen Steuerverlusten für die Mitgliedstaaten sowie zu Verzerrungen im Binnenmarkt führen können. Im Rahmen ihrer begrenzten Zuständigkeiten im Bereich der direkten Besteuerung hat die EU einen Rechtsrahmen angenommen und nutzt unterstützende Instrumente als erste Verteidigungslinie gegen systemische schädliche Steuerpraktiken. Im Rahmen ihrer begrenzten Zuständigkeiten im Bereich der direkten Besteuerung hat die EU einen Rechtsrahmen angenommen und nutzt unterstützende Instrumente als erste Verteidigungslinie gegen systemische schädliche Steuerpraktiken. Wir empfehlen, die Aufsicht der Kommission zu verbessern und bestehende Schlupflöcher zu schließen und ihr so dabei zu helfen, diese schädlichen Steuerpraktiken zu bekämpfen, und sollen zum anderen die Mitgliedstaaten verstärkt dabei unterstützen, die einheitliche Anwendung der Rechtsakte sicherzustellen.

Sonderbericht des Europäischen Rechnungshofes gemäß Artikel 287 Absatz 4 Unterabsatz 2 AEUV.



EUROPÄISCHER
RECHNUNGSHOF



Amt für Veröffentlichungen
der Europäischen Union

EUROPÄISCHER RECHNUNGSHOF
12, rue Alcide De Gasperi
1615 Luxembourg
LUXEMBURG

Tel. (+352) 4398-1

Kontaktformular: eca.europa.eu/de/contact

Website: eca.europa.eu

Twitter: @EUAuditors