

## ATAD 3 – Der Kampf gegen Briefkastenfirmen

10. Januar 2022

Am 22. Dezember 2021 hat die Europäische Kommission den Entwurf einer Richtlinie zur Bekämpfung des Missbrauchs von Basisgesellschaften (die Kommission spricht in ihrer deutschen Pressemitteilung von Briefkastenfirmen) zu unlauteren Steuerzwecken vorgelegt. Nach Annahme des Entwurfs sollen die Mitgliedstaaten ihre nationale Umsetzung bis zum 30. Juni 2023 abgeschlossen haben und ab dem 1. Januar 2024 anwenden.

Gerade bei Fondsstrukturen sind EU-Basisgesellschaften unterhalb ihres Alternativen Investmentfonds betroffen. Sind EU-Basisgesellschaften grenzüberschreitend tätig, sollen Berichtspflichten ausgelöst werden und Vorteile unter Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Richtlinien verwehrt werden. Neu – jedenfalls aus deutscher Sicht – ist auch die mögliche Zurechnung der Erträge der EU-Basisgesellschaften unmittelbar bei deren Gesellschaftern in dem Richtlinienentwurf geregelt. Die Voraussetzungen für eine Basisgesellschaft sind unter einem zweijährigen rückblickenden Betrachtungszeitraum zu prüfen. Es ist nicht ganz ausgeschlossen, dass hier ähnlich wie bei den Mitteilungspflichten zu grenzüberschreitenden Steuergestaltungen an einen Zeitraum bereits vor Umsetzung der Richtlinie in nationales Recht angeknüpft wird.

### Die Vorgeschichte

Wir wollen es uns noch einmal in Erinnerung holen: Das Unionsrecht zielt auf einen freien Binnenmarkt ab. Es gehört zu den unionsrechtlichen Grundfreiheiten, sich innerhalb der Europäischen Union frei wirtschaftlich zu betätigen, ohne dabei steuerrechtlichen Nachteilen ausgesetzt zu sein. Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs werden lediglich „rein künstliche Konstruktionen, die ausschließlich auf eine Umgehung des Steuerrechts gerichtet sind“, nicht vom Schutzbereich der Grundfreiheiten erfasst (Lieber, jurisPR-SteuerR 14/2006 Anm. 6).

Die Folge dieser Rechtsprechung ist, dass die auf unbestimmte Dauer angelegte Errichtung einer Kapitalgesellschaft zwischen Steuerpflichtigem und Einkunftsquelle im Inland wie im Ausland

gleichbehandelt werden muss (str., wie hier Gosch, DStJg 36, Seite 201, 217). Der Steuerpflichtige muss sich dafür nicht rechtfertigen und außersteuerliche Gründe bemühen. Er übt sein freies unternehmerisches Recht aus. Welche Anforderungen der EU-Sitzstaat erhebt, um eine Kapitalgesellschaft zivilrechtlich und steuerrechtlich anzuerkennen, ist allein Sache des Sitzstaates. Nach unserem Verständnis ergibt sich außerhalb der rechtlichen Anerkennung der

Kapitalgesellschaft im EU-Sitzstaat, kein Erfordernis einer territorialen Verankerung im Sitzstaat der Kapitalgesellschaft. Allerdings ist aus deutscher steuerrechtlicher Sicht für die Unterscheidung zwi-



#### Dokumente zu diesem beleuchtet:

- [Entwurf Richtlinie zur Bekämpfung des Missbrauchs von Briefkastenfirmen zu unlauteren Steuerzwecken vom 22. Dezember 2021](#)



schen einer beschränkten oder unbeschränkten Steuerpflicht im Inland weiter entscheidend, wo die Gesellschaft ihre Geschäftsleitung und ihren Satzungssitz hat.

Dann hat der Europäische Gerichtshof in den sogenannten dänischen Urteilen (26. Februar 2019, IStR 2019, Seite 308) seine Definition von rein künstlichen Gestaltungen konkretisiert. Ein künstliches Gebilde sei dann gegeben, wenn in einer Struktur von verbundenen Unternehmen zwischen der Gesellschaft, die Zinsen auf ein Darlehen zahlt, und der Gesellschaft, die das Darlehen ausgereicht hatte, eine neu errichtete Durchleitungsgesellschaft geschaltet wird, dieser Durchleitungsgesellschaft die Anteile an der zahlenden Gesellschaft sowie das Darlehen übertragen wird und sich ihre Funktion darauf beschränkt, Zinszahlungen entgegenzunehmen und weiterzuleiten. Aufgrund der so gegebenen rein künstlichen Gestaltung, sei ein Missbrauch gegeben – die betroffene Gesellschaft konnte sich wegen fehlender wirtschaftlicher Tätigkeit nicht auf die unionsrechtlichen Grundfreiheiten berufen.

Dies findet sich dann auch ähnlich im § 50d Absatz 3 Satz 1 Nummer 2 Einkommensteuergesetz (in der Fassung vom 2. Juni 2021, aus der Gesetzesbegründung wird deutlich, wie die Finanzverwaltung die dänischen Urteile des Europäischen Gerichtshofs interpretiert): Das bloße Innehaben einer Einkunftsquelle und (kumulativ) Weiterleiten der Einkünfte – reine Durchleitung – reicht für eine wirtschaftliche Tätigkeit nicht aus.

Allerdings: Eine Unterscheidung in „gute“, aktive wirtschaftliche Tätigkeit und „schlechte“, passive wirtschaftliche Tätigkeit findet nicht statt.

Ein guter Zeitpunkt für die Europäische Kommission ihren Ansatz in einer Richtlinie verbindlich für die Mitgliedstaaten festzuschreiben. Der erste Entwurf hierzu liegt nun vor.

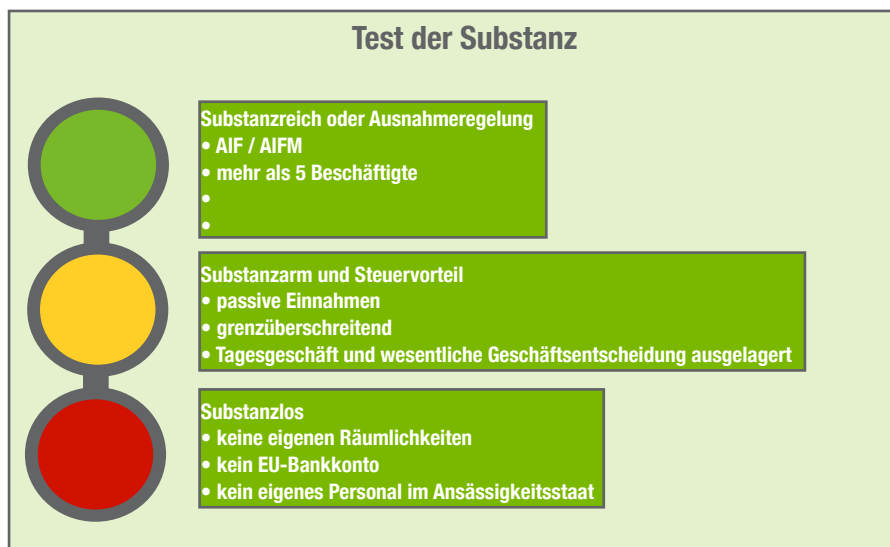
## Die Regelungen des Richtlinienentwurfs

Starten wir zunächst mit einer groben Übersicht:

Die Regelungen starten mit einer Definition von Gesellschaften, bei denen eine Vermutung besteht, es handele sich um „substanzarme“ Gesellschaften. Hierbei wird auf die wirtschaftliche Tätigkeit der Gesellschaft geschaut. Substanzarm sind solche Gesellschaften, die ähnlich wie bei der Hinzurechnungsbesteuerung unter dem Außensteuergesetz, passive und besonders mobile Einnahmen beziehen. Weiterhin setzt die Substanzarmut grenzüberschreitende Tätigkeiten bezogen auf Vermögen, Erträge oder Zahlungen voraus. Weiteres Element der Substanzarmut ist, dass die Gesellschaft ihr Tagesgeschäft und ihre wesentlichen Geschäftsentscheidungen nicht selbst tätigt, sondern ausgelagert hat.

Sind alle diese Merkmale einer substanzarmen Gesellschaft erfüllt, reicht allein die wirtschaftliche Tätigkeit der Gesellschaft in ihrem Sitzstaat nicht mehr aus. Jetzt ist nachzuweisen, dass es sich nicht um eine „substanzlose“ Basisgesellschaft handelt. Dazu müssen nun besondere territoriale Anknüpfungsmerkmale von der Gesellschaft jedes Jahr nachgewiesen werden oder die Gesellschaft muss den Nachweis eines fehlenden Steuervorteils erbringen.

Für die Ausnahme der besonderen territorialen Anknüpfungsmerkmale sind





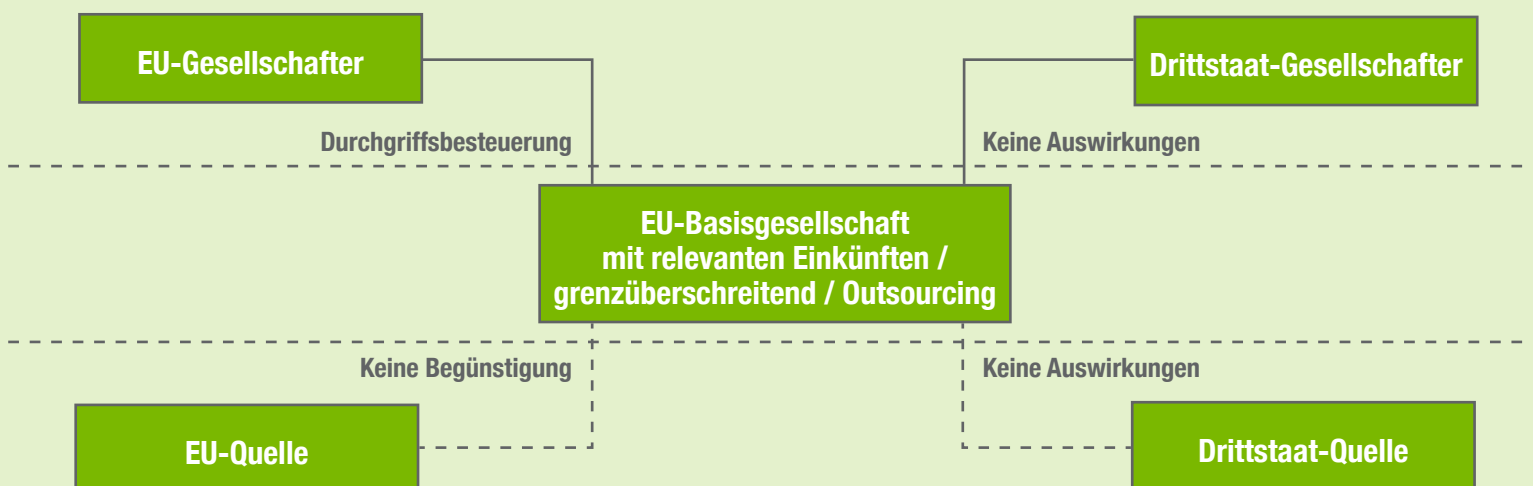
nachzuweisen: Räumlichkeiten zur exklusiven eigenen Nutzung, EU-Bankkonto, eigene Geschäftsführer oder eigenes Personal mit Steueransässigkeit im Sitzstaat der Gesellschaft (oder zumindest mit räumlicher Nähe) zur Ausübung der wirtschaftlichen Tätigkeit.

Für die Ausnahme des fehlenden Steuervorteils muss der Nachweis erbracht werden, dass durch die substanzarme Gesellschaft keine Steuervorteile für ihre Gesellschafter oder ihre Unternehmens-Gruppe insgesamt entstehen. Ob der Nachweis des fehlenden Steuervorteils erbracht ist, entscheidet die für die Gesellschaft an ihrem Sitz zuständige Finanzbehörde. Die Entscheidung gilt grundsätzlich für ein Jahr, kann jedoch auf einen Zeitraum von bis zu fünf weiteren Jahren verlängert werden.

Wird weder der Nachweis der besonderen territorialen Anknüpfung noch der Nachweis des fehlenden Steuervorteils erbracht, ist die Gesellschaft aufgrund der typisierten Merkmale als substanzlos einzuordnen. Es besteht für die so typisierte substanzlose Gesellschaft jedoch noch die Möglichkeit, diese Einordnung aufgrund ihres besonders gelagerten Sachverhalts zu widerlegen. Dazu muss die Gesellschaft darlegen, warum sie trotz der Erfüllung der Merkmale einer substanzlosen Gesellschaft doch einer aner kennenswerten wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung ihrer Einnahmen nachgeht. Gelingt dies nicht, qualifiziert die Gesellschaft endgültig als substanzlose Gesellschaft.

Sie verliert ihre Berechtigung für Vergünstigungen unter Doppelbesteuerungsabkommen mit anderen Unionsstaaten und Vergünstigungen unter EU-Richtlinien wie etwa der Mutter-Tochter-Richtlinie und sie erhält keine entsprechenden Ansässigkeitsbescheinigungen. Darüber hinaus kann der EU-Mitgliedstaat in dem die Gesellschafter dieser substanzlosen Gesellschaft ansässig sind, die Erträge dieser substanzlosen Gesellschaft unmittelbar diesen Gesellschaftern zurechnen und besteuern (unter Abzug der Steuern, die der EU-Ansässigkeitsstaat der substanzlosen Gesellschaft erhoben hat). Gegenüber Staaten, die nicht Mitgliedstaaten der Europäischen Union sind, ergeben sich aus dem Richtlinienentwurf keine Rechtsfolgen.

## Überblick Rechtsfolgen



### Einige Details

Von vornherein keine „substanzarmen“ Gesellschaften sind bestimmte regulierte Gesellschaften, wie zum Beispiel Alternative Investmentfonds und Alternative Investmentfonds Manager. Diese Ausnahme greift allerdings nicht für deren „Tochtergesellschaften“. Ebenfalls von vornherein aus dem Anwendungsbereich von „substanzarmen“ Gesellschaften ausgenommen, sind Gesellschaften mit



mindestens fünf Vollzeit-Beschäftigten, Holdinggesellschaften von operativen Gesellschaften mit Gesellschaftern der Holdinggesellschaft im gleichen Mitgliedstaat, geschäftsleitende Holdinggesellschaften mit steuerlicher Ansässigkeit im gleichen Mitgliedstaat wie deren Gesellschafter oder Konzernmutter, Verbriefungsvehikel im Sinne der Verordnung (EU) 2017/2402 (also Verbriefung von Kreditrisiken eines Originators/Sponsors mit Tranchierung) und börsennotierte Gesellschaften.

Nun noch einen genaueren Blick auf die wirtschaftliche Tätigkeit einer substanzarmen Gesellschaft. Nach der Definition ist eine substanzarme Gesellschaft gegeben, wenn alle drei folgenden Merkmale erfüllt werden (Betrachtungszeitraum sind die letzten zwei Jahre):

- Passive Einnahmen: Mehr als 75 Prozent der Einnahmen sind passive Einnahmen (etwa aus Zinsen, Lizenzen, Dividenden und Veräußerungsgewinnen aus Gesellschaftsanteilen, Einnahmen aus beweglichem Vermögen mit einem Buchwert höher als 1 Million Euro und Einnahmen aus unbeweglichem Vermögen, Einnahmen aus an verbundene Unternehmen ausgelagerte Dienstleistungen). Bei erfasstem Vermögen und Halten von Gesellschaftsanteilen genügt es anstelle von Einnahmen, wenn der Buchwert des Vermögens bzw. der Gesellschaftsanteile mehr als 75 Prozent des Gesellschaftsvermögens ausmacht.
- Grenzüberschreitung: Mindestens 60 Prozent dieser passiven Einnahmen werden grenzüberschreitend bezogen (Einkunftsquelle im anderen Staat) oder grenzüberschreitend ausgezahlt (Empfänger im anderen Staat). Statt passiver Einnahmen ist es auch ausreichend, wenn das im Ausland belegene Vermögen nach seinem Buchwert mehr als 60 Prozent des Gesamtvermögens der Gesellschaft ausmacht.
- Eigene Aktivität: Tagesgeschäft und wesentliche Geschäftsentscheidungen sind ausgelagert.

Aus deutscher Perspektive ist das letzte Merkmal der Mindestanforderung an die eigene Aktivität an den Ort der Geschäftsleitung gebunden. Für eine Anerkennung als „ausländische“, lediglich beschränkt steuerpflichtige Gesellschaft ist aus deutscher Sicht auf die administrative Geschäftsleitung abzustellen (andere Staaten stellen dagegen für den Ort der Geschäftsleitung zum Beispiel auf das Konzept eines Zentralmanagements im Sinne einer Oberaufsicht ab), weshalb jedenfalls im deutschen Kontext eine „unschädliche“ Auslagerung von Tagesgeschäft und wesentlicher Geschäftsentscheidung nach Deutschland ohnehin nicht möglich ist.

Ist die Gesellschaft substanzarm im Sinne des Richtlinienentwurfs, muss sie entweder den Nachweis eines fehlenden Steuervorteils erbringen oder besondere territoriale Anknüpfungspunkte nachweisen, um nicht als substanzlose Gesellschaft eingeordnet zu werden. Bei den territorialen Anknüpfungspunkten ist klar geregelt, dass mit anderen Gesellschaften geteilte Büroräume nicht ausreichen. Angesichts der heute hippen Co-Working Spaces ist dies ein wohl eher antiquiertes Merkmal. Geschäftsführer, die nicht exklusiv für eine Gesellschaft tätig sind (Tätigkeit für mit der Gesellschaft verbundene Unternehmen ist unschädlich), stellen nach dem Richtlinienentwurf ebenfalls keinen geeigneten territorialen Anknüpfungspunkt dar. Immerhin reicht eine persönliche Ansässigkeit der Geschäftsführer in räumlicher Nähe, falls keine Ansässigkeit im Sitzstaat der Gesellschaft selbst gegeben ist. Alternativ zum persönlich ansässigen Geschäftsführer genügt auch die persönliche Ansässigkeit oder zumindest räumliche Nähe der Mehrheit der Vollzeit-Mitarbeiter.


### Podcast zu diesem beleuchtet:





## Besser jetzt schon einmal einen Überblick über die eigenen Strukturen verschaffen

Aus deutscher Sicht ist es sicherlich nicht so schwer, sich in viele Merkmale dieses Richtlinienentwurfs hineinzuarbeiten. In unserem § 50d Absatz 3 Einkommensteuergesetz in seiner unterschiedlichen Ausgestaltung in den letzten 15 Jahren taucht fast jedes Merkmal grundsätzlich auf oder wurde von der Rechtsprechung, Finanzverwaltung, Wissenschaft oder Praxis diskutiert. Insoweit sind wir alle gut geschult. Trotzdem sollte für jede Struktur nach den Vorgaben im Entwurf einmal durchgetestet werden, ob eine Berichtspflicht gegeben ist. Die Nichteinhaltung der Berichtspflichten führt nicht nur zu eventuellen Steuernachzahlungen, sondern bringt empfindliche Strafen von mindestens fünf Prozent des Umsatzes der Basisgesellschaft je Steuerjahr mit sich. Gern unterstützen wir Sie mit unserem Substanzcheck 2022!

 **bei Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung!**



**Dr. Carsten Bödecker**  
Partner . Steuerberater . Rechtsanwalt

Tel. +49 211 946847-51  
[carsten.boedecker@bepartners.pro](mailto:carsten.boedecker@bepartners.pro)



**Carsten Ernst**  
Partner . Steuerberater

Tel. +49 211 946847-52  
[carsten.ernst@bepartners.pro](mailto:carsten.ernst@bepartners.pro)



**Friederike Schmidt**  
Partner . Steuerberaterin

Tel. +49 211 946847-60  
[friederike.schmidt@bepartners.pro](mailto:friederike.schmidt@bepartners.pro)



**Alexander Skowronek**  
Partner . Steuerberater . Rechtsanwalt

Tel. +49 211 946847-62  
[alexander.skowronek@bepartners.pro](mailto:alexander.skowronek@bepartners.pro)



Bödecker Ernst & Partner mbB | Steuerberater . Rechtsanwälte  
Nordstraße 116-118 | 40477 Düsseldorf  
<https://www.bepartners.pro>



Obgleich unsere Mandanteninformationen sorgfältig erstellt werden, wird keine Haftung für Fehler oder Auslassungen übernommen. Der Inhalt der Informationen stellt keinen steuerlichen oder sonstigen rechtlichen Rat dar und ersetzt keine auf den Einzelfall bezogene steuerliche oder anwaltliche Beratung. Hierfür stehen Ihnen unsere in der Mandanteninformation genannten Ansprechpartner gerne zur Verfügung.