

Prof. Dr. Marc Desens (Universität Leipzig)

Bekämpfung von Briefkastenfirmen (ATAD 3) durch die Unshell-Richtlinie

17. Oktober 2022

Institut Finanzen und Steuern e.V.

- I. Grundkonzeption
- II. Indikatoren minimale Substanz
- III. Die „HZB“-Situation im geltenden Recht
- IV. Die „§ 50d III“-Situation im geltenden Recht
- V. Diskussionsanregungen

Agenda

I. Grundkonzeption des Entwurfs der Unshell-Richtlinie

- 1. Zweck und Voraussetzungen
- 2. Rechtsfolgen

II. Indikatoren für eine minimale Substanz nach dem Entwurf der Unshell-Richtlinie

III. Die „HZB“-Situation (unbeschränkte Steuerpflicht) im geltenden Recht

- 1. Unionsrechtliche Vorgaben
- 2. Nationales Recht

IV. Die „§ 50d III“-Situation (beschränkte Steuerpflicht) im geltenden Recht

- 1. Unionsrechtliche Vorgaben
- 2. Nationales Recht

V. Diskussionsanregungen

I. Grundkonzeption des Entwurfs der Unshell-Richtlinie

1. Zweck und Voraussetzungen

- I. Grundkonzeption
- II. Indikatoren minimale Substanz
- III. Die „HZB“-Situation im geltenden Recht
- IV. Die „§ 50d III“-Situation im geltenden Recht
- V. Diskussionsanregungen

Zweck: Verhinderung von Steuervermeidung durch Identifizierung über eine **Meldepflicht** und **Pflicht zur steuerlichen Neutralisation** von Briefkastengesellschaften

Anwendungsbereich: EU Kapitalgesellschaften (Ausweitung auf Drittstaaten beabsichtigt) ab 2025 (Beobachtungszeitraum ab 2023)

Meldepflicht

- (1) **Gateway-Kriterium** (idR letzte 2 Jahre)
 - Überwiegend grenzüberschreitende (idR) passive Einkünfte oder Auslandsvermögen
 - Auslagerung von Tagesgeschäft und Entscheidungsfindung bei wichtigen Funktionen
- (2) **Keine Befreiung mangels Steuervorteils**
- (3) **Keine Rückausnahme:**
 - Börsennotierung oder Finanzaufsicht
 - Haupttätigkeit als Inlandsholding
 - Fünf Vollzeit-Mitarbeiter ausschließlich für die grenzüberschreitenden Einkünfte (vor Ort)

Steuerliche Neutralisierung der Briefkastengesellschaft

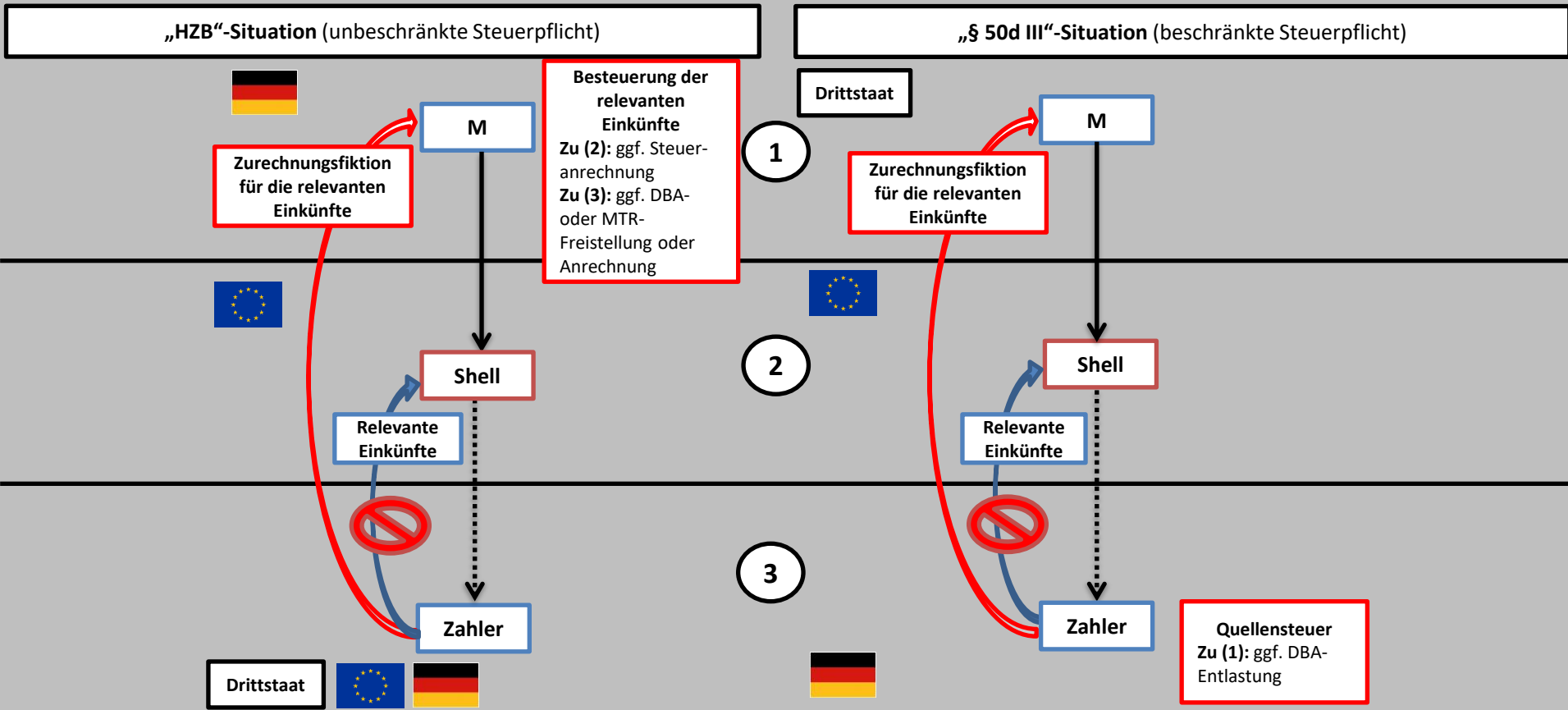
- (1) Erfüllung des Gateway-Kriteriums
- (2) Keine Befreiung mangels Steuervorteils
- (3) **Unterschreitung Indikatoren für eine Vermutung einer minimalen Substanz**
Räume, Bankkonto, Personal
- (4) **Keine Widerlegung der Vermutung**
 - Wirtschaftliche Gründe für Gründung
 - Entscheidungsfindung vor Ort

Rechtsfolge: Meldung der Indikatoren für die Vermutung einer minimalen Substanz

Rechtsfolge: steuerliche Neutralisation durch Zurechnungsfiktionen

I. Grundkonzeption des Entwurfs der Unshell-Richtlinie
2. Rechtsfolgen

- I. Grundkonzeption
- II. Indikatoren minimale Substanz
- III. Die „HZB“-Situation im geltenden Recht
- IV. Die „§ 50d III“-Situation im geltenden Recht
- V. Diskussionsanregungen



I. Grundkonzeption des Entwurfs der Unshell-Richtlinie
2. Rechtsfolgen

- I. Grundkonzeption
- II. Indikatoren minimale Substanz
- III. Die „HZB“-Situation im geltenden Recht
- IV. Die „§ 50d III“-Situation im geltenden Recht
- V. Diskussionsanregungen

Die Immobilien-Situation



M

Shell



Eigentümer



(Drittstaat)



Zurechnungs-
fiktion
„unmittelbares
Eigentum“

„Deutsche Shell“-Situation



Drittstaat

M

Shell

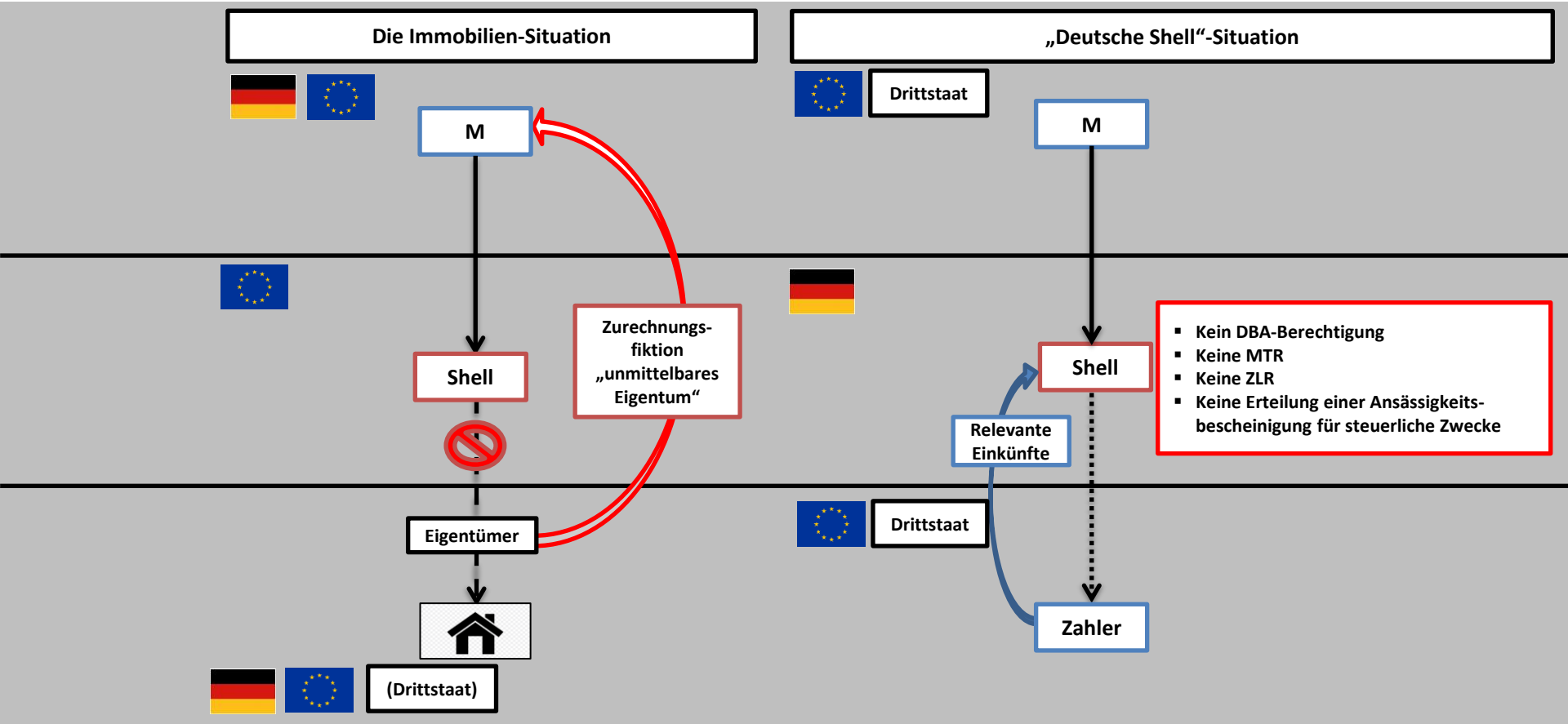
Relevante
Einkünfte



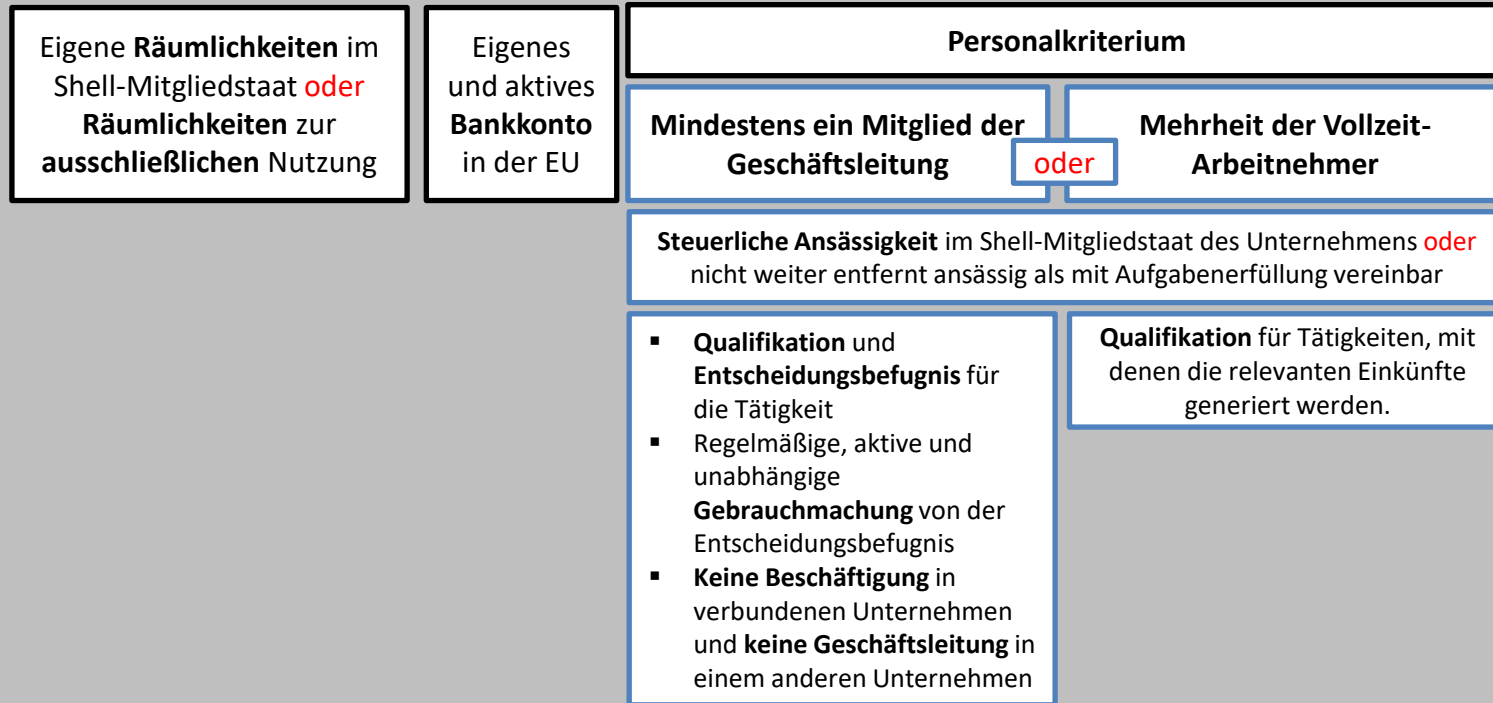
Drittstaat

Zahler

- Kein DBA-Berechtigung
- Keine MTR
- Keine ZLR
- Keine Erteilung einer Ansässigkeitsbescheinigung für steuerliche Zwecke



II. Indikatoren für eine minimale Substanz nach dem Entwurf Unshell-Richtlinie



Widerlegung der Vermutung für eine minimale Substanz

- Wirtschaftliche Gründe für Gründung des Unternehmens
- Konkrete Beweise für Entscheidungsfindung im Shell-Mitgliedstaat

- I. Grundkonzeption
- II. Indikatoren minimale Substanz
- III. Die „HZB“-Situation im geltenden Recht
- IV. Die „§ 50d III“-Situation im geltenden Recht
- V. Diskussionsanregungen

III. Die „HZB“-Situation (unbeschränkte Steuerpflicht) im geltenden Recht



1. Unionsrechtliche Vorgaben

Eine Beeinträchtigung der Grundfreiheiten lässt mit Bekämpfung missbräuchlicher Praktiken rechtfertigen, wenn sie sich **speziell auf rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen** bezieht, die darauf ausgerichtet sind, der **Steuer zu entgehen**, die normalerweise für durch Tätigkeiten im Inland erzielte Gewinne geschuldet wird.

Grundfreiheiten

Verhältnismäßigkeit der Rechtfertigung einer Beeinträchtigung der **Grundfreiheiten** durch den Allgemeinwohlgrund der **Verhinderung von Steuerumgehung**

EuGH, C-196/04 – Cadbury Schweppes

Tatsächliches Nachgehen einer wirklichen wirtschaftlichen Aktivität

- Nachweis durch Stpfl.
- Objektiv nachprüfbare Anhaltspunkte
 - **Geschäftsräume, Personal und Ausrüstungsgegenstände**

Art. 7 ATAD

Vorschrift für beherrschte ausländische Unternehmen

Art. 7 Abs. 2 Buchst. a UAbs. 2

Wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit

- Nachweis durch Stpfl.
- Relevanten Fakten und Umstände: **Personal, Ausstattung, Vermögenswerte, Räumlichkeiten**

12. Erwägungsgrund:

Wirtschaftliche Substanz als Kriterium für **wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit**

- I. Grundkonzeption
- II. Indikatoren minimale Substanz
- III. Die „HZB“-Situation im geltenden Recht
- IV. Die „§ 50d III“-Situation im geltenden Recht
- V. Diskussionsanregungen

II. Die „HZB“-Situation (unbeschränkte Steuerpflicht) im geltenden

Recht

2. Nationales Recht



Traditionelle Struktur der deutschen HZB:

- (1) (2) und (3): Typisierende Kriterien, die eine gezielte Steuervermeidung (unwiderlegbar) vermuten
- (4): Widerlegungsmöglichkeit (i.d.R. nur EU) durch ein direktes Kriterium

§ 42 AO bei Basisgesellschaften (BFH)

Eigene wirtschaftliche Tätigkeit?

Kein Zusammenhang mit passiven Einkünften erforderlich

(+)

Wertpapiere: wie bei **Gewerblichkeit**

Beteiligungen: mehrere von einigen Gewicht und

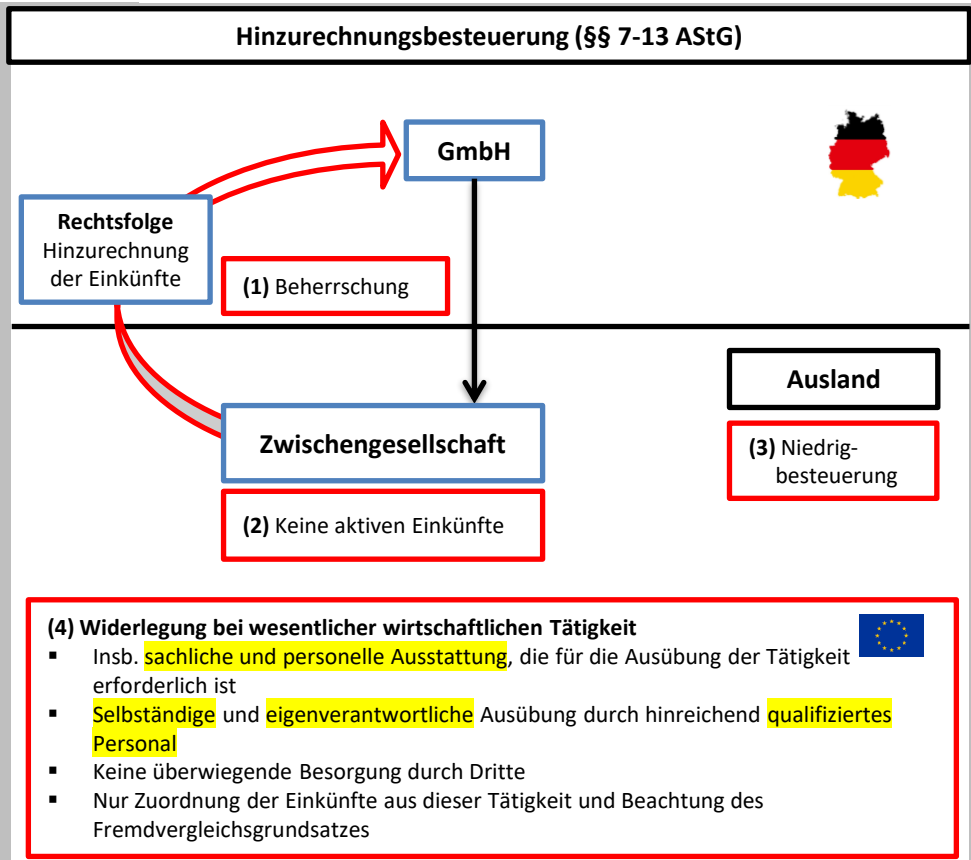
Wahrnehmung geschäftsleitender Funktionen

(-)

Wertpapiere: bei üblichem Verwaltungs-aufwand

Beteiligungen: nur eine oder mehrere, aber nur bloß

Ausübung der Gesellschaftsrechte



III. Die „§ 50d III“-Situation (beschränkte Steuerpflicht) im geltenden Recht**1. Unionsrechtliche Vorgaben**

EuGH C-504/16 –
Deister Holding
EuGH, C-440/17 –GS

„keine **rein künstliche**, jeder wirtschaftlichen Realität bare Konstruktion, die **einzig und allein** zur ungerechtfertigten Nutzung eines Steuervorteils geschaffen wurde“

EuGH, C-115, 118,
119/16, 299/16
(N-Luxembourg u.a.)
EuGH, C-116, 117/16
(T-Danmark ua.)

„Transaktionen, die jeder wirtschaftlichen und geschäftlichen Rechtfertigung entbehren, die nur **pro forma** oder **künstlich** durchgeführt worden sind und deren **Hauptzweck** die Erlangung einer ungerechtfertigten Vorteils ist“

Grundfreiheiten
Verhältnismäßigkeit bei
Rechtfertigung einer
Beeinträchtigung

**Allgemeiner
Rechtsgrundsatz
des Unionsrechts**

Art. 6 ATAD
Allgemeine Vorschrift
zur Verhinderung von
Missbrauch

Art. 1 II, III MTR
Missbrauchsvorbehalt

Kein Missbrauch bei **wirtschaftlicher Tätigkeit**

EuGH C-504/16 - Deister Holding, C-440/17 –GS
Für sich genommen kein Missbrauch:

- Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat wird ausschließlich über Tochtergesellschaft ausgeübt
- Einkünfte aus der Verwaltung von Wirtschaftsgütern durch Tochtergesellschaft

EuGH, C-115, 118, 119/16, 299/16 (N-Luxembourg ua.)
EuGH, C-116, 117/16 (T-Danmark ua.)

Pro-forma-Struktur als Durchleitungsgesellschaft

Umstände: **Geschäftsführung**, Bilanz, Kostenstruktur, **tatsächliche Ausgaben**, **Beschäftigte**, **Geschäftsräume**, **Ausstattung**

Verträge: konzerninterne Geldtransfers, Finanzierung, EK-Bewertung, **fehlende Verfügungsbefugnis über Dividenden**

III. Die „§ 50d III“-Situation (beschränkte Steuerpflicht) im geltenden Recht



2. Nationales Recht

Struktur:

- (1) Typisierendes Missbrauchskriterium
- (2) **Keine wirtschaftliche Tätigkeit** als direktes Kriterium für Missbrauch
- (3) **Kein Steuervorteil** als direktes Widerlegungskriterium
- (4) Börsenklausel als typisierendes Widerlegungskriterium

§ 42 AO bei Basisgesellschaften (BFH):

Unternehmerische Aktivität, die über bloße Verwaltungs- oder Rechtshandlungen hinausgeht

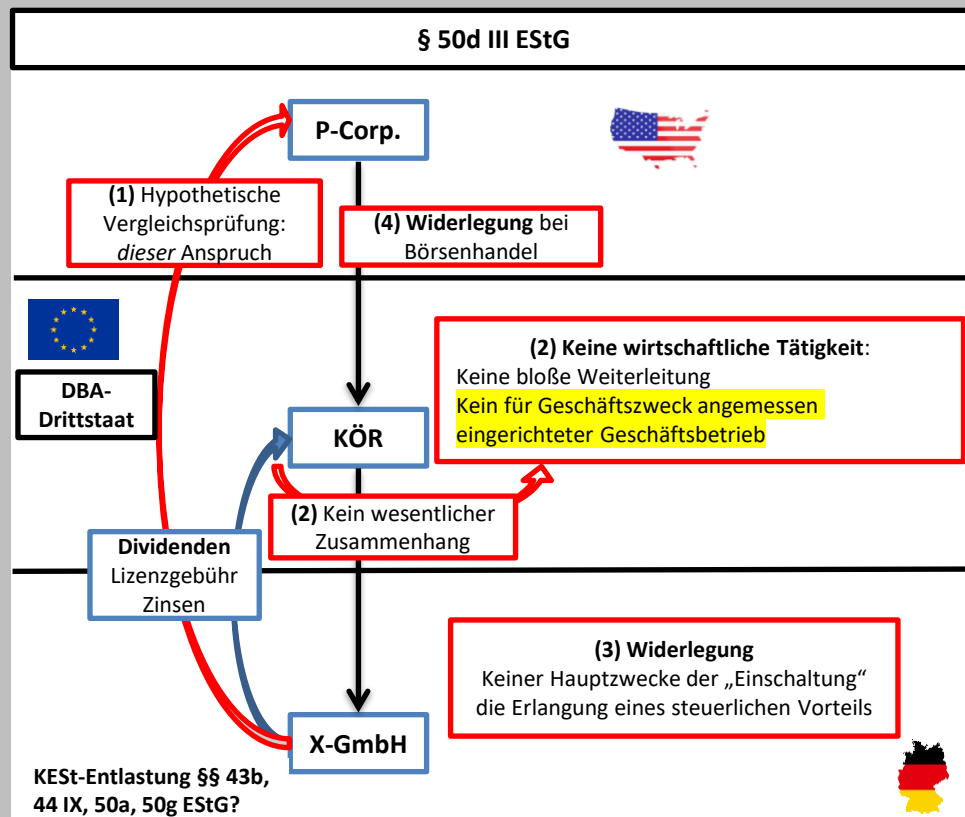
Umstände: eigenes Personal, Geschäftsräume, Geschäftsausstattung, Geschäftsführung durch „Mehrfachgeschäftsführer mehrerer Konzerngesellschaften“

Verträge („konzerninterne Strategie“): Koordination, Organisation, Aufbau von Kundenbeziehungen, Kosten, örtliche Präferenzen, gesamtunternehmerischen Konzeption

BFH BStBl. II 2002, 819: Umstände maßgeblich

BFH BStBl. II 2006, 118: Verträge maßgeblich

- I. Grundkonzeption
- II. Indikatoren minimale Substanz
- III. Die „HZB“-Situation im geltenden Recht
- IV. Die „§ 50d III“-Situation im geltenden Recht**
- V. Diskussionsanregungen



- I. Grundkonzeption
- II. Indikatoren minimale Substanz
- III. Die „HZB“-Situation im geltenden Recht
- IV. Die „§ 50d III“-Situation im geltenden Recht
- V. Diskussionsanregungen**

V. Diskussionsanregungen

I. Ist Substanz der entscheidende Indikator, um eine wirtschaftliche Tätigkeit von einer künstlichen Gestaltung abzugrenzen?

II. Ist das Personalkriterium der wesentliche Indikator für eine Substanz, die eine wirtschaftliche Tätigkeit vermuten kann?

III. Mögliche Einzelfragen

1. **Art. 6 I Buchst. c ATAD III-E:** Ist schon das sog. „Gateway“-Kriterium nicht erfüllt, wenn das Tagesgeschäft von **einem eigenen Angestellten** (unabhängig von dessen Stundenzahl, Qualifikation, Ansässigkeit und Mehrfachbeschäftigung) erledigt wird?
2. Auswirkungen auf HZB?
3. Auswirkungen auf § 50d III EStG?

IV. Art. 115 AEUV: Hat die EU die Kompetenz, die Mitgliedstaaten dazu zu verpflichten, EU-grenzüberschreitende Sachverhalte steuerlich schlechter zu stellen als rein nationale Sachverhalte oder solche zwischen dem Mitgliedstaat und einem Drittstaat?