



**Bundessteuerberaterkammer**  
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Stellungnahme der Bundesteuerberaterkammer  
zum Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung  
von Vorschriften zur Verhinderung der missbräuchlichen  
Nutzung von Briefkastenfirmen für Steuerzwecke und zur  
Änderung der Richtlinie 2016/11/EU**

**Abt. Steuerrecht und  
Rechnungslegung**

Telefon: 030 24 00 87-60  
Telefax: 030 24 00 87-77  
E-Mail: [steuerrecht@bstbk.de](mailto:steuerrecht@bstbk.de)

5. April 2022



## **A. Allgemeine Einschätzung**

Der Richtlinienvorschlag der EU-Kommission zur Festlegung von Vorschriften zur Verhinderung der missbräuchlichen Nutzung von Briefkastenfirmen für Steuerzwecke und zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU nimmt Unternehmen ohne echte wirtschaftliche Tätigkeit in einem Mitgliedstaat in den Blick. Der Zeitplan sieht vor, dass die Richtlinie, sobald sie angenommen wurde, bis zum 30. Juni 2023 in nationales Recht umgesetzt wird und ab dem 1. Januar 2024 in Kraft tritt.

Grundsätzlich begrüßt die Bundessteuerberaterkammer die Initiative der EU-Kommission und unterstützt die Bekämpfung des Einsatzes von Briefkastengesellschaften, wenn diese ausschließlich aus steuerlichen Gründen errichtet werden und keinen weiteren unternehmerischen Zweck verfolgen.

Mit § 42 AO enthält das deutsche Steuerrecht bereits eine umfassende Anti-Missbrauchsvorschrift, die durch diverse Einzelnormen flankiert wird. Eine Regelungslücke ist daher nicht erkennbar. Nichtsdestotrotz kann eine Harmonisierung unter bestimmten Voraussetzungen als sinnvoll angesehen werden, da es nicht in allen Staaten ausreichende Missbrauchsvermeidungsnormen gibt.

Die wachsende Anzahl von Anti-Missbrauchsvorschriften verfolgt eine berechtigte Zielsetzung. Dennoch muss berücksichtigt werden, dass die Normen einen unsystematischen und zunehmend unübersichtlichen Flickenteppich bilden. Einzelne Missbrauchsvorschriften (z. B. die Art. 29 Abs. 8 OECD-MA folgenden DBA-Artikel) werden umgesetzt, entfalten jedoch keine Wirkung, weil andere Normen vorrangig greifen und die steuerlichen Folgen der unerwünschten Gestaltung verhindern.

Ein wichtiges Anliegen ist es daher, dass die Richtlinie zur Vereinfachung des Steuerrechts beiträgt. Es sollte ausgeschlossen werden, mit der nationalen Umsetzung der Richtlinie eine zusätzliche, neben den bisherigen Anti-Missbrauchsnormen stehende Regelung zu schaffen. Die Richtlinie kann genutzt werden, um den Einsatz substanzloser Briefkastengesellschaften wirksam zu unterbinden, dabei aber einen Beitrag zur Vereinfachung des Steuerrechts leisten und den Verwaltungsaufwand reduzieren.

Um diese Ziele zu erreichen, sollten folgende Vorschläge umgesetzt werden:

### **Bindungswirkung**

Der Sitzstaat der Gesellschaft stellt eine Ansässigkeitsbescheinigung aus. Wenn diese nur für Zwecke der Richtlinie anerkannt wird, erfolgt weiterhin eine Substanzprüfung der anderen beteiligten Staaten für Zwecke ihrer sonstigen Anti-Missbrauchsvorschriften. Wünschenswert ist es, der Einschätzung der Ansässigkeitsbescheinigung in den anderen Mitgliedstaaten Bindungswirkung zu geben. Weitere Normen zur Sanktionierung substanzloser Gesellschaften sollten in den einzelnen Mitgliedstaaten ausgeschlossen werden.

### **Einheitlicher Substanzbegriff**

Ein einheitlicher und hinreichend konkreter Substanzbegriff, an dem alle Mitgliedstaaten ihre Missbrauchsvermeidung ausrichten, ist ein unerlässlicher Beitrag, um die Rechtssicherheit und Praktikabilität von Missbrauchsvermeidungsnormen zu gewährleisten.

### **Aktiv- bzw. Passivkatalog zur Definition der wirtschaftlichen Tätigkeit**

Die Gateway-Prüfung im ersten Schritt des Substanztests und die sich für risikobehaftete Unternehmen anschließende Substanzberichterstattung stellen auf einzelne Kriterien der Tätigkeit von Unternehmen ab. Zwischen den beiden Stufen ist keine wesentliche qualitative Steigerung erkennbar. Zudem würde eine weniger pauschale Regel, wann hinreichend Substanz in einem Unternehmen gegeben ist, für mehr Klarheit sorgen, denn die angegebenen Indikatoren stellen keine ausreichende Definition einer Briefkastengesellschaft dar. Wünschenswert wäre eine Definition wirtschaftlicher Tätigkeiten im Sinne eines Aktiv-/Passivkatalogs.

Die Möglichkeit zum Gegenbeweis wäre auch neben einem Aktiv-/Passivkatalog unerlässlich.

### **Anerkennung gleichwertiger nationaler Vorschriften**

Der Richtlinie sollte eine Anlage beigefügt werden, in der die Vorschriften des nationalen Steuerrechts der Mitgliedstaaten aufgeführt werden, die bereits wirksam die gleiche Zielsetzung wie die Richtlinie verfolgen. Diese sollten als gleichwertig anerkannt und in die Bindungswirkung einbezogen werden.

## **B. Detaillierte Anmerkungen**

### **I. Der Substanztest im Einzelnen**

#### **Unternehmen, die aufgrund der Feststellung, dass sie risikobehaftet sind, Bericht erstatten sollen (Art. 6 RL-E)**

Auf der ersten Stufe des siebenstufigen Verfahrens findet eine Gatewayprüfung statt, mit der risikobehaftete Unternehmen herausgefiltert werden sollen, um an den weiteren Schritten des Substanztests teilzunehmen. Geprüft wird, ob

- die relevanten Einkünfte 75 % der Einnahmen übersteigen;
- das Unternehmen grenzüberschreitend tätig ist – mindestens 60 % des Unternehmensvermögens liegen im Ausland bzw. mindestens 60 % der relevanten Einkünfte des Unternehmens stammen aus dem Ausland;
- das Unternehmen in den beiden vorangegangenen Wirtschaftsjahren die Verwaltung des Tagesgeschäfts oder die Entscheidungsfindung hinsichtlich wichtiger Funktionen ausgelagert hat.

Passiert das Unternehmen die Gateways, gilt es als risikobehaftet und nimmt an den weiteren Prüfungsschritten teil.

Es ist davon auszugehen, dass viele Holdinggesellschaften von den Kriterien erfasst werden. Wenn mit den Kriterien die Zielsetzung verfolgt wird, Holdinggesellschaften unter Generalverdacht zu stellen, ist dies abzulehnen. Die Kriterien sind zu weitreichend.

Eine Begründung der einzelnen Schwellenwerte ist nicht ersichtlich. Die Formulierung „wichtige Funktionen“ ist zu pauschal und sollte spezifiziert werden.

Sofern der Vorschlag, einen Aktiv- bzw. Passivkatalog einzuführen, umgesetzt würde, wäre dieser Prüfungsschritt entbehrlich. Die Substanzprüfung könnte in einem Schritt erfolgen. Ein Positivkatalog unschädlicher Tätigkeiten würde die Praktikabilität deutlich erhöhen und Rechtssicherheit schaffen.

#### **Berichterstattung (Art. 7 RL-E)**

Passieren Unternehmen den ersten Prüfungsschritt, werden sie als risikobehaftet eingestuft und damit berichtspflichtig. Damit müssen in der Steuererklärung Informationen darüber bereitgestellt werden,

- ob das Unternehmen über eigene Räumlichkeiten oder über Räumlichkeiten zur ausschließlichen Nutzung im Mitgliedstaat verfügt;

- ob das Unternehmen ein eigenes und aktives Bankkonto in der EU hat;
- ob u. a. ein Geschäftsleitungsmitglied und eine ausreichende Anzahl der Mitarbeiter in der Nähe des Unternehmens ansässig sind.

Insbesondere das dritte Kriterium ist zu pauschal und im Einzelfall ungeeignet. Unternehmen, die in ihrem Sitzstaat bereits eine Niederlassungs- bzw. Gewerbe genehmigung erhalten haben, sollten unter Vorlage derselben von den aus der Richtlinie erwachsenden Berichtspflichten befreit werden.

Auch dieser Prüfungsschritt wäre nicht notwendig, wenn ein Aktiv-/ Passivkatalog gelten würde.

#### **Möglichkeit der Widerlegung (Art. 9 RL-E)**

Wird ein Unternehmen nach den Schritten 1 und 2 als Briefkastenfirma eingestuft, hat es die Möglichkeit, den Gegenbeweis im Sinne eines Substanznachweises zu erbringen. Dieser muss die nichtsteuerlichen Gründe der Gründung und Erhaltung des Unternehmens sowie Angaben zu den Ressourcen enthalten, die das Unternehmen für seine tatsächliche Tätigkeit einsetzt.

Die Richtlinie wirkt steuerbegründend. Daher sollte eine angemessene Beweislastverteilung noch einmal überdacht werden.

#### **Möglichkeit der Befreiung von der Meldepflicht wegen fehlender steuerlicher Motive (Art. 10 RL-E)**

Können Unternehmen, auch solche mit potentiell nicht vorhandener minimaler Substanz, darlegen, dass sie die Steuerschuld der wirtschaftlichen Eigentümer bzw. der Gruppe nicht verringern, haben sie die Möglichkeit, einen Antrag zu stellen, der sie von den Auflagen der Richtlinie befreit.

Es ist zwar positiv zu werten, dass Unternehmen von ihren aus der Richtlinie entstehenden Verpflichtungen befreit werden, wenn sich die Steuerschuld der wirtschaftlichen Eigentümer bzw. der Gruppe durch ihren Einsatz nicht verringert. Die nicht abweichende Steuerbelastung muss jedoch auf Ebene des Ansässigkeitsstaates des Unternehmens festgestellt werden (Art. 10 Abs. 1 RL-E). Dort liegen die zur Beurteilung notwendigen Daten regelmäßig nicht vor, sodass die Feststellung allenfalls bei der Konzernspitze bzw. beim wirtschaftlichen Eigentümer erfolgen könnte.

Um die Informationen über die Gruppe zu ermitteln, werden die Steuerpflichtigen bzw. ihre Berater regelmäßig einen unverhältnismäßig hohen Aufwand betreiben müssen. Die steuerliche Würdigung kann nur mit Kenntnissen des internationalen Steuerrechts erfolgen, sodass dafür spezielle Qualifikationen notwendig sind.

Um die Möglichkeit der Befreiung von der Meldepflicht wegen fehlender steuerlicher Motive praktikabel zu gestalten, sollte eine pauschale Vorgabe hinsichtlich eines schädlichen Steuervorteils erfolgen. Diese könnte am internationalen Konsens bei der globalen Mindestbesteuerung ausgerichtet werden. Der Handhabbarkeit der Vorschrift würde es dienen, wenn der in Art. 10 RL-E verwendete Begriff der „Gruppe“ konkretisiert oder durch den in Art. 5 verwendeten Terminus „verbundene Unternehmen“ ersetzt würde. Wünschenswert wäre es ebenfalls, wenn die Richtlinie eine Bestimmung für den Fall träfe, dass die Zwischenschaltung eines Unternehmens nur für einen von mehreren wirtschaftlich Berechtigten einen steuerlichen Vorteil bedeutet, für andere aber einen Nachteil.

### **Automatischer Informationsaustausch durch Bereitstellung von Daten in einem Zentralverzeichnis sowie durch mögliche Ersuchen um Durchführung einer Steuerprüfung**

Alle relevanten Informationen sollen ab dem ersten Prüfungsschritt über ein Zentralverzeichnis ausgetauscht werden, sodass alle Mitgliedstaaten darauf zugreifen können.

Es gibt grundsätzlich keine Einwände gegen den automatischen Informationsaustausch. Allerdings nehmen die ausgetauschten Informationen stetig zu, ohne dass ihre Wirksamkeit bestätigt würde. Daher wäre eine Evaluation wünschenswert, inwiefern die zur Verfügung gestellten Informationen tatsächlich verwendet werden. Sofern die Ansässigkeitsbescheinigung Bindungswirkung entfaltet, wäre der automatische Informationsaustausch notwendige Bedingung.

### **Steuerfolgen bei fehlender Substanz des Unternehmens in seinem Ansässigkeitsstaat und in den anderen Mitgliedstaaten (Art. 11 RL-E)**

Der Ausschluss aller Abkommensvorteile (Art. 11 Abs. 2 UAbs. 2 RL-E) geht dort zu weit, wo er Abkommensvorteile im Verhältnis zwischen Zahler und Anteilseigner des Unternehmens erfasst. Wenn Art. 11 Abs. 2 RL-E eine Besteuerung der Einkünfte des Unternehmens bei seinen Anteilseignern anordnet, als ob sie diese selbst bezogen hätten, dann müssen Abkommen oder Übereinkünfte, die hierauf anwendbar wären, auch auf zugerechnete Einkünfte Anwendung finden.

Die Zurechnung von relevanten Einkünften des Unternehmens zu den Anteilseignern (Art. 11 Abs. 2 RL-E) muss um eine Steuerfreistellung der tatsächlichen Ausschüttungen des Unternehmens ergänzt werden. Andernfalls unterliegen die relevanten Einkünfte des Unternehmens bei den Anteilseignern einer Doppelbesteuerung, nämlich sowohl als unmittelbar zugerechnete Einkünfte als auch als Dividenden bei einer u. U. zeitlich versetzt nachfolgenden Ausschüttung. Dies erscheint vor dem Hintergrund des Zwecks der geplanten Richtlinie als überschießende Strafbesteuerung.

## **II. Sanktionen (Art. 14 RL-E)**

Art. 14 RL-E sieht vor, dass die Mitgliedstaaten wirksame, verhältnismäßige und abschreckende Sanktionen erlassen. Diese umfassen eine Geldbuße von mindestens 5 % des Umsatzes bei verspäteter oder fehlerhafter Steuererklärung.

Die Strafe von mindestens 5 % des Umsatzes ist unangemessen hoch. Zudem sehen die nationalen Rechtsordnungen unterschiedliche Sanktionsansätze vor, sodass es den Mitgliedstaaten überlassen werden sollte, eine angemessene und systematisch stimmige Sanktionierung sicherzustellen.

## **III. Zeitplan**

Mit dem internationalen Konsens, eine globale Mindestbesteuerung einzuführen und eine von physischen Anknüpfungspunkten abgekoppelte Neuverteilung der Besteuerungsrechte anzustreben, beginnt eine neue Ära im internationalen Steuerrecht. Diese bindet Ressourcen nicht nur in den Unternehmen und bei den Beratern, sondern auch in der Verwaltung und beim Gesetzgeber. Um dieser Überlastung Rechnung zu tragen, sollte der Zeitplan weniger ambitioniert gestaltet werden.