

## IFA Bayern – Live-Webinar am 16. Februar 2022

---

Der Richtlinienentwurf zur Festlegung von Vorschriften zur Verhinderung der missbräuchlichen Nutzung von Briefkastenfirmen für Steuerzwecke vom 22. Dezember 2021 – eine kritische Analyse

**Referenten:**

Marius Ludwig, Linklaters LLP

Dr. Matthias Grundke, Siemens AG

**Einführung und Kommentierung:**

Dr. Eva Oertel (RDin) – Bayerisches Staatsministerium der Finanzen und Heimat

**Moderation:**

Dr. Rainer Stadler, Linklaters LLP

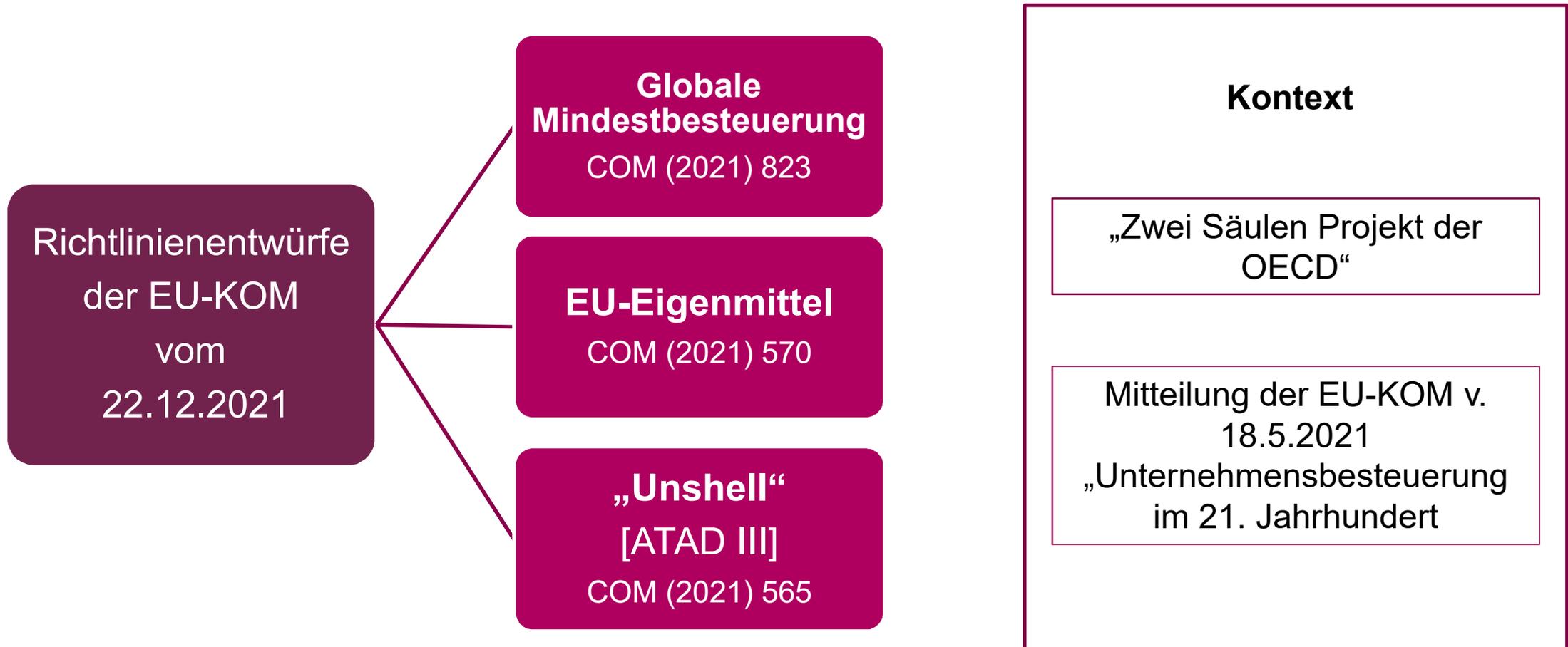
# Gliederung

---

1. Überblick
2. Prüfungsschritte
3. Besteuerungsfolgen bei Vorliegen einer Briefkastenfirma
4. Verhältnis zu anderen Vorschriften
5. Datenaustausch, Sanktionen und Steuerprüfung
6. Resümee

# 1. Überblick

## 1.1 Einführung



## 1.2 Ziele und Zeitplan

---

### Ziele

- > Bekämpfung von Gesellschaften **ohne minimale Substanz (Briefkastenfirmen)**, die durch **Aushöhlung** der **Steuerbemessungsgrundlage eines anderen Mitgliedstaates (MS)** einen Steuervorteil erlangen
- > Bisherige Regelungen (insb. ATAD, DAC 6 und Pillar 2) werden als nicht ausreichend angesehen
- > Noch nicht mit den MS abgestimmte Initiative der EU-Kommission, die der **Zustimmung sämtlicher MS** bedarf

### Zeitplan

- > **Bis 13. März 2022:** Konsultationsverfahren
- > **[Bis 30. Juli 2023]:** Umsetzung der Richtlinie in nationales Recht
- > **[Ab 1. Januar 2024]:** Anwendung des neuen Rechts
  - > **Hinweis:** Die Kriterien, die festlegen, ob eine Berichtspflicht zur minimalen Substanz besteht (sog. **Gate Way-Kriterien**), sind idR ab 2022 zu beachten

### 1.3 Anwendungsbereich

---

#### **Persönlicher Anwendungsbereich – EU-Briefkastenfirmen**

- > Unternehmen (unabhängig von Rechtsform), das
  - (i) eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt,
  - (ii) in einem MS steuerlich ansässig ist und
  - (iii) Anspruch auf eine Ansässigkeitsbescheinigung hat
- > Insb. **EU-KapG** und steuerlich intransparente EU-PersG
- > **Keine Anwendung** auf Drittstaaten-Gesellschaften und steuerlich transparente PersG

#### **Sachlicher Anwendungsbereich (aus dt. Sicht)**

- > **Ertragsteuerrecht**, insb. ESt, KSt, GewSt, AStG, InvStG
- > U.E. **keine Bedeutung** für **Verkehrssteuern** (insb. GrESt, USt)

## 1.4 Übersicht über Prüfungsschritte und Rechtsfolgen

---

1. **Gate Way-Test:** Erzielung von (i) relevanten Einkünften, (ii) grenzüberschreitend und (iii) Auslagerung des Tagesgeschäfts und wichtiger Entscheidungen  
→ Rechtsfolge falls (+) und Ausnahmen (-):
  - Pflicht zur Angabe zu minimaler Substanz iSd. Art. 7 in Steuererklärung
  - Bußgeldbewehrung
  - Automatischer Informationsaustausch zwischen Mitgliedstaaten
  - Recht zur Einberufung Betriebsprüfung durch anderen Mitgliedstaat
  - > **Ausnahme #1:** Bestimmte regulierte Unternehmen bzw. Börsennotierung
  - > **Ausnahme #2:** Bestimmte Holding-Konstellationen
  - > **Ausnahme #3:** Ausreichend Mitarbeiter
  - > **Ausnahme #4 auf Antrag, Art. 10:** Keine Minderung der Gesamtsteuerlast des wirtschaftlichen Eigentümers/Konzerns
2. **Minimale Substanz-Test:** (+), wenn
  - > **Sachliche minimale Substanz** (Premises-Test)
  - > Eigenes, aktives **Bankkonto** in der EU
  - > **Personelle minimale Substanz** (Directors / Employees-Test)  
→ Rechtsfolge falls (-): Gesetzliche Vermutung einer Briefkastenfirma
3. **Gegenbeweis** durch weitere Nachweise möglich (insb. wirtschaftliche Gründe)  
→ Rechtsfolge falls (-):
  - Verwehrung der steuerlichen Ansässigkeitsbescheinigung im Ansässigkeitsstaat der Briefkastenfirma -
  - Steuerliche Transparenz der Briefkastenfirma aus Sicht des Quellen- und des Anteilseignerstaates

## 2. Prüfungsschritte

## 2.1 Prüfungsschritt 1: Gate Way-Test

---

### Berichtspflicht bei Vorliegen eines Anfangsverdachts (**Gate Way-Test**)

Bei Erfüllung aller nachfolgender „Tests“ in den beiden vorangegangenen Steuerjahren → Angaben zu minimaler Substanz in Steuererklärung des Unternehmens

#### 1. **Relevant Income-Test**

- > > 75 % der Einnahmen sind u.a. Zinsen, Dividenden, Anteils-VG, Einkünfte aus unbewegl. Vermögen (sog. **relevante Einkünfte**) oder
- > wenn keine lfd. Einnahmen: Test erfüllt, wenn Buchwert von Immobilien/bestimmtem bewegl. Vermögen bzw. Anteilen >75%

#### 2. **Cross Border-Test**

- > > 60 % des Buchwerts der WG entfallen auf außerhalb des MS belegene Immobilien oder bestimmte bewegl. Vermögensgegenstände oder
- > ≥ 60 % der relevanten Einkünfte werden durch grenzüberschreitende Transaktionen erzielt oder gezahlt („*paid out*“)

#### 3. **Outsourcing Test:** Auslagerung des Tagesgeschäfts und wichtiger Entscheidungen

# 2.2 Prüfungsschritt 1: Gate Way-Test – Ausnahmen gem. Art. 6(2)

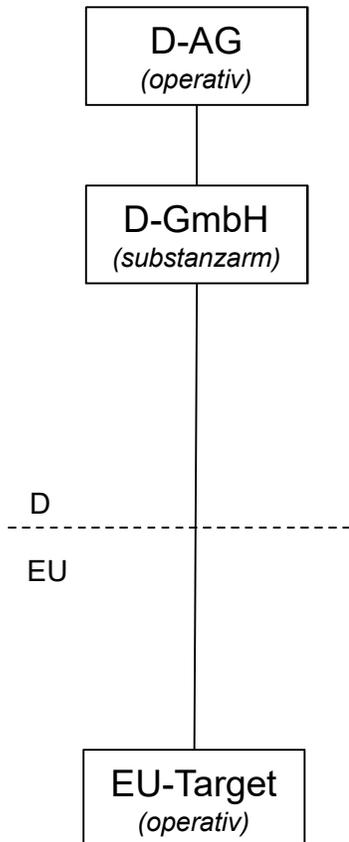
---

### Ausnahmen von der Berichtspflicht

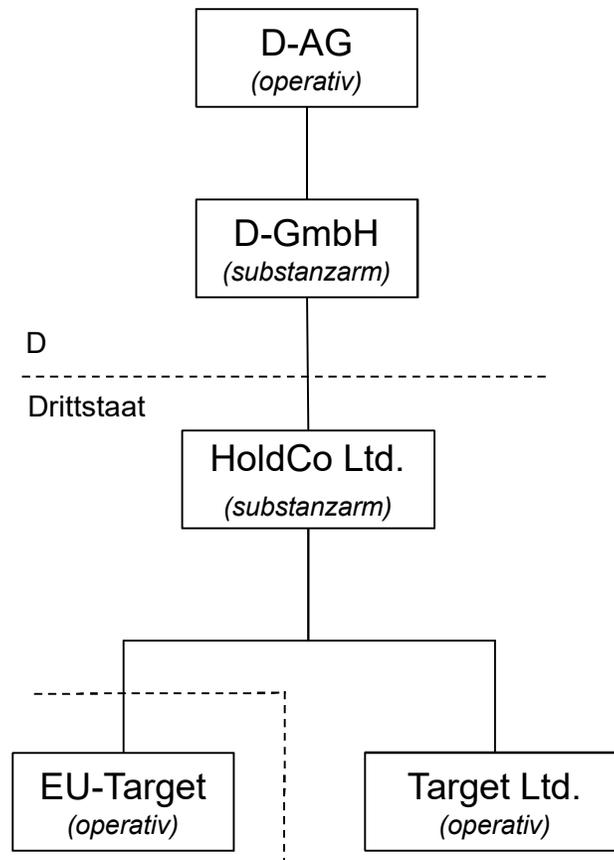
- > **Gelistete Unternehmen**
- > Beaufsichtigte Finanzunternehmen: insb. **AIFs** und Einrichtungen der betrieblichen Altersversorgung
  - > Problem: gilt nicht für nachgeschaltete Gesellschaften
- > **Unternehmen mit Beteiligungen**, die in demselben MS wie deren Anteilseigner oder die Konzernmutter ansässig sind
  - > U.E. keine Berichtspflicht für deutsche Gesellschaften in „**GewSt-Oasen**“ mit deutschen substanzstarken Anteilseignern
  - > Wer ist/sind die „Anteilseigner“ der **Tochtergesellschaft eines (substanzschwachen) AIF** – der AIF oder die Investoren?
- > Unternehmen mit **mindestens fünf eigenen Vollzeitäquivalenten (FTEs)**, die ausschl. Tätigkeiten ausüben, mit denen die relevante Einkünfte erzielt werden

## 2.3 Prüfungsschritt 1: Gate Way-Test – Beispiele

### Beispiel 1



### Beispiel 2



### Beispiel 1

- > D-GmbH erfüllt zwar die Gate Way-Kriterien des Art. 6(1)
- > Aber: Ausnahme des Art. 6(2) d) greift
  - D-GmbH unterliegt nicht der Berichtspflicht
- > Unklar: Verhältnis der Unshell-Richtlinie zu den „Danish Cases“ (z.B. bei unterstellter „Durchleitungsverpflichtung“)

### Beispiel 2

- > D-GmbH ist keine Briefkastenfirma (s.o.)
- > HoldCo Ltd. ist trotz fehlender Substanz ebenfalls keine Briefkastenfirma, da nicht in EU ansässig

### 2.4 Prüfungsschritt 1: Gate Way-Test – Ausnahme gem. Art. 10

---

- > Auf Antrag eines dem Grunde nach berichtspflichtigen Unternehmens Befreiung von den Verpflichtungen der Richtlinie durch einen MS
- > Voraussetzung: Keine Verringerung der Steuerschuld des wirtschaftlichen Eigentümers/der Gruppe durch Einschaltung des Unternehmens („Tax Benefit-Test“)
- > Beispiel: Luxemburger Verbriefungszweckgesellschaften, Back-to-back-Finanzierungsgesellschaften
- > Gegenbeweis gilt für ein Steuerjahr, Verlängerung um fünf Jahre möglich
  - > Voraussetzung: **keine Veränderung** der tatsächlichen und rechtlichen **Verhältnisse** des Unternehmens sowie des wirtschaftlichen Eigentümers/der Gruppe

### 2.5 Prüfungsschritt 2: Minimale Substanz-Test (Art. 7)

---

Ein berichtspflichtiges Unternehmen muss Angaben in seiner Steuererklärung darüber machen, ob die folgenden drei „Tests“ erfüllt werden:

1. **Premises-Test:** Eigene oder ausschließlich selbst genutzte Räumlichkeiten in dem Ansässigkeitsstaat
2. **Bank Account-Test:** Mindestens ein eigenes, aktives Bankkonto in der EU
3. **Directors / Employees-Test:**
  - > **Directors-Test:** (i) Steuerliche Ansässigkeit eines oder mehrerer Geschäftsleitungsmitglieder im oder nahe des MS des Unternehmens, (ii) unabhängige und aktive Ausübung ihrer Entscheidungsbefugnis im Hinblick auf die Erzielung der relevanten Einkünfte und entsprechende Qualifikation, (iii) keine Anstellung bei Drittunternehmen oder
  - > **Employees-Test:** Mehrheit der qualifizierten FTEs ist (i) im oder nahe des MS des Unternehmens steuerlich ansässig und (ii) qualifiziert, die Tätigkeiten im Hinblick auf die Erzielung der relevanten Einkünfte auszuüben
- > **Rechtsfolge bei Nichterfüllen:** Gesetzliche Vermutung fehlender minimaler Substanz (Art. 8)

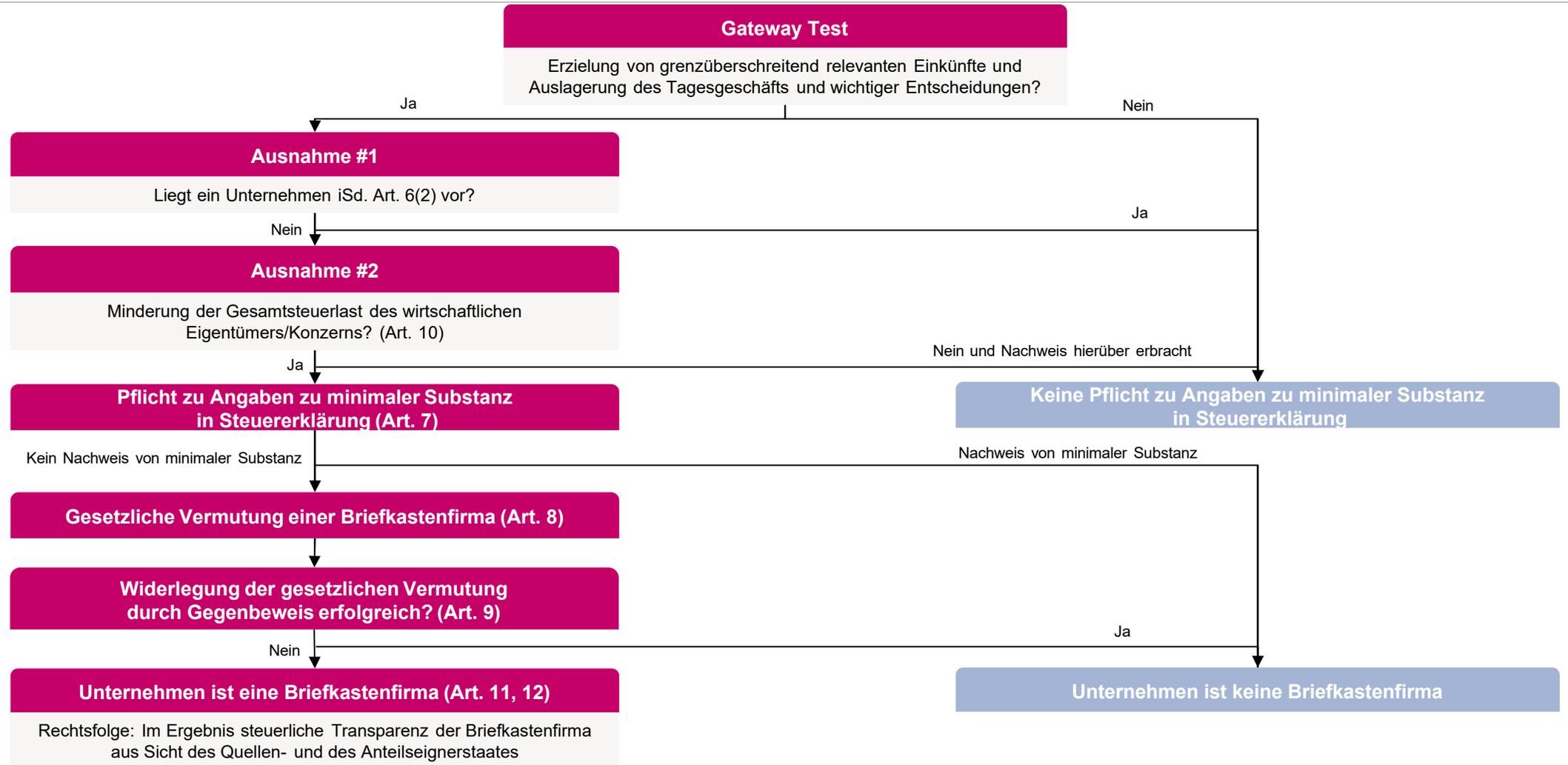
### 2.6 Prüfungsschritt 3: Gegenbeweis durch Substanznachweis (Art. 9)

---

- > Widerlegung der gesetzlichen Vermutung durch **folgende zusätzliche Nachweise** möglich:
  - > Darlegung **wirtschaftlicher Gründe** für die Gründung des Unternehmens,
  - > **Profile der Mitarbeiter** und
  - > **Entscheidungsfindung** bzgl. der relevanten Einkünfte im MS des Unternehmens
- > Gegenbeweis erfolgreich, wenn das Unternehmen Geschäftstätigkeiten in Bezug auf die relevanten Einkünfte (i) **kontinuierlich kontrollierte** und (ii) die **Risiken** hieraus trug
- > Gegenbeweis gilt für ein Steuerjahr, Verlängerung um fünf Jahre möglich
  - > Voraussetzung: **Keine Änderung** der tatsächlichen und rechtlichen **Umstände** des Unternehmens

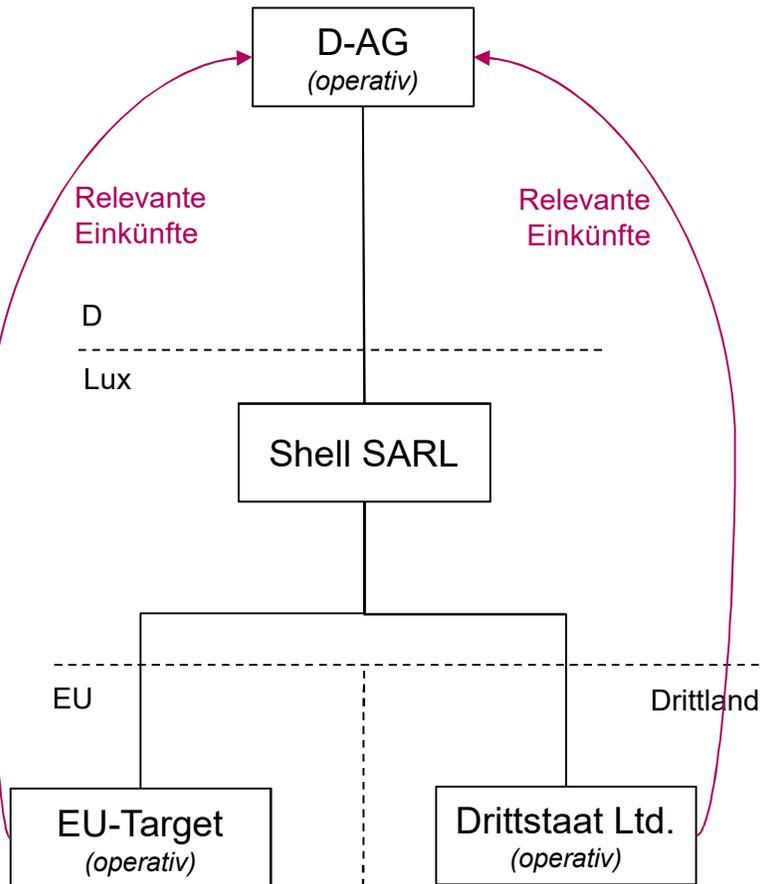
**Bei erfolglosem Gegenbeweis:** Qualifikation des Unternehmens als **Briefkastenfirma**

## 2.7 Zusammenfassung



## 3.-5. Besteuerungsfolgen und weitere Rechtsfolgen bei Vorliegen einer Briefkastenfirma

## 3.1 Besteuerungsfolgen bei Vorliegen einer Briefkastenfirma



### 1. EU-Anteilseigner

- > Unmittelbare Zurechnung der von der Briefkastenfirma erzielten relevanten Einkünfte bzw. gehaltenen Immobilien (**Steuerliche Transparenz der Briefkastenfirma**)
- > Anwendung von DBA, Mutter-Tochter-RL und Zins-Lizenz-RL („**EU-RL**“) mit dem Staat des Zahlers, nicht der Briefkastenfirma
- > „In Abzug bringen“ der auf die relevanten Einkünfte von der Briefkastenfirma gezahlten Steuern

### 2. Briefkastenfirma

- > MS der Briefkastenfirma besteuert weiterhin die relevanten Einkünfte, dabei u.E. Anwendung DBA und EU-RL mit Staat des Zahlers
- > Keine Ansässigkeitsbescheinigung für DBA- und EU-RL-Zwecke

### 3. EU-Zahler

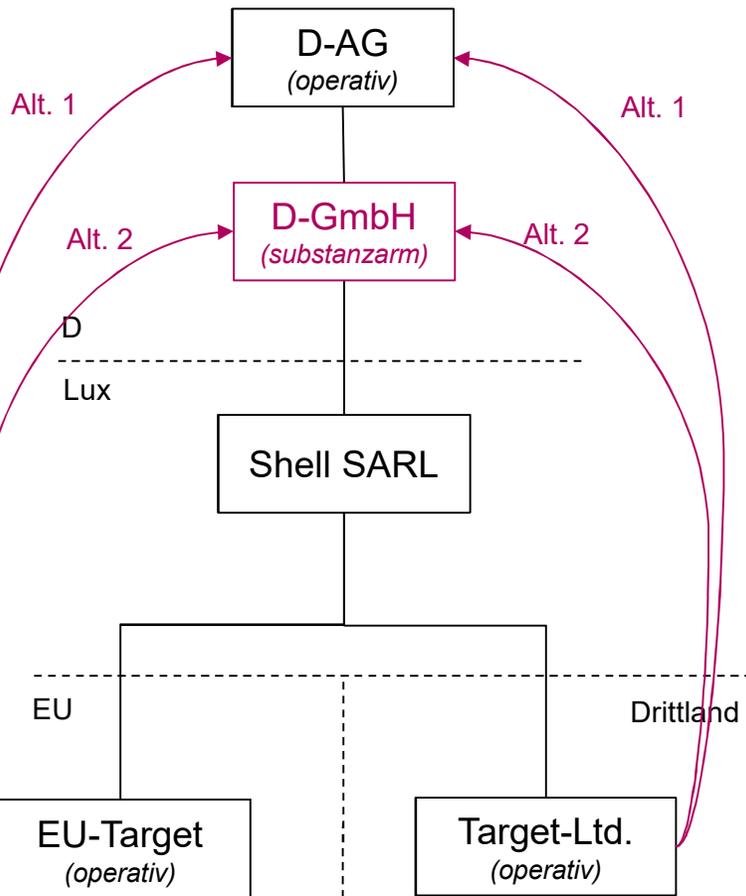
- > Unmittelbare Zurechnung der von der Briefkastenfirma erzielten relevanten Einkünfte bzw. gehaltenen Immobilien zu den Anteilseignern des Unternehmens (**Steuerliche Transparenz der Briefkastenfirma**)
- > Anwendung von DBA und EU-RL mit dem Staat des Anteilseigners des Unternehmens

### 4. Nicht-EU-Anteilseigner / Nicht-EU-Zahler

- > Keine verbindlichen Vorgaben durch die Richtlinie

## 3.2 Besteuerungsfolgen – Beispielsfall 1

### Abwandlung



### Ebene D-AG bzw. D-GmbH

- > D-GmbH ≠ Briefkastenfirma, da Ausnahme gem. Art. 6(2) d) greift
- > „Durchschau“ durch Shell SARL → Zurechnung zur **D-AG** oder zur **D-GmbH**?
- > Maßgeblich ist der **Anteilseigner des Unternehmens**
- > Nach dem Wortlaut v. Art. 3(6) mangels minimaler Substanz der D-GmbH könnte die D-AG in Betracht kommen; dagegen spricht: D-GmbH ≠ berichtspflichtig, minimale Substanz daher nicht erforderlich

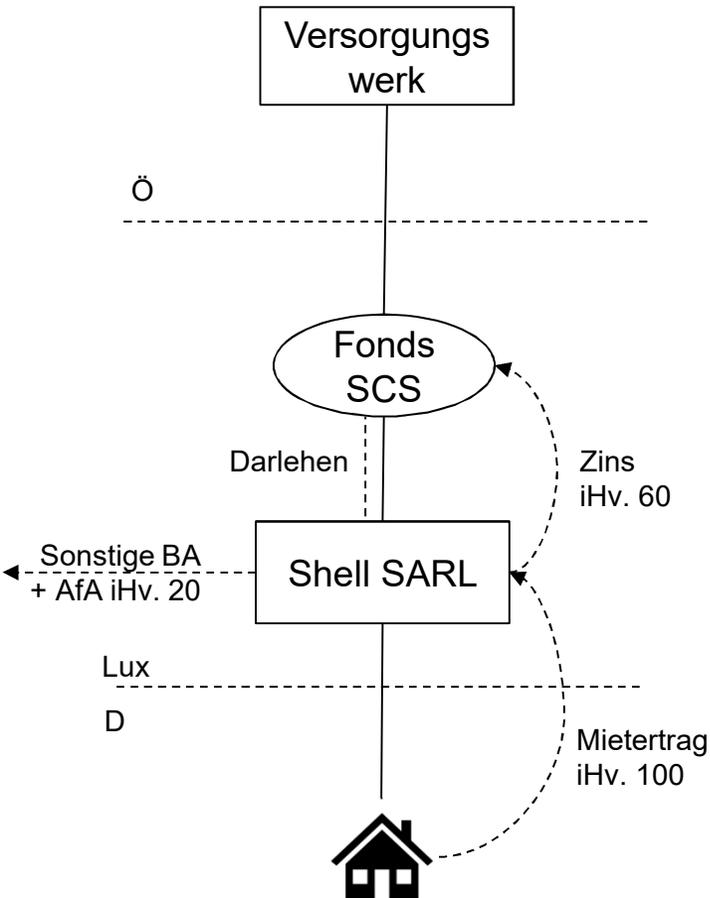
### Ebene Shell SARL und Ebene Target-Ltd.

- > Wie Ausgangsfall

### Ebene EU-Target

- > „Durchschau“ durch Shell SARL → unmittelbare Zurechnung zur **D-AG** oder zur **D-GmbH**? (s.o.)

## 3.3 Besteuerungsfolgen – Beispielsfall 2



### Besteuerungsfolgen vor Anwendung der Richtlinie

- > **Dtl.:** Shell SARL ist beschr. KSt-Stpfl., wg. Zinsaufw. i. Erg. **20% der Mieteinn. stpfl.**
- > **Lux:** Keine Besteuerung der Shell SARL in Lux gem. DBA D/LUX
- > **Österreich:** Erträge aus Beteiligung an Fonds SCS sind steuerfrei

### Mögliche Besteuerungsfolgen nach Anwendung der Richtlinie

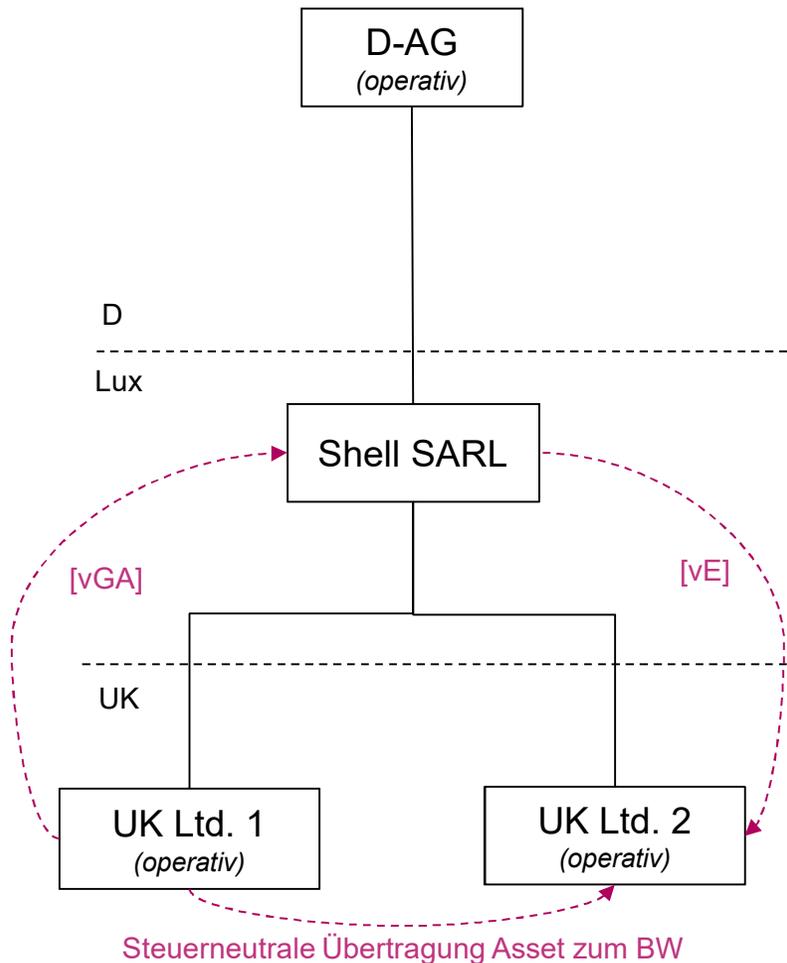
- > Ausnahme für Holdinggesellschaft, deren Anteilseigner im selbem MS ansässig ist (Art. 6(2) d))?
- > **Dtl.:** Beschr. KSt-pfl. des Versorgungswerk in Dtl., Anwendung des DBA D/Ö
  - > Unklar: Zurechnung der Immobilie zur Fonds SCS oder zum Versorgungswerk?
  - > Unklar: Zurechnung von **Mieteinnahmen iHv. 100** oder **Mieteinkünften iHv. 80 bzw. 20?**
  - > U.E. keine Auswirkungen auf GrESt; Änderung Steuerschuldnerschaft bei GrSt?
- > **Lux:** wohl unverändert, jedoch keine Ansässigkeitsbescheinigung
- > **Österreich:** Österreich wendet das DBA D/Ö an

### 4. Verhältnis zu anderen Vorschriften (1/2)

---

- > **Anwendungsreihenfolge** zw. der Unshell-Richtlinie und anderen EU-Richtlinien bzw. Vorschriften wird **nicht festgelegt**
- > Aus systematischer Sicht spricht u.E. viel für die **vorrangige Prüfung der Unshell-Richtlinie** vor der **HZB** und **§ 50d Abs. 3 EStG**
  - > Unmittelbare Zurechnung der relevanten Einkünfte der Briefkastenfirma an deren Anteilseigner
  - > Briefkastenfirma wird für steuerliche Zwecke ignoriert (anders als bei der HZB und § 50d Abs. 3 EStG)
- > Offene Fragen:
  - > Ist bei Vorliegen der minimalen Substanz die HZB noch anwendbar (einheitlicher Substanzbegriff)?
  - > Dieselbe Frage stellt sich im Hinblick auf den „Substanztest“ des § 50d Abs. 3 EStG

## 4. Verhältnis zu anderen Vorschriften (2/2)



### Besteuerungsfolgen **vor** Anwendung der Richtlinie

- > Aus HZB-Sicht: vGA und vE im Dreiecksfall
- > vGA = passiv gem. § 8 Abs. 1 Nr. 7 lit. a) AStG, sofern keine Einkommenserhöhung bei nahestehender Person vorläge
- > HZB unterliegt bei D-AG der KSt und der GewSt

### Mögliche Besteuerungsfolgen **nach** Anwendung der Richtlinie

- > Zurechnung der vGA unmittelbar zur D-AG
- > vGA unterliegt zu 100% der KSt, jedoch u.E. GewSt-frei (§ 9 Nr. 7 GewStG → u.E. Klarstellung in Richtlinie wünschenswert)
- > Unklar Rechtsfolgen der vE: Welche AK werden erhöht (AK der Beteiligung an Shell SARL oder UK Ltd. 2)?
- > Auch bei Fällen des § 50d Abs. 3 EStG kann es u.E. auch zu abweichenden Rechtsfolgen kommen

## 5. Datenaustausch, Sanktionen und Steuerprüfung

---

### **Datenaustausch (Art. 13)**

- > Bei Bestehen einer Briefkastenfirma werden insb. Informationen in Bezug auf die minimale Substanz (Art. 7) sowie Fälle der Widerlegung der gesetzlichen Vermutung gem. Art. 9 oder von Befreiungen gem. Art. 10 zwischen den MS ausgetauscht

### **Geldbußen (Art. 14)**

- > Bei Verstoß gg. Berichtspflicht: **Geldbuße iHv. mind. 5 % des Umsatzes** des Unternehmens

### **Steuerprüfung (Art. 15)**

- > Finanzbehörde eines MS kann MS einer potenziellen Briefkastenfirma ersuchen, eine Steuerprüfung durchzuführen

### **Überwachung und Berichterstattung (Art. 16, 17)**

- > Die MS werden der EU-Kommission Informationen im Zusammenhang mit der Umsetzung der Richtlinie bereitstellen
- > EU-Kommission wird zum 31.12.2028 einen Bericht hierzu veröffentlichen

## 6. Resümee

# 6. Resümee

---

- > Fraglicher Strategieansatz: Mit OECD nicht abgestimmte EU-Initiative
- > Aus Sicht des Quellen- und des Anteilseignerstaates: im Ergebnis **steuerlich transparente Behandlung von Briefkastenfirma**
- > **Erhöhte Compliance-Anforderungen**, deren Erforderlichkeit wegen bestehender Maßnahmen fraglich ist
- > Betrifft v.a. **Briefkastenfirma in wenigen MS** (insb. Luxemburg, Irland, Niederlande, Zypern und Malta), die über Qualifikation als Briefkastenfirma entscheiden → **Bindungswirkung** für andere MS
- > Steuersatz ist für die Qualifikation als Briefkastenfirma unbeachtlich
- > Im **Konsultationsverfahren** sollten u.E. insb. folgende Punkte angesprochen bzw. geändert werden:
  - > Ausnahmeregelungen für AIFs und EbAVs nachgeschaltete Gesellschaften
  - > Konkretisierung der Anforderungen für den Directors Test, der Widerlegung der gesetzlichen Vermutung des Vorliegens einer Briefkastenfirma sowie einer Vielzahl weiterer Regelungen, die im Rahmen dieses Vortrags nicht erörtert werden konnten
  - > Klarstellung im Hinblick auf Regelungen, die eine unmittelbare Beteiligung an der Einkunftsquelle erfordern (in Dtl: § 8b Abs. 4 KStG, § 9 Nr. 7 GewStG etc.)
  - > Übergangsregelungen

## Ihr Kontakt

---

**Dr. Matthias Grundke, LL.M.**

Head of Strategic Tax Planning and Pension Tax, CF T 2 3

Siemens AG, München

Tel: +49 (0)89 636 0

Email: [matthias.grundke@siemens.com](mailto:matthias.grundke@siemens.com)

**Dr. Rainer Stadler**

Partner, Tax

Linklaters LLP, München

Tel: +49 (0)89 418 08 113

Email: [rainer.stadler@linklaters.com](mailto:rainer.stadler@linklaters.com)

**Dr. Eva Oertel (RDin)**

Referat 38 – Internationales Steuerrecht

Bayerisches Staatsministerium der Finanzen und für Heimat

Tel: +49 (0)89 2306 2317

Email: [eva.oertel@stmfh.bayern.de](mailto:eva.oertel@stmfh.bayern.de)

**Marius Ludwig**

Associate, Tax

Linklaters LLP, München

Tel: +49 (0)89 418 08 130

Email: [marius.ludwig@linklaters.com](mailto:marius.ludwig@linklaters.com)

## Linklaters LLP

---

Potsdamer Platz 5  
10785 Berlin  
Postfach 30 18 50  
10746 Berlin  
Tel: +49 30 21496 0  
Fax: +49 30 21496 100

Königsallee 49-51  
40212 Düsseldorf  
Postfach 10 35 41  
40026 Düsseldorf  
Tel: +49 211 22977 0  
Fax: +49 211 22977 435

Taunusanlage 8  
60329 Frankfurt am Main  
Postfach 17 01 11  
60075 Frankfurt am Main  
Tel: +49 69 71003 0  
Fax: +49 69 71003 333

Alter Wall 10-12  
20457 Hamburg  
Tel: +49 40 303343 700  
Fax: +49 40 303343 799

Prinzregentenplatz 10  
81675 München  
Tel: +49 89 41808 0  
Fax: +49 89 41808 100

[www.linklaters.com](http://www.linklaters.com)

[www.linklaters.de](http://www.linklaters.de)

Dieses Dokument enthält Hinweise zu ausgewählten Rechtsthemen und erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Der Inhalt des Dokuments stellt keine Rechtsberatung dar, und es wird keine Gewähr für die Vollständigkeit und Richtigkeit der behandelten Themen übernommen. Sollten Sie weitere Fragen bezüglich der hier behandelten oder anderer rechtlicher Themen haben, so wenden Sie sich bitte an Ihren Kontakt bei Linklaters LLP.

© Linklaters LLP. Alle Rechte vorbehalten 2022.

Sollte dieses Dokument Links zu externen Webseiten Dritter enthalten, weisen wir darauf hin, dass wir auf deren Inhalte keinen Einfluss haben. Deshalb können wir für diese fremden Inhalte auch keine Gewähr übernehmen. Für die Inhalte der verlinkten Seiten ist stets der jeweilige Anbieter oder Betreiber der Seiten verantwortlich.

Linklaters LLP ist eine in England und Wales unter OC326345 registrierte Limited Liability Partnership, die als Anwaltskanzlei durch die Solicitors Regulation Authority zugelassen ist und deren Bestimmungen unterliegt. Der Begriff „Partner“ bezeichnet in Bezug auf die Linklaters LLP Gesellschafter sowie Mitarbeiter der LLP oder der mit ihr verbundenen Kanzleien oder sonstigen Gesellschaften mit entsprechender Position und Qualifikation. Eine Liste der Namen der Gesellschafter der Linklaters LLP und der Personen, die zwar nicht Gesellschafter sind, aber als Partner bezeichnet werden, sowie ihrer jeweiligen fachlichen Qualifikation steht am eingetragenen Sitz der Firma in One Silk Street, London EC2Y 8HQ, England, oder unter [www.linklaters.com](http://www.linklaters.com) zur Verfügung. Bei diesen Personen handelt es sich um deutsche oder ausländische Rechtsanwälte, die an ihrem jeweiligen Standort als nationale, europäische oder ausländische Anwälte registriert sind. Wichtige Informationen zu unserer aufsichtsrechtlichen Stellung finden Sie unter [www.linklaters.com/regulation](http://www.linklaters.com/regulation).