

INTERNATIONALES STEUERRECHT

Redaktion:

MR i.R. Hon.-Prof. Dr. Heinz Jirousek

Prof. Dr. Stefan Bendlinger

Anpassung der „Unshell Directive“ der EU (ATAD III) – Zweifel, Unklarheiten und kritische Anmerkungen

» ÖStZ 2022/535

Am 22. 12. 2021 hat die Europäische Kommission den Vorschlag einer Richtlinie zur Verhinderung der missbräuchlichen Nutzung von Briefkastenfirmen („*shell entities*“) für Steuerzwecke präsentiert.¹ Diese dritte „*Anti Tax Avoidance Directive*“ (ATAD III) soll der Steuerumgehung durch die Zwischenschaltung substanzloser Rechtsgebilde entgegenstehen, indem deren steuerliche Abschirmwirkung nicht anerkannt werden soll und den als „Briefkasten“ qualifizierten Gesellschaften die sich aus Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), der Mutter-Tochter-Richtlinie (MTR)² und der Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie (ZL-RL)³ ergebenden Steuervorteile verweigert werden. Flankiert wird dies durch einen automatischen Informationsaustausch in Form einer Ergänzung der EU-Amtshilferichtlinie⁴ (DAC 9). Im März 2022 hat der Europäische Wirtschafts- und Sozialausschuss (EWSA) eine Stellungnahme zu ATAD III⁵ abgegeben. Und

im Mai 2022 hat der Ausschuss für Wirtschaft und Währung des Europäischen Parlaments (Committee on Economic and Monetary Affairs, idF „ECON“) in einem „*Draft Report*“⁶ Anpassungen des Richtlinienentwurfs vorgeschlagen. Dennoch bleiben im Hinblick auf dessen Anwendung und Auslegung nach wie vor viele Fragen offen.

1. Der Richtlinienvorschlag im Überblick

1.1. Zielsetzung der „Unshell Directive“

Der Richtlinienvorschlag (in der Folge als „ATAD III“ bezeichnet) beruht auf der Mitteilung der Europäischen Kommission (Kommission) an das Europäische Parlament und den Rat aus Mai 2021,⁷ worin im Rahmen eines Fünf-Punkte-Plans zwecks Gewährleistung einer fairen und effektiven Besteuerung bis zum Ende des dritten Quartals 2021 als „Maßnahme 2“ die Erarbeitung eines Legislativvorschlages mit Unionsvorschriften zur Bekämpfung der missbräuchlichen Nutzung von Briefkastenfirmen für steuerliche Zwecke angekündigt worden ist. ATAD III soll sicherstellen, dass in der EU ansässige Unternehmen, die über *keine Mindestsubstanz* verfügen und *keine wirtschaftliche Tätigkeit* ausüben, auch *keine Steuervorteile* erlangen können. Die Prüfung soll anhand eines von Offenlegungspflichten begleiteten „*Substantests*“ erfolgen. Fehlende wirtschaftliche Substanz wird sanktioniert, indem die Brief-

- ¹ Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften zur Verhinderung der missbräuchlichen Nutzung von Briefkastenfirmen für Steuerzwecke und zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU, COM(2021) 565 final (22. 12. 2021), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:52021PC0565&from=EN> (abgerufen am 12. 9. 2022); Bärtsch/Barbu/Schneider, Entwurf der EU-Richtlinie gegen die missbräuchliche Nutzung von Briefkastenfirmen (ATAD 3), IWB 2022, 103 (103 ff); Bendlinger, Maßnahmen der EU zur Trockenlegung von Steueroasen, in FS Zöchling (2022) 341 (355 ff); Kanduth-Kristen/Urnik/Fritz-Schmied (Hrsg.), Gedenkschrift Herbert Kofler (2020); Bendlinger, Die „Unshell-Directive“ gegen die missbräuchliche Nutzung von Briefkastenfirmen in der Europäischen Union (ATAD III), SWI 2022, 83 (83 ff); Benz/Böhmer, Der Entwurf der sog. „Unshell“-Richtlinie als Teil der EU-Initiative „Eine Unternehmensbesteuerung im 21. Jahrhundert“, DB 2022, 17 (17 ff); Brugger/Dziurdz, Entwurf einer EU-Richtlinie gegen Briefkastengesellschaften, SWK 2022, 327 (327 ff); Kubik/Streicher, Die Unshell-Richtlinie der EU, AVR 2022, 58 (58 ff).
- ² Richtlinie 2011/96/EU des Rates v 30. 11. 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (Neufassung), ABl L 2011/345, 8 (29. 12. 2011).
- ³ Richtlinie 2003/49/EG des Rates v 3. 11. 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 2003/157, 49 (26. 6. 2003).
- ⁴ Richtlinie 2011/16/EU des Rates v 15. 2. 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABl L 2011/64, 1 (11. 3. 2011).
- ⁵ Stellungnahme des Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschusses 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 2011/16/EU, COM(2021) 565 final – 2021/0434 (CNS), 2022/C 290/08 (EWSA-Stellungnahme), ABl C 2022/290, 45 (29. 7. 2022), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:52021AE6494&qid=1662986983138&from=DE> (abgerufen am 12. 9. 2022).

- ⁶ European Parliament, Committee on Economic and Monetary Affairs, Draft Report on the proposal for a Council directive laying down rules to prevent the misuse of shell entities for tax purposes and amending Directive 2011/16/EU (COM(2021)0565 – C9-0041/2021/0434(CNS)) (12.5.2022), https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/ECON-PR-731794_EN.pdf (abgerufen am 12. 9. 2022).
- ⁷ Europäische Kommission, Eine Unternehmensbesteuerung für das 21. Jahrhundert, COM(2020) 251 final (18. 5. 2021), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:52021DC0251&from=DE> (12. 9. 2022); Bendlinger, Unternehmensbesteuerung im 21. Jahrhundert, WT 2021, 204 (204 ff).

kastenfirma steuerlich ausgeblendet wird, die ihr zugeflossenen Einkünfte unmittelbar beim Anteilseigner erfasst werden und solchen Rechtsgebilden die Anwendung der MTR, der ZL-RL und die DBA-Inanspruchnahme versagt wird.

1.2. Die Prüfschritte zur Beurteilung der Briefkasteneigenschaft im Überblick

ATAD III sieht vor, dass ein Unternehmen in einem *ersten Schritt selbst zu bewerten* hat, ob „Briefkastenverdacht“ besteht. Ein solcher ist dann gegeben, wenn die Einkünfte zu einem überwiegenden Teil *passiv* sind, aus *grenzüberschreitenden Tätigkeiten* stammen und das *Management an Dritte ausgelagert* worden ist (Art 6 ATAD III). Börsennotierte Unternehmen und regulierte Finanzdienstleister sind vom Anwendungsbereich der Richtlinie ausgeschlossen (Art 6 Abs 2 ATAD III).

In Risikofällen, wenn also alle drei der in der Folge noch zu beschreibenden „Gateways“ passiert worden sind, ist in einem *zweiten Schritt* im Zuge der jährlichen Steuerklärung in einer Form Bericht zu erstatten, die es den Finanzverwaltungen ermöglicht, anhand von drei Kriterien (Räumlichkeiten, eigenes und aktives Bankkonto in der EU, Management und Mitarbeiter vor Ort bzw in der Nähe des Unternehmens) die bestehende Substanz und die vom Unternehmen ausgeübten Tätigkeiten beurteilen zu können (Art 7 ATAD III).⁸

Ergibt die im *dritten Schritt* durch die Finanzverwaltung vorzunehmende Bewertung, dass mindestens eines der drei relevanten substanzbezogenen Merkmale fehlt, soll das Unternehmen als „Briefkastenfirma“ gelten (Art 8 Abs 2 ATAD III). Handelt es sich bei dem Unternehmen zwar um einen Risikofall, ergibt sich aber aus der Berichterstattung, dass der Substanztest bestanden wurde, ist nicht vom Vorliegen eines bloßen „Briefkastens“ auszugehen (Art 8 Abs 1 ATAD III). Dies hindert die Finanzverwaltungen der Mitgliedstaaten aber nicht daran, das Unternehmen aus Gründen, die nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallen — also zB nach nationalen Rechtsvorschriften —, als Briefkastenfirma einzustufen.⁹

Sollte „Briefkasteneigenschaft“ attestiert werden, hat das Unternehmen in einem *vierten Schritt* die Möglichkeit, unter Vorlage entsprechender Substanznachweise diese Vermutung zu *widerlegen* und den *Gegenbeweis* zu erbringen (Art 9 ATAD III).

Unter „Briefkastenverdacht“ stehende Unternehmen können in einem *fünften Schritt* eine Befreiung von den in Art 7 ATAD III vorgesehenen Erklärungspflichten beantragen, wenn durch den Bestand des Unternehmens die *Steuerschulden* des bzw der wirtschaftlichen Eigentümer des Unternehmens oder der Unternehmensgruppe insgesamt, der das Unternehmen angehört, *nicht verkürzt werden* (Art 10 ATAD III). Es ist also die von den Nutzungsberechtigten oder der Unternehmensgruppe *insgesamt zu tragende Steuerbelastung* mit jener zu *vergleichen*, die angefallen wäre, hätte es die Briefkastenfirma nicht gegeben.

Kann die Vermutung fehlender Substanz *nicht widerlegt* werden, sollen im *sechsten Schritt* dem Unternehmen jegliche Steuervorteile, die das Unternehmen erlangt hat oder erlangen könnte, entzogen werden, indem einerseits dessen steuerliche Abschirmwirkung verweigert wird und andererseits die sich aus DBA, der MTR und der ZL-RL ergebenden Steuervorteile nicht in Anspruch genommen werden dürfen (Art 11 ATAD III). Gleichzeitig dürfen solchen Unternehmen keine steuerlichen Ansässigkeitsbescheinigungen erteilt werden (Art 12 ATAD III).

Im *siebten Schritt* verpflichten sich die Mitgliedstaaten, die über Briefkastenfirma gesammelten Informationen *automatisch auszutauschen* (Art 13 ATAD III). Außerdem wird die Möglichkeit eröffnet, durch grenzüberschreitende Betriebsprüfungen den der Substanzprüfung zugrunde liegenden Sachverhalt nochmals zu würdigen (Art 15 ATAD III). Die Nichtbefolgung von Berichtspflichten soll durch *effektive, verhältnismäßige* und *abschreckende* Strafen sanktioniert werden, wobei der Richtlinienvorschlag eine umsatzbezogene Pönale vorschlägt (Art 14 ATAD III).

2. Die Änderungsvorschläge des ECON

2.1. Die Erwägungsgründe

Am 12. 5. 2022 hat ECON auf Grundlage einer im Plenum am 23. 3. 2022 angenommenen *Stellungnahme* eine „Draft European Parliament Legislative Solution“ mit Vorschlägen zur Änderung des Richtlinienvorschlages der Kommission aus Dezember 2021 veröffentlicht. Die darin vorgesehenen Lockerungen sollen vermutlich auch dazu beitragen, die für die Verabschiedung von ATAD III notwendige *Einstimmigkeit* der Mitgliedstaaten zu erwirken. Entsprechend den erläuternden Bemerkungen des ECON zu den Änderungsvorschlägen sollen damit drei wesentliche Ziele verfolgt werden:¹⁰

- Die *Wahrung der Rechte der Steuerzahler* in Bezug auf deren Privatsphäre und den Datenschutz;
- Die *Sicherstellung gleicher Wettbewerbsbedingungen* für Unternehmen innerhalb der EU unter gleichzeitiger Gewährleistung einer fairen Besteuerung;
- Die *Vermeidung von übermäßigem Verwaltungsaufwand* und von *Umsetzungskosten* in Zeiten wirtschaftlicher Erholung, was einer besonderen Unterstützung insb kleiner und mittlerer Unternehmen (KMU) bedarf.

Die von ECON vorgeschlagenen Änderungen widmen sich deshalb primär den folgenden drei Aspekten:

- Klarstellung* der von berichtspflichtigen Unternehmen zu *erfüllenden Verpflichtungen*. Es soll sichergestellt werden, dass alle relevanten Unternehmen vom Anwendungsbereich der Richtlinie erfasst sind und diesen angemessene Verpflichtungen auferlegt werden. Gleichzeitig sollen KMU und digitale Start-ups mit minimaler wirtschaftlicher Substanz geschützt werden.

⁸ EWSA-Stellungnahme Tz 3.5.

⁹ EWSA-Stellungnahme Tz 3.8.

¹⁰ ECON, Draft Report 22.

- b) Aus rechtlicher Sicht soll *Klarheit über das Ausmaß minimaler Substanz* geschaffen werden, um Unternehmen ausreichende Rechtssicherheit zu gewährleisten. Gleichzeitig werden die Gesetzgeber der Mitgliedstaaten dazu angehalten, in einem *ausgewogenen Umfang Berichtspflichten* vorzusehen.
- c) Es sollen strenge steuerliche Abwehrmaßnahmen gegen substanzlose Briefkastenfirmen gesetzt werden. Die Kommission wird aufgefordert, hohe Standards zur Abwehr aggressiver Steuerplanungen zu gewährleisten. Das bedarf eines *kohärenten Ansatzes*, der das Funktionieren des Binnenmarktes nicht beeinträchtigt und die Wettbewerbsfähigkeit Europas schützt.

ECON schlägt vor, die Erwägungsgründe zu ATAD III insofern zu ergänzen, als darin zum Ausdruck kommen soll, dass Briefkastenfirmen („shell entities“) mit minimaler Substanz *sehr wohl für legitime Zwecke gegründet* werden können. Deshalb sei es wichtig, einen angemessenen rechtlichen Rahmen zu garantieren, der kleinere und mittlere Unternehmen schützt, die sich zwecks Förderung ihrer Investitionen rechtlicher Gestaltungen bedienen, die nationales Recht befolgen oder in verschiedenen Märkten tätig sind. Gleichzeitig müsse der missbräuchlichen, der Steuervermeidung dienenden Nutzung von Briefkastenfirmen durch konkrete gesetzliche Maßnahmen entgegengetreten werden.¹¹

Das Fehlen international akkordierter Instrumente gegen den steuerlichen Missbrauch von Briefkastenfirmen würde trotz der globalen Bemühungen, Steuerhinterziehung und -umgehung und aggressive Steuerplanung zu verhindern, Schlupflöcher eröffnen. Deshalb sei es notwendig, in Form einer Richtlinie (mit Vorbildwirkung) einen gesetzlichen Standard zu schaffen. Es müsse sichergestellt werden, dass die sich aus der Richtlinie ergebenden Verpflichtungen aus steuerlicher Sicht *verhältnismäßig, effektiv und neutral* sind und die Wettbewerbsfähigkeit europäischer Unternehmen bewahrt wird.¹²

ECON geht davon aus, dass die missbräuchliche Nutzung von Briefkastenfirmen für Steuerzwecke innerhalb der EU einen *Verlust von Steueraufkommen in Höhe von € 23 Mrd jährlich* bewirkt. Deshalb sei es wichtig, ehrgeizige und angemessene Normen zu schaffen, um die notwendigen Substanzanforderungen zu definieren, den Informationsaustausch zwischen den nationalen Steuerbehörden zu verbessern und *Intermediäre* davon abzuschrecken, die Nutzung von Briefkastenfirmen zu bewerben und zu unterstützen.¹³ Deshalb bedürfe es zur Sicherstellung eines fairen Steuerwettbewerbs und der Bewahrung der Integrität des Binnenmarktes *unionsweit einheitlicher rechtlicher Rahmenbedingungen*.¹⁴

Die Mitgliedstaaten sollen angehalten werden, die Finanzverwaltungen mit ausreichender Kapazität auszustatten, um den Informationsaustausch zu verbessern und die in der Richtlinie vor-

gesehenen Sanktionen durchsetzen zu können. Die Kommission wird dazu aufgefordert, im Rahmen des *Fiscalis-Programms*, das dem Informations- und Erfahrungsaustausch zwischen den Finanzverwaltungen der EU-Mitgliedstaaten dient, entsprechende Aktivitäten zu setzen.¹⁵ ECON weist auch darauf hin, dass „*Joint Audits*“ auf Grundlage von Art 12a DAC 7¹⁶ dazu beitragen können, Fachwissen zu bündeln, die Sachverhaltsermittlung erleichtern und eine verbesserte Akzeptanz von Betriebsprüfungsergebnissen zur Folge haben.¹⁷

2.2. Anpassung der „Gateway-Kriterien“

Art 6 Abs 1 ATAD III definiert anhand von drei *kumulativ* zu erfüllenden Indikatoren, bei welchen Unternehmen „Briefkastenverdacht“ besteht. ECON schlägt vor, die „*Gateway-Kriterien*“ wie folgt zu ändern:

- a) Nach dem Richtlinienvorschlag der Kommission sollte die erste „Gateway“ dann als durchschritten gelten, wenn mehr als 75 % der Einnahmen, die das Unternehmen in den beiden vorangegangenen Jahren erzielt hat, relevante Einkünfte iSd Art 4 ATAD III sind. ECON schlägt vor, diese Schwelle *auf 80 % der relevanten Einkünfte (iSd Art 4 ATAD III) anzuheben*.
- b) Nach dem Erstentwurf sollte die nächste Gateway als durchschritten gelten, wenn das Unternehmen eine *grenzüberschreitende Tätigkeit* ausübt, weil mehr als 60 % des Buchwertes der Vermögensgegenstände des Unternehmens, die in den Anwendungsbereich von Art 4 lit e ATAD III (Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen) und Art 4 lit f ATAD III (Einkünfte aus beweglichem Vermögen außer Bargeld, Aktien oder Wertpapieren, die zu privaten Zwecken gehalten werden und deren Buchwert mehr als € 1 Mio beträgt) fallen, sich *in den beiden vorangegangenen Steuerjahren* außerhalb des Mitgliedstaates des Unternehmens befanden (Art 6 Abs 1 lit b i ATAD III). Der EWSA schlägt vor, diesen Schwellenwert *auf 55 % herabzusetzen*. Das zweite alternative Merkmal *grenzüberschreitender Tätigkeit*, wonach mindestens 60 % der relevanten Einkünfte des Unternehmens durch *grenzüberschreitende Transaktionen* erzielt oder gezahlt werden müssen, soll *auf 65 % angehoben* werden (Art 6 Abs 1 lit b ii ATAD III).
- c) Das dritte zu durchschreitende Kriterium stellt in der Stammfassung von ATAD III darauf ab, ob das Unternehmen die *Verwaltung des Tagesgeschäfts* und die *Entscheidungsfindung* in Bezug auf die wichtigsten Funktionen in den beiden vorangegangenen Steuerjahren *ausgelagert* hat (Art 6 Abs 1 lit c ATAD III). Nach dem Änderungsvorschlag des ECON soll dieses Kriterium nur dann erfüllt sein, wenn diese Auslagerung an ein Unternehmen erfolgt ist, das kein verbunde-

¹¹ ECON, Draft Report 7.

¹² ECON, Draft Report 7.

¹³ ECON, Draft Report 8.

¹⁴ ECON, Draft Report 9.

¹⁵ ECON, Draft Report 10.

¹⁶ Richtlinie 2011/514/EU des Rates v 22. 3. 2011 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, ABl L 2011/104, 1 (25. 3. 2011), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32021L0514&from=DE> (abgerufen am 12. 9. 2022).

¹⁷ ECON, Draft Report 14.

nes Unternehmen ist, das im gleichen Staat wie das im Hinblick auf die Briefkasteneigenschaft zu prüfende Unternehmen ansässig ist.

2.3. Befreite Unternehmen

In Art 6 Abs 2 ATAD III sind jene Unternehmen aufgelistet, für die aufgrund eines ausreichenden Maßes an Transparenz *kein Substanztest vorzunehmen* ist. Dieser Katalog soll um Unternehmen ergänzt werden, deren Gesellschafter regulierte Finanzdienstleistungsunternehmen sind und deren Zweck darin besteht, *Vermögenswerte zu halten oder Finanzmittel zu investieren*.

Die Ausnahme für Unternehmen mit *mindestens fünf eigenen (vollzeitäquivalenten) Beschäftigten* oder Beschäftigten, die ausschließlich die Tätigkeit ausüben, die die relevanten Einkünfte generieren, soll um den Zusatz ergänzt werden, *dass diese Personen in jener Jurisdiktion arbeiten müssen, wo auch das Unternehmen aus steuerlicher Sicht ansässig ist*.

2.4. Indikatoren minimaler Substanz für Steuerzwecke

Hat ein Unternehmen auf Grundlage einer *Selbsteinschätzung*¹⁸ die oben genannten drei „Gateways“ passiert, sind in einem zweiten Schritt die in Art 7 lit a–c ATAD III definierten Substanzkriterien nachzuweisen, um die Briefkasteneigenschaft eines Unternehmens zu widerlegen. Substanzrelevant ist die *exklusive Nutzungsmöglichkeit von eigenen Räumlichkeiten*, der Unterhalt mindestens eines *eigenen und aktiven Bankkontos* in der Union und ein am Sitz des Unternehmens vorhandenes *Personal* samt *einem aktiven Management*. Bezüglich der Mitglieder der Geschäftsleitung wird einerseits gefordert, dass diese *im Mitgliedstaat des Unternehmens steuerlich ansässig* sein müssen oder *nicht weiter von diesem Mitgliedstaat entfernt* ansässig sein dürfen, als das mit der *ordnungsgemäßen Erfüllung ihrer Aufgaben vereinbar* ist (Art 7 Abs 1 lit c i Pkt 1 ATAD III). Andererseits müssen diese *qualifiziert und befugt* sein, Entscheidungen in Bezug auf Tätigkeiten zu treffen, die relevante Einkünfte für das Unternehmen erwirtschaften, oder in Bezug auf die Vermögenswerte des Unternehmens (Art 7 Abs 1 lit c i Pkt 2 ATAD III). Zusätzlich wurde in Art 7 Abs 1 lit c i Pkt 3 ATAD III in seiner Stammfassung gefordert, dass die Geschäftsleitungsmitglieder von den genannten Befugnissen *regelmäßig aktiv und unabhängig Gebrauch machen müssen*. ECON schlägt vor, diesen Zusatz zu streichen.

2.5. Die steuerlichen Folgen fehlender Mindestsubstanz

Art 12 ATAD III regelt die steuerlichen Folgen des Fehlens minimaler Substanz im Mitgliedstaat des Unternehmens. Dieser ursprünglich aus Art 12 lit a ATAD III (Verweigerung der Ausstellung

einer steuerlichen Ansässigkeitsbescheinigung zur Verwendung außerhalb des Ansässigkeitsstaates des Unternehmens) und Art 12 lit b ATAD III (Ausstellung einer Ansässigkeitsbescheinigung mit Hinweis auf den nicht bestehenden Anspruch auf die Anwendung der MTR, der ZL-RL und von DBA) bestehende Artikel soll gestraft werden und durch den folgenden Absatz ersetzt werden:¹⁹

„Besitzt ein Unternehmen in dem Mitgliedstaat, in dem es steuerlich ansässig ist, keine minimale Substanz für Steuerzwecke, lehnt der Mitgliedstaat jeden Antrag des Unternehmens auf Ausstellung eines Nachweises über die steuerliche Ansässigkeit für die Verwendung außerhalb des Steuergebiets dieses Mitgliedstaates ab. Verweigert der Mitgliedstaat die Ausstellung einer solchen Bescheinigung, muss er eine amtliche Erklärung abgeben, in der er diese Entscheidung ordnungsgemäß begründet und anordnet, dass das Unternehmen die Vorteile von Abkommen und Übereinkommen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung vom Einkommen und gegebenenfalls vom Vermögen oder von internationalen Abkommen mit ähnlichem Zweck oder ähnlicher Wirkung sowie von Art. 4, 5 und 6 der Richtlinie 2011/96/EU und Art. 1 der Richtlinie 2003/49/EC nicht in Anspruch nehmen kann.“

Die ursprünglich vorgesehene Ausstellung von Ansässigkeitsbescheinigungen mit „Warnhinweis“ soll demnach nicht mehr möglich sein.

2.6. Automatischer Informationsaustausch

In Art 13 ATAD III sind Änderungen und Ergänzungen der EU-AHR²⁰ vorgesehen. Die von der Kommission zur Durchführung des *automatischen Informationsaustauschs über Briefkastenfirmer* aufzulegenden *Standardformblätter* sollten ursprünglich vor dem 1. 1. 2024 verfügbar sein. Dieser Termin soll um ein Jahr auf den 1. 1. 2025 verschoben werden (Art 20 Abs 5 lit c EU-AHR). Die Einrichtung eines *sicheren Zentralverzeichnisses* der Mitgliedstaaten über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung durch die Kommission hätte ursprünglich bis zum 30. 6. 2024 erfolgen sollen und soll auf 1. 1. 2025 verschoben werden (Art 21 Abs 5 EU-AHR). Die in Art 18 Abs 1 ATAD III vorgesehene Verpflichtung der Mitgliedstaaten, die Richtlinie bis zum 30. 6. 2023 in nationales Recht umzusetzen, soll aber offenbar nicht verlängert werden.²¹

2.7. Sanktionen bei Versäumnissen

Art 14 ATAD III verpflichtet die Mitgliedstaaten, bei Verstößen gegen die richtlinienkonform zu erlassenden nationalen Vorschriften Sanktionen zu verhängen und die dafür erforderlichen Maßnahmen zu treffen, die *wirksam, verhältnismäßig* und *ab-*

¹⁸ ECON, Draft Report 11: „Undertakings should do the gateway test by themselves in the form of a self-assessment.“

¹⁹ ECON, Draft Report 17 ff.

²⁰ Richtlinie 2011/16/EU des Rates v 15. 2. 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABl L 2011/64, 2 (11. 3. 2011).

²¹ ECON, Draft Report 19.

schreckend sein müssen. Nach der Stammfassung von ATAD III sollten die Mitgliedstaaten sicherstellen, dass diese Sanktionen eine *Geldbuße in Höhe von mindestens 5 % des Umsatzes* des Unternehmens im betreffenden Steuerjahr umfassen, wenn das Unternehmen gem Art 6 ATAD III meldepflichtig ist und die Anforderungen für ein Steuerjahr nicht innerhalb der vorgeschriebenen Frist erfüllt oder in der Steuererklärung zu den gem Art 7 ATAD III zu beantwortenden Fragen falsche Angaben macht. ECON schlägt vor, diesen Prozentsatz *von 5 % auf 2,5 % zu reduzieren*.²²

2.8. Antrag auf Steuerprüfungen

Hat die zuständige Behörde eines Mitgliedstaates Grund zur Annahme, dass ein Unternehmen, das in einem anderen Mitgliedstaat steuerlich ansässig ist, den sich aus ATAD III ergebenden Verpflichtungen nicht nachgekommen ist, so hat gem Art 15 ATAD III der erstgenannte Mitgliedstaat die Möglichkeit, die zuständige Behörde des letztgenannten Mitgliedstaates zu ersuchen, in diesem Unternehmen eine *Steuerprüfung* durchzuführen. ECON schlägt vor, solche steuerlichen Betriebsprüfungen auf Grundlage gemeinsamer Betriebsprüfungen („*joint tax audits*“) iSd Art 12a Abs 1–6 DAC 7 durchzuführen und Art 15 ATAD III um einen zusätzlichen Abs 1a wie folgt zu ergänzen:

„*Kann die ersuchende zuständige Behörde aus rechtlichen Gründen keine gemeinsame Steuerprüfung durchführen, leitet die Steuerbehörde des ersuchten Staates innerhalb eines Monats nach Eingang des Ersuchens eine nationale Steuerprüfung ein und führt diese nach den im ersuchten Staat geltenden Vorschriften für Steuerprüfungen durch.*“²³

2.9. Der zeitliche Rahmen

ECON will die Richtlinie zeitlich verschoben erst mit *1. 1. 2025 wirksam* werden lassen (Art 18 Abs 1 ATAD III).²⁴ Damit würde der für die drei „Gateways“ relevante *rückwirkende zweijährige Beobachtungszeitraum* („*look-back-period*“) nicht schon am 1. 1. 2022, sondern erst am 1. 1. 2023 beginnen. Steuerpflichtigen soll damit ausreichend Zeit gegeben werden, um auf ATAD III reagieren zu können.

3. Verbot der Vermittlung aggressiver Steuergestaltungen

In der Stellungnahme des EWSA wird gefordert, dass der Rolle „*professioneller Enabler*“ (Vermittler) in Zukunft besondere Aufmerksamkeit geschenkt werden soll. Nachdem die „*Panama- und Pandora-Papers*“ gezeigt hätten, welche Bedeutung professionellen Vermittlern bei der Planung und Umsetzung aggressi-

ver Steuerplanungsmodelle zukommt, wird empfohlen, die Vorschriften zur Regulierung der Tätigkeit professioneller Vermittler im Einklang mit den einschlägigen Kriterien der OECD festzulegen, die auch im Bereich der Briefkastenfirmen häufig eine wichtige Rolle spielen.²⁵ Als „*professionelle Enabler*“ gelten Mitglieder von Berufsgruppen, die Strukturen unter Einbeziehung von Drittstaaten gestalten, vermarkten und unterstützen und dazu beitragen, die Steuerbemessungsgrundlage der Mitgliedstaaten durch Steuerhinterziehung oder aggressive Steuerplanung auszuhöheln, indem von Rechtsträgern ohne minimale Substanz Gebrauch gemacht wird, um Unterschiede zwischen nationalen Steuersystemen oder Steuerabkommen auszunutzen. Angehörige solcher Berufsgruppen, wozu ua Steuerberater, Rechtsanwälte und Unternehmensberater zählen, würden mitunter Ketten von Briefkastenfirmen leiten oder mit diesen zusammenarbeiten und aufgrund ihrer besonderen Fachkenntnisse von Unternehmen beauftragt werden, um Steuerhinterziehung, Steuervermeidung, aggressive Steuerplanung und Geldwäsche aktiv zu begünstigen.²⁶

Während sich ATAD I, ATAD II und die Richtlinie betreffend die Meldung grenzüberschreitender Gestaltungen (DAC 6)²⁷ an den Steuerpflichtigen selbst richten, soll die in Erwägung gezogene neue Richtlinie *unmittelbar auf Vermittler Anwendung* finden, die aktiv die Möglichkeit zur Nutzung illegaler Praktiken anbieten und der Steuerkriminalität Vorschub leisten. Durch diesen Ansatz soll ein entscheidender Faktor, der Steuermissbrauch erst ermöglicht, ausgehebelt werden. Die Einschränkung der Möglichkeit zur Entwicklung unlauterer Steuerpraktiken wäre nach Ansicht der EWSA ein weiterer Schritt zur Verwirklichung jener Ziele, die von der Kommission mit ATAD III verfolgt werden.²⁸

Ziel der Initiative soll es letztlich sein, solchen Vermittlern das Ausarbeiten, Vermarkten und/oder Umsetzen von Steuer-gestaltungen oder -modellen unter Einbeziehung von Drittstaaten, die zu Steuerhinterziehung oder aggressiver Steuerplanung zum Schaden von Mitgliedstaaten führen, *zu verbieten*. Gleichzeitig soll anhand objektiver Kriterien definiert werden, was unter „*aggressiver Steuerplanung*“ zu verstehen ist. Zur Verwirklichung dieser Ziele werden von der Kommission drei Optionen vorgeschlagen:

- *Option 1* sieht eine Ergänzung des *Verbots der Beteiligung von Vermittlern an aggressiver Steuerplanung* durch die Vorgabe *spezieller Sorgfaltspflichten* vor, die im Wege einer *Selbsteinschätzung überprüfen* und *dokumentieren* müssen, ob die von ihnen ermöglichten Gestaltungen zu Steuerhinterziehung oder aggressiver Steuerplanung beitragen.

²² ECON, Draft Report 20.

²³ ECON, Draft Report 21.

²⁴ ECON, Draft Report 21.

²⁵ EWSA-Stellungnahme Tz 5.6.

²⁶ EWSA-Stellungnahme Tz 5.7. f.

²⁷ Richtlinie 2018/822/EU des Rates v 25. 5. 2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, ABI L 2018/139, I (5. 6. 2018).

²⁸ EWSA-Stellungnahme Tz 5.8.

- *Option 2* soll ergänzend dazu Vermittler verpflichten, sich in einem EU-Mitgliedstaat *registrieren zu lassen*, wenn sie Beratungsleistungen an Personen erbringen, die in der EU ansässig sind.
- *Option 3* will einen von Vermittlern zu befolgenden *Verhaltenskodex* vorgeben, mit einem Verbot für Vermittler, sich an aggressiven Steuergestaltungen zu beteiligen, derartige Modelle auszuarbeiten, zu vermarkten, einzurichten oder bei ihrer Umsetzung zu helfen, begleitet von *Sanktionen* bei Nichtbefolgung. Zwecks Erhöhung der Transparenz wird von der Kommission zusätzlich angeregt, innerhalb der EU ansässige Personen dazu anzuhalten, in ihrer jährlichen Steuererklärung jede mehr als 25%ige Beteiligung an einem nicht börsennotierten Unternehmen, das außerhalb der EU ansässig ist, zu deklarieren.

Die Kommission hat im Juli 2022 ein bis Oktober 2022 laufendes Konsultationsverfahren²⁹ in Form eines Fragebogens eingeleitet, um die Meinung von Interessenvertretungen zur Notwendigkeit einer solchen Maßnahme einzuholen. Im ersten Quartal 2023 will die Kommission ihren Richtlinienvorschlag präsentieren. Als Rechtsgrundlage für eine solche Richtlinie nennt die Kommission einerseits Art 115 AEUV, wonach die EU gemäß einem *besonderen Gesetzgebungsverfahren einstimmig* Richtlinien für die Angleichung nationaler Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten erlassen kann, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarktes auswirken. Andererseits wird Art 50 Abs 2 lit g AEUV als mögliche Rechtsgrundlage genannt, wonach die EU gemäß einem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren Richtlinien zur *Verwirklichung der Niederlassungsfreiheit für eine bestimmte Tätigkeit* erlassen kann, indem sie Schutzbestimmungen koordiniert, die in den Mitgliedstaaten den Gesellschaften vorgeschrieben werden, um sie in einer gemeinsamen Union gleichwertig zu gestalten. Es überrascht nicht, dass Interessenvertretungen des beratenden Berufsstandes mit guten Gründen dieser Initiative der Kommission ablehnend gegenüberstehen.³⁰

4. Kritische Anmerkungen zu ATAD III

4.1. Verhältnis zu bestehender unionrechtlicher Missbrauchsabwehr

Die Arbeiten der EU im Bereich des Steuerrechts sind in den letzten Jahren³¹ fast ausschließlich darauf gerichtet, grenzüberschreitende Steuervermeidung und Steuerhinterziehung zu ver-

hindern und den Steuerwettbewerb innerhalb der EU einzudämmen.³² Nach Verabschiedung von ATAD I,³³ ATAD II³⁴ und den regelmäßigen Erweiterungen der EU-Amtshilferichtlinie durch den automatischen Austausch von Steuervorbescheiden (DAC 3),³⁵ von CbC-Berichten (DAC 4),³⁶ durch die Einführung einer Meldepflicht grenzüberschreitender Gestaltungen (DAC 6),³⁷ einer verpflichtenden Meldung der von digitalen Plattformbetreibern vermittelten Umsätze (DAC 7)³⁸ und der bevorstehenden Verabschiedung von DAC 8,³⁹ womit durch Informationsaustausch zwischen den Mitgliedstaaten Steuerbetrug iZm *Kryptowerten und E-Money* verhindert werden soll, wurde zeitgleich mit der Erstfassung des Richtlinienvorschlags zur Einführung einer globalen Mindestbesteuerung⁴⁰ im Dezember 2021 die „*Unshell-Directive*“ (ATAD III) präsentiert, die in Art 13 ATAD III auch eine Änderung der EU-Amtshilferichtlinie durch DAC 9 vorsieht. Auch die Initiative der Kommission zur Einführung eines *EU-weiten Systems für Quellensteuern auf Dividenden oder Zinszahlungen*,⁴¹ die einer-

³² Schönfeld, Die Rolle der Rechtsprechung im Europäischen Steuerrecht, IStR 2022, 617 (621).

³³ RL 2016/1164/EU des Rates v 12. 7. 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes, ABl L 2016/193, 1 (19. 7. 2016).

³⁴ RL 2017/952/EU des Rates v 29. 5. 2017 zur Änderung der Richtlinie 2016/1164/EU bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern, ABl L 2017/144, 1 (7. 6. 2017), in Österreich umgesetzt in § 14 KStG, im Zuge des StRefG 2020 (BGBl I 2019/103).

³⁵ RL 2015/2376/EU des Rates v 8. 12. 2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABl L 2015/132, 1 (29. 5. 2015), in Österreich umgesetzt durch Änderung des EU-AHG im Zuge des EU-AbgÄG 2016, BGBl I 2016/77.

³⁶ Richtlinie 2016/881/EU des Rates v 25. 5. 2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABl L 2016/146, 8 (3. 6. 2016). Österreich hat die Richtlinie durch das Verrechnungspreisdokumentationsgesetz (VPDG) im Zuge des EU-AbgÄG 2016 (BGBl I 2016/77) umgesetzt und zur Sicherstellung des internationalen Informationsaustauschs die mehrseitige Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte unterzeichnet (BGBl III 2018/27). *OECD/G20, Action 13: 2015 Final Report, Annex IV to Chapter V, CbC-Report Implementation Package, „Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports“.*

³⁷ Richtlinie 2018/822/EU des Rates v 25. 5. 2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, ABl L 2018/139 (5. 6. 2018), in Österreich umgesetzt durch das EU-Meldepflichtgesetz, BGBl I 2019/91 idF BGBl I 2020/96 und BGBl I 2022/108.

³⁸ DAC 7, in Österreich umgesetzt im Zuge des AbgÄG 2022 durch das Digitale Plattformen-Meldegesetz, BGBl I 2022/108; *Aumayr/Orzechowski*, Das Digitale Plattformen-Meldegesetz (DPMG), SWK 2022, 897 (897 ff); *Orzechowski/Reiter*, Die Umsetzung der DAC 7 in nationales Recht, ÖStZ 2022, 431 (431 ff).

³⁹ *Deichsel/Petriz*, Krypto-Assets im Fokus der EU – Regulierung und Informationsaustausch (DAC8) als Schlüssel zu einer sicheren und effizienten Nutzung, SWI 2021, 201 (201 ff).

⁴⁰ Aktuelle Fassung des Kompromisstextes: *Rat der Europäischen Union*, Entwurf einer Richtlinie des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen in der Union, 2021/0433(CNS) (16. 6. 2022).

⁴¹ https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13031-Retenu-es-a-la-source-nouveau-systeme-de-l%E2%80%99UE-avisant-a-éviter-la-double-imposition/public-consultation_de (Zugriff am 2. 9. 2022).

²⁹ https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13488-Steuerhinterziehung-aggressive-Steuerplanung-in-der-EU-Vorgehen-gegen-Vermittler-Enabler_de (Zugriff am 12. 9. 2022).

³⁰ *Schwab*, Aggressive Steuerplanung im Visier der EU-Kommission, Bundessteuerberaterkammer Report August 2022, 1, https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/presse-und-kommunikation/publikationen/bstbk-report/BStBK_Pub_BStBK-Report_202208.pdf (abgerufen am 12. 9. 2022).

³¹ *Europäische Kommission*, Eine Unternehmensbesteuerung für das 21. Jahrhundert, COM(2020) 251 final (18. 5. 2021); *Bendlinger*, Unternehmensbesteuerung im 21. Jahrhundert, WT 2021, 204 (204 ff).

seits die Entlastung und Rückerstattung vereinfachen soll, andererseits aber auch der missbräuchlichen DBA-Nutzung entgegengetreten soll, kann Überschneidungen mit ATAD III zur Folge haben.

Belastbare Aussagen dazu, wie die verschiedenen Regelungen der Missbrauchsabwehr inkl der globalen Mindestbesteuerung zusammenwirken sollen, sind derzeit nicht verfügbar. Im Verhältnis zur globalen Mindestbesteuerung dürfte ATAD III allerdings aufgrund ihres weiten Anwendungsbereiches Vorrang haben und wird im Rahmen der globalen Mindestbesteuerung *vor Berechnung der effektiven Steuerbelastung* eines Unternehmens angewandt werden müssen,⁴² weil die darin vorgesehenen Maßnahmen gegen Briefkastengesellschaften letztlich deren effektiven Steuersatz erhöhen.

Dieses auf Art 115 AEUV gestützte Sekundärrecht, das von den Mitgliedstaaten *einstimmig* angenommen werden muss, dient nicht mehr dem Abbau steuerlicher Beschränkungen im Binnenmarkt. Vielmehr werden steuerliche *Eingriffstatbestände* geschaffen, die der Sicherung des Steueraufkommens der Mitgliedstaaten und der Verhinderung missbräuchlicher bzw. „ *unerwünschter* “ *Gestaltungen* dienen sollen. Deshalb wird im Schrifttum vermehrt die Frage diskutiert, welchen Grenzen der Unionsgesetzgeber im Bereich des Unternehmenssteuerrechts tatsächlich unterliegt.⁴³ Die EU begründet ihre Initiativen damit, dass sich durch Einzelmaßnahmen der Mitgliedstaaten ein angemessener wirksamer Rahmen gegen die grenzüberschreitende Steuervermeidung nicht erreichen ließe und die bestehende Fragmentierung andauern und durch unkoordinierte Maßnahmen auf nationaler Ebene sogar noch verschlimmert werden könnte.⁴⁴

4.2. Verhältnis zu nationaler Missbrauchsabwehr

ATAD III soll zu den bereits bestehenden nationalen Maßnahmen gegen die Abwehr der missbräuchlichen Nutzung von Briefkastengesellschaften *hinzutreten* und die Finanzverwaltungen nicht daran hindern – trotz bestehender Substanz nach ATAD III-Kriterien –, nach nationalem Recht zu einer anderen Schlussfolgerung zu gelangen.⁴⁵ Innerstaatliche Anti-Missbrauchs-Maßnahmen wären in Österreich zB die in Art 6 ATAD I vorgesehene und in § 22 BAO⁴⁶ umgesetzte allgemeine Anti-Missbrauchs Klausel, der „ *Principal Purpose Test* “ gem Art 29 Abs 9 OECD-MA,⁴⁷ der

BEPS⁴⁸ und durch das Multilaterale Instrument (MLI)⁴⁹ bedingt sukzessive in das österreichische DBA-Recht übernommen wird, die von Rechtsprechung⁵⁰ und Verwaltungspraxis⁵¹ geübte Verweigerung der *Einkünftezurechnung* an substanzlose Rechtsgebilde, die *Hinzurechnungsbesteuerung* iSd Art 7 und 8 ATAD I bzw § 10a KStG, *steuerliche Abzugsverbote* , wie die in Art 4 ATAD I bzw § 12a KStG vorgesehene Zinsschranke, das in § 12 Abs 1 Z 10 KStG für im Empfängerstaat niedrig besteuerte Zinsen und Lizenzgebühren geregelte Abzugsverbot, die gegen die Steuerumgehung durch hybride Strukturen in § 14 KStG gesetzten Maßnahmen oder die Berichtspflicht grenzüberschreitender Steuergestaltungen (DAC 6).

Bei Geschäftsbeziehungen mit Briefkastenfirmen kann der Steuerumgehung auch durch die *Korrektur von Verrechnungspreisen* begegnet werden, weshalb der EWSA empfiehlt, die Erarbeitung einer spezifischen *EU-Verrechnungspreisrichtlinie* in Betracht zu ziehen.⁵² Wenngleich der EWSA davon ausgeht, dass ATAD II mit früheren Gesetzgebungsinitiativen der EU gegen die internationale Steuerumgehung in Einklang steht und ATAD III die globale Mindestbesteuerung für multinationale Gruppen in der EU ergänzt, weist der EWSA darauf hin, dass aufgrund der ständigen Interaktion der verschiedenen Maßnahmen zur Vermeidung unbeabsichtigter Ergebnisse Kohärenz zwischen den einzelnen steuerlichen Regelungen angestrebt werden muss.⁵³ Der EWSA fordert die Kommission deshalb dazu auf, die Vereinbarkeit der bereits bestehenden einschlägigen internationalen und europäischen Standards – insb mit dem Konzept der „ *wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit* “ – sicherzustellen.⁵⁴

4.3. Doppelbesteuerungsabkommen und ATAD III

ATAD III greift auch in das DBA-Recht ein. Grundsätzlich wäre ein „ *Treaty Override* “ aufgrund des Vorrangs von Sekundärrecht gegenüber den zwischen den Mitgliedstaaten geschlossenen DBA zulässig. Dennoch werden im Schrifttum Bedenken geäußert, wie sich eine unionsrechtlich erzwungene Überschreibung von DBA-Recht durch Sekundärrecht der EU mit der durch den EuGH bestätigten Freiheit der Mitgliedstaaten, ihre Besteuerungsrechte untereinander zu verteilen, vereinbaren lässt.⁵⁵ Spätestens wenn die von der Kommission angekündigte, die „ *Unshell Directive* “ ergänzende Richtlinie umgesetzt wird, um den Herausforderungen im Zusammenhang mit Briefkastenfirmen in

⁴² *Graßl/Kemmer* , „Unshell“: EU-Richtlinienvorschlag zur Bekämpfung substanzschwacher Gesellschaften, IStR 2022, 226 (234).

⁴³ *Schönfeld/Ellenrieder/Sendke* , Europäische Grundrechte und Sekundärrecht, IStR 2022, 517 (517); *Schön* , Internationale Steuerpolitik zwischen Steuerwettbewerb, Steuerkoordinierung und dem Kampf gegen Steuervermeidung, IStR 2022, 181 (184).

⁴⁴ EWSA-Stellungnahme Tz 4.8.

⁴⁵ ATAD III, Erwägungsgrund Abs 9.

⁴⁶ IdF BGBl I 2018/62.

⁴⁷ *Schön* , IStR 2022, 181 (181).

⁴⁸ OECD, Verhinderung der Gewährung von Abkommensvergünstigungen in unangemessenen Fällen, Aktionspunkt 6 – Abschlussbericht 2015, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (2018).

⁴⁹ BGBl III 2018/93.

⁵⁰ VwGH 10. 12. 1997, 93/13/0185; 24. 1. 2013, 2011/16/0156; 25. 2. 2015, 2011/13/0003; 25. 4. 2018, Ro 2017/13/0004; 19. 12. 2018, Ra 2017/15/0072; 26. 7. 2000, 97/14/0070.

⁵¹ EStR 2000 Rz 104 ff.

⁵² EWSA-Stellungnahme Tz 5.10.

⁵³ EWSA-Stellungnahme Tz 4.3. f.

⁵⁴ EWSA-Stellungnahme Tz 5.5.

⁵⁵ *V. Bendlinger/Kofler* , Seminar H: Die europäische Steuerpolitik im Wandel, IStR 2022, 594 (600 f).

Drittstaaten zu begegnen,⁵⁶ wäre ein Mitgliedstaat gezwungen, unionskonform zu handeln und Unternehmen in Drittstaaten DBA-Vorteile zu verwehren. Gleichzeitig wäre er aber gegenüber dem Drittstaat völkerrechtlich verpflichtet, abkommensrechtlichen Regelungen zu folgen. Auch der EWSA weist darauf hin, dass im Verhältnis zu Drittstaaten, die nicht in den Anwendungsbereich von ATAD III fallen, die zwischen einem Mitgliedstaat und einem Drittstaat bestehenden DBA beachtet werden müssen.⁵⁷

Im Schrifttum wird versucht, diesen Konflikt durch Art 351 Abs 1 AEUV⁵⁸ zu lösen, der jene DBA, die vor Gründung der oder vor Beitritt eines Staates zur EU abgeschlossen worden sind, unberührt lässt. Unionsrecht tritt aber nicht zurück, wenn das Drittstaats-DBA erst nach dem EU-Beitritt eines Staates abgeschlossen worden ist. Ob auch Drittstaats-DBA geschützt sind, die vor dem Inkrafttreten einer Richtlinie abgeschlossen wurden, ist aber fraglich, wobei in solchen Fällen einer analogen Anwendung des Art 351 Abs 1 AEUV das Wort geredet wird.⁵⁹

4.4. Typisierende Briefkastenvermutung

Fraglich ist auch, ob ATAD III mit der Rechtsprechung des EuGH vereinbar ist, wonach sich die nationalen Behörden der Mitgliedstaaten bei der Prüfung, ob ein Vorgang Steuerhinterziehung und Missbrauch als Beweggrund hat, *nicht darauf beschränkten dürfen, vorgegebene allgemeine Kriterien* anzuwenden, sondern den Vorgang als Ganzes *individuell prüfen müssen*.⁶⁰ Der EuGH beschränkt die Anwendung typisierender Vorschriften zur Missbrauchsbekämpfung auf solche künstliche Gestaltungen, die bar jeder wirtschaftlichen Realität sind, und räumt dem Steuerpflichtigen das Recht ein, in jedem Einzelfall den Nachweis der wirtschaftlichen Sinnhaftigkeit zu führen.⁶¹ Eine generelle Steuervorschrift, mit der bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen generell von einem Steuervorteil ausgenommen werden, ohne dass die Steuerbehörde auch nur einen Anfangsbeweis oder ein Indiz für Steuerhinterziehung oder Missbrauch beizubringen hätte, ginge demnach über das zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und Missbrauch Erforderliche hinaus. Die in Art 6 und Art 7 ATAD III definierte „Briefkastenvermutung“ könnte demnach – trotz der in Art 9 ATAD III vorgesehenen Möglichkeit, diese zu

widerlegen – mit der bisherigen Rechtsprechung nicht vereinbar sein. So hat der EuGH zur Anwendung der MTR und der ZL-RL festgehalten, dass deren missbräuchliche Anwendung durch die Finanzbehörden *nachgewiesen* werden muss.⁶² Es stellt sich auch die Frage, ob der Unionsgesetzgeber durch ATAD III als Sekundärrecht gegen Primärrecht verstößt, weil die Maßnahme in keinem *angemessenen Verhältnis* zum angestrebten Ziel steht.⁶³

4.5. Nicht definierte Rechtsbegriffe

ATAD III verfolgt das Ziel, ein *einheitliches Verständnis* der für die Anerkennung von Rechtsgebilden *notwendigen Substanz* zu schaffen. Dem Rechtsanwender wird allerdings die Auslegung der in der Richtlinie verwendeten, bislang nicht ausreichend definierten Rechtsbegriffe Schwierigkeiten bereiten.⁶⁴ So stellt sich zB die Frage, was iZm dem Substanztest unter dem Begriff „*Räumlichkeiten*“ (Art 7 Abs 1 lit a ATAD III) zu verstehen ist, an welchen Maßstäben die in Art 7 Abs 1 lit c i Z 2 und ii ATAD III geforderte „*Qualifikation*“ von Geschäftsleitungsmitgliedern und Arbeitnehmern zu messen ist, oder was in Art 7 Abs 1 lit c i ATAD III und Art 7 Abs 1 lit c ii ATAD III damit gemeint ist, dass diese *nicht weiter vom Ansässigkeitsstaat des Unternehmens entfernt ansässig sein dürfen*, als dies mit der ordnungsgemäßen Erfüllung ihrer Aufgaben vereinbar ist. Gleiches gilt iZm der Definition der „*relevanten Einkünfte*“ für die Beurteilung des „*privaten Zwecks*“ (Art 4 lit f ATAD III). Sollte die Richtlinie in Kraft treten, bedarf es jedenfalls umfassender Klarstellungen, um eine unionsweit einheitliche Anwendung und Auslegung der Regelungen sicherzustellen. Auf die Notwendigkeit entsprechender Leitlinien weist auch der EWSA hin⁶⁵ und fordert die Kommission auf, auch die neuen digitalen Geschäftsmodelle in dieser Hinsicht gebührend zu berücksichtigen.⁶⁶

4.6. Anrechnung von Quellensteuern

Art 11 Abs 2 ATAD III sieht vor, dass die einer Briefkastenfirma zufließenden Einkünfte in den Händen des/der Anteilseigner(s) besteuert werden dürfen, unter Anrechnung der im Ansässigkeitsstaat der Briefkastengesellschaft erhobenen Steuer. Eine Anrechnungsverpflichtung *der Steuern des Quellenstaates* ist nicht vorgesehen. Eine solche Verpflichtung wird idR auch abkommensrechtlich nicht durchgesetzt werden können, weil ein zwischen dem Quellenstaat und dem Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners bestehendes DBA gar nicht angewandt werden kann. Denn eine dem Art 23B OECD-MA entsprechende Verpflichtung zur Anrechnung ausländischer Steuern setzt voraus, dass eine

⁵⁶ Europäische Kommission – Pressemitteilung, Faire Besteuerung: Schluss mit der missbräuchlichen Nutzung von Briefkastenfirmen für Steuerzwecke innerhalb der EU – Kommission legt Vorschlag vor (22. 12. 2021), https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/ip_21_7027 (abgerufen am 2. 9. 2022).

⁵⁷ EWSA-Stellungnahme Tz 3.1.3.

⁵⁸ Art 351 Abs 1 AEUV: „Die Rechte und Pflichten aus Übereinkünften, die vor dem 1. Januar 1958 oder, im Falle später beigetretener Staaten, vor dem Zeitpunkt ihres Beitritts zwischen einem oder mehreren Mitgliedstaaten einerseits und einem oder mehreren dritten Ländern andererseits geschlossen wurden, werden durch die Verträge nicht berührt.“

⁵⁹ V. Bendlinger/Kofler, IStR 2022, 594 (601) mwN.

⁶⁰ EuGH 17. 7. 1997, C-28/95, A. Leur Bloem, Rz 41; EuGH 5. 7. 2012, C-318/10, Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (SIAT); EuGH 8. 3. 2017, C-14/16, Euro Park Service, Rz 55; EuGH 7. 9. 2017, C-6/16, Eqiom SAS, Enka SA, Rz 32; EuGH 20. 12. 2017, C-504/16 und C-613/16, Deister Holding AG, Juhler Holding A/S, Rz 62.

⁶¹ EuGH 12. 9. 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes.

⁶² EuGH 26. 2. 2019, C-116/16, C-117/16, T Danmark und Y Denmark APS; EuGH 26. 2. 2019, C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16, N Luxembourg 1; Benz/Böhmer, DB 2022, 1028 (1036).

⁶³ EuGH 3. 12. 2019, C-482/17, Tschechische Republik gegen Europäisches Parlament und Rat der Europäischen Union, Rz 79 und 119.

⁶⁴ Graßl/Kemmer, IStR 2022, 226 (234).

⁶⁵ EWSA-Stellungnahme Tz 1.11.

⁶⁶ EWSA-Stellungnahme Tz 5.3.

in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte bezieht, die *nach dem Abkommen* im anderen Vertragsstaat besteuert werden dürfen. Das Besteuerungsrecht des Quellenstaates ergibt sich aber nicht aus dem Abkommen zwischen dem Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners und dem Quellenstaat, sondern aus jenem zwischen dem Ansässigkeitsstaat der Briefkastenfirma und dem Quellenstaat. Eine Verpflichtung zur Anrechnung der im Quellenstaat erhobenen Steuern im Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners müsste deshalb in ATAD III – im Verhältnis zu EU-Staaten mit abkommensüberschreibender Wirkung – aufgenommen werden.

4.7. Behinderung digitaler Geschäftsmodelle

Die in ATAD III aufgestellten Substanzkriterien lassen die modernen Organisationsformen unternehmerischer Tätigkeit und die Art und Weise, wie Unternehmen und deren Mitarbeiter in einer digitalisierten Welt zusammenarbeiten, völlig unberücksichtigt. ATAD III geht von der unrealistischen und *nicht mehr zeitgemäßen Annahme* aus, dass Unternehmen nur bei einer kontinuierlichen physischen Präsenz der handelnden Personen am Sitz des Unternehmens den Verdacht missbräuchlicher Gestaltungen widerlegen können. Moderne, digitale und technikaffine Geschäftsmodelle werden dadurch steuerlich behindert. Auch der EWSA drückt seine Besorgnis darüber aus, „[...] dass bei den Substanzanforderungen digitale Aspekte nicht berücksichtigt werden und lediglich die Bedeutung materieller Vermögenswerte hervorgehoben wird [...]“, was künftig zu Problemen führen könnte.⁶⁷

5. Ergebnis

Eine Umsetzung von ATAD III in der vorgesehenen und durch den EWSA adaptierten Form wird erhebliche Auswirkungen auf internationale Unternehmensstrukturen haben. So zB in Bezug auf *Holdingsgesellschaften*. Bestehende Strukturen müssen überdacht und allenfalls angepasst werden. Und das möglichst rasch, weil aufgrund der Notwendigkeit, dem „Gateway-Test“ (Art 6 Abs 1 lit a–c ATAD III) die beiden vorangegangenen Steuerjahre zugrunde zu legen, bei Wirksamkeitsbeginn der Richtlinie ab 1. 1. 2025 bereits das Steuerjahr 2023 mit zu berücksichtigen ist. Eine Umsetzung von ATAD III wird auch den administrativen Aufwand

für Steuerpflichtige und die Finanzverwaltung deutlich erhöhen. Angesichts der empfindlichen Strafen bei Versäumnissen bleibt zu hoffen, dass die Vielzahl der in ATAD III enthaltenen neuen und auslegungsbedürftigen Rechtsbegriffe von der Kommission ausreichend definiert werden. Nur so kann die Richtlinie ihrem Ziel gerecht werden, ein *EU-weit einheitliches Verständnis von „Substanz“* zu schaffen, das auch als Leitlinie für die Auslegung anderer Richtlinienvorgaben und des nationalen Steuerrechts herangezogen werden kann. Auch das Zusammenspiel unionsrechtlicher und innerstaatlicher Anti-Missbrauchsabwehr wird zu klären sein. Im Verhältnis zur globalen Mindestbesteuerung müsste ATAD III Anwendungsvorrang haben.⁶⁸ Vertreter der Wirtschaft haben sowohl gegen ATAD III als auch die Initiative der EU, dem beratenden Berufsstand („*professional enablers*“) bei der internationalen Steuerplanung und -gestaltung ein enges Korsett anzulegen, erhebliche Bedenken geäußert und befürchten Wettbewerbsnachteile im Verhältnis zu außereuropäischen Staaten.⁶⁹ Es bestehen auch begründete Zweifel, ob es gelingen kann zwischen den Mitgliedstaaten die für die Umsetzung der Richtlinie erforderliche Einstimmigkeit herbeizuführen.

⁶⁸ Graßl/Kemmer, IStR 2022, 226 (234).

⁶⁹ CFE/tax advisers europe, Opinion Statement FC 2/2022 on the EU Commission Proposal for a Directive on the Use of Shell Entities in the EU (“Unshell oder ATAD3”) – Issued by CFE Tax Advisers Europe, Submitted to the EU Institutions on 6 April 2022, https://taxadvisereurope.org/new_agency/wp-content/uploads/2022/04/CFE-Opinion-Statement-on-EU-Commission-Unshell-Directive-ATAD3_FINAL.pdf (Zugriff am 2. 9. 2022).



Der Autor:

Prof. Dr. **Stefan Bendlinger** ist Steuerberater und Senior Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz. Er ist Fachautor, Vortragender und Uni-Lektor. Er leitet stellvertretend die Arbeitsgruppe „Internationales Steuerrecht“ des Fachsenats für Steuerrecht der KSW und ist Mitglied facheinschlägiger Gremien in Österreich und im Ausland.

Aktuelle Publikationen:

Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts⁴ (2020); *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht² (2019).

🌐 [lesen.lexisnexis.at/autor/Bendlinger/Stefan](https://www.lexisnexis.at/autor/Bendlinger/Stefan)

Foto: ICON

⁶⁷ EWSA-Stellungnahme Tz 4.1.