

Stefan Bendlinger\*)

## Die „Unshell-Richtlinie“ gegen die missbräuchliche Nutzung von Briefkastenfirmen in der Europäischen Union (ATAD III)

### COUNCIL DIRECTIVE ON RULES TO PREVENT THE MISUSE OF SHELL ENTITIES FOR TAX PURPOSES

On December 22<sup>nd</sup>, 2021, the European Commission presented the proposal for a council directive to fight against the misuse of shell entities for improper tax purposes. The new directive will establish transparency standards and uses several objective indicators related to income, premises, and staff of such entities to help tax authorities in the European Union to detect and “unshell” entities existing on paper only. The directive will introduce a filtering system for entities in scope that have to comply with three indicators that constitute a type of a “gateway”. If an entity crosses all three gateways, additional information must be added to its annual tax return that is related to the premises of the entity, its bank accounts, and the residency of its directors and employees. If the entity fails at least one of the “substance indicators”, it is presumed to be a “shell”. If the entity cannot rebut this presumption any access to tax relief under a tax treaty, the EU Parent Subsidiary Directive and the EU Interest and Royalties Directive will be denied. In addition, the member states’ authorities will automatically exchange information on all entities in the scope of the directive and may request other member states to conduct tax audits of such shell entities and communicate the result. *Stefan Bendlinger* gives an overview of the content of the proposed directive and its implications for an enterprise’s cross-border activities.

#### I. Maßnahmen der EU gegen Briefkastenfirmen

Am 18. 5. 2021 hat die Europäische Kommission dem Rat und dem Europäischen Parlament eine Mitteilung zur Unternehmensbesteuerung im 21. Jahrhundert<sup>1)</sup> vorgelegt. Darin findet sich ein Fünf-Punkte-Programm mit Vorschlägen zur Schaffung eines stabilen, effizienten und fairen Systems der Unternehmensbesteuerung, um die Erholung Europas von der Corona-Pandemie zu unterstützen und staatliche Einnahmen nachhaltig sicherzustellen.<sup>2)</sup> Programmpunkt 2 sieht als kurzfristige Maßnahme vor, durch eine EU-Richtlinie gezielte Abwehrmaßnahmen gegen die missbräuchliche Nutzung von substanzlosen Rechtsgebilden („Briefkastenfirmen“) zu setzen. Einerseits sollten darin objektive Indikatoren zur Qualifikation eines Rechtsgebildes als Briefkastenfirma definiert werden, andererseits Abwehrmaßnahmen gegen deren missbräuchliche Nutzung, durch die Verweigerung unions- oder abkommensrechtlicher Steuervorteile in Verbindung mit neuen Transparenzstandards in Form erhöhter Berichts- Erklärungs- und Aufzeichnungspflichten geschaffen werden, flankiert durch einen automatischen Informationsaustausch zwischen den EU-Mitgliedstaaten sowie die Berechtigung von EU-Mitgliedstaaten, Betriebsprüfungen durch einen anderen EU-Mitgliedstaat zu verlangen und über deren Ergebnis informiert zu werden.

Unter dem Arbeitstitel „Unshell“ hat die Europäische Kommission am 22. 12. 2021 nun den Vorschlag einer Richtlinie (im Folgenden: RL)<sup>3)</sup> präsentiert, in der Regeln zur Verhinderung der missbräuchlichen Nutzung von Briefkastenfirmen („shell entities“) für

\*) Prof. Dr. Stefan Bendlinger ist Steuerberater und Senior Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz.

1) Europäische Kommission, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat, Eine Unternehmensbesteuerung für das 21. Jahrhundert, COM(2020) 251 (final) (18. 5. 2021).

2) Bendlinger, Die Zukunft der Unternehmensbesteuerung – G7, G20, OECD und EU schaffen eine neue Weltsteuerordnung, SWI 2021, 395 (395 ff).

3) European Commission, 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) 565 final (22. 12. 2021).

steuerliche Zwecke vorgesehen sind, ergänzt um den Vorschlag zur Erweiterung der EU-Amtshilferichtlinie (ATAD III).<sup>4)</sup> In ihrer Pressemitteilung<sup>5)</sup> weist die Kommission darauf hin, dass Briefkastenfirmen häufig zu aggressiver Steuerplanung genutzt werden, zur Umleitung von Finanzströmen in Niedrigsteuerrländer und generell zur Steuerumgehung. Auch Privatpersonen würden auf Briefkastenfirmen zurückgreifen, um ihr Eigentum an Vermögenswerten zu verschleiern und vor allem Immobilien und Einkünfte daraus am Fiskus ihres Ansässigkeitsstaates oder des Belegenheitsstaates vorbei zu schleusen. Die auf Art 115 AEUV<sup>6)</sup> basierende Richtlinie soll gemäß Art 18 RL bis zum 30. 6. 2023 in das nationale Recht der EU-Mitgliedstaaten übernommen werden und ab 1. 1. 2024 Anwendung finden. Die Struktur des Richtlinienvorschlags ist in der folgenden Tabelle abgebildet:

<b>Kapitel 1</b>	<b>Allgemeine Bestimmungen</b>
Art 1	Gegenstand
Art 2	Geltungsbereich
Art 3	Definitionen
Art 4	Relevante Einnahmen
Art 5	Definition der verbundenen Unternehmen
<b>Kapitel II</b>	<b>Bestimmung der Unternehmen, welche die Indikatoren der für steuerliche Zwecke notwendigen Mindestsubstanz nicht erfüllen</b>
Art 6	Berichtspflichtige Unternehmen
Art 7	Indikatoren der für steuerliche Zwecke notwendigen Mindestsubstanz
Art 8	Vermutung von Mindestsubstanz für steuerliche Zwecke
Art 9	Widerlegung der Vermutung
Art 10	Ausnahmen
<b>Kapitel III</b>	<b>Steuerliche Behandlung von Unternehmen, welche über die für steuerliche Zwecke notwendige Mindestsubstanz nicht verfügen</b>
Art 11	Steuerliche Folgen der für steuerliche Zwecke fehlenden Mindestsubstanz in einem anderen Mitgliedstaat als jenem des Unternehmens
Art 12	Steuerliche Folgen der für steuerliche Zwecke fehlenden Mindestsubstanz im Mitgliedstaat des Unternehmens
<b>Kapitel IV</b>	<b>Informationsaustausch</b>
Art 13	Änderung der Richtlinie 2011/16/EU (EU-Amtshilferichtlinie)
<b>Kapitel V</b>	<b>Durchsetzung</b>
Art 14	Strafbestimmungen
Art 15	Steuerprüfungen auf Antrag

<sup>4)</sup> Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. 2. 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABI L 64 vom 11. 3. 2011, S 1.

<sup>5)</sup> Europäische Kommission, Pressemitteilung – Faire Besteuerung: Schluss mit der missbräuchlichen Nutzung von Briefkastenfirmen für Steuerzwecke innerhalb der EU – Kommission legt Vorschlag vor (22. 12. 2021).

<sup>6)</sup> Gemäß Art 114 AEUV „[...] erlässt der Rat gemäß einem besonderen Gesetzgebungsverfahren einstimmig und nach Anhörung des Europäischen Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses Richtlinien für die Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarktes auswirken“.

Kapitel V	Durchsetzung
Art 16	Monitoring
Art 17	Berichterstattung
Kapitel VI	Schlussbestimmungen
Art 18	Umsetzung
Art 19	Inkrafttreten
Art 18	Adressaten der Richtlinie

## II. Enthüllung von Steueroasen innerhalb der EU

### 1. Berichtspflicht bei Durchschreiten von drei „Gateways“

In Art 1 RL („*subject matter*“) heißt es, dass die Richtlinie die Indikatoren für eine Mindestsubstanz von in EU-Mitgliedstaaten ansässigen Unternehmen („*undertaking*“) festlegen soll und Regelungen zu deren steuerlichen Behandlung, wenn diese die Indikatoren nicht erfüllen. Gemäß Art 2 RL („*scope*“) ist die Richtlinie auf alle „*undertakings*“ anzuwenden, die in einem EU-Mitgliedstaat als „*tax resident*“, also als unbeschränkt steuerpflichtig, gelten und berechtigt sind, dort eine steuerliche Ansässigkeitsbescheinigung ausgestellt zu bekommen. Der Begriff „*undertaking*“ (Unternehmen) wird in Art 3 Abs 1 RL definiert und steht für jegliches mit wirtschaftlichen Aktivitäten befasste Rechtgebilde, das ungeachtet seiner Rechtsform in einem EU-Mitgliedstaat als „*tax resident*“.<sup>7)</sup> *Betriebsstätten* und im jeweiligen EU-Mitgliedstaat als *steuerlich transparent behandelte Personengesellschaften* dürften deshalb mangels Steuersubjekteigenschaft von der Richtlinie nicht erfasst sein.

Auf der ersten Stufe des Substanztests erfolgt die Identifikation möglicher Briefkastenfirmen anhand von drei Kriterien. Gemäß Art 6 Abs 1 lit a bis c RL sollen Unternehmen gegenüber ihren zuständigen Steuerbehörden im jeweiligen EU-Mitgliedstaat im Rahmen ihrer Steuererklärungen einer zusätzlichen Berichtspflicht (Art 7 RL) unterliegen, wenn diese kumulativ diese drei – von der Europäischen Kommission auch als „*gateways*“ bezeichneten – Kriterien erfüllen:

1. Mehr als 75 % des Umsatzes der letzten beiden Steuerjahre besteht aus „*relevanten*“ Einnahmen. Der Begriff des „*relevant income*“ ist in Art 4 lit a bis h RL definiert und umfasst
  - a. Kapitalerträge inklusive solcher aus Kryptowährungen,
  - b. Lizenzgebühren und andere Einnahmen aus geistigen oder immateriellen Vermögenswerten oder handelbaren Rechten,
  - c. Dividenden und Einnahmen aus der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen,
  - d. Leasingentgelte,
  - e. Einnahmen aus unbeweglichem Vermögen,
  - f. Einnahmen aus beweglichem Vermögen mit einem Buchwert von mehr als 1 Mio Euro (außer Barvermögen, Aktien oder Anleihen), die für private Zwecke gehalten werden,
  - g. Einnahmen aus Versicherungen, Bankgeschäften und anderen Finanztransaktionen, und

<sup>7)</sup> Der in diesem Beitrag verwendete Begriff der „*Ansässigkeit*“ („*tax residency*“) bezieht sich auf die Steuersubjekteigenschaft nach jeweils innerstaatlichem Recht des EU-Mitgliedstaates und nicht auf den abkommensrechtlich relevanten Begriff.

- h. Einnahmen aus Dienstleistungen die das Unternehmen an andere verbundene Unternehmen („*associated enterprises*“<sup>8)</sup>) ausgelagert hat.
2. Die grenzüberschreitende Tätigkeit des Unternehmens ergibt sich aus einem der folgenden Gründe:
  - a. Mehr als 60 % des Buchwertes des vom Unternehmen gehaltenen Vermögens besteht aus unbeweglichem oder nicht betrieblichen Zwecken dienendem beweglichem Vermögen iSd Art 4 lit e und f RL, das außerhalb des Ansässigkeitsstaates des Unternehmens („*member state of the undertaking*“ iSd Art 3 Abs 4 RL) gelegen ist.
  - b. Mindestens 60 % der relevanten Einnahmen des Unternehmens werden durch grenzüberschreitende Transaktionen erwirtschaftet oder weitergeleitet.
3. In den letzten zwei Steuerjahren wurden die Führung der Tagesgeschäfte und die Entscheidungsfindung bezüglich wesentlicher unternehmerischer Funktionen ausgelagert. Unerheblich ist, ob die Auslagerung an ein verbundenes Unternehmen oder an einen Dritten erfolgt ist.

Das in Art 6 Abs 1 RL genannte Kriterium gilt auch dann als erfüllt, wenn ein Unternehmen unbewegliches oder bewegliches Vermögen iSd Art 4 lit e und f RL hält – unabhängig davon, ob aus diesen Wirtschaftsgütern innerhalb der letzten zwei Steuerjahre Einnahmen erwirtschaftet wurden – und der Buchwert dieser Wirtschaftsgüter mehr als 75 % des Buchwertes aller Wirtschaftsgüter überschreitet. Gleiches gilt für Unternehmen, die Dividenden oder Einnahmen aus der Veräußerung von Beteiligungen iSd Art 4 lit c RL erwirtschaften.

In Art 6 Abs 2 RL findet sich ein umfassender Katalog von „*undertakings*“, die keinem Substanztest iSd Art 7 RL unterliegen. Dazu zählen

- a. Unternehmen, die zum öffentlichen Handel zugelassene Wertpapiere halten,
- b. regulierte Finanzdienstleister,<sup>9)</sup>
- c. Unternehmen, die in ihrem Ansässigkeitsstaat Anteile an im gleichen EU-Mitgliedstaat operativ tätigen Unternehmen halten und deren Nutzungsberechtigte ebenfalls in diesem Staat tätig sind,
- d. Unternehmen mit Holding-Aktivitäten, die im gleichen Staat wie ihre Gesellschafter bzw jenem der obersten Muttergesellschaft iSd Anhangs III Abschnitt I Pkt 7 EU-Amtshilferichtlinie<sup>10)</sup> ansässig sind,
- e. Unternehmen mit mindestens fünf Vollzeitbeschäftigten, die ausschließlich daran arbeiten, die relevanten Einnahmen zu generieren.

---

<sup>8)</sup> Der Begriff „*associated enterprise*“ ist in Art 5 RL definiert und umfasst Personen – unabhängig davon, ob es sich dabei um eine natürliche oder juristische Person handelt –, die an der Leitung einer anderen Person beteiligt und damit in der Lage sind, einen wesentlichen Einfluss auf eine andere Person auszuüben, eine Person, die über eine Holding mehr als 25 % der Stimmrechte hält, eine Person, die direkt oder indirekt zu mehr als 25 % am Kapital einer anderen Person beteiligt ist bzw Anspruch auf mehr als 25 % der Gewinne hat (Art 5 Abs 1 RL). Ist mehr als eine Person an der Leitung, Kontrolle am Kapital oder Gewinn einer anderen Person beteiligt, gilt jede Person als „*associated enterprise*“ (Art 5 Abs 2 RL). Bei Zusammenwirken mit anderen Personen in Bezug auf die Beteiligung an den Stimmrechten oder dem Gesellschaftskapital eines Rechtsgebildes gilt jede Person als zur Gänze an der anderen Person beteiligt (Art 5 Abs 3 RL). Bei indirekten Beteiligungen ist die Beteiligungsquote in der Gesellschafterkette durchzurechnen. Eine Person, die zu mehr als 50 % an den Stimmrechten eines Rechtsgebildes beteiligt ist, gilt als zu 100 % beteiligt. Natürliche Personen, deren Ehegatten sowie ihre Vorfahren und Nachkommen in gerader Linie sind für diese Zwecke als eine Person zu behandeln (Art 5 Abs 4 RL).

<sup>9)</sup> Was als „*regulated financial undertaking*“ gilt, ist in Art 6 Abs 2 RL unter Bezug auf verschiedene Rechtsakte der EU in insgesamt 19 Punkten taxativ aufgezählt. Genannt sind ua Kreditinstitute, „*alternativ investment fund manager*“ (AIFM), Versicherer und Rückversicherer, Pensionskassen und Unternehmen, die sich mit Crowdfunding und Dienstleistungen iZm „*Krypto-Assets*“ beschäftigen.

<sup>10)</sup> Anhang III Abschnitt I Pkt 7 EU-Amtshilferichtlinie definiert den Ausdruck „*oberste Muttergesellschaft*“ als eine „*Geschäftseinheit einer multinationalen Unternehmensgruppe, die die folgenden Kriterien erfüllt:*

## 2. Substanzanforderungen

Unternehmen, die alle drei der in Art 6 Abs 1 RL genannten „gateways“ kumulativ erfüllen und vom Substanztest nicht ausgenommen sind, sollen in einem zweiten Schritt verpflichtet werden, im Zuge ihrer jährlichen Steuererklärungen den Steuerbehörden die in Art 7 Abs 1 RL genannten zusätzlichen, substanzbezogenen Informationen über drei Kernindikatoren offenzulegen, die sich auf das Vorhandensein von Geschäftsräumen, den Unterhalt von Bankkonten und die Geschäftsführung des Unternehmens beziehen. Wird eines der drei folgenden Kriterien nicht erfüllt, wird angenommen, dass es sich bei dem Rechtsgebilde um eine Briefkastenfirma handelt. Werden umgekehrt alle drei Kriterien erfüllt, besteht die Vermutung, dass keine Briefkastenfirma vorliegt.

1. Das Unternehmen unterhält im jeweiligen EU-Mitgliedstaat eigene Geschäftseinrichtungen oder solche, die dem Unternehmen zur ausschließlichen Nutzung zur Verfügung stehen.
2. Das Unternehmen hat zumindest ein Bankkonto innerhalb der EU, das aktiv genutzt wird.
3. Einer der folgenden Indikatoren wird erfüllt: Ein oder mehrere Geschäftsführer („directors“) des Unternehmens
  - a. sind für Steuerzwecke im EU-Mitgliedstaat des Unternehmens ansässig oder sind nur so weit von dem EU-Mitgliedstaat entfernt, dass diese Entfernung mit der ordnungsgemäßen Erfüllung ihrer Aufgaben vereinbar ist;
  - b. sind qualifiziert und berechtigt, Entscheidungen in Bezug auf jene Aktivitäten oder Vermögenswerte zu treffen, aus denen die relevanten Einnahmen des Unternehmens stammt;
  - c. nutzen aktiv und unabhängig ihre Entscheidungsbefugnisse;
  - d. sind keine Arbeitnehmer eines Unternehmens, das kein verbundenes Unternehmen ist, und üben keine Funktionen eines Geschäftsführers oder vergleichbaren Organs anderer Unternehmen aus, die keine verbundenen Unternehmen sind.
  - e. Die Mehrzahl der auf Vollzeitbasis beschäftigten Arbeitnehmer ist für steuerliche Zwecke im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens ansässig oder nur so weit von diesem EU-Mitgliedstaat entfernt, dass diese Entfernung mit der ordnungsgemäßen Erfüllung ihrer Aufgaben vereinbar ist, und sie verfügen über die nötige Qualifikation, um die Tätigkeiten auszuüben, die die relevanten Einnahmen erwirtschaften.

Berichtspflichtige Unternehmen haben die oben genannten Informationen im Rahmen ihrer Steuererklärungen zu belegen und zu dokumentieren (Art 7 Abs 2 RL). Offenzulegen sind

- a. die Anschrift und Art der Geschäftseinrichtung,
- b. die Höhe und Art der Umsätze,
- c. die Höhe und Art der Betriebsausgaben,
- d. die Anzahl der Geschäftsführer („directors“), deren Qualifikation, Berechtigungsumfang, Angabe des Ortes ihrer steuerlichen Ansässigkeit,

---

*a) sie besitzt direkt oder indirekt ausreichende Anteile an einer oder mehreren Geschäftseinheiten einer solchen multinationalen Unternehmensgruppe, sodass sie zur Aufstellung von konsolidierten Abschlüssen nach den im Staat ihrer steuerlichen Ansässigkeit allgemein geltenden Rechnungslegungsgrundsätzen verpflichtet ist oder dazu verpflichtet wäre, wenn ihre Eigenkapitalbeteiligungen an einer öffentlichen Wertpapierbörse im Staat ihrer steuerlichen Ansässigkeit gehandelt würden; b) innerhalb der multinationalen Unternehmensgruppe existiert keine andere Geschäftseinheit, die direkt oder indirekt Anteile im Sinne von Buchstabe a an der erstgenannten Geschäftseinheit besitzt.“*

- e. die Anzahl der Vollzeitbeschäftigten, die mit den Geschäftsaktivitäten betraut sind, wodurch die relevanten Einnahmen erwirtschaftet werden, deren Qualifikation, Ort ihrer steuerlichen Ansässigkeit,
- f. ausgelagerte Unternehmensaktivitäten,
- g. Kontonummern, erteilte Vollmachten über Bankkonten und Nachweis über Kontenbewegungen.

### **3. Widerlegung von Substanzlosigkeit**

Für Unternehmen, die erklären, alle der in Art 7 Abs 1 RL genannten Mindestsubstanzanforderungen zu erfüllen, und diesen Umstand iSd Art 7 Abs 2 RL auch ausreichend nachweisen können, gilt die Vermutung, dass im jeweiligen Steuerjahr die von der Richtlinie geforderte Mindestsubstanz vorhanden ist (Art 8 Abs 1 RL).

Für Unternehmen, die erklären, diese Anforderungen nicht zu erfüllen bzw nicht die dazu notwendige Dokumentationen liefern, gilt die Vermutung, dass die Substanzanforderungen nicht vorhanden sind. In Art 9 Abs 1 RL ist allerdings vorgesehen, dass Unternehmen diese Vermutung widerlegen können, indem sie zusätzliche Nachweise über die von ihnen iZM der Erwirtschaftung von Einnahmen erbrachten Unternehmens-tätigkeiten beibringen. Dazu zählen gemäß Art 9 Abs 2 RL:

- a. Dokumente über die wirtschaftlichen Hintergründe für die Errichtung des Unternehmens,
- b. Informationen über das Profil der Arbeitnehmer, deren Erfahrung, deren Entscheidungsbefugnisse innerhalb der Gesamtorganisation, deren Rolle und Position im Organigramm des Unternehmens, Art des Anstellungsvertrags, Qualifikation und Dauer der Beschäftigung und konkrete Nachweise dass die Entscheidungsfindung bezüglich der die Einnahmen generierenden Aktivitäten im EU-Mitgliedstaat des jeweiligen Unternehmens stattfindet.

Die Substanzlosigkeit eines Unternehmens gilt als widerlegt, wenn sich aus den gemäß Art 9 Abs 2 RL beigebrachten Nachweisen ergibt, dass das Unternehmen laufend die zur Erwirtschaftung der Einnahmen notwendigen Tätigkeiten durchgeführt hat, diese kontrollieren konnte und entsprechende Risiken zu tragen hatte bzw über die dem Einkommen zugrunde liegenden Vermögenswerte, sofern keine Einnahmen erzielt worden sind (Art 9 Abs 3 RL). Kann auf dieser Grundlage für ein Steuerjahr die Substanzlosigkeit widerlegt werden, kann ein EU-Mitgliedstaat für einen Zeitraum von fünf Jahren den Substanztest als erfüllt betrachten, sofern sich in diesem Zeitraum die tatsächlichen und rechtlichen Gegebenheiten nicht verändern (Art 9 Abs 4 RL).

### **4. Keine Berichtspflicht bei fehlendem Risiko der Steuervermeidung**

Art 10 Abs 1 RL verpflichtet EU-Mitgliedstaaten, die notwendige Schritte zu setzen, um Unternehmen, welche die in Art 6 Abs 1 RL vorgesehenen „gateways“ passieren, die Möglichkeit zu geben, die in der Richtlinie vorgesehenen Verpflichtungen nicht erfüllen zu müssen, wenn der Bestand des Unternehmens, also der Briefkastenfirma, die Steuerschuld seiner Nutzungsberechtigten oder der Unternehmensgruppe, dem das Unternehmen zugehört, insgesamt nicht reduziert. Kann dieser Umstand ausreichend und objektiv nachgewiesen werden, kann ein EU-Mitgliedstaat diese Ausnahme für ein Steuerjahr gewähren. In diesem Fall sind Informationen über die Struktur der Gruppe und ihre Aktivitäten beizubringen, die es ermöglichen, die gesamte von Nutzungsberechtigten zu tragende Steuerlast oder – je nach Sachverhalt – jene der gesamten Gruppe unter Berücksichtigung der Zwischenschaltung des Unternehmens mit jener Steuerlast zu vergleichen, die ohne Bestand des Unternehmens zu tragen gewesen wäre (Art 10 Abs 2

RL). Nach Ende des Steuerjahres, für das die Befreiung gewährt worden ist, kann diese Befreiung auf einen Zeitraum von fünf Jahren ausgedehnt werden, wenn sich die faktischen und rechtlichen Gegebenheiten des Unternehmens, der Nutzungsberechtigten und jene der Gruppe im maßgeblichen Zeitraum nicht verändert haben.

##### **5. Steuerliche Folgen für substanzlose Unternehmen außerhalb ihres Ansässigkeitsstaates**

Art 11 Abs 1 RL soll EU-Mitgliedstaaten verpflichten, im Verhältnis zu jenen EU-Mitgliedstaaten, in denen substanzlose Unternehmen steuerlich ansässig sind, Abkommen und Vereinbarungen, die eine Vermeidung von Doppelbesteuerung im Bereich von Einkommen und allenfalls vom Vermögen vorsehen,<sup>11)</sup> nicht anzuwenden, sowie Entlastungen, die sich aus Art 4, 5 und 6 Mutter-Tochter Richtlinie<sup>12)</sup> und aus Art 1 Zinsen- und Lizenzgebührenrichtlinie<sup>13)</sup> ergeben, nicht anzuwenden, wenn

- a. anzunehmen ist, dass das Unternehmen nur über minimale Substanz verfügt und
- b. diese Vermutung nicht widerlegt werden kann.

Gemäß Art 11 Abs 2 RL haben in diesem Fall die EU-Mitgliedstaaten, in denen die Anteilseigner des Unternehmens („*undertaking's shareholders*“) ansässig sind, die Einnahmen des Unternehmens nach ihrem innerstaatlichen Recht so zu versteuern, als ob sie Letzteren unmittelbar zugeflossen wären. Die im EU-Mitgliedstaat des Unternehmens anfallenden Steuern vom Einkommen sind anzurechnen, wenn die relevanten Einnahmen bei einem Unternehmen (der Briefkastenfirma) angefallen sind,

- a. das mutmaßlich über keine ausreichende Substanz verfügt,
- b. das Unternehmen diesen Umstand auch nicht widerlegen kann und
- c. Anteilseigner und Schuldner im gleichen EU-Mitgliedstaat ansässig sind.

Die Besteuerung kann nach innerstaatlichem Recht erfolgen, und zwar ungeachtet der möglichen Anwendbarkeit bestehender DBA. Auch wenn der Zahlende in keinem EU-Mitgliedstaat ansässig ist, soll der Ansässigkeitsstaat der Anteilseigner des Unternehmens – unbeachtet eines mit dem Drittstaat allenfalls bestehenden DBA – so besteuern, als wäre das Einkommen den Anteilseignern unmittelbar zugeflossen (Art 11 Abs 2 RL).

Ist der Anteilseigner des Unternehmens in keinem EU-Mitgliedstaat steuerlich ansässig, hat der EU-Mitgliedstaat des Zahlenden – ungeachtet allenfalls bestehender abkommensrechtlicher Regelungen – die in seinem innerstaatlichen Steuerrecht vorgesehenen Quellensteuern einzubehalten.

Werden bei bestehender nicht widerlegbarer Substanzlosigkeit von einem Unternehmen Vermögenswerte iSd Art 4 RL gehalten, ist gemäß Art 11 Abs 3 RL wie folgt vorzugehen: Jener EU-Mitgliedstaat, in dem unbewegliches Vermögen iSd Art 4 lit e RL gelegen ist, soll dieses Vermögen nach seinem innerstaatlichen Recht so besteuern dürfen, als würde dieses Vermögen unmittelbar vom Anteilseigner gehalten, ohne Berücksichtigung von DBA, die mit dem Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners bestehen (Art 11 Abs 3 lit a RL). Gleichzeitig sollen die EU-Mitgliedstaaten, in dem die Anteilseigner ansässig sind, dieses Vermögen nach jeweils nationalem Recht besteuern können, ebenso ohne Berücksichtigung allenfalls bestehender DBA (Art 11 Abs 3 lit b RL).

---

<sup>11)</sup> Für die im Richtlinientext verwendete Formulierung „*conventions that provide for the elimination of double taxation of income, and where applicable, capital*“ wird in der Folge der Begriff „DBA“ verwendet.

<sup>12)</sup> Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. 11. 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (Neufassung), ABI L 345 vom 29. 12. 2011, S 8.

<sup>13)</sup> Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. 6. 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABI L 157 vom 26. 6. 2003, S 49.

## **6. Steuerliche Folgen im EU-Mitgliedstaat des substanzlosen Unternehmens**

Der EU-Mitgliedstaat, in dem das als substanzlos einzustufende Unternehmen (Briefkastenfirma) steuerlich ansässig ist,<sup>14)</sup> hat eine der folgenden Maßnahmen zu setzen:

- a. Verweigerung der Erteilung einer steuerlichen Ansässigkeitsbescheinigung an das substanzlose Unternehmen zwecks Verwendung außerhalb ihres EU-Mitgliedstaats;
- b. Erteilung einer steuerlichen Ansässigkeitsbescheinigung, aus der die Briefkasteneigenschaft hervorgeht, indem darin dokumentiert wird, dass das Unternehmen nicht berechtigt ist, DBA-rechtliche Begünstigungen oder die Vorteile der oben genannten Bestimmungen der Mutter-Tochter- und der Zinsen- und Lizenzgebührenrichtlinie in Anspruch zu nehmen.

## **III. Von der Richtlinie betroffene internationale Steuerfälle<sup>15)</sup>**

### **1. Schuldner einer Zahlung im Drittstaat, Unternehmen und Anteilseigner in der EU**

Quellenstaaten, die nicht an die Richtlinie gebunden sind, können („*may apply*“) auf abfließende Zahlungen ihr nationales Steuerrecht anwenden oder sich dafür entscheiden, auch ein mit dem Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners bestehendes DBA zu berücksichtigen. Das in einem EU-Mitgliedstaat errichtete Unternehmen gilt als steuerlich ansässig, unterliegt dem nationalen Steuerrecht dieses EU-Mitgliedstaats und hat die entrichteten Steuern evident zu halten. Die in einem EU-Mitgliedstaat ansässigen Anteilseigner haben die von dem Unternehmen bezogenen Zahlungen nach jeweils nationalem Recht in ihr steuerpflichtiges Einkommen einzubeziehen und die aus dem Quellenstaat stammenden Einnahmen auf Grundlage eines zwischen dem Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners und dem Quellenstaat bestehenden DBA zu entlasten. Auch die vom Unternehmen (der Briefkastenfirma) bezahlten Steuern sind von der Steuer im Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners in Abzug zu bringen.

### **2. Schuldner einer Zahlung, Unternehmen und Anteilseigner in der EU**

In diesem Fall sind alle drei an dem Steuerfall beteiligten Personen an die Richtlinie gebunden. Der Quellenstaat ist in diesem Fall nicht berechtigt, die Zahlung zu besteuern. Er kann allerdings von den abfließenden Vergütungen sein nationales Recht anwenden, wenn er nicht feststellen kann, ob die Anteilseigner des Unternehmens in einem EU-Mitgliedstaat ansässig sind. Das Unternehmen gilt als steuerlich ansässig, unterliegt dem nationalen Steuerrecht dieses EU-Mitgliedstaats und hat die entrichteten Steuern evident zu halten. Bezüglich des in einem EU-Mitgliedstaat ansässigen Anteilseigners gelten die obigen Ausführungen.

### **3. Schuldner einer Zahlung und Unternehmen in der EU, Anteilseigner im Drittstaat**

In diesem Fall ist nur der Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners nicht an die Richtlinie gebunden. Der Quellenstaat besteuert die abfließenden Zahlungen nach nationalem Recht, allenfalls unter Berücksichtigung eines DBA, das mit dem Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners besteht. Das Unternehmen gilt als steuerlich ansässig, unterliegt dem nationalen Steuerrecht dieses EU-Mitgliedstaats und hat die entrichteten Steuern evident zu halten. Drittstaaten, in denen die Anteilseigner des Unternehmens ansässig sind, sind durch die Richtlinie nicht gebunden, können aber bei Nichtanerkennung des Unternehmens als Zurechnungssubjekt des Einkommens ein mit dem Quellenstaat bestehendes DBA anwenden.

---

<sup>14)</sup> Die RL verwendet bezüglich der steuerlichen Ansässigkeit die Wortfolge „*Member State of the undertaking*“, der gemäß Art 3 Abs 4 RL jener Staat ist, „*where the undertaking is resident for tax purposes*“. Art 3 Abs 1 RL definiert als „*undertaking*“, ungeachtet der Rechtsform, jedes mit unternehmerischen Tätigkeiten befasste Rechtsgebilde, das in einem EU-Mitgliedstaat als (nach jeweils nationalem Steuerrecht) steuerlich ansässig („*tax resident*“) gilt.

<sup>15)</sup> In Anlehnung an das der RL vorangestellte „*Explanatory Memorandum*“, Abschnitt „*Consequences*“, 13 f.



#### 4. Schuldner einer Zahlung und Anteilseigner im Drittstaat, Unternehmen in der EU

In diesem Fall ist der Quellenstaat nicht an die Richtlinie gebunden und kann deshalb auf die abfließenden Zahlungen sein nationales Steuerrecht oder ein mit dem Ansässigkeitsstaat der Anteilseigner bestehendes DBA anwenden. Das in einem EU-Mitgliedstaat ansässige Unternehmen hat die empfangenen Zahlungen zu versteuern, unterliegt dem nationalen Steuerrecht dieses EU-Mitgliedstaats und muss die entrichteten Steuern evident halten. Drittstaaten, in dem die Anteilseigner ansässig sind, sind durch die Richtlinie nicht gebunden, können aber ein mit dem Quellenstaat bestehendes DBA anwenden („*may consider applying a treaty in force with the source jurisdiction in order to provide relief*“).

#### IV. Internationaler Informationsaustausch

Art 13 RL widmet sich als begleitende Maßnahme dem Informationsaustausch durch die Einfügung eines Art 8ad in die EU-Amtshilferichtlinie. Darin ist vorgesehen, dass die zuständigen Behörden eines EU-Mitgliedstaats, die Informationen über Unternehmen erhalten, die in ihrem Hoheitsgebiet errichtet worden sind, verpflichtet sind, diese Daten durch automatischen Informationsaustausch innerhalb von 30 Tagen nach Erhalt dieser Information allen anderen EU-Mitgliedstaaten zur Verfügung zu stellen (Art 8ad Abs 1 EU-Amtshilferichtlinie). Gleiches gilt für Informationen darüber, dass ein Unternehmen entsprechend Art 9 RL die Vermutung der Substanzlosigkeit widerlegen konnte (Art 8ad Abs 2 EU-Amtshilferichtlinie) bzw die im Zuge einer steuerlichen Betriebsprüfung durch einen EU-Mitgliedstaat getroffene Feststellung, dass ein Unternehmen die in Art 7 RL vorgesehenen Substanzkriterien nicht erfüllt (Art 8ad Abs 3 EU-Amtshilferichtlinie).

Die von den EU-Mitgliedstaaten über berichtspflichtige Unternehmen gemäß Art 8ab EU-Amtshilferichtlinie zu liefernden Daten umfassen

- a. die Steueridentifikationsnummer,
- b. die Umsatzsteuernummer,
- c. Angaben über die Anteilseigner („*the undertaking's shareholders*“) und die Nutzungsberechtigten („*beneficial owners*“),
- d. Angabe der von den Aktivitäten des Unternehmens betroffenen EU-Mitgliedstaaten,
- e. Angabe jeder Person im anderen EU-Mitgliedstaat, die wahrscheinlich von der Berichtspflicht betroffen ist,
- f. die vom Unternehmen gemäß Art 7 Abs 1 RL abgegebene Erklärung und eine Zusammenfassung der vom Unternehmen gelieferten Daten.

Außerdem hat die zuständige Behörde des EU-Mitgliedstaats zu bestätigen, dass ein Unternehmen die Vermutung der Substanzlosigkeit widerlegt hat oder das Unternehmen gemäß Art 10 RL von der Berichtspflicht befreit ist – ergänzt um begleitende Unterlagen, die diesen Umstand belegen (Art 8ab EU-Amtshilferichtlinie), und allenfalls den entsprechenden Betriebsprüfungsbericht (Art 8ab Abs 6 EU-Amtshilferichtlinie). Die Europäische Kommission wird Maßnahmen setzen, um diesen Informationsaustausch zu standardisieren (Art 8ab Abs 7 EU-Amtshilferichtlinie).

#### V. Strafbestimmungen

Art 14 RL verpflichtet die Mitgliedstaaten, in ihrem nationalen Steuerrecht auch Strafen iZm Verstößen gegen die Vorgaben der Richtlinie einzuführen. Diese sollen effektiv und verhältnismäßig sein und abschreckend wirken („*effective, proportionate, dissuasive*“). Die Sanktionen sollen ein Bußgeld von mindestens („*at least*“) 5 % des Jahresumsatzes des (substanzlosen) Unternehmens vorsehen, wenn dieses seinen Verpflichtungen gemäß Art 6 RL in einem Steuerjahr innerhalb der vorgesehenen Frist nicht nachkommt oder die in Art 7 RL geforderten Angaben nicht richtig sind.

## VI. Betriebsprüfung auf Anfrage

Hat die zuständige Behörde eines EU-Mitgliedstaats Gründe für die Annahme, dass ein in einem anderen EU-Mitgliedstaat steuerlich ansässiges Unternehmen seine Verpflichtungen, die sich aus der Richtlinie ergeben, nicht erfüllt hat, kann dieser EU-Mitgliedstaat die zuständigen Behörden des anderen EU-Mitgliedstaats darum ersuchen, bei dem Unternehmen eine steuerliche Betriebsprüfung durchzuführen (Art 15 RL). Die zuständige Behörde des ersuchten EU-Mitgliedstaats muss diese Prüfung innerhalb eines Monats nach Erhalt des Ersuchens einleiten und entsprechend den Bestimmungen des nationalen Rechts durchführen. Das Ergebnis dieser Prüfung ist dem anderen Staat ehestmöglich mitzuteilen, jedoch nicht später als einen Monat, nachdem das Prüfungsergebnis bekannt ist.

## VII. Monitoring durch die Europäische Kommission

In Zusammenhang mit dem Erlass von Richtlinien der Europäischen Kommission ist es inzwischen zum Standard geworden, deren Wirksamkeit einer Überprüfung bzw. einem „Monitoring“ zu unterziehen. Zu diesem Zweck listet Art 16 Abs 1 RL jene Informationen auf, die für jedes einzelne Steuerjahr von den EU-Mitgliedstaaten an die Kommission zu berichten sind. Die EU-Mitgliedstaaten haben diese Informationen halbjährlich bis zum 31. 12. jenes Steuerjahres, das auf das Ende des halbjährlichen Zeitraums folgt, zu übermitteln (Art 16 Abs 2 RL). Die Kommission soll bis zum 31. 12. 2028 dem Europäischen Parlament und dem Rat über die Umsetzung der Richtlinie berichten.

## VIII. Zeitlicher Rahmen

Gemäß Art 19 RL soll die Richtlinie am zwanzigsten Tag nach ihrer Veröffentlichung im Amtsblatt der EU in Kraft treten, von den EU-Mitgliedstaaten bis spätestens 30. 6. 2023 in innerstaatliches Recht übernommen und ab 1. 1. 2024 angewandt werden.

## IX. Zusammenfassung und Ausblick

Der von der Europäischen Kommission Ende Dezember 2022 unter dem Titel „*shining a light on empty shell companies*“<sup>16)</sup> präsentierte Richtlinienvorschlag soll sicherstellen, dass Briefkastenfirmen innerhalb der EU, die nicht über jene in der Richtlinie definierte Substanz verfügen, die für die von ihnen behaupteten geschäftlichen Aktivitäten notwendig sind, in den EU-Mitgliedstaaten steuerliche Vorteile verweigert werden. Gleiches soll für Rechtsgebilde gelten, die von Privatpersonen gehalten werden, um Vermögenswerte der Ertrags- und/oder Vermögensbesteuerung zu entziehen.

Anhand objektiver Indikatoren, die sich auf die Art der Einnahmen, die personelle und sachliche Ausstattung eines Unternehmens beziehen, soll es den Steuerbehörden erleichtert werden, Briefkästen („*shells*“) zu identifizieren. Werden die im Richtlinienvorschlag definierten drei Indikatoren („*gateways*“) bezogen auf Art der Einkünfte, grenzüberschreitende Tätigkeit und die Zusammensetzung des Managements erfüllt, hat das Unternehmen seine Steuererklärung um zusätzliche Informationen zu ergänzen. Diese betreffen das Vorhandensein von Geschäftsräumen, aktive Bankkonten in der EU und die Ansässigkeit des Managements und der Arbeitnehmer. Wird einer dieser „*substance indicators*“ nicht erfüllt und kann die Vermutung fehlender Substanz nicht widerlegt werden, wird das Unternehmen als „*shell*“, also als Briefkastenfirma, qualifiziert. In diesem Fall sollen dem in einem EU-Mitgliedstaat ansässigen Unternehmen DBA-rechtliche Steuervorteile oder solche, die sich aus der Mutter-Tochter- oder der Zinsen- und Lizenzgebührenrichtlinie ergeben, verweigert werden, indem zB Ansässigkeitsbescheinigungen nicht ausgestellt bzw mit einem Hinweis auf die Briefkasteneigenschaft des

---

<sup>16)</sup> Siehe [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation-1/unshell\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation-1/unshell_en) (Zugriff am 13. 1. 2022).

Unternehmens versehen werden. Werden Zahlungen an Drittstaaten über Durchlaufgesellschaften geschleust, sollen Quellensteuern so erhoben werden, als wären diese unmittelbar an den Empfänger geflossen, ungeachtet allenfalls bestehender DBA. Umgekehrt sollen empfangene Zahlungen auf Ebene des Anteilseigners der Briefkastenfirma steuerlich erfasst werden. Entsprechende Folgen sollen für jene Briefkastenfirmen gelten, die unbewegliches oder bewegliches Vermögen für private Zwecke mit einem Buchwert von mehr als 1 Mio Euro (zB Immobilien, Luxusfahrzeuge, Yachten) halten. Diese sollen im jeweiligen Lagestaat so besteuert werden, als würden sich diese Vermögenswerte unmittelbar im Eigentum der natürlichen Person befinden.

Da sich der Richtlinienvorschlag zur missbräuchlichen steuerlichen Nutzung von Briefkastenfirmen nur auf Fälle mit Beteiligung von innerhalb der EU ansässigen substanzlosen Unternehmen bezieht, hat die Europäische Kommission bereits angekündigt, im Jahr 2022 eine weitere Initiative in Gang zu setzen, um auf die Herausforderungen iZm Nicht-EU-Briefkastengesellschaften zu reagieren.<sup>17)</sup>

Der vorliegende Richtlinienvorschlag ist Teil eines Maßnahmenpakets zur Verhinderung missbräuchlicher Steuergestaltung, zu dem auch der Richtlinienvorschlag zur Einführung einer effektiven globalen Mindestbesteuerung<sup>18)</sup> zählt. Im Jahr 2022 will die Kommission auch einen Richtlinienvorschlag präsentieren, der große Unternehmensgruppen dazu verpflichten soll, ihre effektive Steuerbelastung zu veröffentlichen. Mit der achten Änderung der EU-Amtshilferichtlinie (DAC 8) zielt die Kommission im Zuge des Aktionsplans für eine faire und wirksame Besteuerung<sup>19)</sup> auf die Einführung von Meldepflichten für Krypto-Werte wie *Bitcoin* und E-Geld ab.

---

<sup>17)</sup> Siehe [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/qanda\\_21\\_6968](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/qanda_21_6968) (Zugriff am 23. 1. 2022).

<sup>18)</sup> *European Commission*, Proposal for a Council Directive on ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union, COM(2021) 823 final (22. 12. 2021). V. Bendlinger, Die OECD Model Rules für ein globales Mindestbesteuerungsregime, SWI 2022, 2 (2 ff).

<sup>19)</sup> *Europäische Kommission*, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat – Aktionsplan für eine faire und eine einfache Besteuerung zur Unterstützung der Aufbaustrategie, COM(2020) 312 final (15. 7. 2020) 14.

---

## Steuerbefreiung von ärztlichen Heilbehandlungen

**Entscheidung:** EuGH 13. 1. 2022, *Termas Sulfurosas de Alcafache*, C-513/20.

**Normen:** Art 132 Abs 1 lit b MwStSyst-RL.

Art 132 Abs 1 lit b MwStSyst-RL ist dahin auszulegen, dass ein Umsatz, der im Anlegen eines individuellen, ein Anamneseblatt umfassenden Datenblatts besteht, das zum Erwerb ärztlicher Heilbehandlungen mit „*Klassischen Thermalkuren*“ in einer Kureinrichtung berechtigt, als mit ärztlichen Heilbehandlungen eng verbundener Umsatz unter die in dieser Bestimmung vorgesehene Mehrwertsteuerbefreiung fallen kann, sofern diese Datenblätter Angaben zum Gesundheitszustand und zu den verordneten und geplanten ärztlichen Behandlungen sowie zu deren Anwendungsmodalitäten enthalten und die Abfrage dieser Daten für die Erbringung dieser Behandlungen und zur Erreichung der verfolgten therapeutischen Ziele unerlässlich ist. Zudem müssen diese ärztlichen Heilbehandlungen sowie die damit eng verbundenen Umsätze unter Bedingungen durchgeführt bzw bewirkt werden, die in sozialer Hinsicht mit denen vergleichbar sind, die für Einrichtungen des öffentlichen Rechts, ein Zentrum für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik oder eine andere ordnungsgemäß anerkannte Einrichtung gleicher Art iSd Art 132 Abs 1 lit b MwStSyst-RL gelten.