

Aktuelle Entwicklungen bei Mitteilungs- und Auskunftspflichten



DStJG-Regionalkonferenz, Donnerstag, 4. November 2021

Prof. Dr. Franz Jürgen Marx
Universität Bremen

Begrüßung

**Silke Krebs,
Staatsrätin beim Senator für Finanzen,
Bremen**

Grußwort

**Dr. Michael Myßen,
Bundesministerium der Finanzen**

Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen
- aktueller Überblick -



Bundesministerium
der Finanzen

Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen

- aktueller Überblick -

Dr. Michael Myßen

Überblick

- Einführung
- Fragen aus der Praxis
- Entwicklungen auf europäischer Ebene
- Auswertungsverfahren und -struktur
- Verfahrensrechtliche und technische Fragestellungen
- Kennzahlen
- Erstes Zwischenfazit

Überblick

- Einführung
- Fragen aus der Praxis
- Entwicklungen auf europäischer Ebene
- Auswertungsverfahren und -struktur
- Verfahrensrechtliche und technische Fragestellungen
- Kennzahlen
- Erstes Zwischenfazit

Überblick: Mitteilungspflicht nach der Richtlinie (EU) 2018/822

Steuergestaltung



grenzüberschreitender Bezug

Beteiligte haben einen Bezug zu einem oder mehreren Mitgliedstaaten und/oder einem oder mehreren Drittstaaten



Steuern nach Art. 2 der Amtshilferichtlinie

fast alle Steuerarten, Ausnahme: USt



mindestens 1 Kennzeichen

ggf. mit „Relevanztest“-Test



**Mitteilungspflicht des Intermediärs
(ggf. des Nutzers)**

Überblick

- Einführung
- Fragen aus der Praxis
- Entwicklungen auf europäischer Ebene
- Auswertungsverfahren und -struktur
- Verfahrensrechtliche und technische Fragestellungen
- Kennzahlen
- Erstes Zwischenfazit

Fragen aus der Praxis

- **Wer ist an einer Steuergestaltung beteiligt?**
 - Nutzer
 - Andere an der Gestaltung Beteiligte
- **Wann liegt ein grenzüberschreitender Bezug vor?**
- **Behandlung von Dauersachverhalten und Änderungen steuerlicher Rahmenbedingungen**
- **Konkurrierende Mitteilungspflichten**
 - Mitteilungspflicht eines Nutzers / Intermediärs in mehreren Mitgliedstaaten
 - Mitteilungspflicht mehrerer Intermediäre wegen derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung

Überblick

- Einführung
- Fragen aus der Praxis
- **Entwicklungen auf europäischer Ebene**
- Auswertungsverfahren und -struktur
- Verfahrensrechtliche und technische Fragestellungen
- Kennzahlen
- Erstes Zwischenfazit

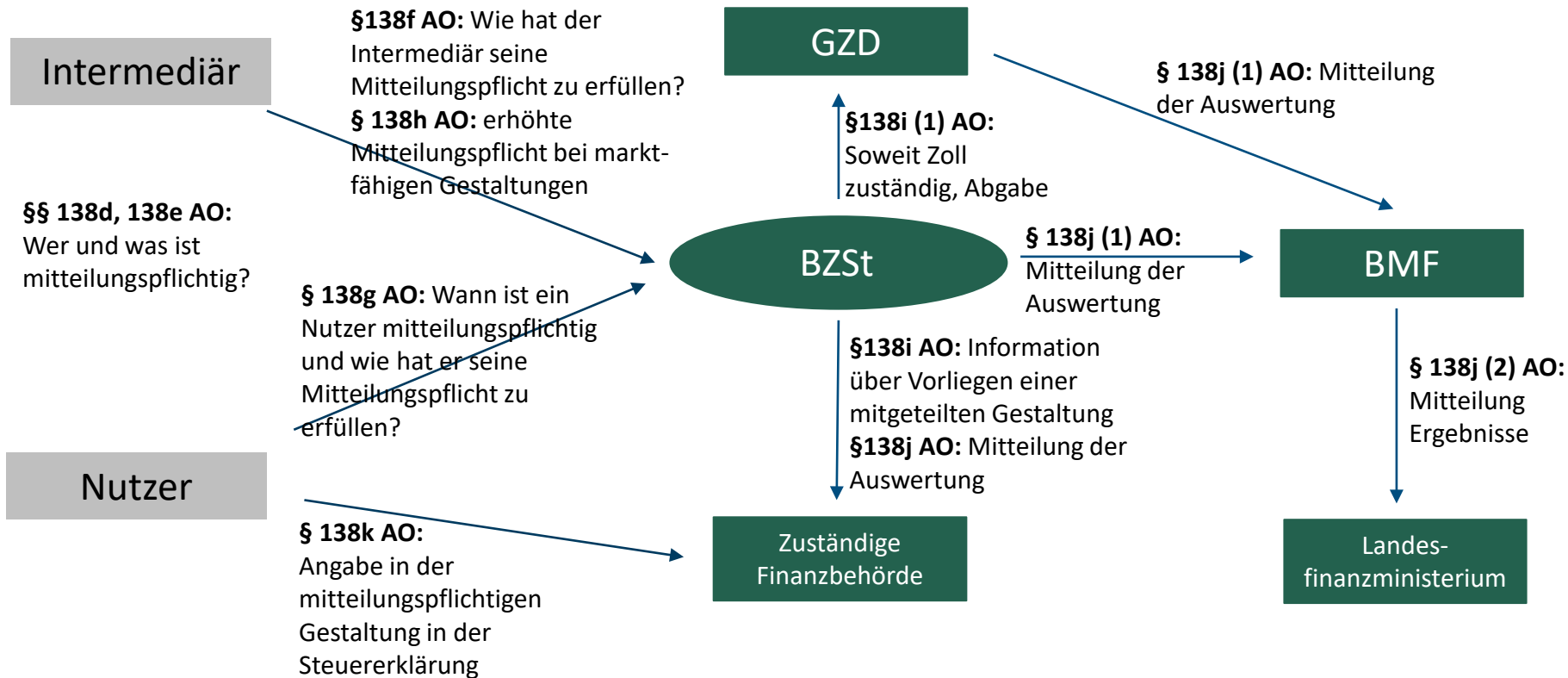
Entwicklungen auf europäischer Ebene

- Konstanter Austausch zwischen den Mitgliedstaaten (bspw. FISCALIS Seminar)
- Zum 1. Juli 2022: Bewertung der Hallmarks seitens der Mitgliedstaaten und der KOM und Bericht an den Rat. Gegebenenfalls wird ein Gesetzgebungsvorschlag beigefügt.
- Zum 1. Januar 2023: Bericht der KOM an das Europäische Parlament und den Rat über die Anwendung der gesamten Amtshilferichtlinie

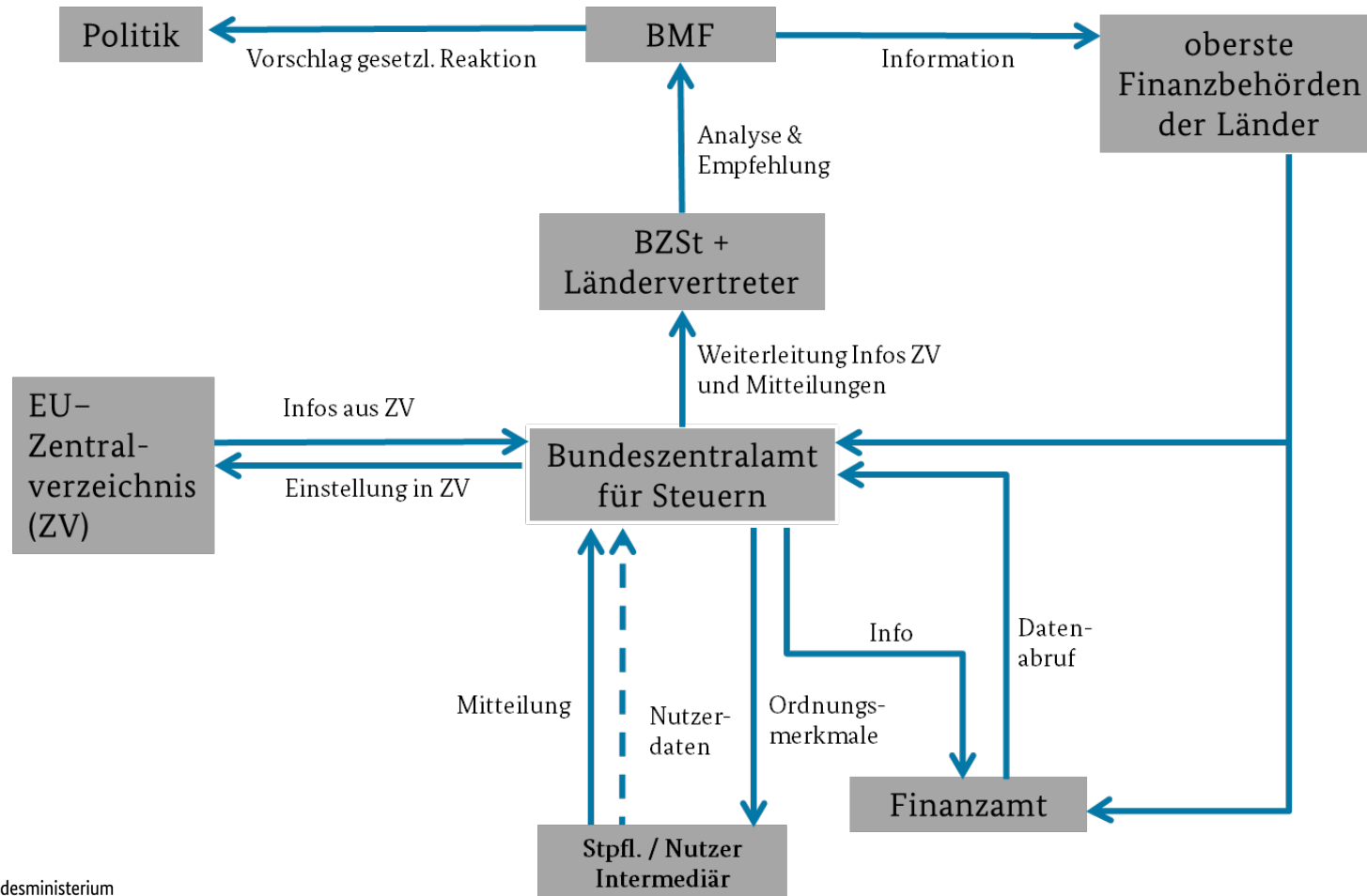
Überblick

- Einführung
- Fragen aus der Praxis
- Entwicklungen auf europäischer Ebene
- **Auswertungsverfahren und -struktur**
- Verfahrensrechtliche und technische Fragestellungen
- Kennzahlen
- Erstes Zwischenfazit

Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen



Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen



Aufgaben BZSt

Gruppierung

= Zusammenfassung

Nachvollziehbarkeit

= Formell wie inhaltlich

Steuerrechtliche
Bewertung

= Fachliche Herausforderungen
= Inhaltliche Auffälligkeiten

Rechtspolitischer
Handlungsbedarf

= Zusammenarbeit Bund-Länder

Überblick

- Einführung
- Fragen aus der Praxis
- Entwicklungen auf europäischer Ebene
- Auswertungsverfahren und -struktur
- **Verfahrensrechtliche und technische Fragestellungen**
- Kennzahlen
- Erstes Zwischenfazit

Elektronische Datenübermittlung

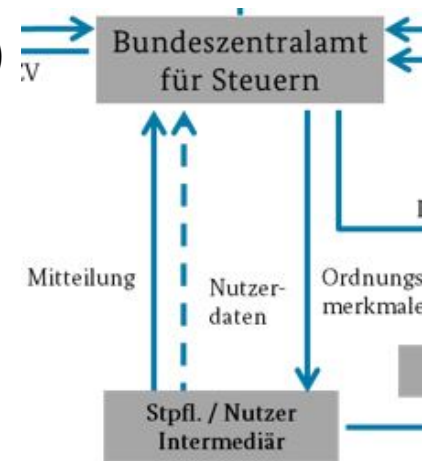
Einzeldatenübermittlung	XML-Web Upload	Massendatenübermittlung
Manuelle Eingabe der Daten über das BZStOnline-Portal (BOP) Formular	Hochladen von XML-Dateien im BZStOnline-Portal	Upload von XML-Dateien über ELMA-Massendatenschnittstelle
web-basiert	web-basiert	SFTP Verbindung
<ul style="list-style-type: none">• Kleine Datenmenge• Kein techn. Know How	<ul style="list-style-type: none">• Kleine bis mittlere Datenmenge• Mittleres techn. Know How	<ul style="list-style-type: none">• Große Datenmenge• Hohes techn. Know How

- Eine formlose Abgabe der Mitteilung zu einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung (bspw. per E-Mail) ist nicht möglich.

Mitteilung an das BZSt

Datensatz mit den Angaben des § 138f Abs. 3 AO, u.a.

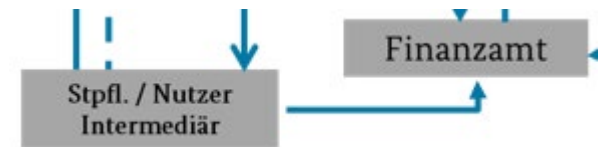
- Angaben zum Intermediär (und ggf. weiteren Intermediären)
- Angaben zum Nutzer und ggf. verbundenen Unternehmen
- Einzelheiten zu den zur Mitteilung verpflichtenden Kennzeichen (§ 138e AO)
- Zusammenfassung des Inhalts der Gestaltung
- Datum des voraussichtlichen ersten Umsetzungstags
- Einzelheiten zu den einschlägigen Rechtsvorschriften der betroffenen Mitgliedstaaten
- den tatsächlichen oder voraussichtlichen wirtschaftlichen Wert der Gestaltung
- die von der Gestaltung voraussichtlich betroffenen Mitgliedstaaten
- (soweit bekannt) Angaben zu allen in der EU ansässigen Personen, die von der grenzüberschreitenden Steuergestaltung wahrscheinlich unmittelbar betroffen sind



Angabe der grenzüberschreitenden Steuergestaltung in der Steuererklärung

Pflicht zur Angabe in der Steuererklärung gem. § 138k AO

- Verpflichtung zur Angabe in allen ab dem *1. Juli 2020* abgegebenen Steuererklärungen
 - Die Verpflichtung zur Angabe einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung gilt bereits für Altfälle (Art. 97 § 33 Abs. 1 und 2 EGAO).
- Angabe in der Steuererklärung für die Steuerart und den Besteuerungszeitraum oder Besteuerungszeitpunkt, in dem sich der steuerliche Vorteil der grenzüberschreitenden Steuergestaltung tatsächlich erstmals auswirken soll



Überblick

- Einführung
- Fragen aus der Praxis
- Entwicklungen auf europäischer Ebene
- Auswertungsverfahren und -struktur
- Verfahrensrechtliche und technische Fragestellungen
- **Kennzahlen**
- Erstes Zwischenfazit

Kennzahlen Deutschland

- Ca. 14.000 angenommene Mitteilungen, davon wurden etwa 2/3 über die Massendatenschnittstelle ELMA übertragen
- Annahmequote auf hohem Niveau
- Häufiger angesprochene Hallmarks
 - Verrechnungspreise
 - Grenzüberschreitende Zahlungen
- Seltener angesprochene Hallmarks
 - Verlustnutzung
 - Intransparente Kette

Überblick

- Einführung
- Fragen aus der Praxis
- Entwicklungen auf europäischer Ebene
- Auswertungsverfahren und -struktur
- Verfahrensrechtliche und technische Fragestellungen
- Kennzahlen
- **Erstes Zwischenfazit**

Erstes Zwischenfazit

- Anlauf des DAC6-Verfahrens ohne nennenswerte Schwierigkeiten
- „Mitteilungsflut“ ist ausgeblieben
- Erste Beurteilung der Ausgestaltung der Hallmarks auf nationaler Ebene

Vielen Dank
für Ihre
Aufmerksamkeit

**Prof. Dr. Christine Osterloh-Konrad,
Universität Tübingen**

Aktuelle Entwicklungen bei Mitteilungs-
und Auskunftspflichten



Aktuelle Entwicklungen bei Mitteilungs- und Auskunftspflichten

Regionaltagung der DStJG

Bremen, 4.11.2021



Einführung: zur Entstehungsgeschichte der §§ 138d ff. AO

- **2007:** erster Vorstoß zur Einführung einer Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen in DE (gescheitert)
- **2015:** Abschlussbericht der OECD zu BEPS Action 12 (*Mandatory Disclosure Rules*) empfiehlt die Einführung von Anzeigepflichten; modulares System
- **2015-2016:** Prüfung der Recht- und Zweckmäßigkeit durch das MPI München im Auftrag des BMF (*Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert*)
- **11/2016; 5/2018:** Gesetzentwürfe von Seiten der Länder (unveröffentlicht)
- **5/2018:** Richtlinie (EU) 2018/822 → Einführung einer Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen (Umsetzung bis 31.12.2019)
- **1/2019:** inoffizieller Entwurf des BMF (nationale + internationale Fälle)
- **12/2019:** Umsetzungsgesetz (ohne Anzeigepflicht für nationale Gestaltungen)
- **3/2021:** BMF-Schreiben zur Anwendung der §§ 138d ff. AO



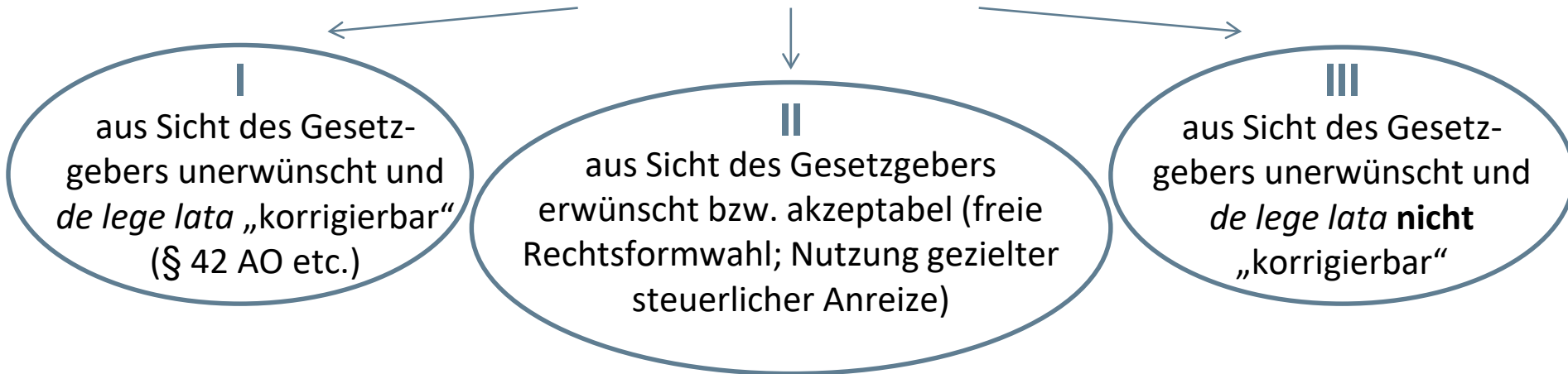
Zur Zielsetzung von Anzeigepflichtsystemen

- **rechtspolitisch** (> frühzeitige Information von Gesetzgeber und Finanzverwaltung über (potentiell) unerwünschte Steuergestaltungen, um zeitnahe Reaktion zu ermöglichen)
- **veranlagungsunterstützend** (> Identifikation überprüfungsbedürftiger Steuerfälle)
- **abschreckend** (> Abschreckung von aggressiver Steuergestaltung)



Zur Zielsetzung von Anzeigepflichtsystemen

legale steuerlich motivierte Planung



- „**Gestaltungsfreiheit**“ impliziert: Es gibt den Bereich III; Gestaltung in diesem Bereich ist nicht nur legal, sondern auch legitim → unerwünscht ≠ illegitim
- Eine rechtspolitisch ausgerichtete Anzeigepflicht adressiert III, u.U. auch I; mit ihr beobachtet der Gesetzgeber **Verhaltensanreize der Steuergesetze**
- legitim ≠ *de lege ferenda* zu akzeptieren



Die Mitteilungspflicht im Überblick

Was ist zu melden?

- **Steuergestaltung**, § 138d Abs. 1 AO
- **Grenzüberschreitender Bezug**, § 138 Abs. 1 AO (zB Ansässigkeit/Betriebstätte/berufliche Tätigkeit in mind. einem weiteren Steuerhoheitsgebiet – auch Drittstaaten)
- **Mindestens ein Kennzeichen** (*hallmark*) iSd § 138e Abs. 1 oder Abs. 2 AO
- Bei Kennzeichen gem. **§ 138e Abs. 1 AO** zusätzlich **Erfüllung des *main benefit test***, s. § 138d Abs. 2 S. 1 Nr. 3 a) AO: ein verständiger Dritter muss unter Berücksichtigung aller wesentlichen Faktoren und Umstände vernünftigerweise erwarten können, dass der Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile die Erlangung eines steuerlichen Vorteils ist



Die Mitteilungspflicht im Überblick

Wer ist meldepflichtig?

- Grds. der Intermediär, also derjenige, der eine grenzüberschreitende Steuergestaltung vermarktet, für Dritte konzipiert, organisiert, zur Nutzung bereitstellt oder die Umsetzung durch Dritte verwaltet (§ 138d Abs. 1 AO)
- Subsidiär der Steuerpflichtige, insbesondere wenn
 - der Intermediär einer gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht unterliegt und nicht hiervon befreit wird (§ 138f Abs. 6 AO);
 - kein Intermediär existiert (zB *inhouse*-Gestaltungen; § 138g Abs. 1 AO)

Zwei Kategorien meldepflichtiger Umstände (s. § 138f Abs. 3, Abs. 4 AO):

- Angaben über den Intermediär und die Struktur der Gestaltung (sowie über den Implementierungszeitpunkt)
- Angaben über die konkrete Umsetzung, insbesondere über die Identität des/der beteiligten Steuerpflichtigen



Einzelfragen

Der *main benefit*-Test

- Definition „steuerlicher Vorteil“ in § 138 Abs. 3 S. 1 AO, ergänzt durch S. 2
- S. 3: „Das Bundesministerium der Finanzen kann (...) für bestimmte Fallgruppen bestimmen, dass kein steuerlicher Vorteil (...) anzunehmen ist, insbesondere weil sich der steuerliche Vorteil (...) ausschließlich im Geltungsbereich dieses Gesetzes auswirkt und unter Berücksichtigung aller Umstände der Steuergestaltung gesetzlich vorgesehen ist.“ → Anlage zum BMF-Schreiben v. 29.3.2021 (*white list*)
- Vgl. dagegen S. 3 des Referentenentwurfs: „Wirkt sich der steuerliche Vorteil (...) ausschließlich im Geltungsbereich dieses Gesetzes aus und ist der steuerliche Vorteil unter Berücksichtigung aller Umstände der Steuergestaltung gesetzlich vorgesehen, so gilt dieser nicht als steuerlicher Vorteil (...)“.
- Gesetzgebungstechnisch fragwürdig



Einzelfragen

Der *main benefit*-Test

Hintergrund:

- Extrem weite Fassung einiger (europarechtlich zwingend umzusetzender) *hallmarks* → Sorge vor Meldeflut, z.B.
 - Aufstockung von Beteiligungsquoten (§ 8b KStG) → § 138e Abs. 1 Nr. 3 b) AO?
- Eindämmung durch unbestimmtes TB-Merkmal „nicht gesetzlich vorgesehener Steuervorteil“ (vgl. § 42 Abs. 2 S. 1 AO)
- Kritik: fehlende Subsumtionsfähigkeit/mögliche adverse Effekte (dies spricht auch gegen Beschränkung auf „aggressive Steuerplanung“)
- Lösung: *White List*
- **Problem:** Umsetzungsdefizit? Rückbindung an das EU-Recht über die „Definition“ von *aggressive tax planning*?
- Beispiel Niederlande: *artificiality* als Kriterium?



Einzelfragen

Bestimmung des Kreises anzeigepflichtiger Intermediäre

- Bedeutung des Begriffs des „Dritten“ in § 138d Abs. 1 AO für Konzernsachverhalte?
- Art. 3 Nr. 21 S. 2 DAC: Intermediär „bezeichnet auch jede Person, die (...) weiß oder vernünftigerweise wissen müsste, dass sie *unmittelbar oder über andere Personen Hilfe, Unterstützung oder Beratung im Hinblick auf Konzeption, Vermarktung, Organisation, Bereitstellung zur Umsetzung oder Verwaltung der Umsetzung einer meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung geleistet hat.*“
 - Praktikabilität und Sinnhaftigkeit einer Anzeigepflicht des Hilfsintermediärs?
 - Keine entsprechende Vorschrift im deutschen Umsetzungsgesetz
 - Anders z.B. in UK (*service providers*), Niederlande, Belgien; aber keine Nachforschungspflicht; tlw. qualifizierte Beteiligung diskutiert



Zur Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

➤ Verfassungsrecht

- Richtlinie und 1:1-Umsetzung (bzw. Unter-Umsetzung): *keine* Prüfung anhand nationalen Verfassungsrechts
- Mglw. verfassungswidrige erweiternde Umsetzung (-)
- Verfassungsrechtliche Prüfung der Nutzung unionsrechtlich eröffneter Spielräume → unergiebig

➤ Europarecht

- Kompetenz gemäß Art. 115 AEUV?
- Vereinbarkeit mit Grundfreiheiten (Mehrbelastung des grenzüberschreitenden Falls)?
Wohl (+) wegen (auch) veranlagungsunterstützender Zielrichtung (→ Informationsdefizite)
- Vereinbarkeit mit der Grundrechtecharta?
- engmaschige Kontrolle durch EuGH fraglich



Mitteilungspflicht für nationale Steuergestaltungen?

➤ **Verpflichtung zur Erweiterung auf nationale Gestaltungen aus Art. 3 Abs. 1 GG?**

Nein, jedenfalls wegen Besonderheiten des grenzüberschreitenden Falls im Hinblick auf die veranlagungsunterstützende Funktion (Informationsdefizit)

➤ Grds. („auf dem Reißbrett“) kann **rechtspolitisch ausgerichtete Anzeigepflicht für nationale und internationale Gestaltungen** gleichermaßen sinnvoll sein

➤ **Aber:** Angesichts von DAC6 keine Planung auf dem Reißbrett mehr möglich ➔ von Erweiterung ist derzeit abzuraten:

- **Probleme in der administrativen Umsetzung** werden durch zwei im Einzelnen unterschiedliche Systeme nicht erleichtert
- **Auswirkungen der neuen Regeln** sollten zunächst abgewartet werden (sinnvoll: Berichtspflicht gem. Art. 97 § 33 Abs. 4 EGAO)



Abschließende Bemerkungen

- Der (rechtspolitische) Erfolg der Mitteilungspflicht hängt maßgeblich von der **Qualität der Reaktion auf die übermittelten Informationen** ab.
 - Das Interesse der Steuerpflichtigen an der Möglichkeit, weitgehend unter Rechtssicherheit zu planen, ist ebenso legitim wie das Interesse des Gesetzgebers an frühzeitiger Informationsgewinnung, um gegen Lücken im Steuersystem vorzugehen. Daher empfehlen sich zusätzliche **Maßnahmen zur Verbesserung der Steuerplanungssicherheit**.
 - **Abschreckung** von legalem steuerminimierendem Verhalten ist keine zulässige Zielsetzung staatlicher Maßnahmen.
 - Die (Fort-)Entwicklung **überzeugender rechtlicher Kriterien für die Bewertung von Mechanismen mittelbarer staatlicher Verhaltenssteuerung** (z.B. durch Mitteilungs- oder Berichtspflichten) ist eine Zukunftsaufgabe von Rechtswissenschaft und Rechtsprechung.
-

**Dr. Gabriele Rautenstrauch,
WTS Group AG**

Praxiserfahrungen zu den DAC 6 Meldungen

Aktuelle Entwicklungen bei Mitteilungs- und Auskunftspflichten

Praxiserfahrungen zu den DAC 6 Meldungen

Dr. Gabriele Rautenstrauch, 4. November 2021



Potentiell zu meldende Sachverhalte

	Sachverhalte	Praktische Herausforderungen
Umwandlung von Einkünften	<ul style="list-style-type: none"> » Einlage von Forderungen in das Eigenkapital » sonstige Kapitalmaßnahmen/ Dotationskapital » Wandelinstrumente (abhängig von Ausgestaltung des Wandlungsrechts) 	<ul style="list-style-type: none"> » Festlegung Meldestrategie » Ermittlung Steuervorteil » Prüfung Main Benefit Test » Zeitpunkt meldepflichtiges Ereignis
zahlungs-basierte Kennzeichen	<ul style="list-style-type: none"> » Zahlungen in präferenzielle Steuerregime » Zahlungen in Low Tax Jurisdiktionen » Zahlungen in Black List Staaten 	<ul style="list-style-type: none"> » Was ist ein „präferenzielles Steuerregime“ nach DAC 6? nunmehr BMF-Schreiben vorhanden » Ermittlung, ob die Zahlung in ein solches Regime erfolgt ist sowie die Höhe der relevanten Zahlungen » Prüfung Main Benefit Test » Dauersachverhalte
mehrfache Inanspruchnahme von AfA	<ul style="list-style-type: none"> » Leasingvorgänge 	<ul style="list-style-type: none"> » Ermittlung bei Vorgängen mit fremden Dritten » kein Main Benefit Test

Potentiell zu meldende Sachverhalte

	Sachverhalte	Praktische Herausforderungen
standardisierte Dokumentation/ Struktur	<ul style="list-style-type: none"> » Debt-Push-Down Strukturen » Darlehens-/Lizenzverträge, sonstige Standardvorgänge der Rechts- oder Steuerberatung 	<ul style="list-style-type: none"> » standardisiert? » isolierte Verwendung? weitere Teilschritte? » Prüfung Main Benefit Test
Bewertungsunterschiede bei Vermögensübertragungen	<ul style="list-style-type: none"> » Anteilstausch nach § 21 UmwStG 	<ul style="list-style-type: none"> » Bestimmung Vorgehensweise im Ausland
Verrechnungspreiskennzeichen	<ul style="list-style-type: none"> » Chinesische Deemed Profit Methode als Safe Harbour Regelung » Brasilianische TP-/Margenvorgaben als Safe Harbour Regelung » Inbound Funktionsverlagerungen unter Liquidation der ausländischen Konzerngesellschaft 	<ul style="list-style-type: none"> » Erfüllen die Regelungen die Voraussetzungen des Safe Harbour Kennzeichens? » Auswirkung einer Doppelbesteuerung auf Meldung? » Auswirkung einer zusätzlichen Angemessenheitsdokumentation auf Meldung?

Erfahrungen aus den Meldungen an das BZSt

- » anfänglich Startschwierigkeiten – auch technischer Art; nunmehr läuft technischer Meldeprozess relativ reibungslos (insb. ELMA)
- » standardisierte Rückfragen durch das BZSt – erster größerer Schwung im März/April 2021; aktuell keinerlei Rückmeldungen mehr
- » Lösungsanträge administrativ aufwendig
- » marktfähige Gestaltungen – Vielzahl von Meldungen, insb. quartalsweise Nutzermeldungen; nur tool-basiert möglich

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit



Dr. Gabriele Rautenstrauch

Partner

WTS Group AG Steuerberatungsgesellschaft
Thomas-Wimmer-Ring 1-3
80539 München

Tel.: +49 89 28646-1344
Mobil: +49 151 46263180
E-Mail: Gabriele.Rautenstrauch@wts.de



wts

Aktuelle Entwicklungen bei Mitteilungs- und Auskunftspflichten

Diskussion