

## Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen

Dr. Kleeberg & Partner GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft  
Member Crowe Global

### Einführung

Die Anfang des vergangenen Jahrzehnts bekannt gewordenen Steuervermeidungsstrategien multinationaler Unternehmen und die Veröffentlichungen rund um die sogenannten „Panama Papers“ waren wesentlicher Antrieb für die OECD-Mitgliedsstaaten und die EU-Kommission, eine **Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen** einzuführen.

Die Arbeiten der vorstehenden Institutionen mündeten in einer EU-Richtlinie (sogenannte DAC6-Richtlinie), die am 25.06.2018 in Kraft trat und durch ein Umsetzungsgesetz mit Wirkung zum **01.07.2020** in Deutschland (§§ 138d ff. AO) umgesetzt wurde. Im Grundsatz sind damit alle relevanten, **seit dem 25.06.2018** umgesetzten, grenzüberschreitenden Steuergestaltungen mitzuteilen.

Aufgrund der COVID-19-Pandemie hatte der Europäische Rat den Mitgliedsstaaten die Möglichkeit eingeräumt, die Anzeigepflicht um bis zu sechs Monate zu verschieben. Auf der Bundespressekonferenz am **06.07.2020** teilte das Bundesministerium der Finanzen (BMF) allerdings **überraschend** mit, dass Deutschland nicht von der Verlängerungsmöglichkeit Gebrauch machen wird. Die zu Jahresbeginn gesetzlich beschlossenen **Meldefristen** gelten somit unverändert fort.

### Wann liegt eine mitteilungspflichtige Steuergestaltung vor?

Eine mitteilungspflichtige Steuergestaltung liegt vor, wenn (**kumulativ**)

- die betroffene Steuerart Gegenstand des EU-Amtshilfegesetzes ist (siehe a)),
- ein grenzüberschreitender Bezug besteht (siehe b)) und

- mindestens ein **Kennzeichen** i.S.d. § 138e AO erfüllt ist (siehe c)).

Unter dem **Begriff der Steuergestaltung** sind unter anderem die Schaffung, die Zuordnung, der Erwerb oder die Übertragung von Einkünften oder deren Quellen auf einen bestimmten Rechtsträger zu verstehen. Der Begriff ist dabei tendenziell **weit** auszulegen. Eine Steuergestaltung liegt aber z.B. nicht vor, wenn lediglich der Ablauf einer gesetzlichen Frist (z.B. bei privaten Veräußerungsgeschäften) abgewartet wird.

#### a) Steuerarten

Es werden mit **Ausnahme** von **Umsatzsteuer**, Zöllen und bestimmten Verbrauchssteuern sämtliche Steuerarten umfasst.

#### b) Grenzüberschreitender Bezug

Ein grenzüberschreitender Bezug liegt vereinfacht ausgedrückt vor, wenn ein an der Steuergestaltung Beteiligter eine „**Verbindung**“ **zum Ausland** unterhält. Konkret ist dies unter anderem der Fall, wenn

- nicht alle an der Gestaltung Beteiligten im selben Steuerhoheitsgebiet ansässig sind,
- mindestens ein Beteiligter in mehreren Steuerhoheitsgebieten ansässig ist,
- mindestens ein Beteiligter in einem anderen Steuerhoheitsgebiet einer (Geschäfts-)Tätigkeit – unabhängig von dortiger Ansässigkeit oder Vorliegen einer Betriebsstätte – nachgeht.

**Beteiligter** ist der relevante Steuerpflichtige (Nutzer), die Geschäfts- oder Vertragspartner des Steuerpflichtigen und ggf. der sogenannte Intermediär selbst (z.B. der Steuerberater).

### c) Bedingte und unbedingte Kennzeichen

Für eine Meldepflicht muss zudem mindestens eines der vom Gesetzgeber definierten Kennzeichen (sogenannte „Hallmarks“) i.S.d. § 138e AO erfüllt sein. Hierbei muss zwischen **bedingten** und **unbedingten** Kennzeichen **unterschieden** werden.

Unterschied ist, dass bei den **bedingten Kennzeichen** nicht nur das Kennzeichen als solches erfüllt sein muss. Es muss zudem ein **gesetzlich nicht vorgesehener steuerlicher Vorteil** bestehen und dessen Erlangung muss Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile der Gestaltung sein (**sogeannter Relevanztest**). Die Formulierung „einer der Hauptvorteile“ ist vom Gesetzgeber dabei „unglücklich“ gewählt, da es im Wortsinne nur einen „Hauptvorteil“ geben kann, gemeint ist aber wohl ein wesentlicher Vorteil der Gestaltung.

Ein **steuerlicher Vorteil** liegt vor, wenn

- Steuern erstattet oder Steuervergünstigungen gewährt oder erhöht werden,
- Steueransprüche entfallen oder verringert werden oder
- die Entstehung von Steueransprüchen verhindert oder verschoben wird.

Dies ist unabhängig davon, ob der Steuervorteil im Inland oder **Ausland** (!) erzielt wird bzw. werden kann. Es kommt indes nicht darauf an, ob der Steuervorteil tatsächlich eintritt (sogenannte „**ex-ante-Betrachtung**“).

Ein steuerlicher Vorteil ist **gesetzlich vorgeesehen**, wenn dieser auf der sogenannten „**White-List**“ des BMF enthalten ist. Auf der derzeit lediglich **acht (!) Bulletpoints** umfassenden „White-List“ des Entwurfsschreibens sind die steuerlichen Vorteile aufgeführt, die vom Gesetzgeber „toleriert“ werden (z.B. Schenkung unter Ausnutzung der Freibeträge).

Der Verdacht, dass vorstehender steuerlicher Vorteil Hauptvorteil oder ein wesentlicher Vorteil der Gestaltung ist, kann z.B. dadurch widerlegt werden, dass derart überwiegende außersteuerliche (insbesondere **wirtschaftliche Gründe**) für die Gestaltung vorliegen, dass der steuerliche Vorteil in den Hintergrund rückt. Das Vorbringen lediglich beachtlicher außersteuerlicher Vorteile (z.B. wie bei § 42 AO) soll jedoch nicht ausreichen, son-

dern es ist glaubhaft zu machen, dass der steuerliche Vorteil kein wesentlicher Vorteil der Gestaltung ist.

Die **bedingten Kennzeichen** betreffen **zum einen** die „äußeren Umstände“ der Gestaltung, konkret wenn eine Vertraulichkeitsklausel oder eine Erfolgsvereinbarung verabredet wurde oder aber die Gestaltung auf einer standardisierten Dokumentation/Struktur basiert.

Beispiele:

- Zwischen Rechtsanwalt und Mandant wird – neben der gesetzlichen und standesrechtlichen Verschwiegenheitspflicht – ein Verbot zur Weiterleitung der Gestaltung an Dritte ohne Zustimmung des Erstellers vereinbart.
- Der Steuerberater erhält eine (zusätzliche) Vergütung bei Eintritt des Steuervorteils.
- Der Rechtsanwalt vertreibt das sogenannte „Goldfinger“-Modell an eine Reihe von Mandanten.

**Zum anderen** werden Gestaltungen erfasst, die zum Gegenstand haben, dass

- Verlustgesellschaften erworben werden, bei denen die Tätigkeit beendet wird (sogenannte Mantelkäufe),
- Einkünfte in Vermögen, Schenkungen oder andere nicht/niedriger besteuerte Einnahmen oder nicht steuerbare Einkünfte umgewandelt werden,
- zirkuläre Transaktionen erfolgen,
- grenzüberschreitende abzugsfähige Zahlungen, die beim empfangenden verbundenen Unternehmen keiner Körperschaftsteuer (KSt), einem KSt-Satz von (nahe) null unterliegen, steuerbefreit oder präferenziell besteuert werden.

Beispiele:

- Bareinlage in eine irische Finanzierungsgesellschaft und Rückgewähr der gewährten Barmittel als Darlehen unmittelbar im Anschluss an die Einlage (zirkuläre Transaktion).
- Ein ausländisches verbundenes Unternehmen überlässt ein Patent an seinen inländischen Anteilseigner gegen Entgelt, die Lizenzeinnahmen werden aufgrund einer sogenannten Patent-Box im Ausland sehr niedrig besteuert oder wegen Freibeträgen gar nicht besteuert.

Die **unbedingten Kennzeichen** betreffen vor allem **hybride Gestaltungen** (zwei Staaten qualifizieren einen Sachverhalt unterschiedlich), die dazu führen, dass Einkünfte in keinem Staat besteuert oder Betriebsausgaben in beiden Staaten abgezogen werden.

Beispiel:

Ein Leasinggut wird im Rahmen eines Leasingverhältnisses beiden Parteien aufgrund der nationalen Bilanzierungsregeln des jeweiligen Ansässigkeitsstaats zugeordnet. Es kommt zur Mehrfachabschreibung des Leasingguts.

Darüber hinaus, und von **besonderer Relevanz**, werden auch **Verrechnungspreisgestaltungen** erfasst, konkret die folgenden:

- Übertragung bzw. Überführung schwer zu bewertender **immaterieller Werte** zwischen verbundenen Unternehmen bzw. Betriebsstätten.

- Übertragung von **Funktionen, Risiken** und **Wirtschaftsgütern** zwischen verbundenen Unternehmen, sodass die EBIT-Prognose des Übertragenden über drei Jahre um mehr als 50 % sinkt.
- Nutzung einer sogenannten unilateralen Safe-Harbour-Regelung.

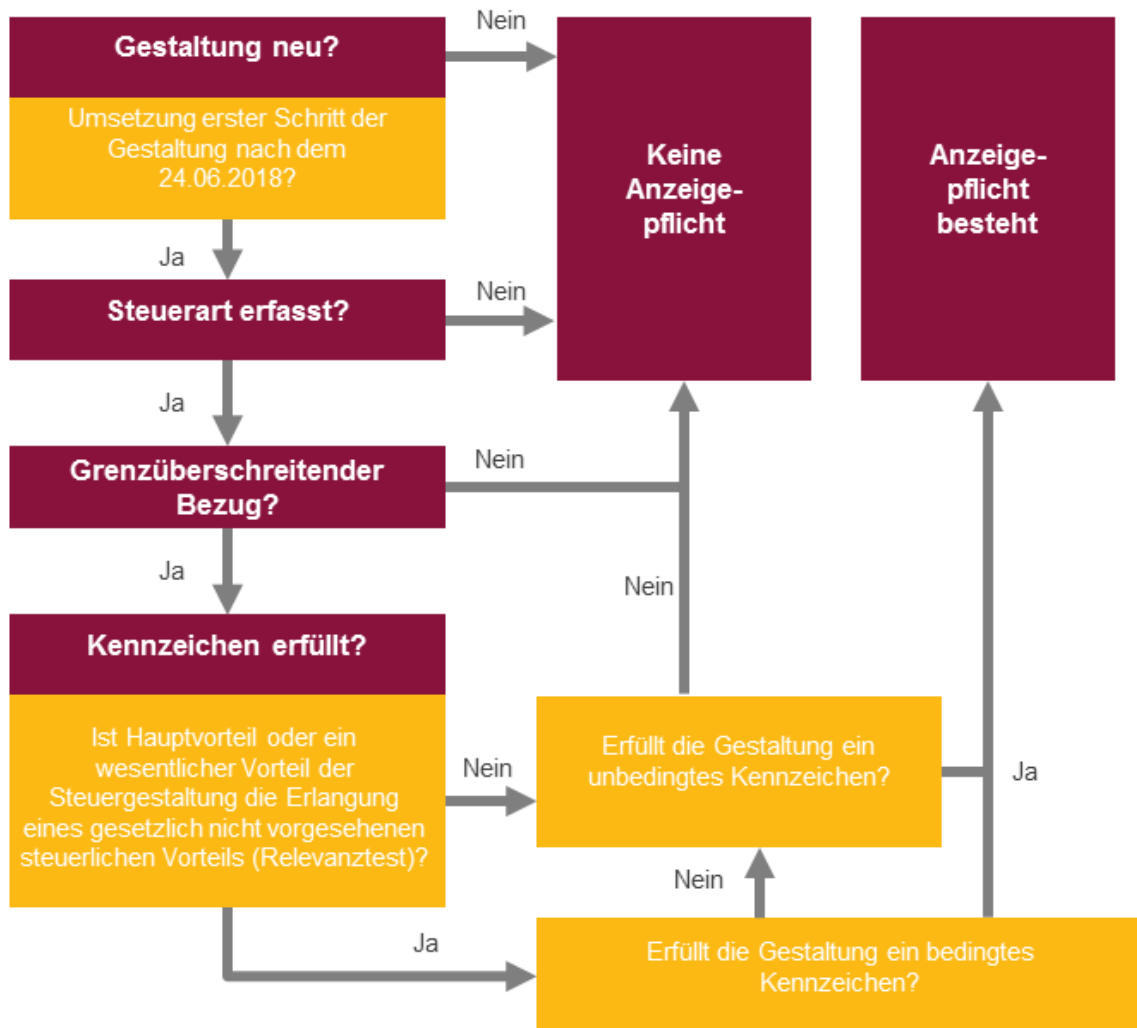
Beispiel:

Ein erst teilweise entwickelter und damit schwer bewertbarer immaterieller Wert wird vom Anteilseigner auf ein ausländisches verbundenes Unternehmen übertragen.

Abschließend werden auch Gestaltungen erfasst, die die Identität des wirtschaftlich Berechtigten verschleiern oder den automatischen (Finanzkonten-)Informationsaustausch verhindern bzw. konterkarieren.

d) Prüfungsschema

Es ergibt sich das folgende Schema zur Prüfung der Anzeigespflicht:



## Wer hat zu melden?

Meldepflichtig ist grundsätzlich der **Intermediär**. Intermediär ist jede Person, die eine grenzüberschreitende Steuergestaltung vermarktet, für Dritte konzipiert, organisiert oder zur Nutzung bereitstellt oder ihre Umsetzung verwaltet (**zum Beispiel** Steuerberater, Wirtschaftsprüfer oder Rechtsanwälte).

Darüber hinaus besteht auch eine Meldepflicht für sogenannte Nutzer, sofern der Intermediär von seiner **Verschwiegenheitspflicht nicht** entbunden wird oder der Nutzer die grenzüberschreitende Steuergestaltung selbst erstellt respektive konzipiert hat. **Nutzer** ist jede Person, Gesellschaft oder Vermögensmasse, der die grenzüberschreitende Steuergestaltung zur Umsetzung bereitgestellt wird, die bereit ist, diese umzusetzen, oder den ersten Schritt zur Umsetzung gemacht hat (i.d.R. der **Steuerpflichtige**).

## Wie und was ist zu melden?

Die Meldung hat **elektronisch** gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern (**BZSt**) nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz zu erfolgen.

Wird der Intermediär von seiner Verschwiegenheitspflicht **nicht** entbunden, besteht für den Intermediär nur eine „abstrakte Meldepflicht“ (**I. Meldung**), d.h., es werden unter anderem die folgenden Angaben gemeldet:

- Angaben zum Intermediär,
- Meldepflicht begründende Kennzeichen,
- Inhaltzusammenfassung der mitteilungspflichtigen Steuergestaltung,
- wirtschaftlicher Wert der Gestaltung,
- Datum erster Schritt der Umsetzung,
- Einzelheiten zu den relevanten Rechtsvorschriften der betroffenen Staaten.

Es werden aber keine personen- und unternehmensbezogenen Angaben gemeldet.

Diese sind in Form einer „konkreten Meldepflicht“ (**II. Meldung**) durch den Nutzer zu melden.

Eine **vollständige Meldepflicht** besteht für

- den **Nutzer**, wenn dieser die Gestaltung **selbst erstellt** hat (z.B. Übertragung immaterieller Werte zwischen in- und ausländisch verbundenen Unternehmen ohne Einbindung eines Intermediärs), und
- für den **Intermediär**, wenn er von der Verschwiegenheitspflicht **entbunden** wurde.

## Wann ist zu melden?

Die Meldung für sogenannte „**Altfälle**“ (Verwirklichung im Zeitraum vom 25.06.2018 bis 30.06.2020) hat bis spätestens zum **31.08.2020** zu erfolgen. Die Meldung für sogenannte „**Neufälle**“ (Verwirklichung ab dem 01.07.2020) hat innerhalb **von 30 Tagen** nach dem Tag, an dem das meldepflichtige Ereignis erstmals eintritt, also

- die Gestaltung dem Nutzer zur Umsetzung bereitgestellt wird,
- die Gestaltung für den Nutzer umsetzungsbereit ist oder
- der Nutzer den ersten Schritt zur Umsetzung gemacht hat,

zu erfolgen. Maßgebend ist das Ereignis, das **zuerst** eintritt.

## Was passiert, wenn nicht gemeldet wird?

Erfolgt die Meldung nicht rechtzeitig, ist unvollständig oder wird gänzlich unterlassen, kann eine **Geldbuße** von **bis zu EUR 25.000 je** meldepflichtigem Ereignis festgesetzt werden. Unterbleibt eine Angabe in der **Steuererklärung**, kann **nochmals** in selbiger Höhe geahndet werden. Nach derzeitiger Rechtslage werden **nur „Neufälle“ sanktioniert**.

Für Ihre Rückfragen stehen wir Ihnen gerne jederzeit als Ansprechpartner zur Verfügung.

## Ihre Ansprechpartner:

Dr. Lars Lüdemann, StB  
Tel. + 49(0)89-55983-229

[lars.luedemann@crowe-kleeberg.de](mailto:lars.luedemann@crowe-kleeberg.de)

Dr. Hannes Zieglmaier, StB  
Tel. + 49(0)89-55983-154

[hannes.zieglmaier@crowe-kleeberg.de](mailto:hannes.zieglmaier@crowe-kleeberg.de)