

# PwC Tax Insurance Newsflash

Aktuelle steuerrechtliche Informationen und  
Entwicklungen

Mai 2020

## Meldepflicht grenzüberschreitender Steuergestaltungen (DAC 6)

Die Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen kommt! Und sie kommt wohl schneller, als bisher angenommen wurde. Derzeit hofft man auf ein Moratorium, also auf einen Aufschub der Frist der erstmaligen Meldung. Bislang ist vonseiten des Bundesfinanzministeriums jedoch noch kein solches Moratorium verkündet worden. Dies könnte sich jedoch bald ändern, denn die EU-Kommission hat am Freitag den 8. Mai 2020 vorgeschlagen, die DAC 6-Richtlinie zu ändern und die Meldepflichten sowie den Informationsaustausch zwischen den Ländern um drei Monate aufzuschieben.

Paolo Gentiloni, der zuständige EU-Kommissar für Wirtschaft und Währung sowie Steuern und Zollunion, hatte bereits während einer Konsultation am 27. April 2020 mit dem Ausschuss für Wirtschaft und Währung (ECON) des Europäischen Parlaments über die wirtschaftlichen Auswirkungen bezüglich des COVID-19-Ausbruchs verhandelt, dass die EU-Kommission eine flexible Haltung zu den Meldepflichten nach DAC 6 einnehmen würde.

Nunmehr schlägt die EU-Kommission konkret folgendes vor:

- Aufschub des Beginns der Meldepflicht für „neue“ Steuergestaltungen (30-Tage-Frist ab Eintreten des meldepflichtigen Ereignisses) vom 1. Juli 2020 auf den 1. Oktober 2020;
- Aufschub der Meldefrist für „alte“ Gestaltungen (d. h. Gestaltungen des Zeitraums vom 25. Juni 2018 bis 30. Juni 2020) vom 31. August 2020 auf den 30. November 2020;
- Aufschub der Frist zum ersten Informationsaustausch zwischen den Ländern vom 31. Oktober 2020 auf den 31. Januar 2021.

Um auch zukünftig den Entwicklungen um COVID-19 entsprechend Rechnung tragen zu können, schlägt die EU-Kommission weiterhin vor, eine weitere, einmalige Fristverlängerung um drei Monate zu ermöglichen.

Fraglich ist nur, inwiefern sich eine Änderung der Richtlinie für Staaten auswirkt, welche die EU-Richtlinie bereits umgesetzt haben (wie Deutschland). Denn damit die neue EU-Richtlinie bzw. die Änderung dieser angewendet werden kann, müsste zuerst eine erneute Umsetzung in innerstaatliches Recht erfolgen. Zuvor muss jedoch der EU-Richtlinienvorschlag verschiedene Gremien der EU passieren, bevor die

Richtlinienänderung verabschiedet werden kann (wie z. B. die Gruppe „Finanzdienstleistungen“ (Attachés) innerhalb des Rates der EU, die „Economic and Financial Affairs Council“ (ECOFIN) oder das Europäische Parlament).

Dieser zeitintensive Prozess könnte dazu führen, dass eine Anpassung der Richtlinie keinen Einfluss mehr auf die gesetzlichen Meldefristen haben könnte. Allerdings könnten die aktuellen Bewegungen den Anstoß für ein deutsches Moratorium geben, da es über kurz oder lang auch politischen Druck auf europäischer Ebene geben wird. In diesem Zusammenhang ist mit Blick auf Covid-19 sogar vielmehr zu hinterfragen, ob drei Monate tatsächlich ausreichend sein werden.

## Hintergrund zu DAC6

Im Rahmen der 6. Anpassung der EU-Amtshilferichtlinie (Directive on Administrative Cooperation, kurz "DAC 6") müssen ab 2020 bestimmte grenzüberschreitende Gestaltungen durch Intermediäre oder Steuerpflichtige („Nutzer“) an die Finanzbehörden (in Deutschland: Bundeszentralamt für Steuern) gemeldet werden. Die Richtlinie wurde in den §§ 138d ff. AO in nationales Gesetz umgesetzt. Eine Meldepflicht setzt hierbei eine grenzüberschreitende Steuergestaltung voraus, die Steuern zum Gegenstand hat, auf die das EU-Amtshilfegesetz anzuwenden ist. Insbesondere nicht meldepflichtig sind somit Gestaltungen, die Umsatzsteuer, Zölle oder harmonisierte Verbrauchsteuern zum Gegenstand haben. Darüber hinaus ist das Vorhandensein mindestens eines von vielen möglichen Kennzeichen einer Gestaltung Voraussetzung für eine Meldepflicht. Die Kennzeichen („Hallmarks“) bilden eine Art gesetzlich „definierter“ Merkmale von Steuergestaltungen, die teils wiederum an gewisse Voraussetzungen geknüpft sind. Die Kennzeichen unterscheiden sich in solche, die nur dann erfüllt sind, wenn durch die Gestaltung ein Steuervorteil hervorgerufen werden könnte (sog. Relevanztest bzw. „Main-Benefit-Test“) und solche Kennzeichen, die unabhängig eines Steuervorteils erfüllt sein können.

Die vorgesehene Meldefrist für „alte“ Steuergestaltungen, die nach dem 24. Juni 2018 aber vor dem 1. Juli 2020 eingetreten sind (vgl. § 138f Abs. 2 AO), ist der 30. August 2020. Bei „neuen“ Gestaltungen, also bei denen das auslösende Ereignis im Sinne des § 138f Abs. 2 AO (z. B. Steuergestaltung wird zur Umsetzung bereitgestellt) ab dem 1. Juli 2020 eintreten wird, ist grundsätzlich 30 Tage nach dem Eintreten des Ereignisses an die Finanzverwaltung zu melden. Im vom Bundesfinanzministerium entwickelten Entwurf des Schreibens zur Anwendung der Vorschriften über die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen vom 2. März 2020 („BMF-Entwurf“) wurde eine Übergangsregelung für beide Varianten (alte und neue Fälle) eingefügt, anhand dieser eine Mitteilung bis spätestens 30. September 2020 nicht beanstandet wird.

Doch reicht dieser Zeitrahmen? Aus unserer Sicht nicht!

## Der Zeitrahmen ist eng und auf ein Moratorium sollte man sich nicht verlassen...

Im aktuellen Wirtschaftsumfeld haben Unternehmen auch durch die Corona-Pandemie unterschiedlichste Problemstellungen zu bewältigen. Infolgedessen rücken die Implementierung neuer Prozesse und der Aufbau eines adäquaten Monitorings, welche für die Erfüllung der umfangreichen Meldepflichten nach DAC 6 erforderlich sind, in den Hintergrund. Die finanziellen Auswirkungen der neuen Regelungen sind jedoch nicht zu unterschätzen. Bei Verstößen drohen empfindliche Sanktionen in Form von Bußgeldern, wobei jeder Verstoß einzeln geahndet wird. Eine baldige Auseinandersetzung mit DAC 6 und eine Analyse der eigenen Betroffenheit ist daher unerlässlich.

Nach derzeitigem Stand muss auch davon ausgegangen werden, dass die genannten Fristen einzuhalten sind. Zwar gibt es Überlegungen, die Anzeigepflichten im Rahmen eines Moratoriums hinauszuschieben, allerdings gab es hierzu noch keine konkreten Verlautbarungen. Auch gibt es noch kein finales BMF-Schreiben, weshalb auf die vorgenannte Nichtbeanstandungsregelung im BMF-Entwurf nicht vertraut werden kann.

Es ist davon auszugehen, dass die technischen Voraussetzungen zur Übermittlung pünktlich zur Verfügung stehen, da das Bundesfinanzministerium erst kürzlich mit ergangenem BMF-Schreiben vom 29. April 2020 (IV B 6 – S 1316/19/10024: 012) den amtlich vorgeschriebenen Datensatz und die amtlich bestimmte Schnittstelle zur Datenübermittlung bekannt gegeben hat (§ 138f Abs. 1 AO). Die Bekanntmachung des amtlich vorgeschriebenen Datensatzes ist ein weiteres Indiz dafür, dass der von der Wirtschaft geforderte Aufschub ausbleiben könnte. Stattdessen muss damit gerechnet werden, dass innerhalb des derzeit gesetzlich vorgesehenen Zeitfensters gemeldet werden muss. Unter Berücksichtigung des aktuellen Vorschlags der EU-Kommission zur Änderung der EU-Richtlinie, wäre ein Moratorium vonseiten des Bundesfinanzministeriums wünschenswert.

## Die Unschärfen des Gesetzes und des BMF-Entwurfes machen eine Betroffenheitsanalyse schwierig

An eine Anzeigepflicht sind viele Voraussetzungen geknüpft, wodurch viele Unternehmen verunsichert sind, ob sie tatsächlich betroffen sind. Die Aussage „Wir machen keine Steuergestaltungen und schon gar nicht grenzüberschreitend!“ mag in vielen Fällen zutreffend sein, exkulpiert die Organisationen jedoch nicht von ihrer Pflicht, etwaige Gestaltungen detailliert zu prüfen und dies entsprechend zu dokumentieren. Denn das Gesetz enthält bewusst viel Spielraum zur Auslegung, wodurch eine Entscheidung für oder gegen eine Meldepflicht oftmals nicht mit hinreichender Rechtssicherheit getroffen werden kann. Insoweit empfiehlt sich bei potentiellen Sachverhalten zumindest eine entsprechende Dokumentation nachzuhalten, dass eine Meldepflicht (nach dem Ermessen eines ordentlichen, gewissenhaften und fachkundigen Kaufmanns) nicht erfolgen muss. Denn Bußgelder werden nur bei vorsätzlichem oder leichtfertigen Handeln / Unterlassen verhängt. Der veröffentlichte BMF-Entwurf vom 2. März 2020 lässt viele Fragen zur Auslegung offen und der Anwendungsbereich von DAC 6 ist zudem nicht zu unterschätzen. Bereits den Begriff der Steuergestaltung legt die Finanzverwaltung im BMF-Entwurf sehr weit aus:

*„Bei einer Steuergestaltung handelt es sich um einen bewussten, das (reale und / oder rechtliche) Geschehen mit steuerlicher Bedeutung verändernden Schaffungsprozess durch Transaktionen, Regelungen, Handlungen, Vorgänge, Vereinbarungen, Zusagen, Verpflichtungen oder ähnliche Ereignisse. Durch den Nutzer oder für den Nutzer wird dabei eine bestimmte Struktur, ein bestimmter Prozess oder eine bestimmte Situation bewusst und aktiv herbeigeführt oder verändert. Diese Struktur, dieser Prozess oder diese Situation bekommt dadurch eine steuerrechtliche Bedeutung, die ansonsten nicht eintreten würde. Unerheblich ist, ob die Gestaltung modellhaft angelegt ist.“*

Unter diese Definition können unseres Erachtens jegliche Geschäftsvorfälle fallen. Nach Meinung der Finanzverwaltung muss die Struktur, der Prozess oder die Situation eine steuerliche Bedeutung haben. Allerdings lässt die Finanzverwaltung offen, was mit steuerlicher Bedeutung gemeint ist. Als Beispiel einer steuerrechtlich bedeutsamen Gestaltung werden im BMF-Entwurf *„die Schaffung, die Zuordnung, der Erwerb oder die Übertragung von Einkünften oder deren Quellen auf einen Rechtsträger“* bzw. *„die Gründung oder der Erwerb einer die Einkünfte erzielenden juristischen Person“* musterhaft aufgezählt. Anhand dieser Beispiele muss jedoch davon ausgegangen werden, dass die „steuerliche Bedeutung“ sehr weit auszulegen ist, denn die Gründung einer juristischen Person kann viele verschiedene steuerliche Bedeutungen haben und muss nicht zwingend mit einer Steuergestaltung zusammenhängen, bei der gewollt ein Steuervorteil erzielt werden soll. Hier wäre eine präzisere Eingrenzung des Begriffs „Steuergestaltung“ sicherlich praktikabel.

Auch bei der Betrachtung der Kennzeichen ist der Auslegungsspielraum zum Teil beachtlich. So genügt bereits die Nutzung einer standardisierten Dokumentation oder Struktur, die ohne wesentliche Anpassungen bei mehr als einem Steuerpflichtigen implementiert werden kann, in Verbindung mit einem Steuervorteil für eine Meldepflicht. Dieses Merkmal einer standardisierten Dokumentation oder Struktur dürfte sehr viele Fälle erfassen, zumindest aber den Umfang der zu prüfenden Fälle erheblich erweitern. Insbesondere die weit gefasste Definition zur „standardisierten Dokumentation“ führt zu einem weiten Auslegungsspielraum, sodass eine Abgrenzung von meldepflichtigen und nicht meldepflichtigen Sachverhalten erschwert wird und der BMF-Entwurf insoweit dem Ziel einer einfachen Rechtsauslegung nicht gerecht wird:

*„Unter einer standardisierten Dokumentation sind Vertragswerke oder sonstige gestaltungsrelevante, z. B. mandatsbezogene, Dokumente zu verstehen, die ohne wesentliche Anpassungen an den Einzelfall für die Nutzer musterartig vorbereitet sind. Wesentlich sind Anpassungen in der Form oder der Darstellung, die in der Gesamtbetrachtung die Dokumentation inhaltlich, d. h. die Gestaltung, nicht mehr als gleichartig erscheinen lassen. Erfasst werden nur standardisierte Dokumentationen (mit Bezug zu) einer Steuergestaltung.“*

Zwar grenzt die Finanzverwaltung im BMF-Entwurf den Anwendungsbereich mit Beispielen negativ ab. Wünschenswert wäre aber auch in diesem Zusammenhang eine größere Liste von (praxisnahen) Beispielen zur (Negativ-)Abgrenzung einer meldepflichtigen standardisierten Dokumentation oder Struktur.

Insgesamt ist festzustellen, dass die Finanzverwaltung im BMF-Entwurf vom 2. März 2020 zwar einerseits viele grenzüberschreitende Gestaltungen unter einen Hut zu bringen versucht, jedoch an der Konkretisierung der tatsächlich meldepflichtigen Steuergestaltungen an vielen Stellen scheitert. Es werden musterhaft Sachverhalte aufgeführt und Beispiele genannt, die jedoch meist nicht weiter eingegrenzt werden. Die profiskalische Auslegung des Gesetzes erweist sich unseres Erachtens als wenig praktikabel. Auch vor dem Hintergrund, dass die Finanzverwaltung keine übermäßigen Meldungen nach der Devise „lieber zu viel als zu wenig“ begrüßt, sollte das finale BMF-Schreiben mehr Klarheit schaffen. Es ist im Zweifel auch bei weniger relevanten Gestaltungen genau zu dokumentieren, warum und weshalb keine Meldepflicht bestand, um im Nachgang gegen Bußgelder gewappnet zu sein.

## Um vorab eine Betroffenheit grob abzuwägen, sollten sich folgende Fragen gestellt werden:

- An welchen Stellen könnte eine Gestaltung vorliegen, durch die sich die steuerliche Situation der Steuerpflichtigen oder Beteiligten verändert?
- Hat die Gestaltung eine oder mehrere Steuern zum Gegenstand, auf die das EU-Amtshilfegesetz anzuwenden ist?
- Liegt im Rahmen der „Gestaltung“ eine Grenzüberschreitung vor, bei der zumindest ein EU-Mitgliedsstaat betroffen ist?
- Wird durch die „Gestaltung“ ein steuerlicher Vorteil geschaffen?
- Könnte – auch ohne Vorliegen eines steuerlichen Vorteils – ein sogenanntes „Kennzeichen“ im Sinne des § 138e AO erfüllt sein oder zumindest zum Teil?

Auch ohne (offensichtlichen) Steuervorteil können Kennzeichen im Sinne des § 138e AO erfüllt sein. So reicht es zum Teil schon aus, wenn von der Gestaltung Konten im Sinne des Finanzkonteninformationsaustauschgesetzes betroffen sind, wirtschaftliche Eigentümer im Sinne des Geldwäschegesetzes nicht identifiziert werden können oder es durch die Gestaltung zu diversen Erleichterungen bei der Dokumentation von Verrechnungspreisen kommt.

Sie sollten sich zudem Fragen, wer zur Mitteilungspflicht verpflichtet ist. Die Finanzverwaltung unterscheidet insoweit den Nutzer, den Beteiligten und den Intermediär. Vorrangig ist der Intermediär, „also derjenige, der eine grenzüberschreitende Steuergestaltung vermarktet, für Dritte konzipiert, organisiert oder zur Nutzung bereitstellt oder ihre Umsetzung durch Dritte verwaltet (...)“. Darunterfallen nicht nur Steuerberater und Rechtsanwälte, sondern z.B. auch diverse Konzerngesellschaften, bzw. deren Steuerabteilungen, die Steuergestaltungen konzipieren. In den Fällen, in denen jedoch ein Intermediär - z.B. mangels innergemeinschaftlichen Bezug - nicht zur Mitteilung herangezogen werden kann oder der Nutzer die Steuergestaltung selbst entwickelt hat, kann die Mitteilungspflicht auf den Nutzer übergehen.

Insofern ist es eine Herausforderung für jedes betroffene Unternehmen, potenziell meldepflichtige Steuergestaltungen zu erkennen und in ausreichendem Maße zu melden. Zunächst wird es daher empfehlenswert sein, die Begrifflichkeiten des BMF-Entwurfs sehr weit auszulegen, um alle von den Finanzbehörden geforderten Kriterien zu erfüllen. Erst in der Praxis wird sich dann zeigen, ob die umfangreichen Meldepflichten nicht an einigen Stellen auch verkürzt werden können.

## Sind Sie ausreichend vorbereitet?

Bei der Etablierung von Prozessen im Unternehmen im Umgang mit DAC6 sind aus unserer Sicht folgende Punkte von entscheidender Bedeutung:

- Sensibilisierung des Unternehmens (Kommunikation der neuen Anforderungen innerhalb des Unternehmens und Vereinbarung von Zuständigkeiten und Verantwortlichkeiten)
- Identifizierung potenziell meldepflichtiger grenzüberschreitender Gestaltungen (Analyse der unternehmerischen Aktivitäten und Identifizierung potenziell betroffener Geschäftsbereiche und Unternehmensfunktionen)
- Analyse (relevante Gestaltungen sind dahingehend zu analysieren, ob eine Meldepflicht besteht bzw. bestehen könnte)
- Erfassung (Etablierung eines Prozesses, der es ermöglicht, meldepflichtige Gestaltungen zu erfassen, unabhängig davon, ob die Meldung durch einen Intermediär oder das Unternehmen erfolgt)
- Meldung (Entwicklung eines Prozesses, der es effizient ermöglicht, aus gesammelten Daten und vorgenommenen Analysen Meldungen zu generieren, die direkt über elektronische Schnittstellen an die zuständigen Steuerbehörden gesendet werden können)
- Dokumentation (auch wenn keine Meldung vorzunehmen ist, empfiehlt es sich Grenzfälle sorgfältig zu dokumentieren)

- Überprüfung und Pflege der internen Prozesse (auch nach den ersten Meldungen müssen funktionierende Prozesse gepflegt werden, um Änderungen im Unternehmensumfeld oder den gesetzlichen Anforderungen zu genügen; die Prozesse sollten auch regelmäßig auf ihre Funktionalität hin überprüft werden)

### **Unternehmen sollten zügig tätig werden**

In der aktuellen Wirtschaftslage ist ein Aufschub der Umsetzung von DAC 6 unverändert wünschenswert. Eine Erhöhung der Transparenz und die Aufdeckung potenziell aggressiver Steuergestaltungen sind zwar erstrebenswerte Ziele, diese dürfen jedoch nicht auf dem jetzt schon lädierten Rücken der Wirtschaft ausgetragen werden.

Da man sich auf einen Aufschub von DAC 6 nicht verlassen kann, sollten Unternehmen jetzt handeln. Mitarbeiter müssen sensibilisiert und potenziell meldepflichtige Fälle umfassend analysiert werden. Anschließend sind die neuen Prozesse im Unternehmen nachhaltig zu implementieren.

# Über uns

## Ihre Ansprechpartner

**Till Hannig**

*Hamburg*

Tel.: +49 40 6378-2640

till.hannig@pwc.com

**Gerd Reinke**

*Hamburg*

Tel.: +49 40 6378-8438

gerd.reinke@pwc.com

**Sebastian Spielmann**

*Köln*

Tel.: +49 221 2084-432

sebastian.spielmann@pwc.com

**Christian Thaler**

*München*

Tel.: +49 89 5790-5178

christian.thaler@pwc.com

**Ingrid von Rönn**

*Hamburg*

Tel.: +49 40 6378-1392

ingrid.v.roenn@pwc.com

**Jakob Reineke**

*Hannover*

Tel.: +49 511 5357-5372

jakob.reineke@pwc.com

**Dirk Ruröde**

*München*

Tel.: +49 89 5790-5545

dirk.ruroede@pwc.com

## Bestellung und Abbestellung

Wenn Sie den PDF-Newsletter *PwC Tax Insurance* bestellen oder abbestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Bestellung“ bzw. „Abbestellung“ an folgende Adresse:

[Subscribe\\_PwC\\_Tax\\_Insurance@de.pwc.com](mailto:Subscribe_PwC_Tax_Insurance@de.pwc.com) / [Unsubscribe\\_PwC\\_Tax\\_Insurance@de.pwc.com](mailto:Unsubscribe_PwC_Tax_Insurance@de.pwc.com)

Die Beiträge dieser Publikation sind zur Information unserer Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer Büros zurück. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.

© Mai 2020 PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten.

„PwC“ bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.