

DAC6 – MELDEPFLICHTEN FÜR GRENZÜBERSCHREITENDE STEUERGESTALTUNGEN

Die „Directive on Administrative Cooperation“, kurz DAC, wurde seit ihrer erstmaligen Verabschiedung im Jahr 2011 bereits diverse Male angepasst. Ende Mai 2018 hat der Rat der Europäischen Union die Richtlinie 2018/822 – die inzwischen sechste Änderung (DAC6) – verabschiedet, die von den Mitgliedsstaaten bis zum 31. Dezember 2019 in nationales Recht umzusetzen war. Steuerpflichtige und Intermediäre müssen damit künftig grenzüberschreitende, „potenziell aggressive“ Steuergestaltungsmodelle melden. Eine solche Meldepflicht ist auch bei Immobiliengeschäften denkbar. Welche dies im Einzelnen sind, erörtert der Autor des vorliegenden Beitrags. Red.

Am 21. Dezember 2019 hat der Bundestag mit Zustimmung des Bundesrates den Gesetzentwurf zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen beschlossen (neu: §§ 138d bis 138k Abgabenordnung (AO)). Die Anpassung der Abgabenordnung erfolgte in Umsetzung der sogenannten „DAC6“-Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25. Mai 2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, die die Mitgliedstaaten bis zum 31. Dezember 2019 in nationales Recht umzusetzen hatten. Die „DAC6“-Richtlinie sieht eine Verpflichtung der Mitgliedsstaaten der Europäischen Union vor, Regelungen zu schaffen, nach denen bestimmte grenzüberschreitende Steuergestaltungen den Finanzbehörden der Mitgliedsstaaten mitzuteilen und dann zwischen den Mitgliedsstaaten automatisch auszutauschen sind.

Ziele: mehr Transparenz, Geschwindigkeit und Einheitlichkeit

Ziel der Richtlinie und der korrespondierenden deutschen Umsetzung ist es, für mehr Transparenz zu sorgen und frühzei-

tig „potenziell aggressive“ Steuergestaltungen aufzudecken sowie Maßnahmen gegen diese Steuergestaltungen zu ergreifen. In den vergangenen Jahren sind vermehrt steuerrechtliche Gestaltungen thematisiert worden, die lediglich das Ziel der Ausnutzung von Steuerschlupflöchern oder Steuersatzunterschieden zwischen verschiedenen Ländern zum Gegenstand hatten. Steuergestaltungsmodelle nutzen „lediglich“ die bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) und die unterschiedlichen Besteuerungssysteme oder Strukturverständnisse der beteiligten Länder zu ihrem Vorteil aus. Die Richtlinie soll in diesem Zusammenhang für mehr Transparenz (Kenntnis des eines Staates von dem anderen), für mehr Geschwindigkeit (die Gestaltung wird nicht erst Jahre später im Rahmen einer Betriebsprüfung aufgedeckt) und schließlich auch für eine Einheitlichkeit (die Staaten der EU verpflichten sich zum Datenaustausch und gleichartigen Behandlung von Gestaltungen) sorgen.

Die eingeführte Mitteilungspflicht bestimmter grenzüberschreitender Steuergestaltungen soll den Gesetzgebern und den zuständigen Finanzbehörden zukünftig helfen, solche bisher legalen Steuerpraktiken zeitnah zu identifizieren und gegen diese einheitlich und schneller vorzugehen sowie ungewollte Gestaltungsspielräume durch Rechtsvorschriften oder durch geeignete Risikoabschätzungen zu schließen. Das Gesetz ist am 1. Januar 2020 in Kraft getreten. Die Regelungen sind grundsätzlich ab dem 1. Juli 2020 anzuwenden. Doch bereits mit Beginn der Übergangsphase ab dem 25. Juni 2018 müssen die steuerlichen Gestaltungsmodelle überwacht und nachträglich bis zum 31. August 2020 gemeldet werden. DAC6 erfasst folglich bereits Gestaltungen, die 2018 begonnen wurden. Gestaltungsmodelle, die ab dem 1. Juli 2020 umgesetzt

werden, sind grundsätzlich innerhalb von 30 Tagen den Finanzbehörden mitzuteilen.

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat einen Diskussionsentwurf bezüglich der Anwendung der Vorschriften über die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen veröffentlicht. Dieser Diskussionsentwurf sieht eine Nichtbeanstandungsregelung für verspätete Erstübermittlungen von Mitteilungen bis zum 30. September 2020 vor. Es bleibt abzuwarten, inwieweit die grundsätzliche Implementierung der Mitteilungspflicht bis zum 1. Juli 2020 und die derzeit angedachte Nichtbeanstandungsregelung vor dem Hintergrund der aktuellen Corona-Pandemie Bestand behalten werden. Verbände wie etwa der ZIA haben bereits eine Verschiebung der Einführung der Mitteilungspflicht über den 1. Juli 2020 hinaus in das Jahr 2021 oder zumindest eine Nichtbeanstandung bis dahin angeregt.

Definition und erfasste Steuerarten

Zentrales Thema bei der Umsetzung und der fortlaufenden Erfüllung der Neuregelung wird die Spezifizierung der als relevant eingestuften Steuergestaltungen sein. In der Gesetzesbegründung heißt es: Eine „Steuergestaltung“ im Sinne der §§ 138d ff. AO wird als Schaffensprozess definiert, bei dem durch den Nutzer oder für den Nutzer eine bestimmte Struktur, ein bestimmter Prozess oder eine bestimmte Situation bewusst und aktiv herbeigeführt oder verändert wird und diese Struktur, dieser Prozess oder diese Situation dadurch eine steuerrechtliche Bedeutung bekommt, die ansonsten nicht eintreten würde. Keine „Steuergestaltung“ liegt hingegen vor, wenn ein Steuerpflichtiger lediglich den Ablauf einer gesetzlichen Frist oder eines gesetzlichen Zeitraums abwartet, nachdem er eine Transaktion steuerfrei realisieren kann.

Die Meldepflicht gilt grundsätzlich für Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Erbschaft- und Schenkungsteuer, Grunderwerbsteuer sowie nicht-harmonisierte Verbrauchsteuern. Die Meldepflicht gilt hingegen nicht für die Umsatzsteuer (einschließlich Einfuhrumsatzsteuer), für Zölle, für Verbrauchsteuern, die auf EU-

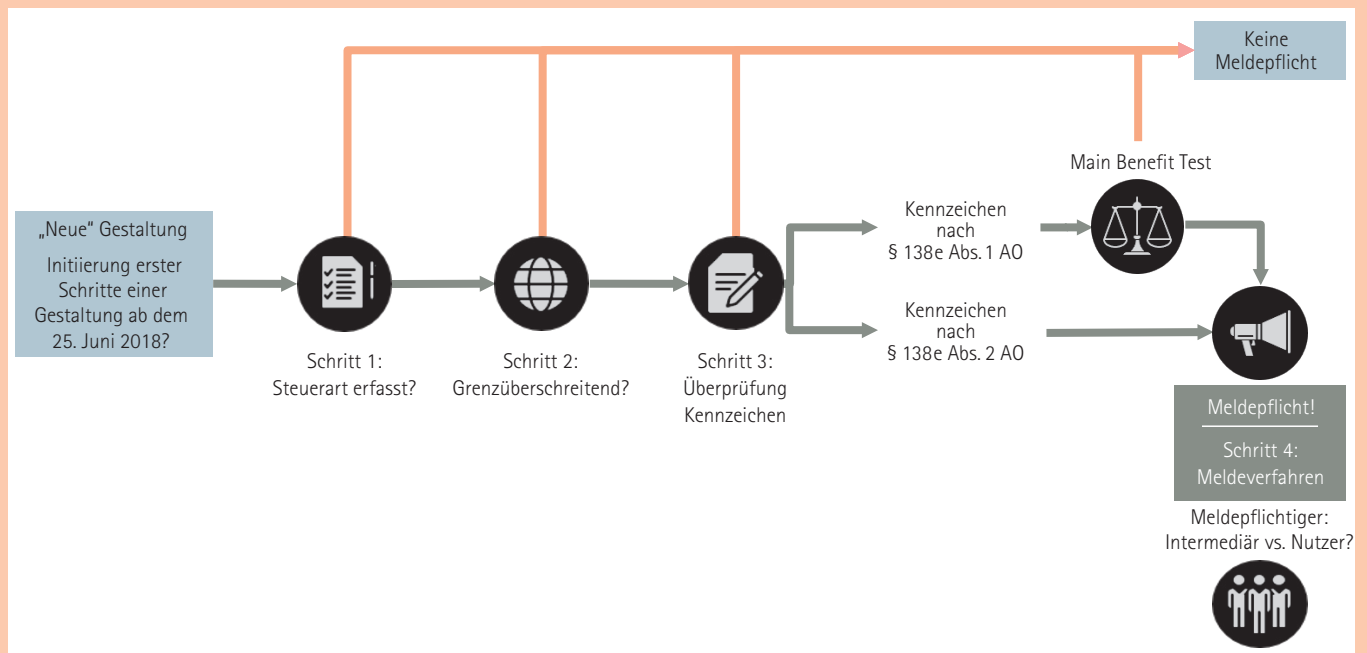
DER AUTOR

ANDREAS GRIESBACH

Rechtsanwalt, Steuerberater, Partner, Baker Tilly Steuerberatungsgesellschaft mbH & Co. KG, Düsseldorf



DAC6-Prüfschema



Quelle: Baker Tilly Steuerberatungsgesellschaft mbH & Co. KG

Ebene harmonisiert sind und für Sozialversicherungsbeiträge und Gebühren. Alles in allem hat die Richtlinie „trotzdem“ einen sehr weiten Anwendungsbereich.

Richtlinie und deutsche Umsetzung setzen eine Steuergestaltung voraus, die grenzüberschreitend ist. Ursprüngliche Überlegungen, auch rein inländische Sachverhalte einer Meldepflicht zu unterwerfen, sind glücklicherweise in Deutschland verworfen worden. Grenzüberschreitend ist eine Gestaltung, wenn mehr als ein Mitgliedsstaat der EU oder mindestens ein Mitgliedsstaat der EU und ein oder mehrere Drittstaaten betroffen sind und zusätzlich eine der in §§ 138d Absatz 2 Satz 1 Nummer 2a bis e AO genannten Bedingungen erfüllt ist (es handelt sich hierbei im Wesentlichen um die Anforderung, dass zwei Beteiligte in unterschiedlichen Ländern ansässig beziehungsweise wirtschaftlich tätig sein müssen).

Meldepflicht nur bei Vorliegen eines Kennzeichens

Wenn die bisher genannten Kriterien erfüllt sind, ist weiter zu prüfen, ob die Steuergestaltung mindestens eines der sogenannten Kennzeichen (Hallmarks) nach § 138e AO aufweist. Nur in diesem Fall kommt es zu einer konkreten Meldepflichtung. Kennzeichen sind typisierte Merkmale oder Eigenschaften, die auf ein potenzielles Risiko der Steuervermeidung hindeuten. Bestimmte Kennzeichen begründen nur dann eine Meldepflicht, wenn

die Gestaltung zusätzlich den sogenannten „Main Benefit“-Test erfüllt. Dieser Test gilt als erfüllt, wenn festgestellt werden kann, dass der Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile eines Modells die Erlangung eines Steuervorteils ist.

Ein steuerlicher Vorteil liegt gemäß § 138d Absatz 3 AO vor, wenn durch die Steuergestaltung Steuern erstattet werden sollen, Steuervergütungen gewährt oder erhöht werden sollen, Steueransprüche entfallen oder verringert werden sollen, die Entstehung von Steueransprüchen verhindert werden soll oder die Entstehung von Steueransprüchen in andere Besteuerungszeitpunkte/-räume verschoben werden soll. Dies gilt auch, wenn der Steuervorteil außerhalb Deutschlands entstehen soll. Dies soll ausdrücklich in den Fällen nicht gelten, wo der Vorteil gesetzlich in Deutschland normiert ist (etwa Ausnutzung von Spekulationsfristen, Bildung einer § 6b-Rücklage, Umwandlungen zum Buchwert laut UmwStG).

Wenn ein steuerlicher Vorteil vorliegt, wird im nächsten Schritt geprüft, ob der Steuervorteil der oder einer der Hauptgründe für die gewählte Struktur ist. Dies sollte der Fall sein, wenn festgestellt werden kann, dass der Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile, den ein „vernünftig denkender objektiver Dritter“ im Gesamtkontext unter Berücksichtigung aller relevanter objektiver Fakten und Umstände von einer Gestaltung erwarten kann, die Erlangung eines Steuervorteils ist. Trifft dies auf die

Steuergestaltung zu, so hat eine Meldung zu erfolgen. Ob eine Steuergestaltung als meldepflichtig zu identifizieren ist, lässt sich zusammenfassend anhand des Prüfschemas (siehe Abbildung) feststellen.

Wer muss melden?

§ 138 AO definiert zwei Begriffe: Intermediär (§ 138d Absatz 1 AO) und Nutzer (§ 138d Absatz 5 AO). Grundsätzlich sieht das Gesetz vor, dass der Intermediär meldepflichtig ist. Intermediär ist jede Person, die eine grenzüberschreitende Steuergestaltung vermarktet, für Dritte konzipiert, organisiert oder zur Nutzung bereitstellt oder ihre Umsetzung verwaltet. Hierzu zählen klassischerweise Steuerberater, Rechtsanwälte oder Banken. Außerdem muss der Intermediär einen Inlandsbezug haben, das heißt er muss beispielsweise in Deutschland ansässig sein oder die Dienstleistung über eine Betriebsstätte in Deutschland erbringen. In anderen EU-Staaten ansässige Intermediäre ohne einen „Deutschland-Bezug“ unterliegen hingegen nicht der deutschen Meldepflicht – sehr wohl aber möglicherweise einer Meldepflicht in ihrem jeweiligen Ansässigkeitsstaat.

In Deutschland ist die Meldung an das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) zu richten. Grundsätzlich ist ein zweistufiges Meldeverfahren vorgesehen. Ist ein Intermediär an der Gestaltung beteiligt, besteht die Meldepflicht zu den „abstrakten Angaben“ (1. Meldung) immer für den Intermediär.

Hinsichtlich der zweiten Meldung (Angaben zum Nutzer und zu den an der Gestaltung beteiligten oder von ihr betroffenen Personen) bestehen zwei Alternativen, da eine solche Meldepflicht bei bestimmten Intermediären mit nationalen gesetzlichen Verschwiegenheitsverpflichtungen kollidieren kann (in Deutschland bei Steuerberatern und Rechtsanwälten).

Entweder entbindet der Nutzer den Intermediär von seiner Verschwiegenheitspflicht, sodass der Intermediär auch die zweite Meldung vornimmt, oder der Steuerpflichtige nimmt die zweite Meldung selbst vor. In diesem Fall kann der Nutzer auch die Meldung der abstrakten Angaben im Auftrag des Intermediärs übermitteln. Wenn der Nutzer die meldepflichtige Gestaltung eigenständig konzipiert hat, so sind für ihn die Regelungen für Intermediäre entsprechend anzuwenden.

Was muss gemeldet werden?

Liegt eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung im oben beschriebenen Sinne vor, so müssen im ersten Teil der Meldung („abstrakte Angaben“) Informationen zum Intermediär, zu den erfüllten Kennzeichen, zum Inhalt der mitteilungs-pflichtigen Gestaltung, zum Wert der Gestaltung, zu den in- und ausländischen Vorschriften und zum Datum des ersten Schritts der Umsetzung gemeldet werden. Nach der ersten Meldung erhält der Intermediär eine Registriernummer und für die Meldung eine Offenlegungsnummer, die er dem Nutzer mitzuteilen und in der zweiten Meldung mit anzugeben ist. Im zweiten Teil der Meldung werden individuelle Angaben zum Nutzer, zu an der Gestaltung beteiligten verbundenen Unternehmen und wahrscheinlich betroffene Personen und Mitgliedsstaaten gemacht.

Wird eine meldepflichtige Steuergestaltung nicht, nicht vollständig oder nicht fristgerecht gemeldet, wird der Verstoß als Ordnungswidrigkeit behandelt und kann mit einer Geldbuße von bis zu 25000 Euro geahndet werden. Über die Höhe der Bußgelder entscheiden die Mitgliedstaaten. In Polen drohen beispielsweise Maximalbußgelder von bis zu knapp fünf Millionen Euro. Die hohen Bußgelder sprechen dafür, dass der Meldepflicht unbedingt Aufmerksamkeit zu schenken ist.

Relevanz für Immobiliengesellschaften

Die Gesetzesänderung bezüglich des verpflichtenden automatischen Informations-

austauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Steuergestaltungen und die damit einhergehende Meldepflicht wird auch für Immobiliengesellschaften beziehungsweise Immobilieninvestitionen relevant. Gängige Steuergestaltungsmodelle in Verbindung mit Immobilien wie beispielsweise RETT-Blocker-Strukturen, die Zwischenschaltung von Gesellschaften aus niedrig besteuerten Jurisdiktionen, die Beteiligung an ausländischen Fondsstrukturen (zum Beispiel TMK/OPCI/MIT/REIT) oder Vorgänge, die der Vermeidung der Gewerbesteuer durch aktive Gestaltung dienen (zur Erlangung der erweiterten Grundstückskürzung oder Vermeidung einer aktiven unternehmerischen Bewirtschaftung), könnten eine Meldepflicht auslösen, sofern die oben genannten Voraussetzungen erfüllt werden.

Im Folgenden soll die Meldepflicht anhand eines Austauschs des RETT-Blockers exemplarisch erläutert werden: Die M GmbH verfügt über inländischen Grundbesitz. An der M GmbH beteiligt sind die X GmbH (94,9 Prozent) und die Y B.V. (5,1 Prozent). Die Y B.V. möchte ihre Anteile an der M GmbH verkaufen. Bei einem Verkauf der Anteile an die X GmbH würde in dem Fall gemäß § 1 Absatz 3 GrEStG Grunderwerbsteuer anfallen. Um dies zu vermeiden, soll die Muster-Bank einen neuen Co-Investor suchen, der die Anteile erwirbt (Austausch des Minderheitsgesellschafters). Das Austauschen der Y B.V. durch einen anderen Minderheitsgesellschafter führt (nach heutiger Gesetzeslage) nicht zum Anfall von Grunderwerbsteuer.

Die Muster-Bank findet einen neuen Investor aus Frankreich, der die Anteile erwerben möchte. Weitere Unternehmen werden auf die Fähigkeit der Muster-Bank, Minderheitsgesellschafter zu finden, aufmerksam und beauftragen die Muster-Bank, auch für ihre Strukturen Co-Investoren zu suchen. Die Grunderwerbsteuer ist grundsätzlich von der Meldepflicht erfasst. Da der neue Co-Investor im EU-Ausland ansässig ist, handelt es sich auch um eine grenzüberschreitende Gestaltung. Die Gestaltung weist ein allgemeines Kennzeichen gemäß § 138e Absatz Nummer 2 AO auf, da sie als eine standardisierte Struktur anzusehen ist.

Die Muster-Bank (fungiert hier als Intermediär) kann die Gestaltung zur Vermeidung der Grunderwerbsteuer für weitere Unternehmen bereitstellen, ohne dass es für die Nutzung wesentlich individualisiert werden müsste. Die Steuergestaltung muss auch den Main-Benefit-Test erfüllen, das heißt, dass der Hauptvorteil oder einer der

Hauptvorteile die Erlangung eines steuerlichen Vorteils ist. Durch den neuen Co-Investor wird bezweckt, den Anfall von Grunderwerbsteuer zu umgehen. In dem Fall müsste man demnach von einer Meldepflicht ausgehen.

Die Tücke liegt im Detail

Das Beispiel soll zeigen, wie „leicht“ es im Ergebnis sein kann, einer Meldepflicht zu unterliegen obwohl die Struktur ausdrücklich gesetzlich verankert ist. Dieser Umstand war in einer früheren, nicht offiziellen veröffentlichten Arbeitsfassung des Gesetzentwurfs noch enthalten und in der Gesetzesbegründung ausdrücklich aufgeführt. In der verabschiedeten Version ist diese Ausnahme nicht mehr enthalten. Eine Konkretisierung ergibt sich tatsächlich aber erst durch den bereits zitierten BMF-Diskussionsentwurf. Danach soll die Einhaltung tatbestandlich ganz klar geregelter Grenzen – wie beim Ablauf der Spekulationsfrist – nicht als Steuergestaltung angesehen werden. Ausdrücklich aufgeführt werden zeitliche Grenzen, bisher jedoch nicht auch quotale Grenzen. Auch nach dem Diskussionsentwurf wäre das oben genannte Beispiel wohl meldepflichtig.

Wie so oft bei der Vorgabe von Rahmenbedingungen (in diesem Fall der „DAC6“-Richtlinie) liegt die Tücke im Detail. Die in diesem Text beschriebene Komplexität, die sich schon allein aus der deutschen Auslegung der Richtlinie ergibt, muss dem Grunde nach noch ergänzt werden um die unterschiedliche Auslegung der Richtlinie durch die weiteren EU-Länder. Klar ist, dass grenzüberschreitende Gestaltungen zukünftig zu einem erhöhten Verwaltungsaufwand führen werden. Die Frage, ob eine Gestaltung in einem der betroffenen Länder in die Meldepflicht fällt oder nicht, wird sicher zum festen Bestandteil einer jeden Prüfung. Spannend wird sein, ob zukünftig eine „Lieber melden als nicht melden“-Mentalität eintreten wird, was sicher nicht im Sinne der Erfinder war.

Der Wunsch der EU nach Transparenz und Harmonisierung ist verständlich und nachvollziehbar. Ob die DAC6-Richtlinie und die jeweiligen Umsetzungen in nationale Gesetzgebungen diesem Wunsch adäquat Rechnung tragen, wird die Zeit zeigen. Derzeit wirkt die Meldepflicht wie ein Fremdkörper. Dieser muss vonseiten der Nutzer und Intermediäre und auch aufseiten der Finanzverwaltung technisch, prozessual, menschlich und auch sonst erst noch umgesetzt werden. ■