

Flick Gocke
Schaumburg

10. Hamburger Steuerdialog

Anzeigepflicht für Steuergestaltungen

Hamburg, 18. Oktober 2018

Agenda

- A. Einleitung
- B. Historie
 - I. Europäische Ebene
 - II. Nationale Ebene
- C. Anzeigepflicht für Steuergestaltungen
 - I. Die EU-Richtlinie
 - II. Gesetzesentwurf der Länder
- D. Einzelaspekte

A. Einleitung

- Forderungen nach Einführung einer Anzeigepflicht schon im Jahre 2006
- BEPS-Aktionspunkt 12 der OECD: Entwicklung von Offenlegungsregelungen für aggressive Steuerplanungen
- Richtlinie des Rates vom 25. Mai 2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/2016/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige **grenzüberschreitende** Gestaltungen (EU-Richtlinie)
 - Die EU-Richtlinie sieht eine Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen und einen automatischen Informationsaustausch zwischen den Mitgliedstaaten vor.
 - Ziele:
 - Information des Gesetzgebers über Lücken in bestehenden Rechtsvorschriften
 - Möglichkeit der Steuerverwaltung zur gezielteren Prüfung

B. Historie

I. Europäische Ebene

- Die EU-Richtlinie basiert auf einem Vorschlag der Europäischen Kommission vom 21. Juli 2017 und geht zurück auf die Arbeiten der OECD zu BEPS-Aktionspunkt 12 (Entwicklung von Offenlegungsregelungen für aggressive Steuerplanungen).
- Die politische Einigung über die Änderung der Richtlinie erfolgte am 13. März 2018 im ECOFIN-Rat.
- Die EU-Richtlinie wurde am 25. Mai 2018 vom ECOFIN-Rat verabschiedet und trat am 25. Juni 2018 in Kraft.

B. Historie

II. Nationale Ebene

- Die EU-Richtlinie ist bis zum 31. Dezember 2019 in nationales Recht umzusetzen und erstmals ab dem 01. Juli 2020 anzuwenden.
- 21. Juni 2018: Die **Länderfinanzminister-Konferenz** legt einen **Gesetzesentwurf** über eine Pflicht zur Anzeige von Steuergestaltungen vor.
 - Umfasst **auch nationale Steuergestaltungen**
- 11. September 2018: **BMF** legt den Ländern einen (internen) **Arbeitsentwurf** für die Einführung einer Anzeigepflicht für **grenzüberschreitenden** Sachverhalte vor.
 - Dieser Arbeitsentwurf soll im Wesentlichen auf der EU-Richtlinie basieren und diese in weiten Teilen wörtlich in nationales Recht umsetzen.
 - Wohl keine Anzeigepflicht für nationale Steuergestaltungen vorgesehen.

C. Anzeigepflicht für Steuergestaltungen

I. Die EU-Richtlinie

1. Was unterliegt der Anzeigepflicht?

- Die Richtlinie beschränkt sich auf verschiedene grenzüberschreitende Gestaltungen, die mindestens eines der im Anhang zur Richtlinie aufgeführten Kennzeichen aufweisen.
- **Kennzeichen** ist ein Merkmal oder eine Eigenschaft einer grenzüberschreitenden Gestaltung gemäß Anhang der EU-Richtlinie, das bzw. die auf ein potentiell Risiko der Steuervermeidung hindeutet.
- Eine **grenzüberschreitende Gestaltung** liegt u.a. dann vor, wenn sie mehrere Staaten betrifft und einer der an der Gestaltung Beteiligten in einem anderen Hoheitsgebiet über eine dort gelegene Betriebsstätte eine Geschäftstätigkeit ausübt und die Gestaltung teilweise oder ganz die durch die Betriebsstätte ausgeübte Geschäftstätigkeit darstellt.
- Die Festlegung, unter welchen Umständen ein Steuergestaltungsmodell meldepflichtig ist, erfolgt über die in Anhang IV der EU-Richtlinie bestimmten Kennzeichen, sog. *hallmarks*. Zusätzlich muss in der Regel der sog. **Main-benefit-Test** erfüllt sein, d.h. der Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile der Steuergestaltung muss in der Erlangung eines Steuervorteils liegen.

C. Anzeigepflicht für Steuergestaltungen | Die EU-Richtlinie

1. Was unterliegt der Anzeigepflicht? (Fortsetzung)

- Zu den zu übermittelnden Informationen zählen z. B.:
 - Angaben zu den Intermediären und deren Steuerpflichtigen
 - Einzelheiten zu den im Anhang aufgeführten Kennzeichen, die bewirken, dass die grenzüberschreitende Gestaltung meldepflichtig ist
 - Zusammenfassung des Inhalts der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung
 - Einzelheiten zu den nationalen Vorschriften, die die Grundlage der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung bilden
 - Wert der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung

C. Anzeigepflicht für Steuergestaltungen | Die EU-Richtlinie

2. Wer ist anzeige verpflichtet?

- Die Verpflichtung zur Anzeige liegt grundsätzlich beim **Intermediär**.
- Intermediär ist jede Person, die eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung konzipiert, vermarktet, organisiert oder zur Umsetzung bereitstellt oder die Umsetzung einer solchen Gestaltung verwaltet.
- Übergang der Verpflichtung zur Anzeige auf den Steuerpflichtigen selbst, wenn eine nationale Verschwiegenheitsverpflichtung greift oder kein Intermediär vorhanden ist. Intermediäre, die Berufsgeheimnisträger sind, sind in diesem Fall verpflichtet, den Steuerpflichtigen oder ggf. die anderen Intermediäre unverzüglich über deren Meldepflichten zu unterrichten.
- In Deutschland dürfte dies aufgrund des umfassenden Berufsgeheimnisses voraussichtlich häufig der Fall sein (so bei Rechtsanwälten, Abschlussprüfern, Wirtschaftsprüfern, Steuerberatern).

C. Anzeigepflicht für Steuergestaltungen | Die EU-Richtlinie

3. Meldefrist

Vorlage der relevanten Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitenden Gestaltungen bei den zuständigen Steuerbehörden innerhalb von 30 Tage ab dem Tag der Bereitstellung oder der (potentiellen) Nutzung des Modells.

4. Sanktionen

- EU-Richtlinie sieht Vorgaben zur Sanktionierung bei Verstößen gegen Meldepflicht vor.
- Genaue Ausgestaltung durch nationales Gesetzgebungsverfahren

C. Anzeigepflicht für Steuergestaltungen

II. Gesetzesentwurf der Länder

- Arbeitsgruppe auf Staatssekretäresebene ohne Beteiligung des BMF erarbeitete eine Gesetzesformulierung für eine Anzeigepflicht für **nationale** Gestaltungen.
- Gesetzentwurf der Länder zur Einführung einer Pflicht zur Anzeige (rein) nationaler Steuergestaltungen (Beschluss der Finanzministerkonferenz vom 21. Juni 2018)
- Entwurf geht über die EU-Richtlinie hinaus:
 - Auch nationale Gestaltungen sind von der Anzeigepflicht umfasst
 - Anzeigepflicht gilt nicht nur für Ertragsteuern, sondern z. B. auch für die Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie für die Grunderwerbsteuer („**steuerartübergreifend**“)

C. Anzeigepflicht für Steuergestaltungen | Gesetzesentwurf der Länder

▪ Pflicht zur Anzeige und Meldung von Steuergestaltungen, § 138d AO-Entwurf

1. Was ist anzeigepflichtig?

- Steuergestaltungen sind anzuzeigen (§ 138d Abs. 1 AO-Entwurf).
- Eine **Steuergestaltung** ist jede Transaktion, die gesetzliche Regelungen kombiniert oder Sachverhalte geplant verwirklicht mit dem Ziel einen Steuervorteil zu erlangen (z. B. durch Verringerung des deutschen Steueranspruchs, Verschiebung der Entstehung des Steueranspruchs in andere Besteuerungszeiträumen oder Begründung von Ansprüchen auf Steueranrechnung oder -erstattung, § 138d Abs. 5 Satz 1 AO-Entwurf).
- **Regelbeispiele** für das Vorliegen von Steuergestaltungen (§ 138d Abs. 5 Satz 2 AO-Entwurf)
- **Keine Steuergestaltungen** liegen bei individualisierten, bekannten oder unbedeutenden Gestaltungen vor (§ 138d Abs. 5 Satz 3 AO-Entwurf)

C. Anzeigepflicht für Steuergestaltungen | Gesetzesentwurf der Länder

2. Wer ist anzeigepflichtig?

- Zur Anzeige verpflichtet ist, wer eine Steuergestaltung vermarktet, zur Nutzung bereitstellt, für andere konzipiert, organisiert oder die Umsetzung einer solchen Gestaltung managt (**Intermediär**), § 138d Abs. 2 AO-Entwurf.
- Ein solches Tätigwerden liegt in der Regel vor bei Weitergabe der Steuergestaltung gegen Entgelt, bei Werbung für die Steuergestaltung außerhalb einer dauerhaften Geschäftsbeziehung, wenn das Entgelt zumindest teilweise nach dem erwarteten Steuervorteil bemessen wird oder sich der Steuerpflichtige zur Geheimhaltung der Steuergestaltung verpflichtet (§ 138d Abs. 3 AO-Entwurf).
- **Nachrangig** ist der **Steuerpflichtige** selbst zur Anzeige verpflichtet, wenn er eine Steuergestaltung nutzen will, ohne eine vom Intermediär übermittelte Registernummer vorzuhalten (§ 138d Abs. 4 Satz 1, Satz 2 Nr. 2 AO-Entwurf).
- Die Anzeigepflicht des Steuerpflichtigen erfasst wohl auch Steuergestaltungen, die von ihm selbst, bspw. durch unternehmens- oder konzernzugehörige Steuerabteilungen oder Family Offices, entwickelt wurden (Entwurfsbegründung S. 9).
- Personengesellschaften und Gemeinschaften werden den Steuerpflichtigen gleichgestellt (§ 138d Abs. 10 AO-Entwurf)

C. Anzeigepflicht für Steuergestaltungen | Gesetzesentwurf der Länder

2. Wer ist anzeigepflichtig? (Fortsetzung)

- Nicht anzeigepflichtig sind natürliche Personen mit positiven Einkünften in mindestens zwei der drei Jahre, die dem Entschluss, eine Steuergestaltung zu nutzen, vorangehen, von nicht mehr als EUR 500.000,- (§ 138d Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 AO-Entwurf).
- Die Anzeigepflicht entfällt auch, wenn der Steuerpflichtige für die Steuergestaltung einen Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft gestellt hat, § 138d Abs. 4 Satz 2 Nr. 3 AO-Entwurf. (Vermutlich wegen AEAO Tz. 3.5.4 zu § 89 enger Anwendungsbereich)
- Ein Steuerpflichtiger ist ferner nicht anzeigepflichtig, wenn er nicht der Anschlussbetriebsprüfung unterliegt.

C. Anzeigepflicht für Steuergestaltungen | Gesetzesentwurf der Länder

3. Wie ist die Anzeige zu erstatten?

- Die Anzeige ist innerhalb von **30 Arbeitstagen** nach Eintritt des anzeigepflichtigen Ereignisses nach amtlichen vorgeschriebenen Datensatz zu übermitteln (§138d Abs. 7 AO-Entwurf).
- Die Anzeige muss eine abstrakte **Beschreibung der Gestaltung** und der steuerlichen Effekte enthalten (§ 138d Abs. 6 AO-Entwurf). Eine **Namensnennung** des die Gestaltung nutzenden **Steuerpflichtigen** ist **nicht** vorgesehen.
- Anzeigenempfänger ist das **Bundeszentralamt für Steuern** („zentrale Stelle“, § 138d Abs. 12 AO-Entwurf).
- § 138d Abs. 11 AO-Entwurf enthält eine Verordnungsermächtigung zum Erlass einer Rechtsverordnung, durch die Regelungen zur Durchführung des Verfahrens sowie die Form und der Inhalt der Anzeige bestimmt werden.

C. Anzeigepflicht für Steuergestaltungen | Gesetzesentwurf der Länder

4. Wirkung der Anzeige

- Keinerlei Bindungswirkung der Finanzbehörden durch die Anzeige
- Keine Pflicht der Finanzverwaltung, sich zur Anerkennung der Steuergestaltung zu äußern
- Die Anzeige hat auf das konkrete Besteuerungsverfahren keine Auswirkung
- Vergabe einer Registernummer (kein Verwaltungsakt)

5. Sanktionen

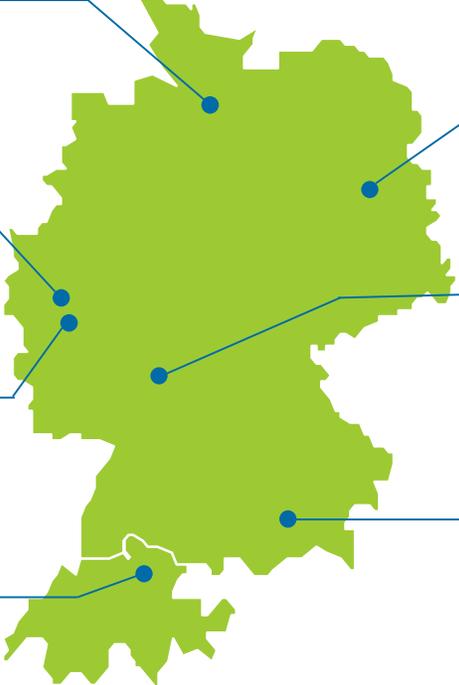
- Neuer Bußgeldtatbestand (§ 397a AO-Entwurf)
- Ordnungswidrigkeit: Die anzeigepflichtige Person gibt die Anzeige vorsätzlich oder leichtfertig nicht ordnungsgemäß ab (§ 397a Abs. 1 AO-Entwurf).
- Geldbuße bis zu EUR 100.000,-; mindestens EUR 200,- pro Tag bei Fristüberschreitung
- Von der Festsetzung einer Geldbuße ist abzusehen, wenn die Anzeige aufgrund eines Rechenfehlers bzgl. des Steuervorteils unterblieben ist und wenn tatsächlicher Steuervorteil um nicht mehr als 20 % davon abweicht (§ 379a Abs. 3 AO-Entwurf).

6. Verwaltungsverfahren

D. Einzelaspekte | Kontroversen

- Verfassungsrechtliche Bedenken
- Unbestimmte Rechtsbegriffe in Gesetzesentwurf der Länder und EU-Richtlinie (Rechtsunsicherheit)
- Keine (europarechtliche) Notwendigkeit für Einführung einer Anzeigepflicht für nationale Steuergestaltungen
- Gefahr zweier nicht aufeinander abgestimmter Anzeigesysteme
 - Gesetzesentwurf der Länder sieht z. B. anders als die EU-Richtlinie keine Nennung des Steuerpflichtigen vor.
 - Es besteht angesichts der Verbindlichkeit der EU-Richtlinie die Gefahr, dass künftig zwei unterschiedlich ausgestaltete Anzeigepflichtsysteme existieren.
- Steuerpflichtiger weiß auch nach Anzeige der Gestaltung nicht, ob diese von Finanzverwaltung anerkannt wird.

Christoph Oenings
Rechtsanwalt, Steuerberater, Dipl. Finanzwirt (FH)
Partner
christoph.oenings@fgs.de



Hamburg
Amelungstraße 8-10
20354 Hamburg
T +49 40/30 70 85-0
F +49 40/30 70 85-100
hamburg@fgs.de

Düsseldorf
Dreischeibenhaus 1
40211 Düsseldorf
T +49 211/6 18 22-0
F +49 211/6 18 22-10
duesseldorf@fgs.de

Bonn
Friedrich-Ebert-Allee 13
53113 Bonn
T +49 228/95 94-0
F +49 228/95 94-100
bonn@fgs.de

Repräsentanz Zürich
Bahnhofstrasse 69a
8001 Zürich
T +41 44/225 70-10
F +41 44/225 70-11
zuerich@fgs-zuerich.ch

Berlin
Unter den Linden 10
10117 Berlin
T +49 30/21 00 20-0
F +49 30/21 00 20-100
berlin@fgs.de

Frankfurt
MesseTurm
Friedrich-Ebert-Anlage 49
60308 Frankfurt a.M.
T +49 69/717 03-0
F +49 69/717 03-100
frankfurt@fgs.de

München
Brienner Straße 29
80333 München
T +49 89/80 00 16-0
F +49 89/80 00 16-899
muenchen@fgs.de

fgs.de