



Melde-, Offenlegungs- und Berichtigungsverpflichtungen im Hinblick auf DAC6, §§ 150, 153 AO im Brennpunkt zwischen Steuergestaltung, Steuerstrafrecht und Tax Compliance

Donnerstag, 13. Dezember 2018 um 18:00 Uhr

Inhalt

- I. Offenlegungs- und Berichtigungspflicht nach §§ 150, 153 AO
- II. Meldepflichten nach DAC6 / nationale Überlegungen zu § 138d AO-E
- III. DAC6 und §§ 150, 153 AO
- IV. Case study
 1. Beispiel DAC6
 2. RETT-Blocker Struktur
 3. Cum/cum Transaktionen
 4. Wahlrechte als meldepflichtige Gestaltung?
 5. Grenzüberschreitende Mehrfachtigkeit eines Vorstands einer AG mit Wohnsitz im Ausland
 6. Anzeigepflichten im Umsatzsteuerrecht
 7. Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung

I. Offenlegungs- und Berichtungspflicht nach §§ 150, 153 AO

I. Offenlegungs- und Berichtigungspflichten nach §§ 150, 153 AO

Tatbestands- voraussetzungen

- unrichtige/unvollständige Steuererklärung
- dadurch (potenzielle) Steuerverkürzung
- nachträgliches Erkennen vor Ablauf der maßgeblichen Festsetzungsfrist

Rechtsfolge

Unverzügliche Anzeige- und Korrekturpflicht

Problemkreise aus der Praxis

- „Nachträgliches Erkennen“ als sukzessiver Prozess
- Umfang/Auslöser/Zeitpunkt der Berichtigungspflicht
 - insbesondere: **unklare Rechtslage**
 - Auslegung des § 153 AO im Lichte der BGH-Rechtsprechung zu § 370 AO
 - Stand der Sachverhaltsermittlung – keine Berichtigungspflicht „ins Blaue hinein“
 - Zeitliche Begrenzung: Festsetzungsverjährung

AEAO zu § 153 AO

Mit dem am 23.05.2016 veröffentlichten Schreiben und der damit einhergehenden Ergänzung des Anwendungserlasses zur AO (AEAO) um eine Regelung zu § 153 AO hat das BMF zur Abgrenzung der einfachen steuerlichen Berichtigung einer Erklärung – insbesondere einer Steuererklärung – nach § 153 AO von einer strafbefreienden Selbstanzeige nach §§ 371, 378 Abs. 3 AO Stellung genommen.



Hat der Steuerpflichtige ein innerbetriebliches Kontrollsystem eingerichtet, das der Erfüllung der steuerlichen Pflichten dient, kann dies ggf. ein Indiz darstellen, das gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit sprechen kann, jedoch befreit dies nicht von einer Prüfung des jeweiligen Einzelfalls.



BMF-Schreiben vom 23.05.2016, BStBl. I 2016, S. 490, Tz. 2.6 a.E.



Wie muss ein solches innerbetriebliches Kontrollsystem ausgestaltet sein, um eine entsprechende Indizwirkung entfalten zu können?



IDW Praxishinweis 1/2016 vom 31.5.2017 zu Tax Compliance Management Systemen

Unterlassen der Berichtigung: ggf. § 370 AO

Tatbestands- voraussetzungen

- Steuerhinterziehung durch Handeln gemäß **§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO**
 - unrichtige/unvollständige Angaben
 - über steuerlich erhebliche Tatsachen
 - gegenüber Finanzbehörde / anderen Behörde
- Steuerhinterziehung durch Unterlassen gemäß **§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO**
- dadurch Steuerverkürzung (§ 370 Abs. 4 S. 1 AO) oder ungerechtfertigter Steuervorteil (§ 370 Abs. 4 S. 2 AO)
- **Eventualvorsatz** ausreichend

Rechtsfolge

- Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder Geldstrafe (§ 370 Abs. 1 AO)
- in besonders schweren Fällen (§ 370 Abs. 3 S. 2 AO) Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu zehn Jahren (§ 370 Abs. 3 S. 1 AO)

Strafbefreiende Selbstanzeige, § 371 AO

- Selbstanzeige = Strafaufhebungsgrund
- setzt vollständige und richtige Angaben voraus; Teilselbstanzeige ist nicht ausreichend (sog. Vollständigkeitsgebot)
- Straffreiheit tritt erst ein, wenn die Steuernachentrichtung und die Nachentrichtung der Zinsen innerhalb der gesetzten angemessenen Frist erfolgt ist
- Besonderheiten des § 398a AO (§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 3/Nr. 4 AO i.V.m. § 398a AO)

Unterlassen der Berichtigung: ggf. § 378 AO

Tatbestands- voraussetzungen

- objektiver Tatbestand entspricht dem des § 370 AO (§ 378 Abs. 1 AO)
- im subjektiven Tatbestand genügt hingegen „Leichtfertigkeit“

Rechtsfolge

Geldbuße bis zu 50.000 EUR (§ 378 Abs. 2 AO)

Bußgeld- befreiende Selbstanzeige, § 378 Abs. 3 AO

- Selbstanzeige = persönlicher Bußgeldaufhebungsgrund
- positive Wirksamkeitsvoraussetzungen entsprechen grds. denen des § 371 AO (Berichtigungserklärung und fristgerechte Steuernachzahlung)
- Ausnahme: Zahlung von Hinterziehungszinsen kein Erfordernis für Erlangung der Strafbefreiung (§ 378 Abs. 3 S. 2 AO)

Mögliche Auswirkungen des CMS im Rahmen von §§ 370, 378 AO und § 130 (ggf. i.V.m. § 30) OWiG

- **Nachweis** bestehender und im Wesentlichen funktionierender **Tax Compliance-Strukturen**
- **Entkräftung** eines möglichen **Anfangsverdachts** (§§ 370, 378 AO) sowie **Entlastung** aufsichtspflichtiger Personen (§ 130 OWiG)
 - insoweit kann CMS insbesondere einen (entlastenden) Beitrag im Rahmen einer Gesamtbewertung zur Beurteilung des (Eventual-)Vorsatzes (§ 370 AO) bzw. der Leichtfertigkeit (§ 378 AO) oder einer Aufsichtspflichtverletzung (§ 130 OWiG) leisten



- Unkenntnis schützt nicht immer; insbesondere von Unternehmensorganen wird erwartet, dass sie sich über steuerliche Pflichten informieren (= im Zweifel ist Einholung externen Rats geboten)

II. Meldepflichten nach DAC6

II. Meldepflichten nach DAC6

RL 2018/822/EU

- Mitgliedstaaten müssen nationale Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Gestaltungen einführen

**Umsetzung bis
31.12.2019**

- Mitgliedstaaten müssen die Richtlinie bis zum 31.12.2019 in nationales Recht umgesetzt haben
- Das BMF hat einen ersten Diskussionsentwurf veröffentlicht

**Umsetzung
rückwirkend ab
25.6.2018**

- Das nationale Umsetzungsgesetz soll rückwirkend alle meldepflichtigen Gestaltungen ab 25.6.2018 erfassen
- Informationen zu diesen Gestaltungen sollen bis zum 31.8.2020 mitgeteilt werden

Überblick DAC6



Überblick DAC6

„grenzüberschreitende Gestaltung“

Gestaltung betrifft entweder mehr als einen Mitgliedstaat oder einen Mitgliedstaat und einen Drittstaat und

Nicht alle Beteiligten sind in demselben Hoheitsgebiet steuerlich ansässig *oder*

Mindestens einer der an der Gestaltung Beteiligten ist gleichzeitig in mehreren Hoheitsgebieten steuerlich ansässig *oder*

Mindestens einer der Beteiligten handelt durch eine ausländische Betriebsstätte *oder*

Mindestens ein Beteiligter übt eine Tätigkeit in einem anderen Hoheitsgebiet aus, ohne dort steuerlich ansässig zu sein/ eine Betriebsstätte zu begründen *oder*

Eine solche Gestaltung hat möglicherweise Auswirkungen auf den automatischen Informationsaustausch oder die Identifizierung der wirtschaftlichen Eigentümer

Überblick DAC6

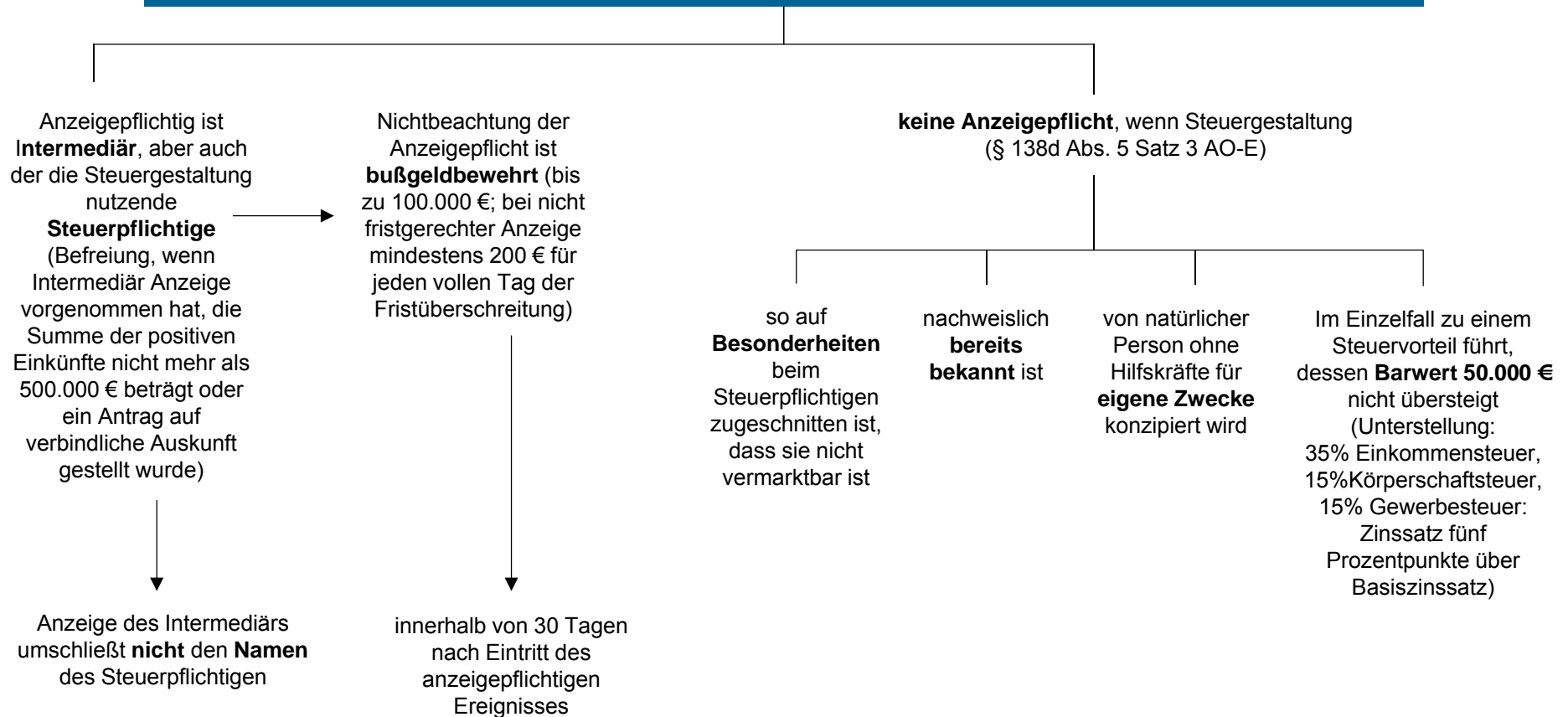
„Main-Benefit“-Test	„Kennzeichen“
Erforderlich	A. Allgemeine Kennzeichen
	B. Spezifische Kennzeichen
Erforderlich nur bei bestimmten Kennzeichen	C. Spezifische Kennzeichen im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Transaktionen
Nicht erforderlich	D. Spezifische Kennzeichen hinsichtlich des automatischen Informationsaustauschs und der wirtschaftlichen Eigentümer
	E. Spezifische Kennzeichen hinsichtlich der Verrechnungspreisgestaltung

Überblick DAC6

Main benefit-Test	Kennzeichen	Schädliche Kennzeichen für Gestaltungen
Erforderlich	A. Allgemeine Kennzeichen	<ul style="list-style-type: none"> - Vertraulichkeitsklausel - Vergütung basiert auf erlangtem Steuervorteil - Wesentliche standardisierte Dokumentation oder Gestaltung
	B. Spezifische Kennzeichen	<ul style="list-style-type: none"> - Erwerb einer verlustbringenden Gesellschaft - Einkünfteumwandlung durch Gestaltung in Eigenkapital, Schenkung o.ä. - Zirkuläre Transaktionen
Erforderlich nur für (1) (b)(i), (1)(c) und (1)(d)	C. Spezifische Kennzeichen im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Transaktionen	<ul style="list-style-type: none"> - (1) Abziehbare grenzüberschreitende Zahlungen zwischen verbundenen Unternehmen, und <ul style="list-style-type: none"> (a) der Empfänger ist steuerlich in keinem Hoheitsgebiet ansässig (b) der Empfänger ist zwar steuerlich in einem Hoheitsgebiet ansässig, das <ul style="list-style-type: none"> (i) keine oder eine Körperschaftsteuer nahe null erhebt (ii) in einer Liste nicht kooperierender Drittstaaten geführt wird (c) die Zahlung ist im Hoheitsgebiet des Empfängers steuerbefreit (d) die Zahlung unterliegt im Hoheitsgebiet des Empfängers präferentiellem Steuerregime - (2) Mehrfache Abschreibung in unterschiedlichen Hoheitsgebieten beantragt - (3) Mehrfache Befreiung von der Doppelbesteuerung beantragt - (4) Übertragung von Vermögenswerten mit wesentlicher Wertabweichung
Nicht erforderlich	D. Spezifische Kennzeichen hinsichtlich des automatischen Informationsaustauschs und der wirtschaftlichen Eigentümer	<ul style="list-style-type: none"> - Gestaltungen, die die Vorschriften zum automatischen Informationsaustausch unterlaufen - Einbeziehung von Gesellschaften, die den Unionsvorschriften zum automatischen Informationsaustausch nicht unterliegen
	E. Spezifische Kennzeichen hinsichtlich der Verrechnungspreisgestaltung	<ul style="list-style-type: none"> - Nutzung unilateraler Safe-Harbour-Rules - Übertragung schwer zu bewertender immaterieller Wirtschaftsgüter - Grenzüberschreitende gruppeninterne Übertragung von mehr als 50% des EBIT

Überblick: § 138d AO-E

Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Anzeige von nationalen Steuergestaltungen



Unterlassen der Meldepflicht

§ 379 AO

- Geplante Änderungen in § 379 AO:
- § 379 Abs. 2 Nr. 1e AO-E: Ordnungswidrig handelt, wer vorsätzlich oder leichtfertig „der Mitteilungspflicht nach den §§ 138d, 138f Abs. 2 [[138f Abs. 3 Nr. 1 bis 6, 8 und 9] nicht [, nicht vollständig] oder nicht rechtzeitig nachkommt,“.
- § 379 Abs. 7 AO-E: "Die Ordnungswidrigkeit nach Abs. 2 Nummer 1, 1d und 1e kann mit einer Geldbuße bis 25 000 Euro geahndet werden, wenn die Handlung nicht nach § 378 geahndet werden kann."

§§ 130, 30 OWiG?

- Da Unterlassen der Meldepflicht Ordnungswidrigkeit begründen kann, kommt zusätzlich Geldbuße nach §§ 130, 30 OWiG in Betracht

Tax CMS?

- Wegen potentiell sehr weitem Anwendungsbereich von DAC6 Implementierung eines CMS empfehlenswert, wenn Meldepflichten nach Art und Umfang der Tätigkeit regelmäßig zu erwarten sind

III. DAC6 und §§ 150, 153 AO

III. DAC6 und §§ 150, 153 AO

- DAC6: Pflicht zur Mitteilung potentiell unerwünschter grenzüberschreitender Gestaltungen
 - Abschreckende Wirkung (RL 2018/822/EU (!))
 - Rechtspolitische Funktion um frühzeitig auf unerwünschte Gestaltungen reagieren zu können

- Steuerstrafrecht/
Steuerordnungswidrigkeiten:
Sanktionierung von Pflichtverstößen
 - Tax Compliance als wesentlicher Faktor zur Vermeidung von Pflichtverstößen

- § 153 AO: Pflicht des Steuerpflichtigen zur Mitwirkung auch nach der Abgabe der Steuererklärung
 - Materielle Richtigkeit der Besteuerung soll sichergestellt werden

III. DAC6 und §§ 150, 153 AO

DAC6: Mitteilungspflicht knüpft an Implementierung an

§§ 150, 153 AO: Offenlegungs- und Berichtigungspflicht knüpft an unvollständige bzw. unrichtige Steuererklärung an mit der Folge einer (potenziellen) Steuerverkürzung sowie nachträgliches Erkennen vor Ablauf der maßgeblichen Festsetzungsfrist

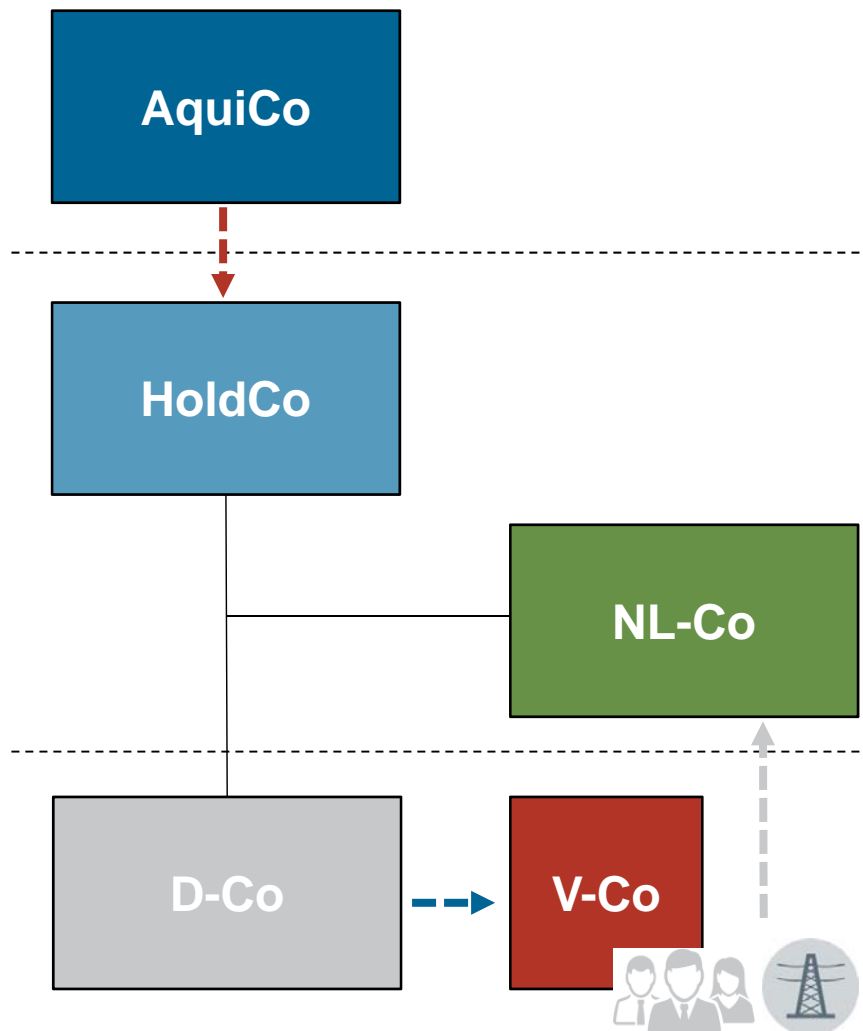
– Mitteilungspflicht zeitlich vorgelagert und hat im Grundsatz daher keine Auswirkung auf die Veranlagung

– Beispiel: Standardisierte Verrechnungspreisvereinbarung auf Grundlage konzerninterner Verrechnungspreisrichtlinie wird pflichtgemäß gemeldet (u.a. Inhalt der Steuergestaltung sowie voraussichtlicher Wert)
– Verrechnungspreis wird in der Steuererklärung als BA angegeben
– Interne Untersuchung stellt fest, das Verrechnungspreis offensichtlich unangemessen ist

– Ist ein nachträgliches Erkennen i.S.v. § 153 AO noch möglich, wenn Informationen zur Gestaltung wegen DAC6 bereits übermittelt wurden, bei Abgabe der Steuererklärung hingegen nicht in diesem Umfang übermittelt wurden (ggf. auch nicht in diesem Umfang zu übermitteln waren)?

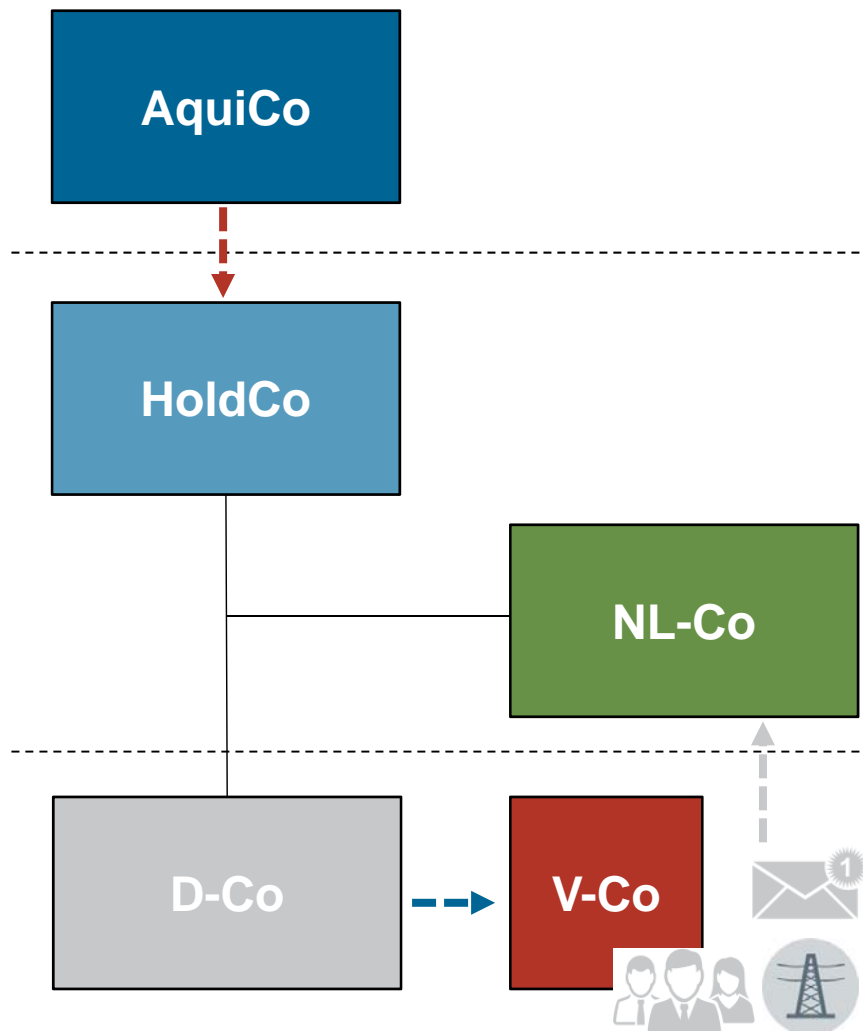
IV. Case Study

Case study: Beispiel DAC6



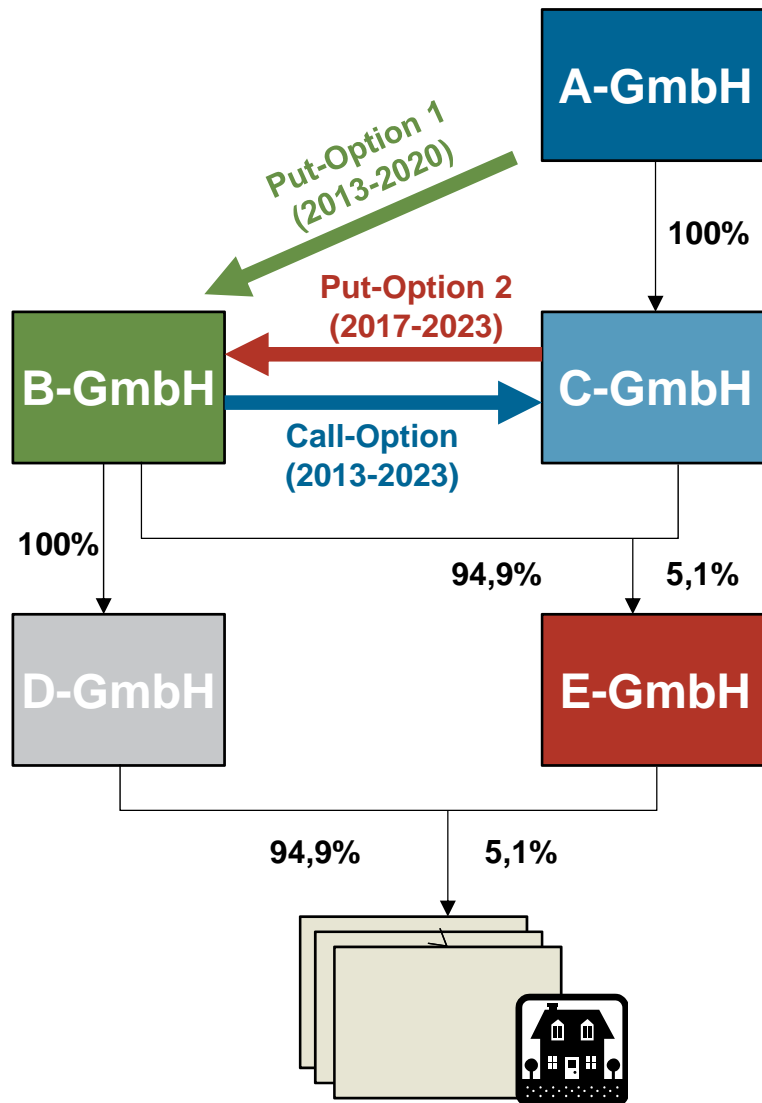
- AquiCo erwirbt im Jahr 2018 HoldCo mit Gesellschaften in den Niederlanden und Deutschland
- Im Anschluss wird eine Umstrukturierung vorgenommen:
 - Die D-Co wird im Juli 2018 aufgespalten in D-Co und V-Co
 - Die V-Co hält nach Aufspaltung bestimmte Patente und betreibt die Forschung und Produktentwicklung für eine bestimmte Sparte
- In einem Folgeschritt wird mit Wirkung zum 1.1.2019 das gesamte operative Geschäft der V-Co inklusive Wirtschaftsgüter und (Management-) Funktionen an die NL-Co übertragen; die V-Co unterstützt fortan nur noch den Vertrieb von entsprechenden Produkten der NL-Co in Deutschland

Case study: Beispiel DAC6



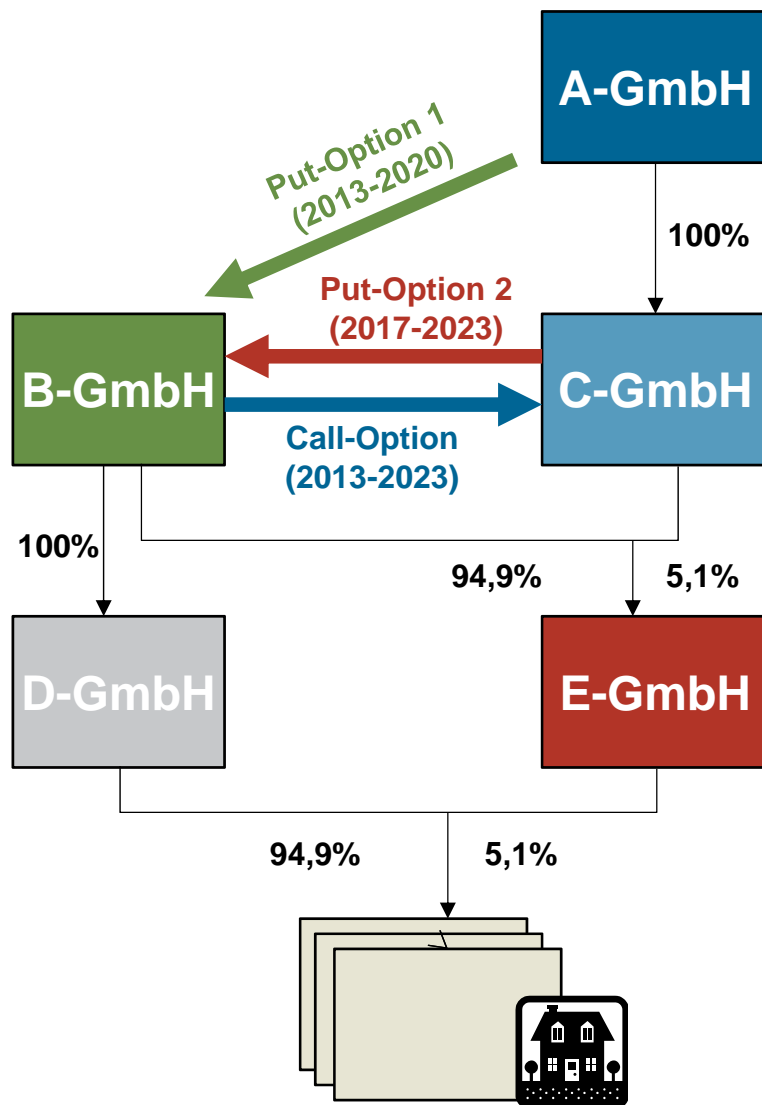
- Rechtsfolge:
 - Aufgrund der Übertragung der Wirtschaftsgüter und (Management-) Funktionen an die NL-Co ist absehbar, dass der erwartete jährliche Gewinn der V-Co vor Zinsen und Steuern um weit mehr als 50% sinkt
 - Die Berater der V-Co weisen richtigerweise darauf hin, dass insofern eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung nach Hallmark E Nr. 3 des Annexes 4 der RL 2018/822/EU vorliegt
 - Entsprechend werden die erforderlichen Informationen vorgehalten, um diese zum 31.8.2020 an die zuständige Stelle weiterleiten zu können

Case Study: RETT-Blocker Struktur



- **Sachverhalt**
- Klassische Immobilieninvestmentstruktur mit RETT-Blocker
- Im Ergebnis hält B-GmbH unmittelbar bzw. mittelbar 94,9 % an den Grundbesitzgesellschaften (relevante Schwelle für GrESt: 95 %)
- Bestehendes Andienungsrecht bzgl. 100 %-Anteil an C-GmbH (Laufzeit 2013-2020) („**Put-Option 1**“)
- Bestehendes wechselseitiges Andienungsrecht (Laufzeit: 2017-2023) und Erwerbsrecht (Laufzeit: 2013-2023) bzgl. 5,1 %-Anteil an E-GmbH („**Put-Option 2**“ und „**Call-Option**“)
- Es wird überlegt, die bestehenden Put-/Call-Optionen durch Änderung der bestehenden Vereinbarungen vorzeitig zu verlängern, wobei sich die Laufzeiten der Put-Option 2 und der Call-Option künftig nicht mehr überschneiden sollen

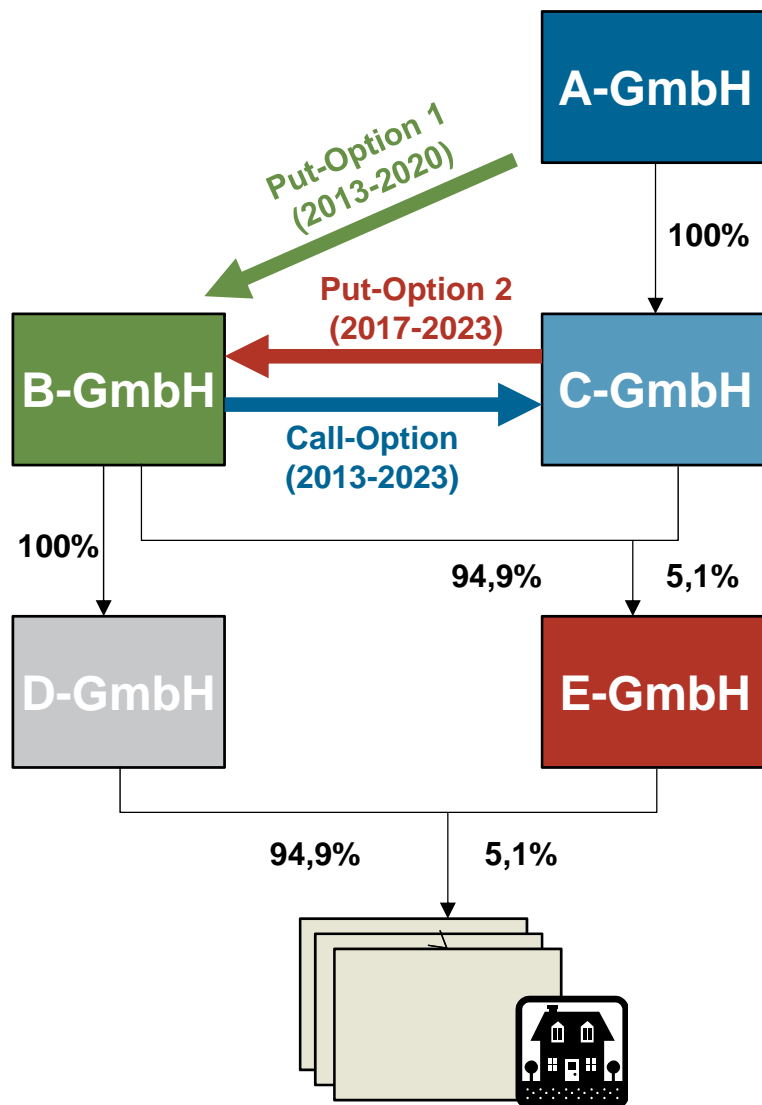
Case Study: RETT-Blocker Struktur



– Mögliche Anzeige- oder Berichtigungspflichten

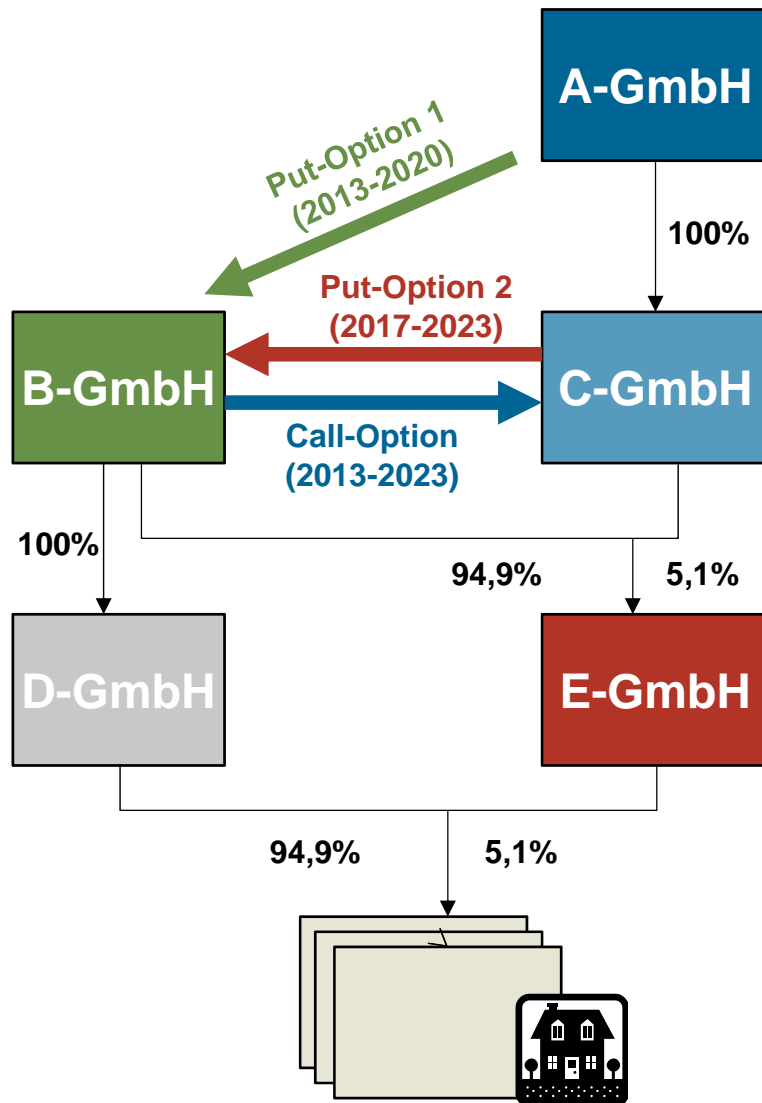
- § 19 GrEStG?
- Hier: § 19 Abs. 1 Nr. 4 GrEStG?
- Anzeige innerhalb von zwei Wochen bzw. innerhalb eines Monats (Steuerausländer) ab Kenntnis des anzeigepflichtigen Vorgangs, § 19 Abs. 2 GrEStG
- Verpflichteter: Steuerschuldner (§ 13 GrEStG) bzw. dessen gesetzlicher Vertreter (§ 34 AO)
- Objektive Pflicht, unabhängig davon, ob Verpflichteter die Steuererheblichkeit des Vorgangs erkennt; es bestehen Erkundigungspflichten über das „ob“ und „wie“ einer Anzeige
- Adressat: grsdl. das für die GrESt-Festsetzung zuständige FA (§§ 19 Abs. 4, 17 Abs. 1 GrEStG); Ausnahme: Fälle des § 17 Abs. 2 und Abs. 3 (vgl. § 19 Abs. 4 GrEStG)

Case Study: RETT-Blocker Struktur



- **Mögliche Anzeige- oder Berichtigungspflichten (Forts.)**
- § 153 AO?
- Im Hinblick auf bestehende Put-/Call-Optionen?
- „Unverzögliche“ Nachholung einer bisher nicht erfolgten Anzeige bzw. „unverzögliche“ Berichtigung einer unrichtigen oder unvollständigen Anzeige
- Verpflichteter: Steuerpflichtiger bzw. dessen gesetzlicher Vertreter (§ 34 AO)
- Pflicht besteht nur, falls Verpflichteter die Unvollständigkeit oder Unrichtigkeit erkannt hat; bloßes Erkennen müssen oder Erkennen können reicht nicht (anders als bei § 19 GrEStG)

Case Study: RETT-Blocker Struktur



- **Rechtsfolgen einer nicht ordnungsgemäßen Anzeige**
- Anzeigen i.S.d. § 19 GrEStG sind Steuererklärungen (vgl. § 19 Abs. 5 S. 1 GrEStG) mit allen hierfür geltenden Konsequenzen, falls der Pflicht zur Abgabe nicht oder nicht ordnungsgemäß nachgekommen wird
- Möglichkeit eines Verspätungszuschlags (§ 152 AO)
- Berichtigungspflicht nach § 153 AO (siehe oben)
- Ggf. Einleitung von Zwangsmaßnahmen (§§ 328 ff AO)
- Festsetzungsfrist: Anlaufhemmung (§ 170 Abs. 2 Nr. 1 AO) und ggf. verlängerte Festsetzungsfristen (5 Jahre bzw. 10 Jahre statt 4 Jahre), § 169 Abs. 2 S. 2 AO
- Ggf. keine steuerfreie Rückabwicklung bestimmter Erwerbsvorgänge (§ 1 Abs. 2 bis 3a GrEStG), § 16 Abs. 5 GrEStG
- Steuerstrafrechtliche Folgen bzw. Ordnungswidrigkeit (§§ 370, 378 AO; § 30 OwiG)

Case study: Cum/cum Transaktionen

Ausgangsfall

Deutsche Besteuerung		Ausländischer Steuerpflichtiger
Bruttodividende	+ 100 €	
KErSt 25%	- 25 €	
Erstattung 10%	+ 10 €	
Nettoertrag	+ 85 €	Gesamt: + 85 €

Grundfall:

- Ausländischer Steuerpflichtiger hält deutsche Wertpapiere über den Dividendenstichtag und erhält die Nettodividende (Abzug von KapEst und SolZ)
- Reduzierung der Steuerlast (Anwendung des DBA-Satzes)
 - Definitive Steuerlast: 15%
- Zum Vergleich: Inländische Steuerpflichtige können die KapEst grundsätzlich voll anrechnen
- Ziel von Cum/Cum-Transaktionen: Reduzierung bzw. Ausschluss der Steuerlast
- Heute: Zusätzliche Voraussetzungen für Steueranrechnung bzw. -erstattung sowohl bei Steuerinländer als auch bei ausländische Steuerpflichtige (§§36a EStG, 50j EStG)
- Verbleibende Gestaltungsmöglichkeiten?

Case study: Cum/cum Transaktionen

BMF,
Schreiben v. 17.7.2017
Az. IV C 1 – S 2252/15/10030 :005

BMF,
Schreiben v. 3.4.2017

BMF,
Pressemitteilung v. 7.3.2017

OFD Frankfurt a. M.,
Rundverfügung v. 18.11.2016

BMF,
Schreiben v. 11.11.2016
Az. IV C 6 2134/10/10003-02

OFD Frankfurt a. M.,
Rundverfügung v. 17.2.2016

Finanzverwaltung

„Typisierter Empfängerhorizont der Finanzverwaltung“ als laufender Erkenntnisprozess

- Problemkreis: Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums bei Wertpapierleihgeschäften
- **BMF v. 11.11.2016: Regel-Ausnahmeverhältnis**
- Grundsatz: Übergang auf Darlehensnehmer
- Ausnahme: Gesamtschau unter Berücksichtigung zeitlich-/sachlicher
 - Kurzer Zeitraum: Haltedauer < 45 Tage, darüber hinaus
 - a. Gesamtentgelt an Steuervorteil bemessen
 - b. Keine Liquiditätsvorteile beim Darlehensnehmer (z.B. zeit- und betragsgleiche Zahlungsströme)
 - c. Keine Stimmrechtsausübung
 - d. Schwache Rechtsposition (keine wirtschaftlich sinnvolle Nutzung der Wertpapiere durch Darlehensnehmer)
- Rückausnahme: Positive Vorsteuerrendite als „überschreibendes Indiz“
- **BMF v. 17.7.2017 - Fallbeispiele**
- Differenzierung anhand von Begriffsbestimmungen und Beispielfällen
 - „Cum/Cum-Gestaltungen“ und „Strukturierte Wertpapierleihe“
 - Für Strukturierte Wertpapierleihe: Rückverweis auf BMF v. 11.11.2016
 - Für alle anderen „Cum/Cum-Gestaltungen“: § 42 AO mittels Rückgriffs auf BFH v. 18.8.2015, I R 88/13 sowie weiterer Kriterien
 - Prüfungsrahmen für Missbrauch: Fehlen wirtschaftlicher Gründe und steuerinduzierte Gestaltung, insbesondere:
 - Gesamtentgelt an Steuervorteil bemessen
 - Stimmrecht vertraglich ausgeschlossen oder eingeschränkt
 - Fehlende Risikotragung

Case study: Cum/cum Transaktionen

BMF,
Schreiben v. 17.7.2017
Az. IV C 1 – S 2252/15/10030 :005

BMF,
Schreiben v. 3.4.2017

BMF,
Pressemitteilung v. 7.3.2017

OFD Frankfurt a. M.,
Rundverfügung v. 18.11.2016

BMF,
Schreiben v. 11.11.2016
Az. IV C 6 2134/10/10003-02

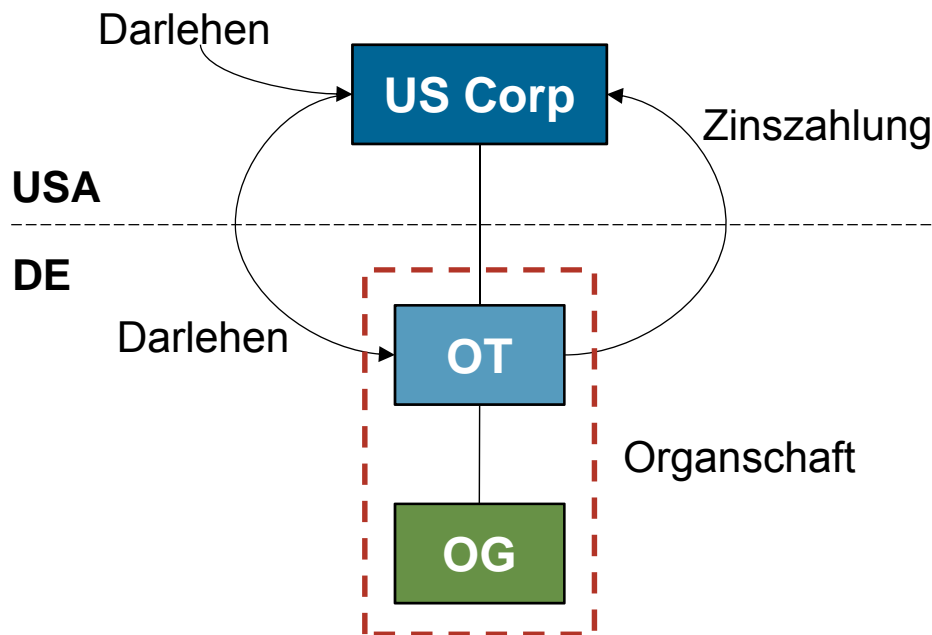
OFD Frankfurt a. M.,
Rundverfügung v. 17.2.2016

Finanzverwaltung

Folgen für Anzeige- und Berichtigungspflichten

- BMF-Schreiben bringen gewandeltes Verständnis zum Ausdruck
 - Folgen aus Sicht des Steuerpflichtigen:
 - Je nach Veranlagungsstand entweder Offenlegung bei Abgabe der Steuererklärung oder ggf. Anzeige- und Berichtigungspflicht
 - Problemfelder:
 - Nachträgliches Erkennen?
 - Umgang mit der Kasuistik?
 - Insbesondere: Tatsachenbasis für Gestaltungsmissbrauch?
 - Verpflichtung zu „worst-case“ Betrachtung?
 - Besonderheit: Fragebogen der BaFin zu Cum/cum-Transaktionen
- Handlungsempfehlung: Offener Dialog mit Finanzverwaltung

Case Study: Wahlrechte als meldepflichtige Gestaltung?



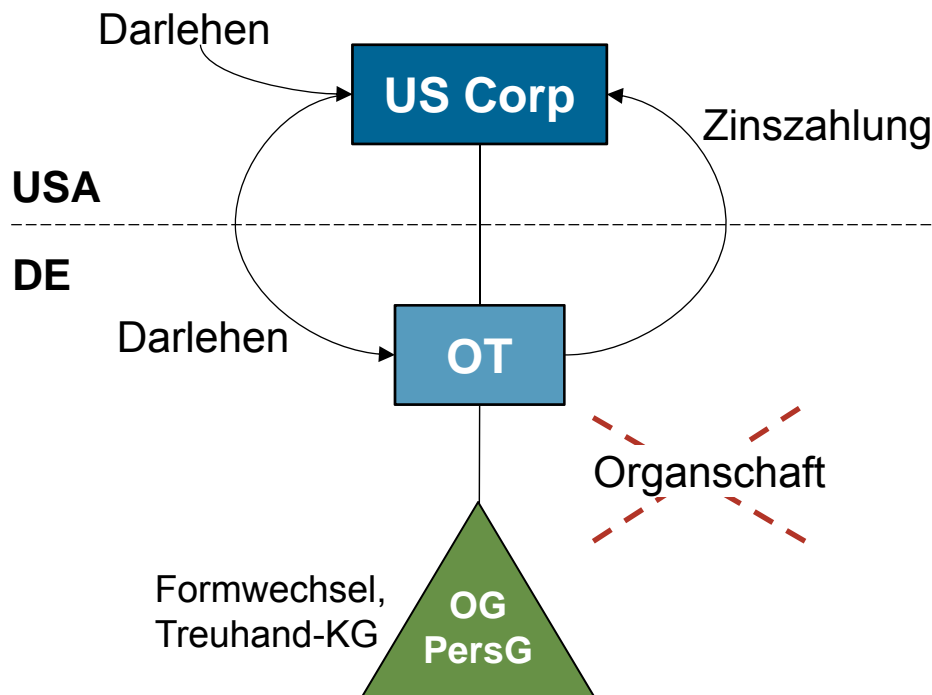
Sachverhalt:

- US Corp. nimmt zur Finanzierung der Akquisition einer deutschen Gruppe ein Darlehen auf.
- Anwendung der sog. „check-the-box“ Regeln nach US-amerikanischem Recht
- Zwischen deutscher Obergesellschaft (OT) und deren Tochtergesellschaft (OG) wird eine steuerliche Organschaft begründet.

Problemstellung:

- Anwendung von § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG (Verlustabzugssperre), soweit
 - (i) „negative Einkünfte“ von OT oder OG (ii) „bei der Besteuerung im Ausland“ berücksichtigt werden.
- Rechtsfolgen inländischer Besteuerung hängen entscheidend von der Ausübung von Wahlrechten in den USA ab.
- Meldepflichtige Gestaltung?

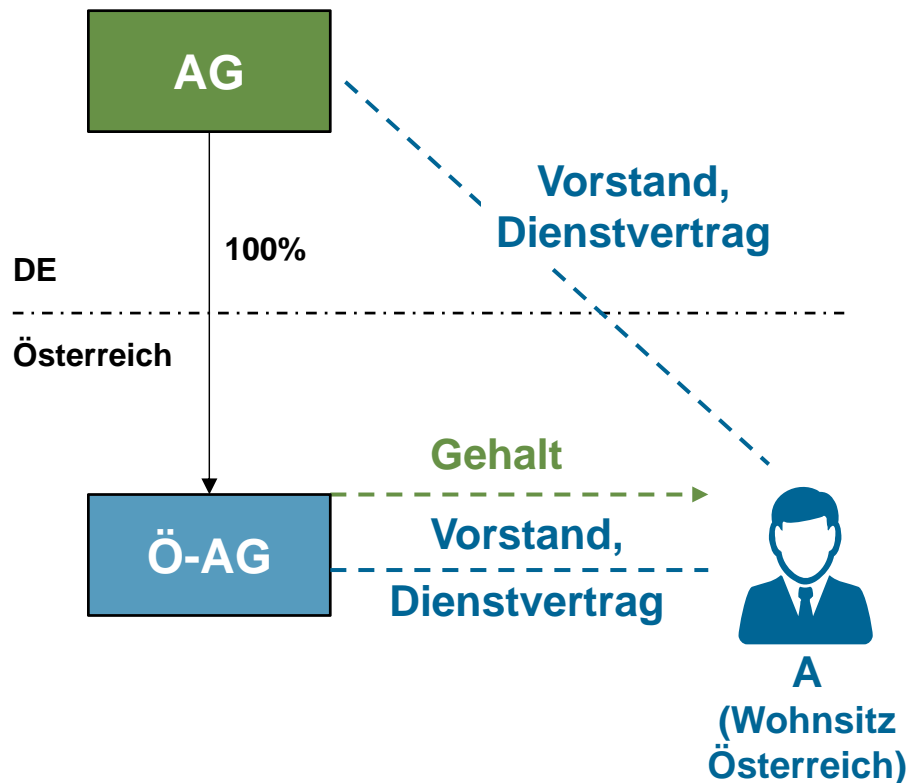
Case Study: Wahlrechte als meldepflichtige Gestaltung?



Sachverhalt:

- Wie Ausgangsfall (siehe vorstehend).
- Wegen der rechtlichen Unsicherheiten bei der Anwendung der „check-the-box“ Regeln und der organschaftsbezogenen Verlustabzugssperre wird erwogen, die Struktur durch Formwechsel von OG in eine Personengesellschaft in eine Treuhand-KG zu überführen
- Voraussetzungen und Vorteile Treuhand-KG:
 - Zivilrechtlich Personengesellschaft, steuerlich mangels zweier Mitunternehmer nur „Ein-Unternehmer-Personengesellschaft“
 - z.T. Organschaftsähnliche Wirkung, weniger formstreu (kein EAV, keine Mindestlaufzeit).
 - Treuhandmodell grundsätzlich anerkannt
- Folge: Keine Anwendung der organschaftsbezogenen Verlustabzugssperre; § 4i EStG umfasst nur Sonderbetriebsausgaben
- Hier: Gleichwohl meldepflichtige Gestaltung?

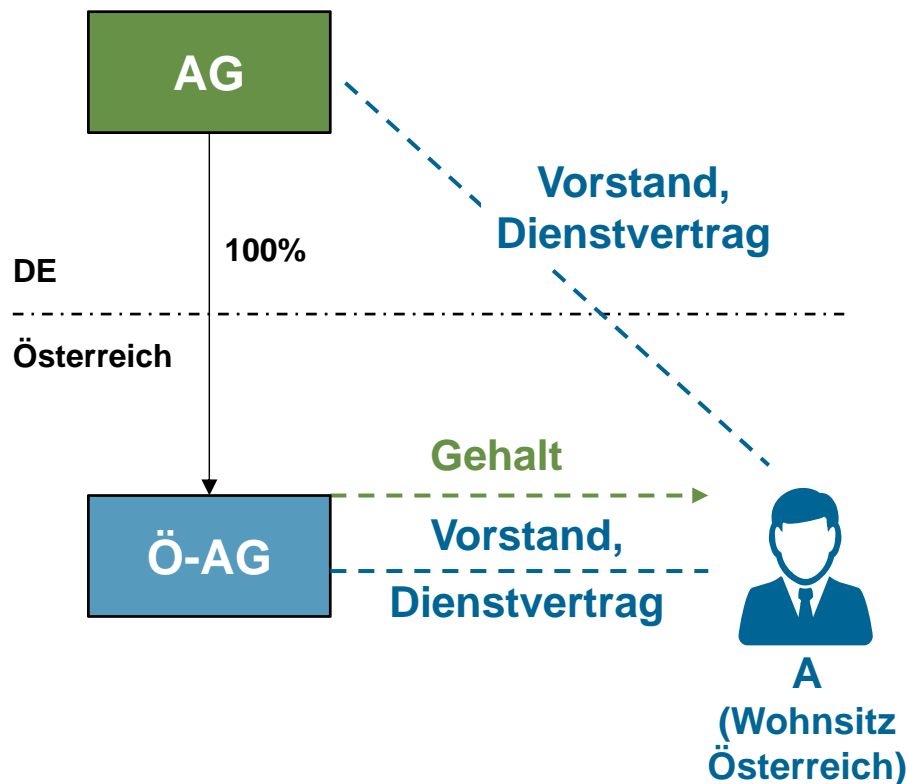
Case Study: Grenzüberschreitende Mehrfach­tätigkeit eines Vorstands einer AG mit Wohnsitz im Ausland



– Sachverhalt

- A ist seit 2014 Vorstand einer AG in Deutschland und zugleich im Vorstand der Tochter, einer AG in der Österreich (Ö-AG)
- A hat seinen Wohnsitz in Österreich
- Es bestehen Dienstverträge des A mit beiden Gesellschaften, wonach die Tätigkeit des A als Vorstand der AG durch sein Gehalt in Österreich abgegolten ist
- Entsprechend zahlt die österreichische AG das Gehalt an A; es erfolgt keine anteilige direkte Weiterbelastung an die AG
- Die AG hat nur wenige Mitarbeiter; das Geschäft der AG wird auf der Grundlage vertraglicher Vereinbarungen überwiegend durch Mitarbeiter der Ö-AG in Österreich betrieben
- A hält sich im Rahmen seiner Tätigkeit für die AG von Zeit zu Zeit in Deutschland auf (z.B. für Vorstandsbesprechungen); die überwiegende Zeit ist er für die Ö-AG in Österreich tätig

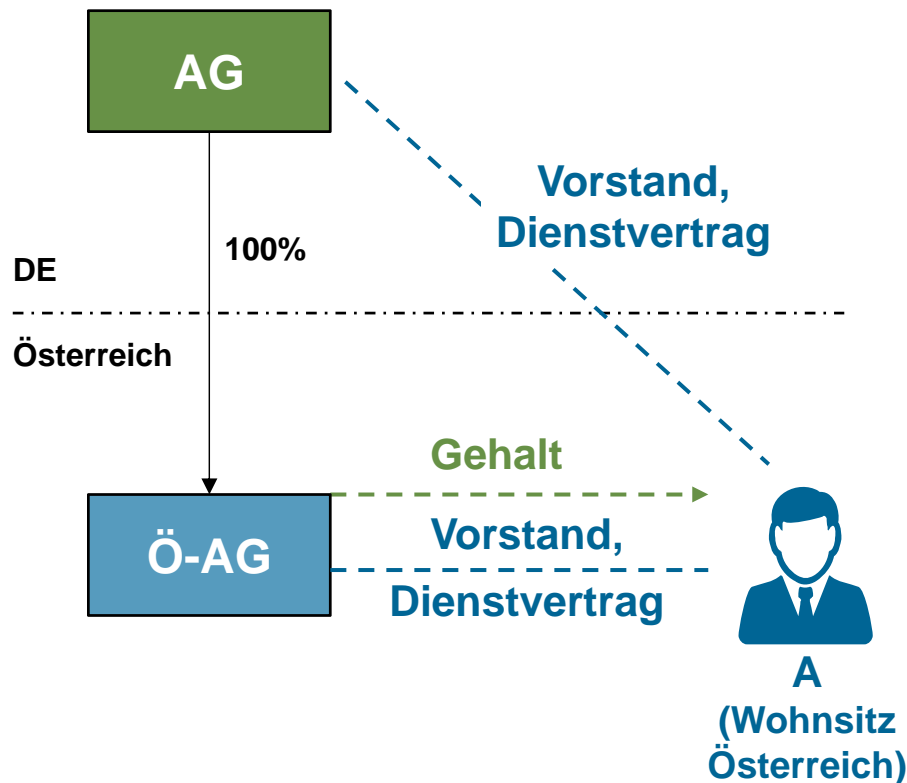
Case Study: Grenzüberschreitende Mehrfach­tätigkeit eines Vorstands einer AG mit Wohnsitz im Ausland



– Sachverhalt (Forts.)

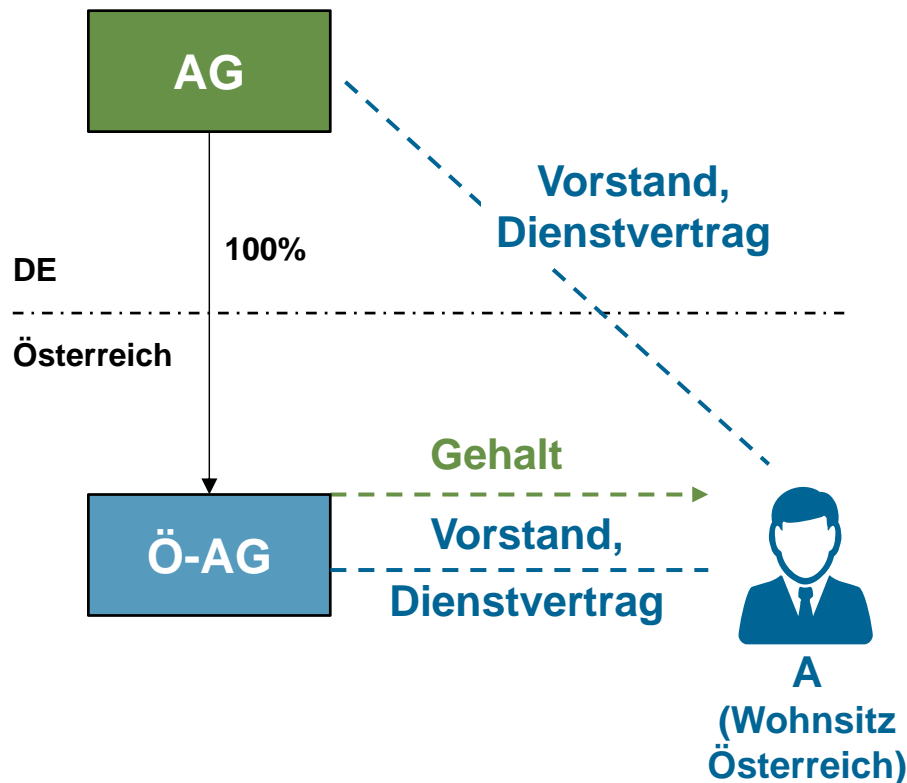
- Lohnsteuer in Deutschland wird für A nicht einbehalten und abgeführt
- Im Zusammenhang mit einem Vorstandswechsel bei der AG in 2018 weist ein rechtlicher Berater die AG auf eine mögliche Lohnsteuereinbehaltungspflicht für A in Deutschland hin
- Die AG fragt sich nun, was sie tun kann und muss, insbesondere auch im Hinblick auf vergangene Lohnsteueranmeldezeiträume

Case Study: Grenzüberschreitende Mehrfach­tätigkeit eines Vorstands einer AG mit Wohnsitz im Ausland



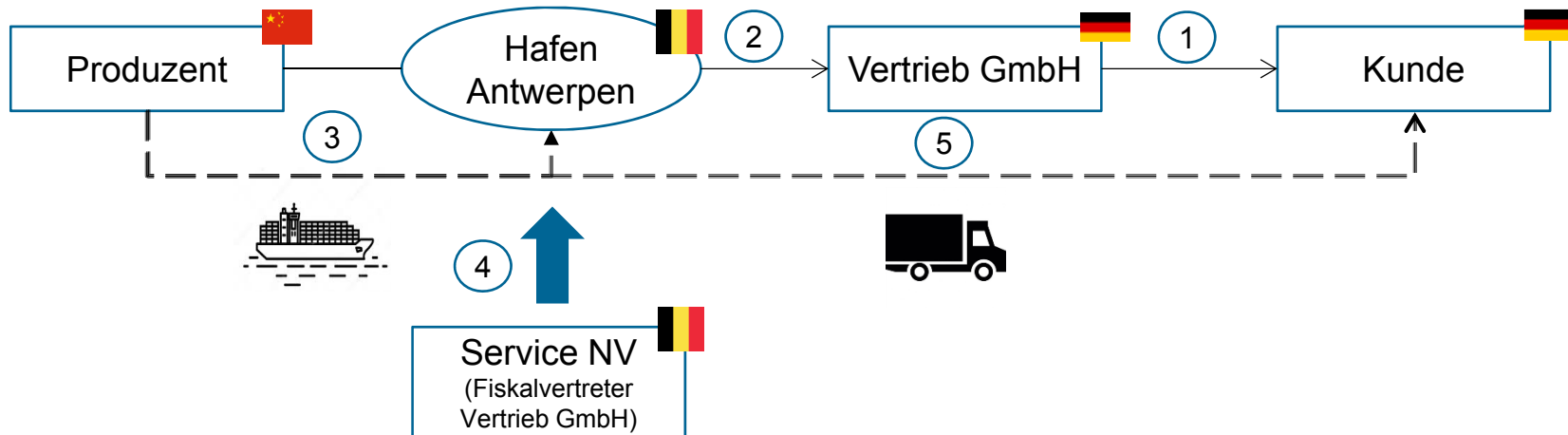
- Anzeige- oder Berichtigungspflichten bzw. -möglichkeiten?
- Lohnsteuerliche Anzeige- oder Berichtigungsmöglichkeiten?
 - § 38 Abs. 4 S. 2 und S. 3 EStG
 - § 41c Abs. 1 EStG
 - § 41c Abs. 4 EStG
- § 153 AO?
- § 371 AO (Abs. 2a!) (Selbstanzeige)?

Case Study: Grenzüberschreitende Mehrfach­tätigkeit eines Vorstands einer AG mit Wohnsitz im Ausland



- Rechtsfolgen versäumter Anzeige- oder Berichtigungspflichten bzw. -möglichkeiten
- Lohnsteuerliche Haftung des Arbeitgebers (§ 42d EStG)
- Steuerstrafrechtliche Konsequenzen bzw. Ordnungswidrigkeit (§§ 370, 378 AO; § 380 AO; § 30 OWiG)

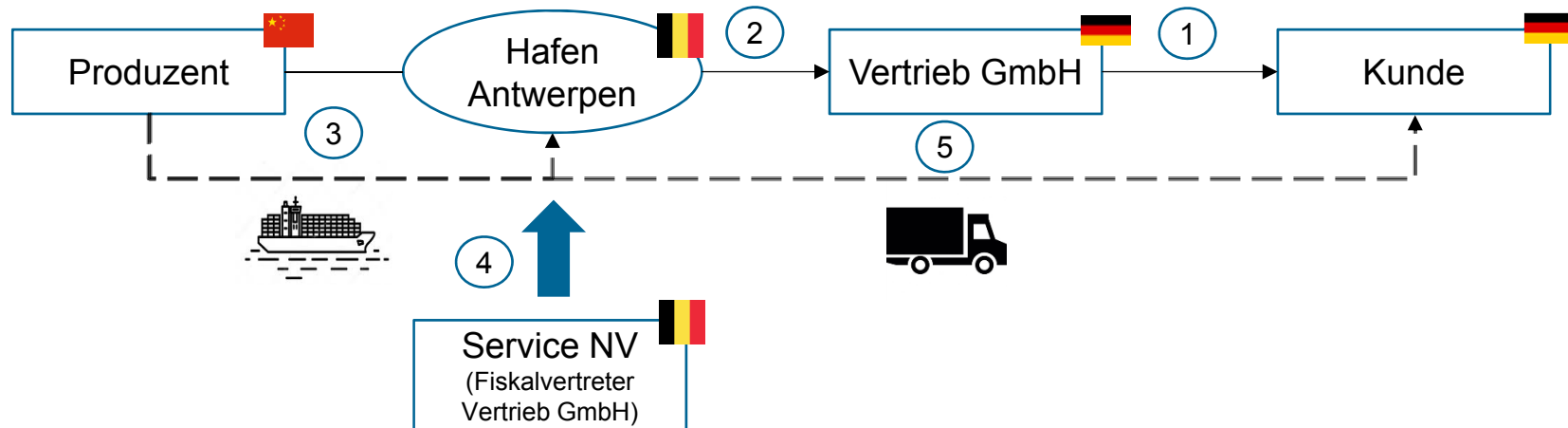
Case Study: Anzeigepflichten im Umsatzsteuerrecht



Sachverhalt (vereinfacht):

1. Der Kunde bestellt bei der Vertrieb GmbH bestimmte Waren.
2. Da die Vertrieb GmbH die Waren nicht selbst produziert, bestellt sie diese ihrerseits bei einem Produzenten, der in einem Drittland ansässig ist (z.B. China).
3. Im Auftrag des Produzenten werden die Waren nach Antwerpen (Belgien) verschifft.
4. Zwischen dem Produzenten und der Vertrieb GmbH ist vereinbart, dass die Waren durch die Vertrieb GmbH in Belgien in den freien Verkehr überführt werden (zollrechtliche und außenwirtschaftliche Besonderheiten sollen unbeachtet bleiben). Da die Vertrieb GmbH über keinerlei Geschäftseinrichtungen in Belgien verfügt, handelt die Import NV für sie als Fiskalvertreter.
5. Im Auftrag der Vertrieb GmbH nimmt ein Speditionsunternehmen (Dritter) die Waren direkt im Hafen Antwerpen auf und transportiert diese zum Kunden der Vertrieb GmbH.
6. Der Produzent stellte die Ware der Vertrieb GmbH ohne Umsatzsteuer in Rechnung. Die Vertrieb GmbH stellte dem Kunden eine Rechnung unter offenem Ausweis von Umsatzsteuer i.H.v. 19% über die nämliche Ware aus.

Case Study: Anzeigepflichten im Umsatzsteuerrecht



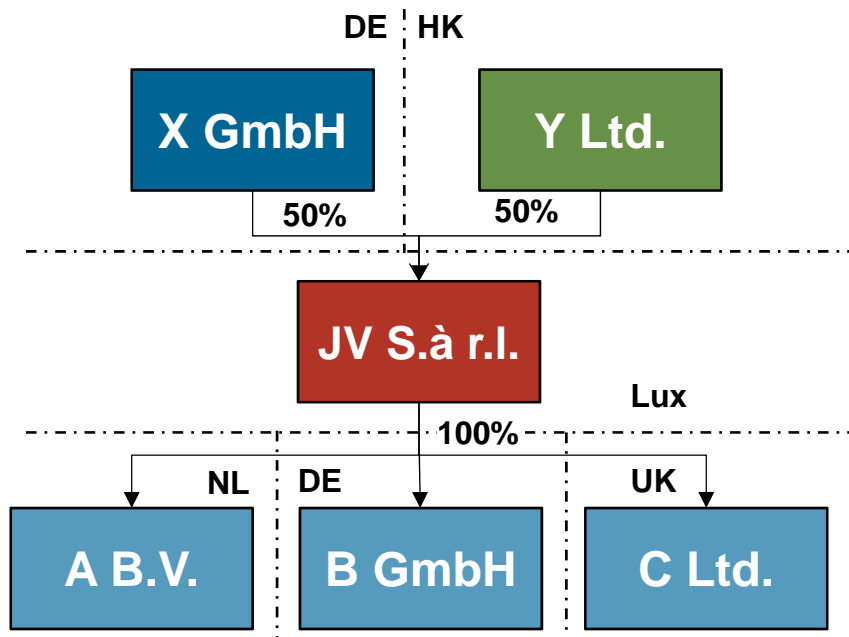
Bisherige umsatzsteuerliche Behandlung:

- Die Import NV gab in Belgien als Fiskalvertreter der Vertrieb GmbH in der Erklärung zur **Einfuhrumsatzsteuer** die **Befreiung entsprechend §§ 5 Abs. 1 Nr. 3, 6a UStG** an (Steuerbefreiung bei der Einfuhr im Falle einer sich direkt anschließenden innergemeinschaftlichen Lieferung bzw. eines direkten innergemeinschaftlichen Verbringens). Dabei wurde als Empfänger die Vertrieb GmbH mit ihrer deutschen Umsatzsteuer-ID im Formular angegeben.
- Die Import NV erklärte für die Vertrieb GmbH ferner ein **steuerfreies innergemeinschaftliches Verbringen entsprechend §§ 4 Nr. 1 lit. b), 6a Abs. 2, 3 Abs. 1a UStG** in Belgien.
- Die Vertrieb GmbH erklärte in der Umsatzsteuervoranmeldung ggü. dem für sie zuständigen Finanzamt in Deutschland einen innergemeinschaftlichen Erwerb sowie eine **innerdeutsche Lieferung an den Kunden mit 19% Umsatzsteuer**. Diese führte die Vertrieb GmbH auch ordnungsgemäß an das Finanzamt ab.
- Der Kunde machte **aus der Rechnung der Vertrieb GmbH Vorsteuer i.H.v. 19% geltend**, welche auf seine Zahllast angerechnet/erstattet wurde.

Problem: Anzeige- und Berichtigungspflicht der Vertrieb GmbH?

Vertrieb GmbH erkennt, dass bisherige umsatzsteuerliche Behandlung nicht korrekt war. Es lag eine direkte innergemeinschaftliche Lieferung von Belgien an den Kunden in Deutschland vor. In der Rechnung hätte kein offener Ausweis von Umsatzsteuer i.H.v. erfolgen dürfen. Der Kunde hat zu Unrecht Vorsteuer aus den Rechnungen geltend gemacht und angerechnet/erstattet bekommen.

Case Study: Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung

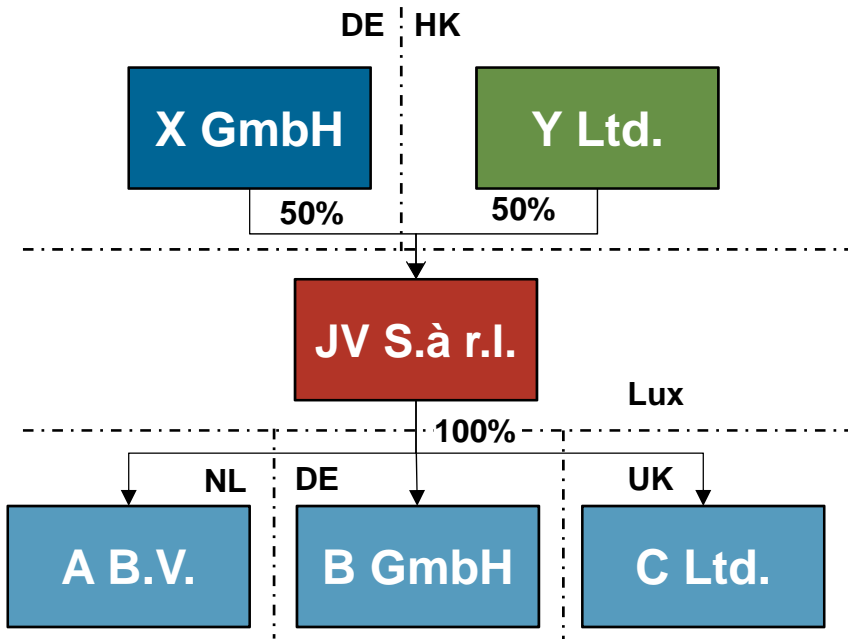


- JV S.à r.l. wurde 2017 durch Ausgliederung aus X GmbH und Beteiligung der Y Ltd. im Wege einer Barkapitalerhöhung errichtet
- Vor Errichtung des JV befand sich die Hauptverwaltung des Geschäfts der JV-Gesellschaft in Deutschland bei der X GmbH
- JV S.à r.l. verfügt in Lux über eigene Geschäftsräume und Geschäftsausstattung und ca. 30 Mitarbeiter (Geschäftsführung, 2. Führungsebene, Assistenten, Servicefunktionen wie Rezeption, IT, etc.)
- 2 von 5 Mitgliedern der Geschäftsführung (darunter der „CEO“) der JV S.à r.l. halten sich (sofern nicht auf Reisen) zu einem erheblichen Teil in Geschäftsräumen der B GmbH in Deutschland auf, wo beide auch ihren Wohnsitz haben; die übrigen 3 Geschäftsführer haben ihren Wohnsitz in Luxemburg und arbeiten, sofern nicht auf Reisen, ausschließlich in Luxemburg
- Sämtliche Board Meetings, Beiratssitzungen sowie Gesellschafterversammlungen werden ausschließlich in Luxemburg abgehalten

Case Study: Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung

– Rechtsfolgen:

- Bestehen einer Geschäftsleitungsbetriebstätte in Deutschland?
- Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung in Deutschland bzw. § 153 AO?



Referenten



Dr. Gottfried E. Breuninger | Partner

Rechtsanwalt

Allen & Overy LLP

Maximilianstraße 35 | 80539 München

Tel.: +49 89 71043 3302

gottfried.breuninger@allenoverly.com



Dr. Eva Oertel | Oberregierungsrätin

Bayerisches Staatsministerium der Finanzen und für Heimat

Referentin für das Internationale Steuerzentrum und IStR

Odeonsplatz 4

80539 München



Dr. Bernd Groß, LL.M. | Partner

Rechtsanwalt

Feigen Graf Rechtsanwälte Partnerschaftsgesellschaft mbB

Liebigstraße 53 | 60323 Frankfurt am Main

Tel +49 (0)69 7701960

frankfurt@feigen-graf.de



Dr. Dirk Schade | Counsel

Rechtsanwalt

Allen & Overy LLP

Maximilianstraße 35 | 80539 München

Tel.: +49 89 71043 3302

dirk.schade@allenoverly.com



Dr. Magnus Müller | Counsel

Rechtsanwalt

Allen & Overy LLP

Maximilianstraße 35 | 80539 München

Tel.: +49 89 71043 3302

Magnus.mueller@allenoverly.com

Questions?

These are presentation slides only. The information within these slides does not constitute definitive advice and should not be used as the basis for giving definitive advice without checking the primary sources.

Allen & Overy means Allen & Overy LLP and/or its affiliated undertakings. The term partner is used to refer to a member of Allen & Overy LLP or an employee or consultant with equivalent standing and qualifications or an individual with equivalent status in one of Allen & Overy LLP's affiliated undertakings.