

# DAC 6 Meldepflichten Zweifelsfragen und Erfahrungen aus der Praxis

Juli 2020



# Agenda



# #1 Allgemeines

# DAC 6 – Worum geht es?

## Intermediäre

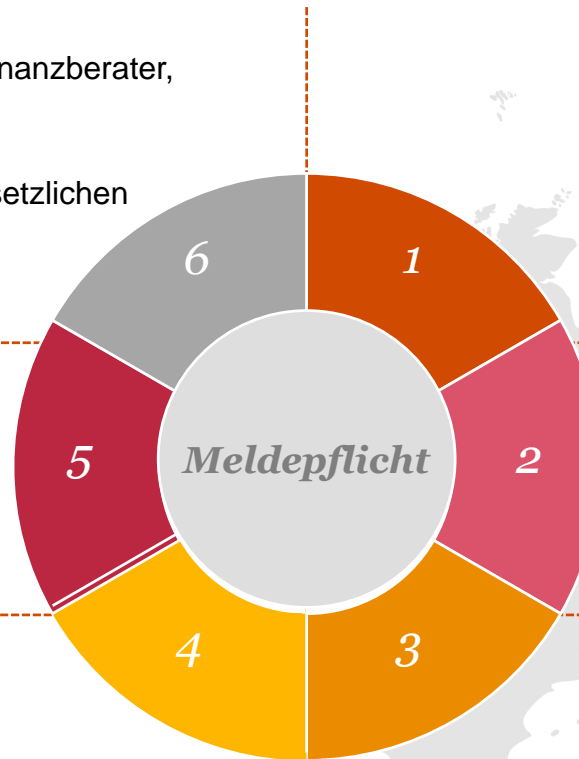
- Rechtsanwälte, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Finanzberater, Banken etc.
- juristische und natürliche Personen
- (mögliche) Befreiung für Intermediäre, die einer gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht unterliegen
- Ggf. Konzernsteuerabteilung

## Steuerpflichtige

- Natürliche Personen und Unternehmen
- In-house-Steuerberater oder Rechtsanwälte

## Kennzeichen

- allgemeine und spezifische, „Main benefit“-Test für einige Kennzeichen
- Meldepflicht, wenn eine Gestaltung in den Geltungsbereich eines der Kennzeichen fällt



## „Aggressive“ Steuergestaltung

- keine Definition

Gestaltung  
„Definition“

## Grenzüberschreitend

- Gestaltungen, in denen mehr als ein Mitgliedstaat oder ein Mitgliedstaat und ein Drittland beteiligt sind
- Wohnsitz, Betriebsstätte, steuerliche Auswirkungen

**Erfasste Steuerarten:** In sachlicher Hinsicht sind **alle Steuerarten** erfasst, die von einem Mitgliedstaat erhoben werden, soweit sie nicht ausgenommen sind. Z. B. Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Grunderwerbsteuer, Erbschaft- und Schenkungsteuer, Versicherungssteuer, Luftverkehrsabgabe

# Kennzeichen



## Relevanztest (“Main Benefit Test”):

Der zu erwartende Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile liegt in der Erlangung eines Steuervorteils

Kennzeichen	Erklärung
<p><b>A</b></p> <p>Allgemeine Kennzeichen in Verbindung mit dem „<b>Main Benefit Test</b>“</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verpflichtung des Steuerpflichtigen zur Einhaltung einer <b>Vertraulichkeitsklausel</b> in Bezug auf die Erlangung des steuerlichen Vorteils <b>(A.1)</b>.</li> <li>• Anspruch des Intermediärs auf ein <b>Erfolgshonorar (A.2)</b>.</li> <li>• Nutzung einer <b>standardisierten Dokumentation</b> und/oder <b>Struktur (A.3)</b>.</li> </ul>
<p><b>B</b></p> <p>Spezifische Kennzeichen in Verbindung mit dem „<b>Main Benefit Test</b>“</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Erwerb einer Verlustgesellschaft, Aufgabe der Haupttätigkeit der Gesellschaft und Nutzung aufgebaute Verlustvorträge <b>(B.1)</b>.</li> <li>• Umwandlung von Einkünften in andere niedriger besteuerte Arten von Einkünften <b>(B.2)</b>.</li> <li>• Nutzung zirkulärer Transaktionen, die zu einem Round Tripping von Vermögen führen <b>(B.3)</b>.</li> </ul>
<p><b>C</b></p> <p>Spezifische Kennzeichen im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Transaktionen, z.T. mit „<b>Main Benefit Test</b>“</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Abzugsfähige grenzüberschreitende <b>Zahlungen</b>, die <b>beim Empfänger steuerbegünstigt</b> sind (z. B. aufgrund einer vollständigen Steuerbefreiung, Nutzung eines Präferenzregimes, Ansässigkeit in einem nicht kooperativen Land <b>(C.1)</b>.</li> <li>• Abzüge für die <b>Abschreibung desselben Vermögenswertes</b> in <b>mehreren</b> Hoheitsgebieten <b>(C.2)</b>.</li> <li>• Beanspruchung der <b>Beseitigung von der Doppelbesteuerung</b> in Bezug auf dieselben Einkünfte oder dasselbe Vermögen in <b>mehr als einem Hoheitsgebiet (C.3)</b>.</li> <li>• Übertragung von Vermögenswerten mit <b>unterschiedlichen Wertansätzen</b> in den Hoheitsgebieten <b>(C.4)</b>.</li> </ul>
<p><b>D</b></p> <p>Spezifische Kennzeichen hinsichtlich des automatischen Informationsaustauschs und wirtschaftlichen Eigentümers</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Gestaltung zur <b>Umgehung des automatischen Informationsaustauschs</b> in Bezug auf Finanzkonten <b>(D.1)</b>.</li> <li>• Gestaltung in Zusammenhang mit <b>intransparenten Ketten</b> von <b>wirtschaftlichen Eigentümern (D.2)</b>.</li> </ul>
<p><b>E</b></p> <p>Spezifische Kennzeichen hinsichtlich der Verrechnungspreisgestaltung</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Inanspruchnahme unilateraler <b>Safe-Harbour-Regeln (E.1)</b>.</li> <li>• Übergang von <b>schwer zu bewertenden immateriellen Vermögenswerten (E.2)</b>.</li> <li>• konzerninterne grenzüberschreitende <b>Verlagerung von Funktionen</b>, Risiken oder Vermögen, wenn das prognostizierte EBIT des Veräußerers bei einem Betrachtungszeitraum von 3 Jahren nach der Verlagerung 50% geringer als das prognostizierte EBIT ist, wenn die Verlagerung nicht erfolgt wäre <b>(E.3)</b>.</li> </ul>

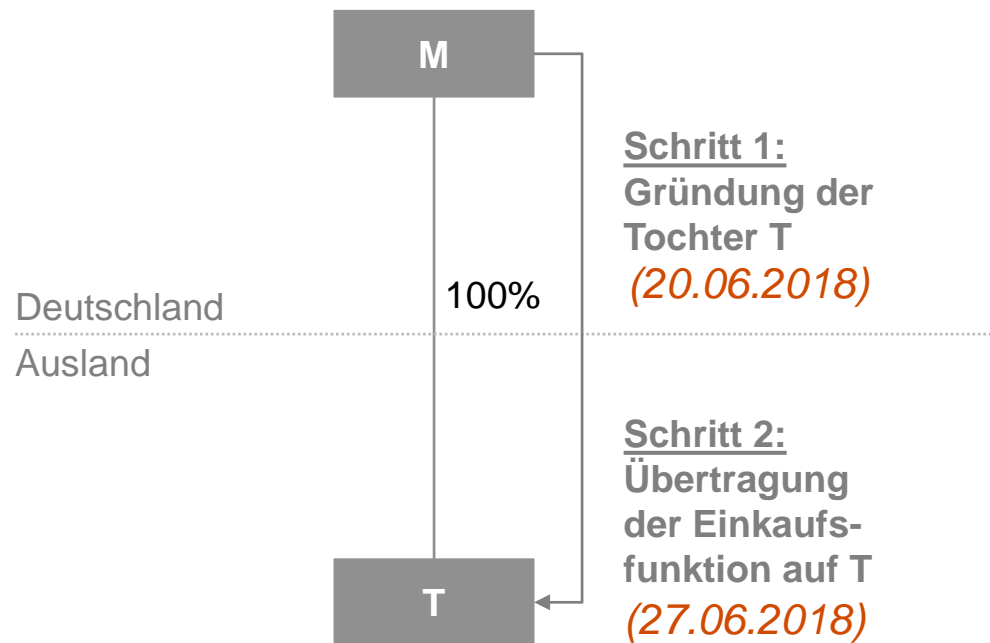
# #2 Feedback seitens der Industrie

- Prozessuale Herausforderungen
- Fristen-Management
- Abstimmung mit Intermediären und anderen Landesgesellschaften
- Aufbau von Personal
- Schulungen
- ...

# #3 Sachliche Meldepflicht

# Fallbeispiel 1

## Definition und Umfang „Gestaltung“ (§ 138d Abs. 2 Satz 2 AO)



**Annahme: Kennzeichen E.3 erfüllt**

### Besteht eine Steuergestaltung ...

- Umfang der Gestaltung (Einzelschritt vs. Gesamtgestaltung)
- Schritt vs. Teilschritt
- Steuervorteil immanent
  - Ja, siehe § 138k AO (Erklärung in VZ in dem sich der Steuervorteil auswirkt)
  - Nein, Definition Steuervorteil gemäß § 138d Abs. 3 AO

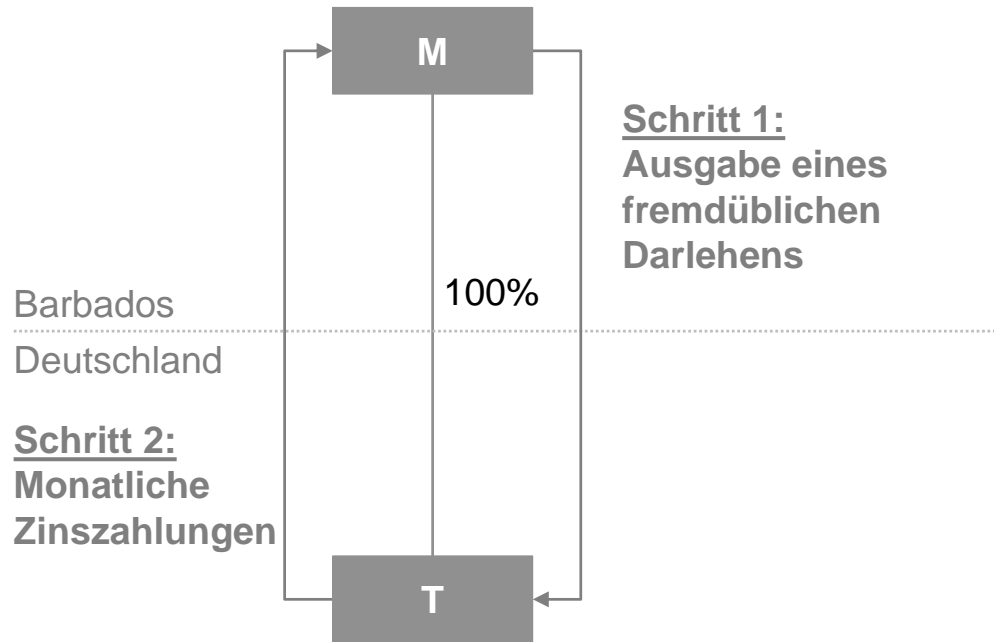
*Fragestellung:*  
*Muss eine Gestaltung gemeldet werden?*

- Alternative 1: Ja, da Teilschritt 2 im relevanten Übergangszeitraum ausgeführt wurde.
- Alternative 2: Nein, da mit der Ausführung der Gestaltung vor dem Beginn des Übergangszeitraumes begonnen wurde und die zwei Teilschritte sachlich zusammenhängen.



# Fallbeispiel 2 – Dauersachverhalte

## Ausgestaltung der Meldepflicht

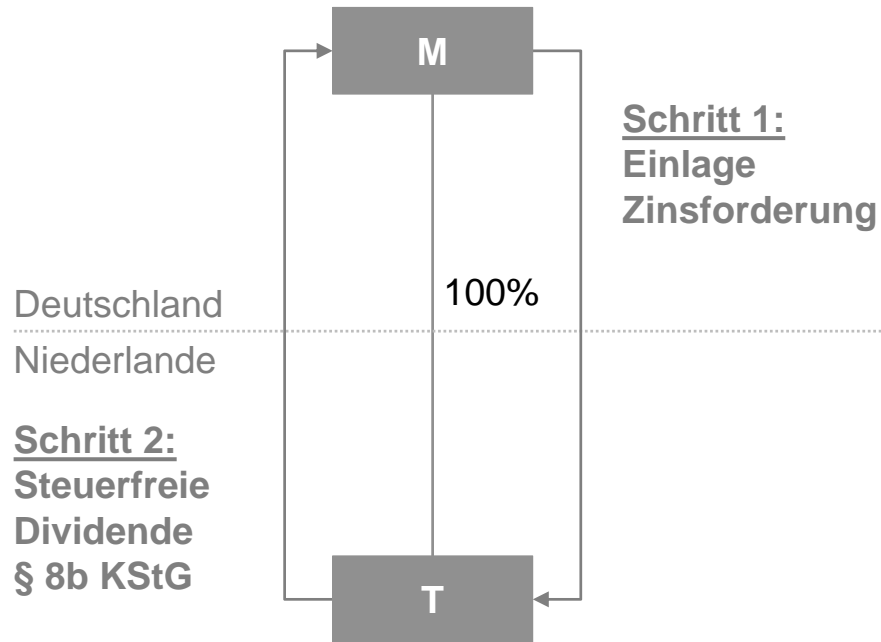


*Fragestellung: Wann muss ich welche Zahlung melden?*

- Alternative 1: Der Sachverhalt muss bei Ausgabe des Darlehens einmalig offengelegt werden.
- Alternative 2: Die Meldung steht in Abhängigkeit zu den Zinszahlungen und muss in bestimmten Intervallen vorgenommen werden (z. B. monatlich, jährlich)

# Fallbeispiel 3 – Steuerlicher Vorteil

## Einlage einer Zinsforderung § 138d Abs. 3 AO

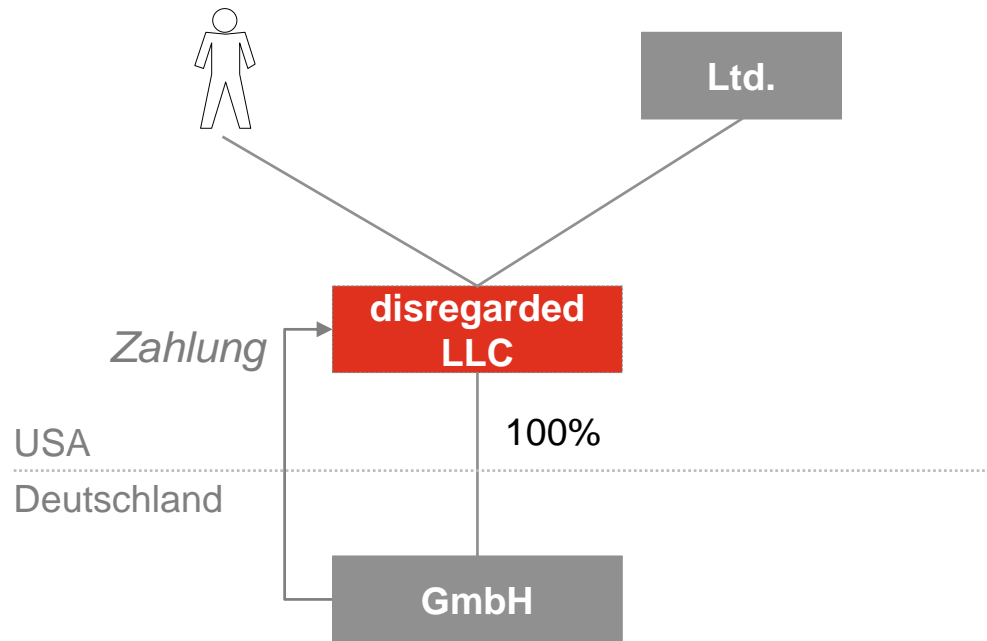


### § 138d Abs. 3 Satz 1 AO: Isolierte Betrachtung des Steuervorteils pro Staat?

- **NEIN:** BMF-E Rz. 143: „Eine inländische Gesellschaft ist Inhaberin einer Forderung, aus der sie steuerpflichtige Zinserträge erzielt. Überträgt sie die Forderung auf eine ausländische Tochtergesellschaft, sind die von der Tochtergesellschaft zukünftig bezogenen (ggf. aufgrund der übertragenden Forderung höheren) Dividenden unter den Voraussetzungen des § 8b Abs. 1 und 4 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) steuerfrei. Sofern die Umqualifizierung der Einkünfte die effektive Steuerbelastung der ganzen Struktur bei einer Gesamtbetrachtung der in- und ausländischen geschuldeten Steuer mindert, wird regelmäßig auch ein relevanter steuerlicher Vorteil gegeben sein, der zu einer Mitteilungspflicht führt.“
- **JA:** BMF-E Rz. 115: „Ein Steuerpflichtiger und etwaige verbundene Unternehmen erlangen keinen steuerlichen Vorteil i. S. d. § 138d Abs. 3 AO, soweit etwaige Steuervorteile in einem Hoheitsgebiet durch korrespondierende, im unmittelbaren Zusammenhang mit diesem Steuervorteil stehende zusätzliche Steuerbelastungen im selben Hoheitsgebiet ausgeglichen werden oder die zusätzlichen Steuerbelastungen saldiert überwiegen.“

# Fallbeispiel 4 – disregarded LLC

§ 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a) Doppelbuchst. aa) AO / C.1



## Sachverhalt:

- Zinszahlung GmbH an disregarded LLC
- disregarded LLC aus US-Sicht kein Besteuerungsobjekt
- aus deutscher Sicht kann disregarded LLC als PersG oder als KapG angesehen werden

*Fragestellung: In welchen Fällen ergibt sich eine Meldepflicht?*

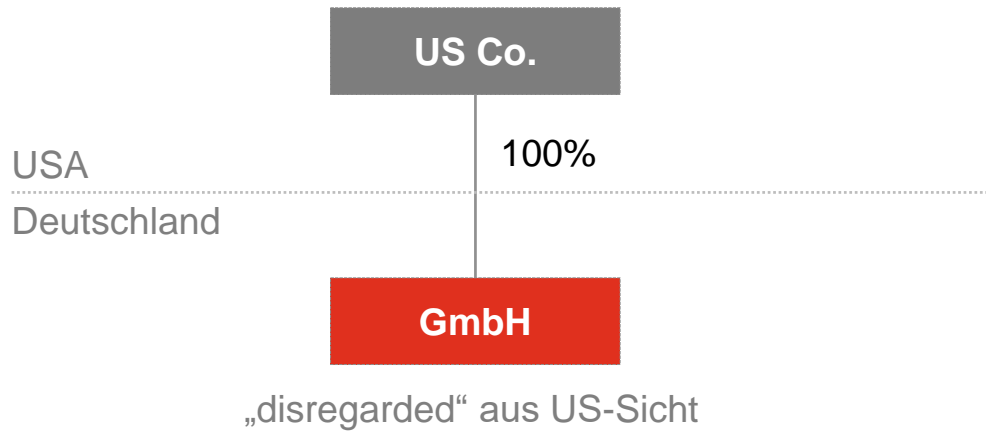
- Szenario 1:  
LLC aus dt. Sicht = PersG  
wohl keine Meldepflicht
- Szenario 2:  
LLC aus dt. Sicht = KapG  
Meldepflicht nach C.1 ohne MBT

*Folgefrage: Muss für jede derartige Situation ein aufwendiger Rechtstypenvergleich lediglich aufgrund einer evtl. Meldepflicht durchgeführt werden?*

*Folgefrage: Was wäre, wenn die LLC erst zu einem späteren Zeitpunkt als disregarded qualifiziert wird? Ergibt sich daraus Meldeverpflichtung?*

# Fallbeispiel 5 – disregarded GmbH

§ 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b) Doppelbuchst. aa) AO / C.2



## Sachverhalt:

GmbH schafft abschreibbare Wirtschaftsgüter (z. B. Laptop) an

### *Würdigung streng nach Gesetzeswortlaut:*

- Meldepflicht gem. C.2
- Kein MBT erforderlich
- Rückausnahmen nicht vorgesehen

### *Was wäre die meldepflichtige Gestaltung?*

- Alternative 1: Qualifizierung der GmbH als disregarded aus Sicht der USA
- Alternative 2: Erwerb des Laptops

### *Würdigung unter Beachtung des BMF-Schreibens:*

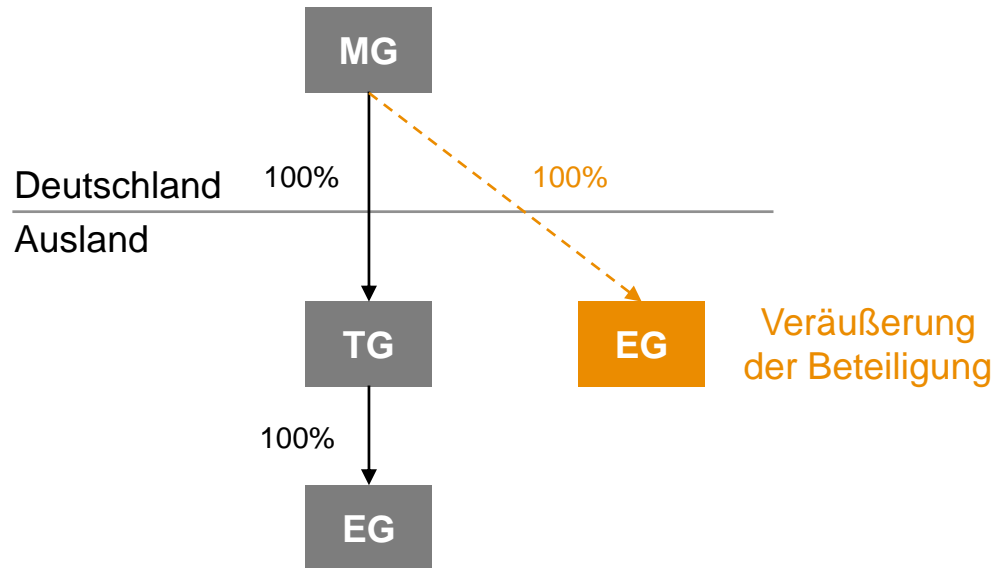
- Rz. 164: kein Fall von C.2, wenn die mehrfache Inanspruchnahme auf die Anrechnungs-, Abzugs- oder Pauschalierungsmethode zurückzuführen ist

### *Findet die Rückausnahme hier Anwendung?*

- Sinn und Zweck der Norm: Ja
- Wortlaut: Nein

# Fallbeispiel 6 – EBIT

§ 138e Abs. 2 Nr. 4 Buchst. c) AO / E.3



*Fragestellung: Was bedeutet Gewinn vor Steuern und Zinsen im Zusammenhang mit E.3?*

- Was ist die relevante Rechnungsgrundlage?
  - HGB
  - IFRS
  - Steuerbilanz

## Sachverhalt:

- TG verkauft Beteiligung an EG an MG

# #4 Personelle Meldepflicht

# Was ist zu melden?

## § 138f Abs. 3 AO

### *Inhalt der Meldung*

1. Angaben zum Intermediär
2. Angaben zum Nutzer
3. Angaben zu beteiligten Personen, sofern verbundene Unternehmen
4. Kennzeichen
5. Zusammenfassung der Gestaltung
6. Datum der Umsetzung
7. Rechtsvorschriften
8. Wirtschaftlicher Wert
9. Betroffene Mitgliedsstaaten
10. Betroffene, in der EU ansässige Personen

### *Wer meldet?*

Grundfall:

Intermediär/Nutzer

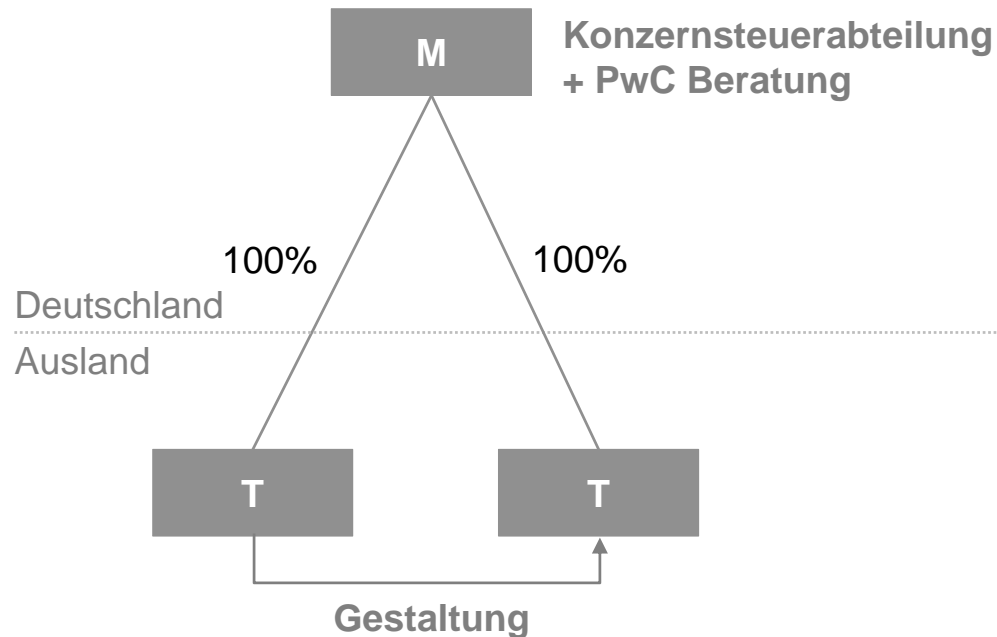
Intermediär von Verschwiegenheit entbunden:  
Intermediär meldet alles

Vertragliche Vereinbarung zwischen Intermediär und  
Nutzer:  
Nutzer meldet alles

Kein meldepflichtiger Intermediär vorhanden:  
Nutzer meldet alles

# Meldepflichten einer Konzernsteuerabteilung

## § 138d Abs. 1, 6 AO



### Gesetzeswortlaut

§ 138d Abs. 1 AO:

Wer eine grenzüberschreitende Steuergestaltung [...] für **Dritte** konzipiert, organisiert oder zur Nutzung bereitstellt [...] (Intermediär), hat [...] mitzuteilen.

§ 138d Abs. 6 AO:

Hat ein Nutzer eine grenzüberschreitende Steuergestaltung für sich selbst konzipiert, so sind für ihn auch die für Intermediäre geltenden Regelungen **entsprechend** anzuwenden.

### BMF-E

Rz. 24:

Hat die Konzern(ober)gesellschaft für die ihr nachgeschalteten Konzerngesellschaften Steuergestaltungen konzipiert [...] **ist** sie Intermediär.



# Zusammenarbeit von Beratern und Konzernsteuerabteilung

## § 138f Abs. 3 Satz 2 und Abs. 9 AO

### *Gesetzeswortlaut*

[...] Soweit dem Intermediär bekannt ist, dass neben ihm mindestens ein weiterer Intermediär im Geltungsbereich dieses Gesetzes oder in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union zur Mitteilung derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung verpflichtet ist, so **kann** er im Datensatz nach Satz 1 die Angaben nach Satz 1 Nummer 1 auch hinsichtlich der anderen ihm bekannten Intermediäre machen.

### *BMF-E*

Rz. 100:

„**Voraussetzung der Befreiung** ist, dass der Intermediär, der die grenzüberschreitende Steuergestaltung mitgeteilt hat, den sich auf die Befreiung berufenden Intermediär **benannt hat**. Das ergibt sich aus § 138f Abs. 9 Satz 2 i. V. m. Abs. 3 AO, da die Befreiung von der Mitteilungspflicht für alle weiteren Intermediäre voraussetzt, dass der mitteilende Intermediär alle Angaben des § 138f Abs. 3 AO, d. h. auch die weiteren Intermediäre in seiner Mitteilung benennt.“

### *Fragestellung:*

Befreiung nur dann, wenn meldender Intermediär andere Intermediäre angegeben hat? Nennung der Registriernummer/Offenlegungsnummer durch anderen Intermediär somit nutzlos?

# #5 Ansprechpartner

# Kontakte



**Alexander Erhardt**  
Partner

Bernhard-Wicki-Straße 8  
80636 München

Tel.: +49 89 5790 6285  
Mobil: +49 151 24242271

[alexander.erhardt@pwc.com](mailto:alexander.erhardt@pwc.com)



**Christoph Bildstein**  
Director

Bernhard-Wicki-Straße 8  
80636 München

Tel.: +49 89 5790 5116  
Mobil: +49 151 15011690

[christoph.bildstein@pwc.com](mailto:christoph.bildstein@pwc.com)



**Dr. Jörn Keilhoff**  
Senior Manager

Bernhard-Wicki-Straße 8  
80636 München

Tel.: +49 89 5790 6707  
Mobil: +49 160 97962668

[joern.keilhoff@pwc.com](mailto:joern.keilhoff@pwc.com)

[pwc.de](http://pwc.de)

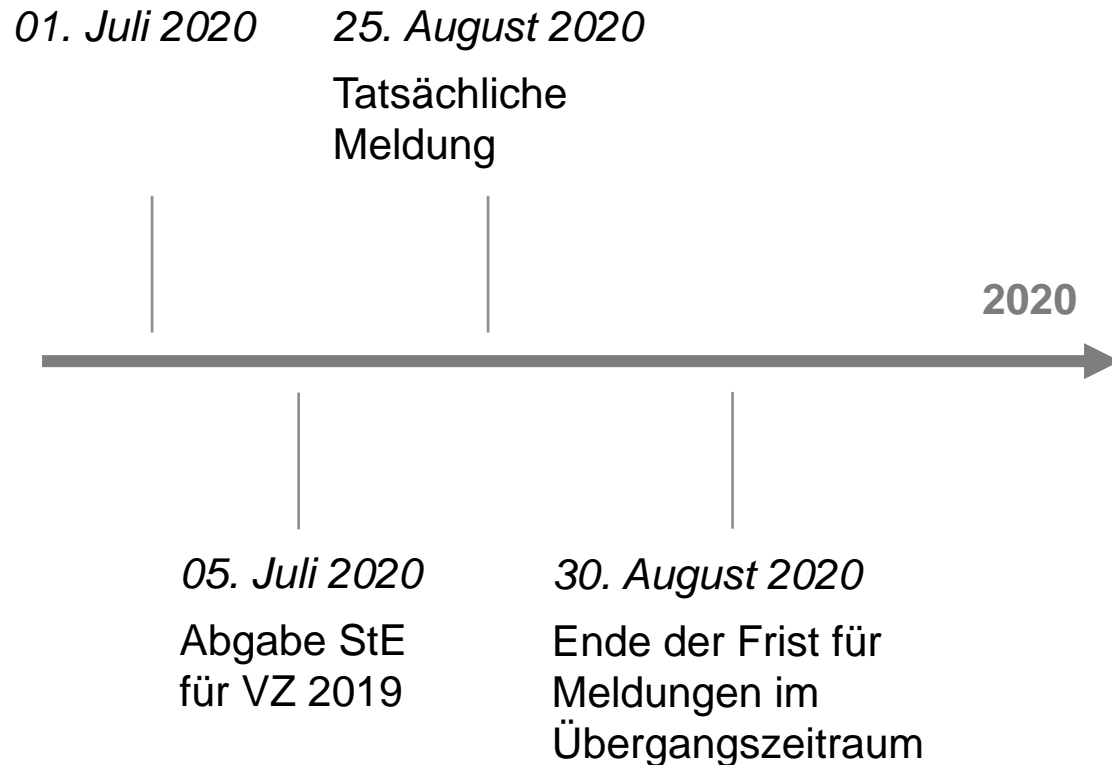
© 2020 PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.

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.

# Appendix

# Angaben in der Steuererklärung

## § 138k AO



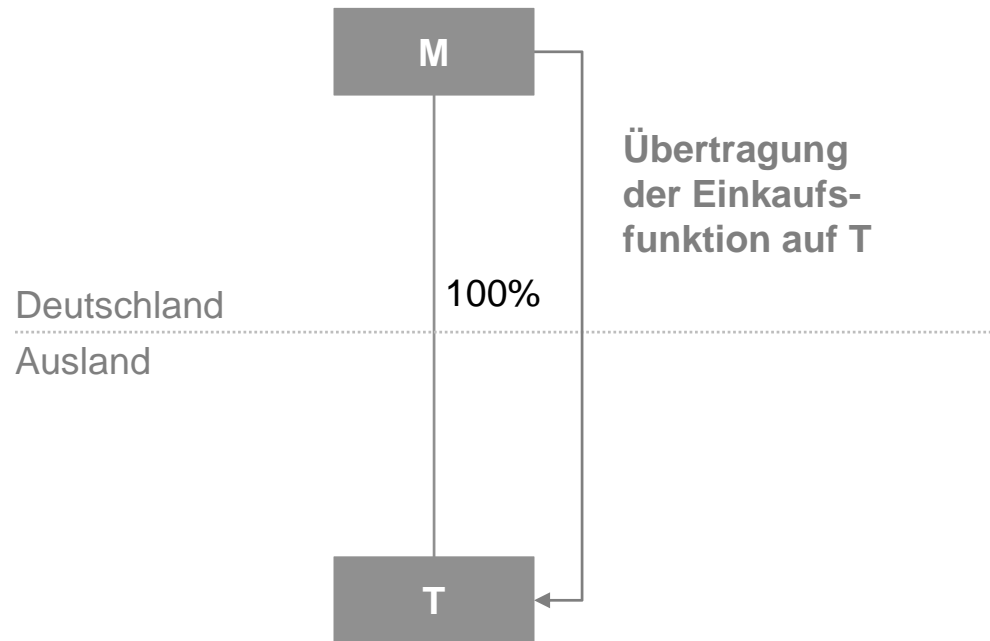
### Gesetzeswortlaut:

„Hat ein Nutzer eine grenzüberschreitende Steuergestaltung im Sinne des § 138d Absatz 2 oder der entsprechenden Regelung eines anderen Mitgliedstaats der Europäischen Union verwirklicht, so hat er diese in der Steuererklärung für die Steuerart und den Besteuerungszeitraum oder den Besteuerungszeitpunkt, in der sich der *steuerliche Vorteil der grenzüberschreitenden Steuergestaltung erstmals auswirken* soll, anzugeben. Hierzu genügt die Angabe

1. der vom Bundeszentralamt für Steuern zugeteilten Registriernummer und Offenlegungsnummer oder
2. der von der zuständigen Behörde eines anderen Mitgliedstaats der Europäischen Union zugeteilten Registriernummer und Offenlegungsnummer.“

# Fallbeispiel 7 - Safe Harbour

§ 138e Abs. 2 Nr. 4 Buchst. a) AO / E.1



## *Fragestellungen:*

- Welche Rechtsqualität muss eine unilaterale Regelung haben?
- Gibt es Vorgaben hinsichtlich der Art und Weise wie nationale Staaten Vorgaben der Verrechnungspreisleitlinien auf OECD/EU-Ebene in nationales Recht umzusetzen haben?
- Individuelle Abfrage pro Land erforderlich?
- Rechtliche Freistellung vs. tatsächliche Freistellung
  
- Fallen unter E.1 bis E.3 ausschließlich Verrechnungspreis-Gestaltungen?