

URL: <http://www.deloitte-tax-news.de/steuern/internationales-steuerrecht/bmf-finales-schreiben-zur-mitteilungspflicht-von-grenzueberschreitenden-steuergestaltungen-dac6.html>

📅 01.04.2021

Internationales Steuerrecht

BMF: Finales Schreiben zur Mitteilungspflicht von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen (DAC6)

Das BMF hat mit Datum vom 29.03.2021 das finale Schreiben zur Anwendung der Vorschriften über die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen (DAC6) veröffentlicht. Das BMF nimmt hierin ausführlich zu Auslegungs- und Anwendungsfragen, wie z.B. zum persönlichen und sachlichen Anwendungsbereich, den meldepflichtauslösenden Kennzeichen und zum Meldeverfahren Stellung. Gegenüber der am 06.08.2020 veröffentlichten Entwurfsversion des BMF-Schreibens ergeben sich keine wesentlichen Änderungen.

Hintergrund

Mit Datum vom 29.03.2021 wurde das finale BMF-Schreiben zur Anwendung der Vorschriften über die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen (DAC6) veröffentlicht.

Hintergrund dieses BMF-Schreibens ist die EU-Richtlinie (2018/822 vom 25.05.2018 und vom 05.06.2018 zur Änderung der EU-Amtshilferichtlinie), die mit dem Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen vom 21.12.2019 (siehe [Deloitte Tax News](#)) in nationales Recht (§§ 138d ff. AO) umgesetzt worden ist. Vorrangiges Ziel der Mitteilungspflichten von grenzüberschreitender Steuergestaltungen (DAC6) ist es, den nationalen Gesetzgeber frühzeitig in die Lage zu versetzen, unerwünschte Steuergestaltungen zu erkennen, um früher als bisher darauf reagieren zu können.

Das BMF hatte einen ersten Diskussionsentwurf zur Anwendung der Vorschriften über die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen am 02.03.2020 veröffentlicht (siehe [Deloitte Tax News](#)). Am 06.08.2020 folgte dann ein aktualisierter Entwurf (siehe [Deloitte Tax News](#)).

Verwaltungsanweisung in finaler Fassung Änderungen gegenüber der Entwurfsfassung

Gegenüber dem am 06.08.2020 veröffentlichten Entwurf für ein BMF-Schreiben ergeben sich im finalen BMF-Schreiben keine wesentlichen Änderungen. Das finale BMF-Schreiben enthält allerdings vereinzelt zusätzliche Ausführungen, z.B.

- wird in Rz. 19 hinsichtlich der Definition eines an der Gestaltung „anderen Beteiligten“ weiter ausgeführt, dass die gesellschaftsrechtliche Zustimmung eines mittelbaren oder unmittelbaren Gesellschafters zur Durchführung einer Steuergestaltung isoliert nicht dazu führt, dass der Gesellschafter in die Gestaltung aktiv eingebunden ist und folglich ein anderer Beteiligter ist. Dies ist insbesondere für nationale Umwandlungsfälle eine wichtige Einschränkung.
- wird in Rz. 77 bestätigt, dass die Mitteilungspflicht auch auf ausländische Nutzer übergeht, wenn der Nutzer von einem als Intermediär tätige Berufsgeheimnisträger gemäß § 138f Abs. 6 S. 1 Nr. 1 AO informiert wurde und der Intermediär nicht von seiner Verschwiegenheitspflicht entbunden wurde.
- wird in Rz. 142 ausgeführt, dass zu den mitteilungspflichtigen Steuergestaltungen auch solche Einkünfteumwandlungen gehören, an denen ein Steuerpflichtiger oder mehrere Steuerpflichtige sowie verbundene Unternehmen beteiligt sind oder die über mehrere Stufen erfolgen.
- wird in Rz. 161 darauf hingewiesen, dass die Liste nichtkooperativer Steuerhoheitsgebiete i.S.d. § 138 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a) Doppelbuchst. bb) AO auf der Internetseite des Bundeszentralamts für Steuern (www.bzst.de) unter der Rubrik „Unternehmen > Internationaler Informationsaustausch > Austausch von Steuergestaltungen > Vorschriften“ zur Verfügung gestellt wird.
- wird in Rz. 222 ausgeführt, dass zu den wesentlichen Vorschriften, die im Rahmen der

Mitteilung zu benennen sind, die für die konkrete grenzüberschreitende Steuergestaltung relevanten Vorschriften gehören (und nicht die Vorschriften der §§ 138d ff. AO). Das umfasst nicht nur die Vorschriften, die im Rahmen der grenzüberschreitenden Steuergestaltung angewandt werden, sondern auch die Vorschriften, deren Anwendung durch die konkrete Steuergestaltung verhindert wird. Diese Ergänzung wurde wohl aufgrund der Kritik an den bislang abgegebenen Mitteilungen vorgenommen.

- wird in Rz. 264 ein Hinweis für die Ersteller der Steuererklärungen gegeben: „Sind im betreffenden Steuerklärungsvordruck keine Eintragungsmöglichkeiten für die Registriernummer und Offenlegungsnummer vorgesehen, sind sie zusammen mit der Steuererklärung formlos mitzuteilen. Hierfür soll das qualifizierte Freitextfeld gem. § 150 Abs. 7 Satz 1 AO verwendet werden.“

Gesamtdarstellung der Verwaltungsanweisung im Überblick

Das BMF-Schreiben gliedert sich in drei Teile, in denen das BMF ausführliche Erläuterungen zum sachlichen und persönlichen Anwendungsbereich (Teil 1), sowie zu den meldepflichtauslösenden Kennzeichen (Teil 2) und zum Meldeverfahren (Teil 3) zur Verfügung stellt.

Im Folgenden wird ein Kurzüberblick über einzelne, relevante Begriffsdefinitionen gegeben. Änderungen im finalen BMF-Schreiben im Vergleich zur Entwurfsversion vom 06.08.2020 sind *kursiv* dargestellt.:

Teil 1: Sachlicher und persönlicher Anwendungsbereich

Sachlicher Anwendungsbereich: Mit Hilfe eines Prüfschemas kann ermittelt werden, ob eine Mitteilungspflicht nach den §§ 138d-138k AO besteht (Rz. 6).

Steuergestaltung: Nach Auffassung der Finanzverwaltung handelt es sich bei einer Steuergestaltung um einen bewussten, das Geschehen mit steuerlicher Bedeutung veränderten Schaffensprozess durch Transaktionen, Regelungen, Handlungen, Vorgängen, Vereinbarungen, Zusagen, Verpflichtungen oder ähnliche Ereignisse.

Beteiligte der Steuergestaltung: Als Beteiligte i. S. d. § 138d Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO kommen laut BMF sowohl der Nutzer als auch andere Beteiligte sowie ggf. der Intermediär in Betracht.

Grenzüberschreitender Bezug: Eine Steuergestaltung ist grenzüberschreitend, wenn sie mehr als einen EU-Mitgliedstaat oder mindestens einen EU-Mitgliedstaat und einen oder mehrere Drittstaaten betrifft. Der Begriff der Betroffenheit ist weit auszulegen und setzt keine steuerliche Auswirkung voraus (Rz. 31).

Teil 2: Kennzeichen:

Kennzeichen: § 138e AO enthält die abschließende Aufzählung der Kennzeichen, die einen mitteilungspflichtigen Tatbestand auslösen. Kennzeichen, die gemäß § 138d Abs. 2 S. 1 Nr. 3 Buchst. a) AO die Erfüllung eines sogenannten Relevanztests (Main-Benefit-Test) voraussetzen, nennt das BMF bedingte Kennzeichen. Alle anderen Kennzeichen (§138d Abs. 2 S. 1 Nr. 3 Buchst. b) AO werden als unbedingte Kennzeichen gekennzeichnet.

Relevanztest (main-benefit Test): Der Relevanztest ist in § 138d Abs. 2 S. 1 Nr. 3 Buchst. a) AO normiert. Damit der Relevanztest negativ ausfällt und damit keine Meldepflicht besteht, muss der Steuerpflichtige nach Auffassung des BMF nachweisen, dass überwiegend außersteuerliche (insbesondere wirtschaftliche) Gründe für die gewählte Strukturierung entscheidend waren.

Steuerlicher Vorteil: § 138d Abs. 3 AO definiert in 3 Nummern sämtliche Arten von Steuervorteilen.

Darunter fällt u.a. auch das Entfallen oder Verringern von Steueransprüchen. Eine solche Verringerung liegt bspw. vor, wenn mit der Gestaltung das Ziel verfolgt wird, Aufwendungen in verschiedenen Staaten steuermindernd zu berücksichtigen. Unter der Verhinderung der Entstehung eines Steueranspruchs subsumiert das BMF bspw. Fälle, in denen durch die Gestaltung eine Steuerpflicht vermieden wird, ohne dass dafür wirtschaftliche Gründe vorliegen. Eine auf wirtschaftlichen Erwägungen beruhende Rechtsform- oder Standortwahl verhindert dagegen die Entstehung von Steueransprüchen nicht. Das BMF stellt zudem klar, dass ein Steuervorteil auch dann vorliegt, wenn der Steuervorteil sich ausschließlich außerhalb Deutschlands auswirkt. Des Weiteren kommt es laut BMF auch nicht darauf an, dass der

erstrebte Steuervorteil auch tatsächlich eintritt. Außerdem ist es unerheblich, ob die zugrundeliegende Gestaltung unangemessen/ angemessen, illegal/legal gekünstelt/gewöhnlich ist.

White-List: Ermächtigt durch § 138d Abs. 3 S. 3 AO, kann das BMF Fälle definieren, bei denen grundsätzlich das Vorliegen eines Steuervorteiles zu verneinen ist (siehe Anlage zum BMF-Schreiben), z.B. die Errichtung einer ertragsteuerlichen Organschaft gemäß den §§ 14 bis 19 KStG sowie § 2 Abs. 2 Satz 2 und § 7a GewStG.

Teil 3: Verfahren zur Mitteilung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung

Amtlich vorgeschriebener Datensatz und amtlich bestimmte Schnittstelle: Gem. § 138f Abs. 1 S. 1 AO hat die Meldung nach amtlich vorgeschrieben Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle zu erfolgen. Dabei verweist das BMF für weitere Informationen zur Art der Übermittlung und der Datenformate auf die Kommunikationshandbücher des [BZSt](#). Hierfür findet das sogenannte „DAC6 XML-Schema“ Anwendung. Einzelheiten zum amtlich vorgeschriebenen Datensatz werden im BMF-Schreiben vom 29.04.2020 (BStBl I S. 519) geschildert. Die Übermittlung hat nach Maßgabe der §§ 87a und 87b AO elektronisch zu erfolgen. Drei Übermittlungswege stehen dafür zur Verfügung: (1) Einzeldatenübermittlung (BZStOnline-Portal - BOP), (2) XML-Web Upload im BOP), (3) elektronische Massendatenübermittlung (ELMA).

Inhalt der Meldung

Inhalt der grenzüberschreitenden Gestaltung: Gem. § 138 Abs. 3 S. 1 Nr. 5 AO ist auch eine Zusammenfassung über den Inhalt der Gestaltung zu übermitteln. Laut BMF muss die Zusammenfassung einen sachkundigen Dritten ohne Weiteres ermöglichen, nachzuvollziehen, wie es im Rahmen der Gestaltung zu einem steuerlichen Vorteil kommt und worin dieser bestehen soll.

Angaben zum wirtschaftlichen Wert der Steuergestaltung: Laut BMF bemisst sich der wirtschaftliche Wert einer Gestaltung nicht am erwarteten steuerlichen Vorteil der Gestaltung, sondern bezieht sich auf den Wert der konkreten Transaktion. Maßgebend ist daher insbesondere die Höhe der Gegenleistung oder der Investition. Eine unzutreffende Schätzung löst kein Bußgeld nach § 379 AO aus.

Registriernummer vs. Offenlegungsnummer: Die Registriernummer ist eine eindeutige Identifikationsnummer für eine neue grenzüberschreitende Steuergestaltung, die bei der erstmaligen Mitteilung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung ausgestellt wird. Die Offenlegungsnummer dagegen ist ein eindeutig mitteilungsbezogenes Ordnungsmerkmal. Jeder beim Bundeszentralamt für Steuern eingegangene Datensatz erhält eine Offenlegungsnummer.

Sprachenregelung: Die Meldung gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern hat grds. in deutscher Sprache zu erfolgen. Abweichend davon können folgende Angaben zusätzlich in englischer Sprache erfolgen:

- Bezeichnung des Unternehmens,
- Die abstrakte gehaltene Beschreibung der relevanten Geschäftstätigkeit oder Gestaltung des Nutzers,
- Die Angaben der wesentlichen einschlägigen Rechtsvorschriften der betroffenen Staaten,
- Die abstrakte Beschreibung der geschäftlichen und rechtlichen Verbindung zu anderen Unternehmen,
- Die abstrakte Beschreibung des Kennzeichens „Andere“.

Aktualisierungspflicht bei marktfähigen Gestaltungen: Liegt eine marktfähige Gestaltung vor, so sind folgende Änderungen bis zum 10. Tag nach Ablauf des jeweiligen Kalendervierteljahres, in dem die jeweils mitteilungspflichtigen Umstände eingetreten sind, gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern mitzuteilen:

- Angaben zu dem bzw. den Nutzern der Gestaltung
- Angaben zu den Intermediären
- Angaben der betroffenen Staaten
- Datum des ersten Umsetzungsschrittes
- Angabe der betroffenen Personen.

Angaben in der Steuererklärung: Gem. § 138k S. 1 AO hat ein Nutzer eine Gestaltung, die er verwirklicht, in seiner Steuererklärung für die Steuerart und den Besteuerungszeitraum oder den Besteuerungszeitpunkt anzugeben, in der sich der steuerliche Vorteil erstmals auswirken soll. Diese Verpflichtung gilt für alle Steuererklärungen, die ab dem 1. Juli 2020 den Finanzbehörden übermittelt werden. Verwirklicht ist eine Gestaltung nach Auffassung des BMF in dem Zeitpunkt, in dem sich ein steuerlicher Vorteil erstmals auswirkt bzw. auswirken soll. Wirkt sich der steuerliche Vorteil auf mehrere Besteuerungszeitpunkte oder –räume aus, so ist die mitgeteilte Registrier- und die Offenlegungsnummer in jeder betroffenen Steuererklärung anzugeben.

Fehlen einer Registrier- und Offenlegungsnummer: Liegen einem Nutzer einer Gestaltung im Zeitpunkt der Übermittlung der Steuererklärung noch keine Registrier- und Offenlegungsnummer vor, so hat er in seiner Steuererklärung auf diesen Umstand hinzuweisen.

Verstöße gegen die Mitteilungspflicht: Vorsätzliche oder leichtfertige Verstöße gegen die nachfolgenden Mitteilungspflichten stellen Ordnungswidrigkeiten dar, die gem. § 379 Abs. 2 und 7 AO mit einem Bußgeld von bis zu 25 000 Euro geahndet werden können.

Übergangsregeln

Die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen besteht ab dem 01.07.2020. Sie besteht auch für grenzüberschreitende Steuergestaltungen, bei denen der erste Schritt zur Umsetzung nach dem 24.06.2018 und vor dem 01.07.2020 gemacht worden ist. In diesen Fällen ist die Mitteilung abweichend von § 138f Abs. 2 AO innerhalb von zwei Monaten nach dem 30.06.2020 an das Bundeszentralamt für Steuern zu erstatten.

Betroffene Normen

§§ 138d ff. AO

Fundstelle

BMF, Schreiben vom [29.03.2021](#)

Weitere Fundstellen

BMF, aktualisierter Entwurf eines BMF-Schreibens vom 14.07.2020 (veröffentlicht am 06.08.2020)

BMF, [Entwurf eines BMF-Schreibens vom 02.03.2020](#)

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind

on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.