

Die Anzeigepflicht für strukturierte Gestaltungen – Inhalt und Rechtsfolgen

StB/RA/FAStR Prof. Dr. Jochen Lüdicke

Partner Freshfields Bruckhaus Deringer LLP
Honorarprofessor Steuerrecht Heinrich Heine Universität Düsseldorf
Präsident Bundesverband der Steuerberater e.V.

Düsseldorf, 23.10.2018, 14.00 – 14.30 Uhr



Freshfields Bruckhaus Deringer

Die Anzeigepflicht für strukturierte Gestaltungen – Inhalt und Rechtsfolgen

Gliederung

- I. Einleitung**
- II. Unionsrechtliche Anzeigepflichten**
- III. Gerichtliche Kontrolle**



Freshfields Bruckhaus Deringer

I. Einleitung

Vergessener historischer Ausgangspunkt: Der Steueroasenbericht 1964, BT-Drucks. IV/2412?

- Bericht der BReg an den BTag über Wettbewerbsverfälschungen, die sich aus der Sitzverlagerung ins Ausland und dem zwischenstaatlichen Steuergefälle ergeben können
- Damals bestehende Schranken: beschränkte Steuerpflicht, allgemeine Rechtsvorschriften des StAnpG 1934 (Vorläufer der Abgabenordnung)
- **Dargestellte Bekämpfungsmöglichkeiten:**
 - Ausdehnung der unbeschränkten Steuerpflicht, Maßnahmen bezüglich der beschränkten Steuerpflicht, DBA, Andersbehandlung der Basisgesellschaften, internationale Zusammenarbeit
 - „[...] die Unternehmen zu verpflichten, gewisse Vorgänge [...] den deutschen Finanzbehörden in größerem Umfang als bisher zur Kenntnis zu bringen.“
 - 2008 scheiterte eine ähnliche Empfehlung der Länder an gesetzgeberischen Schwierigkeiten

II. Die unionsrechtlichen Anzeigepflichten, RL 2011/16/EU idF. 2018/822 EU v. 25.5.2018

1. Zielsetzung der Anzeigepflicht: Kenntnis über grenzüberschreitende Wirtschaftsvorteile

- Frühzeitige Information über Steuergestaltungen als Voraussetzung für
 - Gesetzgeberische Aktivität (rechtspolitische Zielsetzung)
 - Administratives Einschreiten (veranlagungsunterstützende Zielsetzung)
- „potenziell aggressive Steuerplanungsgestaltungen“ durch Abschreckung bekämpfen (Erwägungsgrund 7 der RL 2018/822 EU)
- Vorgebliches Ziel: Sicherung der Steuereinnahmen in den Mitgliedstaaten, gemeint wohl eher: in den bisher steuererhebenden Mitgliedstaaten

II. Die unionsrechtlichen Anzeigepflichten, RL 2011/16/EU idF. 2018/822 EU v. 25.5.2018

2. Inhaltlicher Umfang der Anzeigepflichten

Was ist (schon bisher) anzuzeigen?

- **Länderbezogener Bericht (CbCR) – Art. 8aa betr. multinationale Unternehmensgruppen**
 - Voraussetzungen in Anhang III – Umsatz \geq 750 Mio. €
 - Angaben über betroffene Steuerhoheitsgebiete (Länder) und dort jeweils Ertragsaufteilung auf fremde und nahestehende Unternehmen
 - Vorsteuergewinn(/-verlust)
 - Gezahlte Ertragsteuer (auf Kassenbasis)
 - Noch zu zahlende Ertragsteuer (lfd. Jahr)
 - Ausgewiesenes Kapital
 - Einbehaltener Gewinn
 - Beschäftigtenzahl
 - Materielle Vermögensgegenstände ohne flüssige Mittel
 - Zusätzlich:
Angabe über alle Geschäftseinheiten je Land mit Gründungsstaatsangabe und „Branchenzuordnung“ (Formblatt)

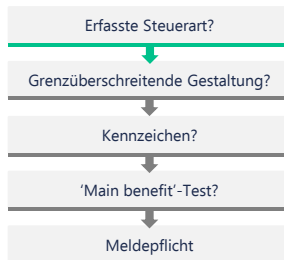
II. Die unionsrechtlichen Anzeigepflichten, RL 2011/16/EU idF. 2018/822 EU v. 25.5.2018

2. Inhaltlicher Umfang der Anzeigepflichten

- **Meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung – Art. 8ab**
 - Definition: Art. 3 Nr. 19: jede grenzüberschreitende Gestaltung, die mindestens ein Kennzeichen aus Anhang IV aufweist
 - Grenzüberschreitende Gestaltung, Art. 3 Nr. 18: Gestaltung, bei der mindestens ein Beteiligter (auch) in einem anderen Hoheitsgebiet ansässig oder tätig ist oder Auswirkungen auf den automatischen Informationsaustausch oder die Identifizierung der wirtschaftlich Berechtigten **haben kann**.
 - Gestaltung – marktfähige, Nr. 24 / maßgeschneiderte, Nr. 25 (Auffangtatbestand)
 - Anzuzeigende Informationen – vgl. Art. 8ab XIV (alle handelnden Personen)

II. Die unionsrechtlichen Anzeigepflichten, RL 2011/16/EU idF. 2018/822 EU v. 25.5.2018

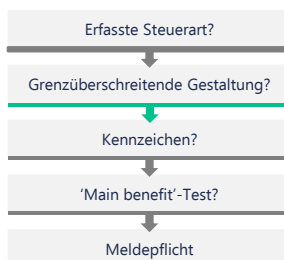
Welche Steuerarten sind von den potentiellen Meldepflichten umfasst?



- Der Anwendungsbereich der neuen Anzeigepflichten richtet sich nach dem Anwendungsbereich der EU-Amtshilferichtlinie, da diese angepasst wird.
- Die EU-Amtshilferichtlinie erfasst grundsätzlich **Steuern aller Art**, die von einem Mitgliedstaat erhoben werden.
- Ausgenommen sind jedoch die Mehrwertsteuer und Zölle sowie die unionsrechtlich harmonisierten Verbrauchsteuern.

II. Die unionsrechtlichen Anzeigepflichten, RL 2011/16/EU idF. 2018/822 EU v. 25.5.2018

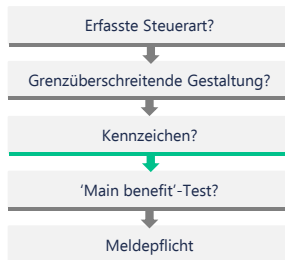
Liegt eine grenzüberschreitende Gestaltung vor?



- "Gestaltung": Keine spezifische Definition
- "grenzüberschreitend": betrifft mehr als einen Mitgliedstaat oder einen Mitgliedstaat und ein Drittland, *und (alternativ)*
 - die Beteiligten sind nicht im selben Hoheitsgebiet steuerlich ansässig oder
 - mindestens ein Beteiligter ist doppelt ansässig oder
 - mindestens ein Beteiligter handelt durch eine ausländische Betriebsstätte oder
 - mindestens ein Beteiligter übt eine Tätigkeit in einem anderen Hoheitsgebiet aus (ohne Ansässigkeit oder Betriebsstätte) oder
 - Gestaltung hat **möglicherweise** Auswirkungen auf den **automatischen Informationsaustausch** oder die **Identifizierung der wirtschaftlichen Eigentümer**.

II. Die unionsrechtlichen Anzeigepflichten, RL 2011/16/EU idF. 2018/822 EU v. 25.5.2018

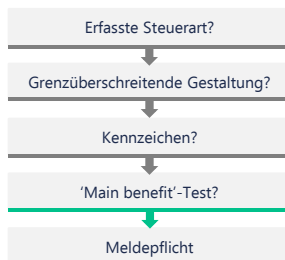
Erfüllt die Gestaltung eines der typisierten Kennzeichen („Hallmarks“)?



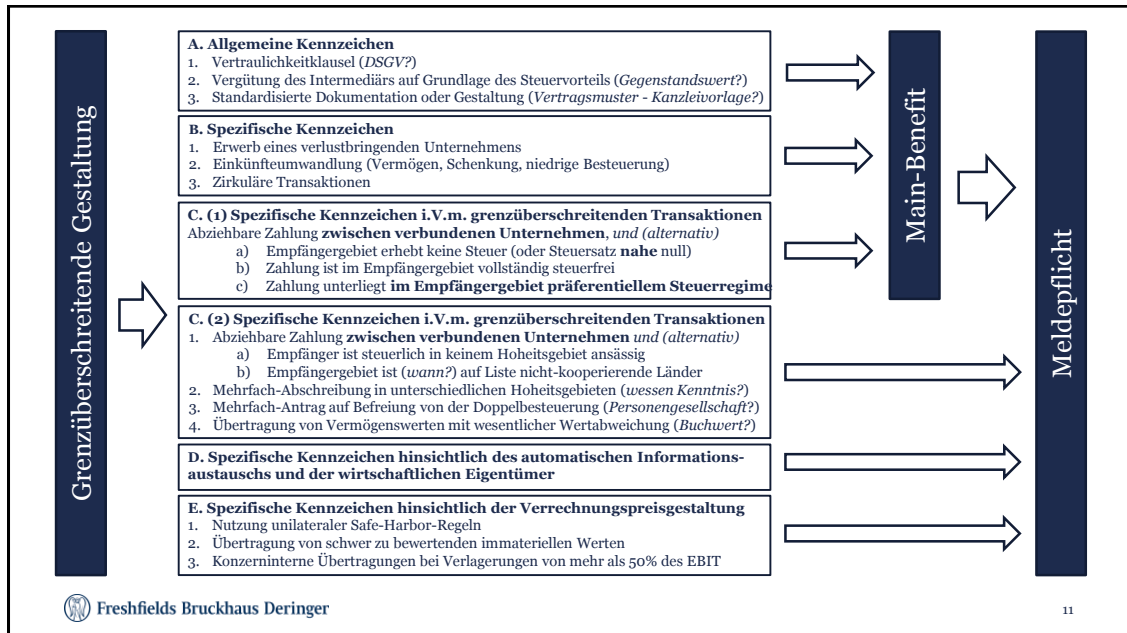
- Eine grenzüberschreitende Gestaltung wird **meldepflichtig**, wenn sie mindestens ein Kennzeichen aufweist.
- Kennzeichen sind **typisierte Merkmale** oder Eigenschaften, die auf ein potenzielles Risiko der Steuervermeidung hindeuten.
- Eine **abschließende Liste** findet sich in **Anhang IV** zur Richtlinie. Diese dient als zentrale Grundlage der Prüfung.
- Während manche Kennzeichen eine unmittelbare Meldepflicht auslösen, stehen andere **unter Vorbehalt** eines 'Main benefit'-Tests.

II. Die unionsrechtlichen Anzeigepflichten, RL 2011/16/EU idF. 2018/822 EU v. 25.5.2018

Ist der Hauptvorteil der Gestaltung - sofern anwendbar –
die Erlangung eines Steuervorteils?



- Der sog. 'Main benefit'-Test gilt für die Kennzeichen A., B. und C. 1. b) i., c) und d).
- Die übrigen Kennzeichen sind nicht anhand des sog. 'Main benefit'-Test zu prüfen, sondern führen ausnahmslos zur Meldepflicht
- Der sog. 'Main benefit'-Test gilt als erfüllt, wenn festgestellt werden kann, dass der **Hauptvorteil** oder **einer der Hauptvorteile**, den eine Person unter Berücksichtigung aller relevanten Fakten und Umstände vernünftigerweise von einer Gestaltung erwarten kann, die **Erlangung eines Steuervorteils** ist.
- Bezüglich der Kennzeichen C. 1. b) i., c) und d) kann die Erfüllung der dargelegten Bedingungen nicht allein der Grund für die Feststellung sein, dass eine Gestaltung das Kriterium des 'Main benefit'-Tests erfüllt.
(**Umkehrschluss** für A. und B.?)



II. Die unionsrechtlichen Anzeigepflichten, RL 2011/16/EU idF. 2018/822 EU v. 25.5.2018

Welche Information muss die Meldung enthalten?

Die Meldung hat folgende Informationen zu enthalten:

- Persönliche Daten der Intermediäre und relevanten Steuerpflichtigen (geht nach Art. 8ab XVII nicht an EU-Kommission, da diese nur an der rechtspolitischen Zielsetzung interessiert sein darf)
- Erfülltes Kennzeichen
- Zusammenfassung der Gestaltung (geht nach Art. 8ab XVII nicht an EU-Kommission)
- Umsetzungsdatum
- Nationalen Vorschriften, die Grundlage der Gestaltung sind
- Wert
- Betroffene Mitgliedstaaten
- Andere betroffene Personen (geht nach Art. 8ab XVII nicht an EU-Kommission)

II. Die unionsrechtlichen Anzeigepflichten, RL 2011/16/EU idF. 2018/822 EU v. 25.5.2018

2. Inhaltlicher Umfang der Anzeigepflichten

Rückwirkungszeiträume

- Art. 8aa IV: erster länderbezogener Bericht für Wirtschaftsjahr, das nach oder am 1.1.2016 beginnt – innerhalb von 18 Monaten nach Ende des betreffenden Wirtschaftsjahres, d.h. typischerweise 30.6.2018
- Art. 8ab XII: Gestaltungen, deren erster Schritt zwischen Inkrafttreten (25.6.2018) und Beginn der Anwendung (1.7.2020) der ÄndRL liegt – bis zum 31.8.2020 vorzulegen!
- Damit muss schon bei Mandanten **und** Intermediären für alle Vorgänge ab dem 25.6.2018 die Erfüllung der Meldepflicht vorbereitet werden, weil die Verpflichtung nach Art. 8ab XII sowohl den Intermediär als auch den Stpfl. trifft. (*Übermäßiger Eingriff in die Berufsfreiheit?*)

II. Die unionsrechtlichen Anzeigepflichten, RL 2011/16/EU idF. 2018/822 EU v. 25.5.2018

3. Personell Anzeigepflichtige

Wer muss anzeigen?

- **Gestaltungen:**
- Intermediär (alle!)
 - Definition in Art. 3 Nr. 21
 - Ausnahme gem. Art. 8ab V bei gesetzlicher Verschwiegenheitspflicht möglich – dann aber Unterrichtung des relevanten Steuerpflichtigen über Offenlegungspflicht. Diese Ausnahme will Deutschland für StB/RA/WP nutzen. Ist aber ein weiterer Intermediär vorhanden (zB. ausl. StB), muss dieser ggf. als nicht-deutscher Berufsträger in Deutschland Anzeigepflichten erfüllen.
- Relevanter Steuerpflichtiger (subsidiär)

II. Die unionsrechtlichen Anzeigepflichten, RL 2011/16/EU idF. 2018/822 EU v. 25.5.2018

3. Personell Anzeigepflichtige

- Intermediär ist jede Person, die eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung konzipiert, vermarktet, organisiert oder zur Umsetzung bereitstellt oder die die Umsetzung einer solchen Gestaltung verwaltet.
- Ebenfalls erfasst sind Personen, die wissen **oder wissen müssen**, dass sie unmittelbar oder über andere Personen Hilfe, Unterstützung oder Beratung im Hinblick auf Konzeption, Vermarktung, Organisation, **Bereitstellung zur Umsetzung** oder Verwaltung der Umsetzung einer meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung geleistet haben.
- Sofern das nationale Recht das **Berufsgeheimnis** schützt, können (bestimmte) Intermediäre von den Meldepflichten durch nationales Umsetzungsgesetz ausgenommen werden. In Deutschland gibt es nur mandatsbezogene Geheimnisse für StB/RA/WP, weshalb für nicht anonymisierte Mitteilungen der Gestaltungen eine Ausnahme vorgeschlagen ist.

II. Die unionsrechtlichen Anzeigepflichten, RL 2011/16/EU idF. 2018/822 EU v. 25.5.2018

3. Personell Anzeigepflichtige

- Meldung innerhalb von **30 Tagen** beginnend an dem Tag (a) der Bereitstellung der Gestaltung, (b) an dem die Gestaltung umsetzungsbereit ist, oder (c) wenn der erste Schritt der Umsetzung gemacht wurde. Völlig offen ist, wann eine Gestaltung bereitgestellt ist: mit dem ersten Telefonat oder erst mit Übersendung der vollständigen Dokumentation.
- Nur **einmalige Meldung** einer Gestaltung.
 - Sind mehrere Mitgliedstaaten betroffen, besteht eine Meldereihenfolge ausgehend von der Ansässigkeit des Intermediärs.
 - Bei mehreren Intermediären gilt die Meldepflicht für alle, bis die Gestaltung durch einen Intermediär nachweisbar gemeldet wurde.
- Besonders strenge Meldepflicht für sog. **marktgängige Gestaltungen**.
 - Definition: Eine grenzüberschreitende Gestaltung, die konzipiert wird, vermarktet wird, umsetzungsbereit ist oder zur Umsetzung bereitgestellt wird, **ohne** dass sie **individuell angepasst werden muss**.
 - Rechtsfolge: Alle drei Monate aktualisierter Bericht insbesondere über „neue Kunden“.

II. Die unionsrechtlichen Anzeigepflichten, RL 2011/16/EU idF. 2018/822 EU v. 25.5.2018

3. Personell Anzeigepflichtige

- Sofern kein Intermediär vorhanden ist oder der Intermediär dem Berufsgeheimnis unterliegt, ist der **Steuerpflichtige** zur Meldung verpflichtet. Achtung: Setzt der Steuerpflichtige eine marktgängige Gestaltung um, ist er nur zur Meldung über **seine** Nutzungen verpflichtet, Art. 8 ab IX
- Der vom Berufsgeheimnis geschützte Intermediär hat den Steuerpflichtigen davon und von der auf den Steuerpflichtigen übergehenden Meldepflicht zu unterrichten.
- Für den Steuerpflichtigen gilt die 30-Tages-Frist entsprechend. Eine Erfüllbarkeit der Meldepflicht ohne professionelle Hilfe der Berufsangehörigen erscheint weitgehend unmöglich.

II. Die unionsrechtlichen Anzeigepflichten, RL 2011/16/EU idF. 2018/822 EU v. 25.5.2018

4. Sanktionen

- Nach § 379 AO-E soll die Verletzung der Mitteilungspflicht nach § 138 d AO-E, eine Verletzung des Verfahrens bezüglich der Mitteilungen nach § 138f AO-E bezüglich der Einhaltung der 30-Tage-Frist (Abs. 2) und der Zusammenstellung des Datensatzes (Abs. 3) als Steuerordnungswidrigkeit als **Steuergefährdung** mit einer Geldbuße von (jeweils) bis zu 25.000 € geahndet werden können.
- Vorrangig ist aber zu prüfen, ob nicht bereits eine leichtfertige Steuerverkürzung i.S.v. § 378 AO vorliegt (vgl. § 379 Abs. 7 AO-E)
- *Ob die Sanktionierung so statthaft ist, erscheint zweifelhaft, weil*
 - vom Steuerpflichtigen, vom Intermediär und etwaigen wie Intermediäre behandelte Hilfspersonen eine Einordnung nach Maßgabe ausländischer Rechtsordnungen kaum verlangt werden kann
 - nicht auf die Kenntnis von im Ausland verwirklichten Rechtsfolgen abgestellt wird
 - der nemo tenetur Grundsatz verletzt ist.

III. Gerichtliche Kontrolle

1. Unionsrechtliche Zuständigkeit und EU-Grundrechtecharta

Gesetzgebungskompetenz

- Die Richtlinie wird auf Art. 115 AEUV gestützt. Dieser ermächtigt die Mitgliedstaaten zu Richtlinien, die Normen angleichen, die sich unmittelbar auf die **Funktion des Binnenmarktes** auswirken.
- Die Sicherung der Steuereinnahmen der Mitgliedstaaten ist nicht grundsätzlich gleichzusetzen mit der Sicherstellung des Funktionierens des Binnenmarktes. Können aggressive Steuergestaltungen die Funktion des Binnenmarktes gefährdende Auswirkungen haben?
- *Jedoch 1.:* Die Anzeigepflicht führt zu Verarbeitung einer großen Anzahl von Daten. Dafür verlangt die (auf Private beschränkte) Datenschutz-Grundverordnung, dass die Datenverarbeitung bezogen auf den Zweck angemessen, relevant und auf das notwendige Maß beschränkt sein muss (Grundsatz der Datensparsamkeit).
- *Jedoch 2.:* Besonders personenbezogene Daten dürfen die Identifizierung der betroffenen Person nur so lange wie erforderlich ermöglichen.

III. Gerichtliche Kontrolle

1. Unionsrechtliche Zuständigkeit und EU-Grundrechtecharta

Schutz der Grundfreiheiten

- Angeknüpft wird ausdrücklich an **grenzüberschreitende Gestaltungen**. Damit ist der **Schutzbereich der Grundfreiheiten eröffnet**. In Betracht kommen die Niederlassungs-, die Dienstleistungs-, und die Kapitalverkehrsfreiheit.
- Anzeigepflicht kann von Gebrauch abhalten (Eingriff) – **Rechtfertigung?**
 - Zur Erreichung eines europarechtliche legitimen und zwingenden Zwecken des Allgemeininteresses dienenden Ziel geeignet und nicht über das erforderliche Maß hinausgehend? Das Ziel ist die Wirksamkeit der Steueraufsicht und die Missbrauchsverhinderung.
 - Aber: Meldepflichten gehen sehr weit und die Meldepflicht wird (i) auch rechtspolitisch, als Vorbereitungstätigkeit für eine künftige Gesetzgebung und (ii) mit einer abschreckenden Wirkung (Erwägungsgrund 7, 13) begründet. Das kann die Erforderlichkeit als Rechtfertigungsgrund gefährden.
- Österreich hat schlicht in § 118 BAO die verbindliche Auskunft für Steuergestaltungen geöffnet und wird m.E. unproblematisch bessere Ergebnisse erzielen. Also: *Übermaßregelung?*

III. Gerichtliche Kontrolle

1. Unionsrechtliche Zuständigkeit und EU-Grundrechtecharta

Grundrechte der EU-Grundrechtecharta

- Die Grundrechtecharta steht als Primärrecht im Rang über der Richtlinie und bindet die Organe der EU auch bei Erlass sekundären EU-Rechts
- **Grundrecht auf Steuerminimierung** vom EuGH und BVerfG anerkannt
- **Grundrecht auf freie Berufsausübung:** Eingriff in das Mandatsverhältnis und unentgeltliche Heranziehung der Berater für staatliche Aufgaben. Ziel der Richtlinie ist auch, die Gestaltungsberatung unattraktiver zu machen.
- **Wertungswiderspruch** zum strafrechtlich geschützten Mandatsgeheimnis, § 203 StGB?
- Wenn der Steuerpflichtige subsidiär anzeigepflichtig ist, kommt eine Verletzung des **nemo-tenetur**-Grundsatzes in Betracht, weil nicht zwischen legaler und illegaler Gestaltung unterschieden wird.

III. Gerichtliche Kontrolle

2. Vereinbarkeit mit der Berufswahl- bzw. -ausübungsfreiheit

- Die administrative Mehrbelastung greift bei Beratern, deren Hauptgeschäft die Konzipierung von Steuergestaltungsmitteln ist, wohl in die **Berufswahlfreiheit**, zumindest aber, wie bei den übrigen Beratern, in die **Berufsausübungsfreiheit** mit berufsregelnder Tendenz ein.
- Die Offenbarungspflicht greift in das ebenso durch Art. 12 Abs. 1 GG geschützte **Vertrauensverhältnis** zwischen Berater und Mandant ein.
- Je offener die „Hallmarks“ ausgestaltet werden, desto stärker der Eingriff.
- Bislang kaum diskutiert ist die Frage der Verknüpfungsmöglichkeit von Meldungen zu Risikokontrollsystemen der Verwaltung. Hier besteht das Sonderrisiko wegen der Anzeigepflicht des Beraters nach § 138 d VII AO-E, dass die Einschaltung einzelner Berater bereits zu einer besonderen Prüfung seitens der Finanzverwaltung führt.

II. Die unionsrechtlichen Anzeigepflichten, RL 2011/16/EU idF. 2018/822 EU v. 25.5.2018

Diskussion

Beispiele

A. Allgemeine Kennzeichen in Verbindung mit dem ‚Main benefit‘-Test

Kennzeichen A.1. Vertraulichkeits- vereinbarung

Eine Gestaltung, bei dem der relevante Steuerpflichtige oder ein an der Gestaltung Beteiligter sich verpflichtet, eine Vertraulichkeitsklausel einzuhalten, der zufolge sie gegenüber anderen Intermediären oder den Steuerbehörden nicht offenlegen dürfen, auf welche Weise aufgrund der Gestaltung ein Steuervorteil erlangt wird.



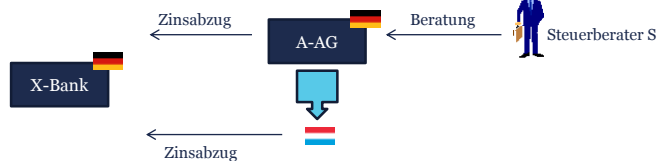
‚Main benefit‘-Test

Einer der Hauptvorteile der Gestaltung ist die Erlangung eines Steuervorteils.

Beispiel: Steuerberater S berät die A-AG im Zusammenhang mit einer innovativen Finanzierungsstruktur, durch die der Zinsaufwand für ein Bankdarlehen sowohl im deutschen Stammhaus der A-AG als auch im Ausland (ausländische Betriebsstätte oder Tochter) steuerlich abzugsfähig ist („double dip“).

Die Mandatsvereinbarung zwischen S und der A-AG enthält eine Vertraulichkeitsklausel, der zufolge die A-AG Dritten gegenüber Stillschweigen über die Struktur zu wahren hat, es sei denn, es besteht eine gesetzliche Verpflichtung zur Offenlegung.

Liegt eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung vor?



Meldepflicht: Nicht bei Steuerberater S aber vss. bei X-Bank als mitwirkenden Intermediär, dann nicht bei der A-AG und der NL-Tochter

A. Allgemeine Kennzeichen in Verbindung mit dem ‚Main benefit‘-Test

Kennzeichen A.3. Standardisierte Dokumentation

Eine Gestaltung, deren Dokumentation und/oder Struktur im Wesentlichen standardisiert ist und für mehr als einen relevanten Steuerpflichtigen verfügbar ist, ohne dass sie für die Umsetzung wesentlich individuell angepasst werden muss.

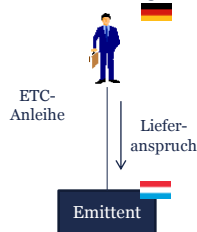


‚Main benefit‘-Test

Einer der Hauptvorteile der Gestaltung ist die Erlangung eines Steuervorteils.

Beispiel: Ein deutscher Privatanleger erwirbt eine Anleihe eines ausländischen Emittenten, die – ähnlich wie die Xetra-Gold-Anleihe der Deutsche Börse Commodities GmbH – im Einklang mit den Voraussetzungen der Tz. 57 des Abgeltungssteuer-Schreibens einen Anspruch auf die Lieferung von Gold verbrieft. Gewinne aus der Veräußerung der Anleihe sind nach Ablauf der Haltefrist des § 23 EStG steuerfrei. Die standardisierte Vertragsdokumentation der Anleihe wird von einer Rechtsanwaltskanzlei erstellt.

Liegt eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung vor?



RA = Berufsträger, meldefrei, Emittent (NL) meldepflichtig für Anleihe und Nutzung (Art. 8 ab II), ist Meldung erfolgt, Befreiung für Privatanleger (Steuerpflichtiger)

A. Allgemeine Kennzeichen in Verbindung mit dem ‚Main benefit‘-Test

Kennzeichen A.3. Standardisierte Dokumentation

Eine Gestaltung, deren Dokumentation und/oder Struktur im Wesentlichen standardisiert ist und für mehr als einen relevanten Steuerpflichtigen verfügbar ist, ohne dass sie für die Umsetzung wesentlich individuell angepasst werden muss.

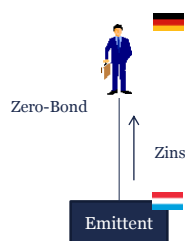


‚Main benefit‘-Test

Einer der Hauptvorteile der Gestaltung ist die Erlangung eines Steuervorteils.

Beispiel: Ein deutscher Privatanleger erwirbt eine Nullkupon-Anleihe („Zero-Bond“) eines Luxemburger Emittenten mit siebenjähriger Laufzeit. Auf Ebene des Emittenten wird der Zinsaufwand periodengerecht bei Entstehung berücksichtigt. Auf Ebene des Anlegers erfolgt die Besteuerung des Zinses nach dem Zuflussprinzip, d.h. erst bei Endfälligkeit, Veräußerung, etc. Die standardisierte Vertragsdokumentation der Anleihe wurde von einer Rechtsanwaltskanzlei erstellt.

Liegt eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung vor?



Inhaltlich fraglich

B. Spezifische Kennzeichen in Verbindung mit dem ‚Main benefit‘-Test

Kennzeichen B.1. Verlustnutzung

Eine Gestaltung, bei der ein an der Gestaltung Beteiligter künstlich Schritte unternimmt, um ein verlustbringendes Unternehmen zu erwerben, die Haupttätigkeit dieses Unternehmens zu beenden und dessen Verluste dafür zu nutzen, seine Steuerbelastung zu verringern, einschließlich der Übertragung dieser Verluste in ein anderes Hoheitsgebiet oder der rascheren Nutzung dieser Verluste.

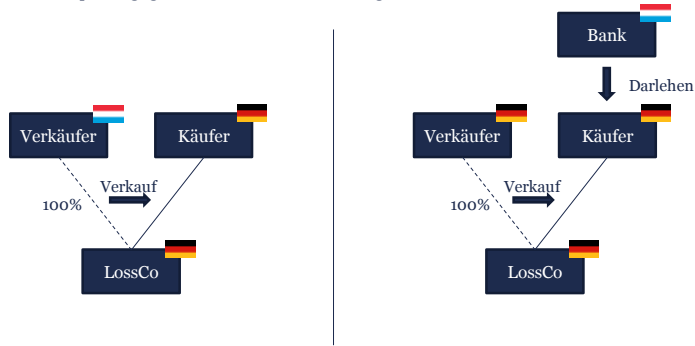


‚Main benefit‘-Test

Einer der Hauptvorteile der Gestaltung ist die Erlangung eines Steuervorteils.

Beispiel: Eine Kapitalgesellschaft („LossCo“) verfügt über unrealisierte Verluste. Der Alleingesellschafter veräußert die Anteile an der LossCo an einen Käufer, der eine Organschaft begründet und die Verluste nutzen können soll.

Liegt eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung vor?



B. Spezifische Kennzeichen in Verbindung mit dem ‚Main benefit‘-Test

Kennzeichen B.2. Einkünfteumwandlung

Eine Gestaltung, die sich so auswirkt, dass Einkünfte in Vermögen, Schenkungen oder andere niedriger besteuerte oder steuerbefreite Arten von Einkünften umgewandelt werden.

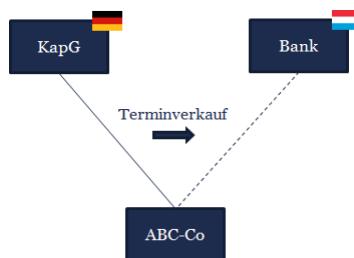


‚Main benefit‘-Test

Einer der Hauptvorteile der Gestaltung ist die Erlangung eines Steuervorteils.

Beispiel: Eine Kapitalgesellschaft erwirbt Aktien zum Preis von 100 (cum) und verkauft diese auf Termin an eine Luxemburger Bank zum Preis von 102. Der Veräußerungsgewinn ist gemäß § 8b KStG steuerfrei.

Liegt eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung vor?



B. Spezifische Kennzeichen in Verbindung mit dem ‚Main benefit‘-Test

Kennzeichen B.2. Einkünfteumwandlung

Eine Gestaltung, die sich so auswirkt, dass Einkünfte in Vermögen, Schenkungen oder andere niedriger besteuerte oder steuerbefreite Arten von Einkünften umgewandelt werden.

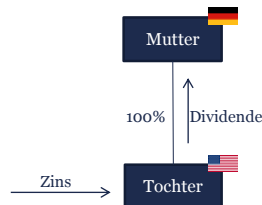


‚Main benefit‘-Test

Einer der Hauptvorteile der Gestaltung ist die Erlangung eines Steuervorteils.

Beispiel: Ein inländisches Kreditinstitut stattet die US-Tochter (ebenfalls Kreditinstitut) mit Eigenkapital aus. Die Tochter erwirbt zinstragende Instrumente/Immobilien. Die Zinsen/Mieten werden in den USA niedriger besteuert als in Deutschland. Dividenden der US-Tochter sind in Deutschland zu 95% steuerfrei.

Liegt eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung vor?



B. Spezifische Kennzeichen in Verbindung mit dem ‚Main benefit‘-Test

Kennzeichen B.2. Einkünfteumwandlung

Eine Gestaltung, die sich so auswirkt, dass Einkünfte in Vermögen, Schenkungen oder andere niedriger besteuerte oder steuerbefreite Arten von Einkünften umgewandelt werden.

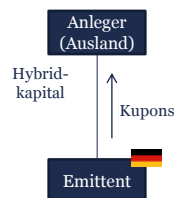


‚Main benefit‘-Test

Einer der Hauptvorteile der Gestaltung ist die Erlangung eines Steuervorteils.

Beispiel: Eine deutsche Kapitalgesellschaft emittiert am Kapitalmarkt ein hybrides Finanzierungsinstrument. Nach HGB und nach deutschem Steuerrecht handelt es sich um Fremdkapital, d.h. die Kupons sind grundsätzlich steuerlich abzugsfähig. Auf Ebene des ausländischen Anlegers wird das Instrument steuerlich als Eigenkapital und die Kupons werden als Dividenden eingeordnet. Die Kupons unterliegen beim ausländischen Anleger einem niedrigeren Steuersatz als Zinsen und sonstige Einkünfte.

Liegt eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung vor?



B. Spezifische Kennzeichen in Verbindung mit dem ‚Main benefit‘-Test

Kennzeichen B.3. ‚Round-tripping‘

Eine Gestaltung, die zirkuläre Transaktionen nutzt, die zu einem Round tripping von Vermögen führen, und zwar durch die Einbeziehung zwischengeschalteter Unternehmen ohne primäre wirtschaftliche Funktion oder von Transaktionen, die sich gegenseitig aufheben oder ausgleichen oder die ähnliche Merkmale aufweisen.

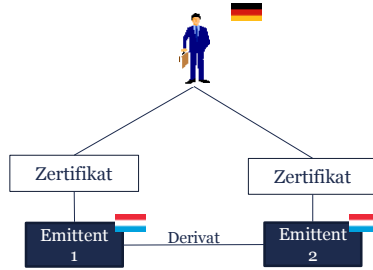


‚Main benefit‘-Test

Einer der Hauptvorteile der Gestaltung ist die Erlangung eines Steuervorteils.

Beispiel: Ein deutscher Privatanleger erwirbt zwei Zertifikate, deren Wertentwicklung gegenläufig von Entwicklung eines Basiswerts abhängt. Die Zertifikate werden von ausländischen Gesellschaften emittiert.

Liegt eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung vor?
 Wissen Emittent 1 oder 2 von der Gestaltung?
 Ist die Depotbank als „Intermediär“ meldepflichtig?



C. Spezifische Kennzeichen im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Transaktionen

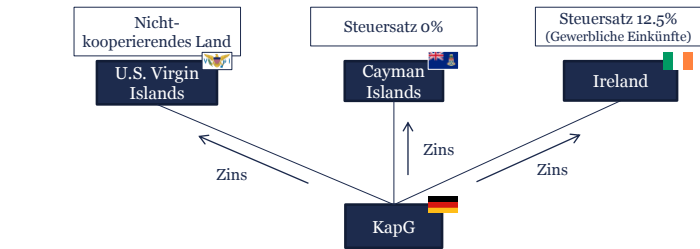
Kennzeichen C.1. ‚Deduction / no inclusion‘

Eine Gestaltung, die abzugsfähige grenzüberschreitende Zahlungen zwischen verbundenen Unternehmen umfasst und das Hoheitsgebiet des Empfängers

- wird in der Liste der nicht-kooperierende Länder geführt
- erhebt Körperschaftsteuer mit einem Satz von null oder nahe null
- befreit die Zahlung vollständig von der Steuer
- wendet auf die Zahlung ein präferentielles Steuerregime an

Beispiel: Eine deutsche Gesellschaft erhält Gesellschafterdarlehen ihrer ausländischen Gesellschafter (Beteiligung jeweils rund 33%). Änderung, wenn Irland > 75% beteiligt ist?

Liegt eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung vor?



‚Main benefit‘-Test

Einer der Hauptvorteile der Gestaltung ist die Erlangung eines Steuervorteils.

C. Spezifische Kennzeichen im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Transaktionen

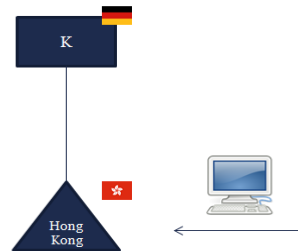
Kennzeichen C.2. Doppelte Abschreibung

In mehr als einem Hoheitsgebiet werden Abzüge für die Abschreibung desselben Vermögenswertes beantragt.

(kein „Main benefit“-Test)

Beispiel: Das deutsche Kreditinstitut K unterhält eine Betriebstätte in Hong Kong. Mit Hong Kong besteht keine Doppelbesteuerungsabkommen. Die Betriebstätte in Hong Kong erwirbt einen Computer. Der Anschaffungsaufwand wird in der Buchführung sofort abgeschrieben.

Liegt eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung vor?



C. Spezifische Kennzeichen im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Transaktionen

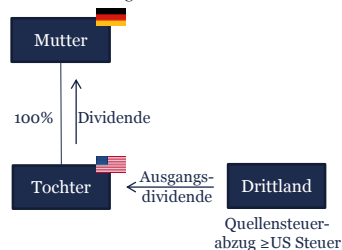
Kennzeichen C.3. Doppelte Befreiung von Doppelbesteuerung

In mehr als einem Hoheitsgebiet wird eine Befreiung von der Doppelbesteuerung für dieselben Einkünfte oder dasselbe Vermögen beantragt.

(kein „Main benefit“-Test)

Beispiel: Eine deutsche Kapitalgesellschaft bezieht eine Dividende von einer ausländischen Tochtergesellschaft. Im Quellenstaat (z.B. USA) unterliegt die Dividende aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens nicht der Besteuerung. Im Ansässigkeitsstaat (z.B. Deutschland) ist die Dividende aufgrund von (i) nationalem Recht und (ii) dem abkommensrechtlichen Schachtelprivileg ebenfalls steuerfrei.

Liegt eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung vor?



D. Spezifische Kennzeichen hinsichtlich der Verrechnungspreisgestaltung

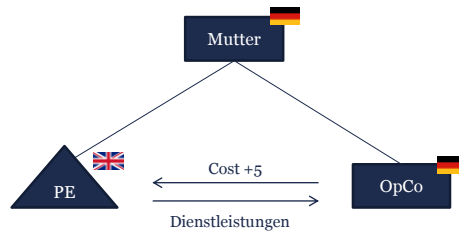
Kennzeichen D.1. Safe-Harbor-Regeln

Eine Gestaltung, die unilaterale Safe-Harbor-Regeln nutzt.

(kein „Main benefit“-Test)

Beispiel: Eine deutsche Gesellschaft unterhält eine Betriebsstätte im Vereinigten Königreich. Diese erbringt Dienstleistungen an eine deutsche Konzerngesellschaft. Nach allgemeinen Grundsätzen kann kein Fremdvergleichspreis festgestellt werden. Die Dienstleistung wird mit Cost +5% vergütet.

Liegt eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung vor?



D. Spezifische Kennzeichen hinsichtlich der Verrechnungspreisgestaltung

Kennzeichen D.2. Schwer zu bewertende immaterielle Werte

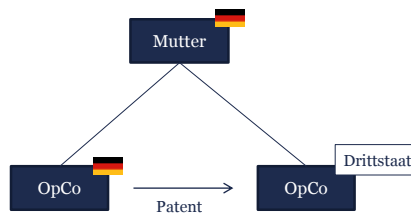
Eine Gestaltung mit Übertragung von schwer zu bewertenden immateriellen Werten. Der Begriff „schwer zu bewertende immaterielle Werte“ umfasst immaterielle Werte für die zum Zeitpunkt ihrer Übertragung zwischen verbundenen Unternehmen

- keine ausreichend verlässlichen Vergleichswerte vorliegen; und
- zum Zeitpunkt der Transaktion die Prognosen voraussichtlicher Cashflows oder abzuleitenden Einkünfte oder die der Bewertung zugrunde gelegten Annahmen höchst unsicher sind.

(kein „Main benefit“-Test)

Beispiel: Eine operative Gesellschaft eines Pharma-Konzern mit deutscher Muttergesellschaft hat einen patentierten Wirkstoff entwickelt und bereits erste klinische Studien abgeschlossen. Das Patent wird auf eine Schwestergesellschaft außerhalb der EU übertragen, damit diese die weiteren notwendigen klinischen Studien durchführt und vss. eine schnellere Zulassung erlangt. Mit einer wirtschaftlichen Nutzung des zu diesem Zeitpunkt erst teilweise entwickelten Medikaments wird erst in mehreren Jahren gerechnet.

Liegt eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung vor?



D. Spezifische Kennzeichen hinsichtlich der Verrechnungspreisgestaltung

Kennzeichen D.3. Übertragung von Funktionen

Eine Gestaltung, bei der eine gruppeninterne grenzüberschreitende Übertragung von Funktionen und/oder Risiken und/oder Vermögenswerten stattfindet, wenn der erwartete jährliche Gewinn vor Zinsen und Steuern (EBIT) des Übertragenden über einen Zeitraum von drei Jahren nach der Übertragung weniger als 50% des jährlichen EBIT des Übertragenden beträgt, der erwartet worden wäre, wenn die Übertragung nicht stattgefunden hätte.

(kein „Main benefit“-Test)

Beispiel: Eine operative Gesellschaft eines Konzerns mit deutscher Muttergesellschaft verfügt über zwei Geschäftsbereiche. Der Geschäftsbereich 1 macht 70% des EBIT der Gesellschaft aus, der Rest entfällt auf den Geschäftsbereich 2. Die Gewinne sind seit Jahren konstant. Alle zur Ausübung des Geschäftsbereichs 1 notwendigen Wirtschaftsgüter werden auf eine Schwestergesellschaft in Luxemburg übertragen, die den Geschäftsbereich fortführt.

Liegt eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung vor?

