

Stefan Bendlinger*)

DAC 6 – Instrument zur Steuersicherung oder Bürokratiemonster?

DAC 6 – INSTRUMENT FOR SECURING TAX REVENUES OR BUREAUCRATIC MONSTER?

Following an inquiry of the German CDU/CSU parliamentary group on the effectivity of the reporting obligation required under the Council Directive (EU) 2018/822 of May 25th, 2018, amending Directive 2011/16/EU regarding the mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements (DAC 6) in May 2023, the German Parliament has drawn up a first interim evaluation. The German Government's answers to 30 questions in total on the outcome of the reporting obligations are disillusioning. In this article, *Stefan Bendlinger* summarizes the results of the response and gives a critical outlook on utility and value of the reporting obligations on cross border tax arrangements imposed on taxpayers by the European Commission.

I. Instrument zur Identifizierung unerwünschter Steuergestaltungen

Als Reaktion auf das Bestreben der EU, Maßnahmen gegen schädliche Steuerpraktiken zu setzen, ungewollte Gestaltungsspielräume zeitnah aufzudecken, Steuerflucht und -vermeidung zu bekämpfen, ungewollte Gesetzeslücken zu identifizieren und zu schließen, durch eine rechtzeitige Risikoabschätzung Steuerprüfungen gezielt einzusetzen und letztlich Steuerpflichtige von der Nutzung „aggressiver“ Steuergestaltungsmodelle abzuhalten, wurde im Jahr 2018 auf Grundlage der OECD-Empfehlungen zu BEPS-Aktionspunkt 12 aus Oktober 2015¹⁾ vom Rat der EU eine Richtlinie (DAC 6)²⁾ verabschiedet, die einen automatischen Informationsaustausch zwischen den Mitgliedstaaten über „verdächtige Steuergestaltungen“ vorsieht und „Intermediäre“ und „relevante Steuerpflichtige“ dazu verpflichtet, marktfähige und maßgeschneiderte grenzüberschreitende Gestaltungen den nationalen Finanzbehörden zu melden, sofern diese ein Risiko der Steuervermeidung in sich bergen, der Umgehung der Meldepflicht des Gemeinsamen Meldestandards dienen oder die Identifizierung des wirtschaftlichen Eigentümers verhindern.

II. Anwendung und Auslegung des EU-Meldepflichtgesetzes

In Österreich wurde DAC 6 in das EU-Meldepflichtgesetz (EU-MPFG) gegossen,³⁾ während in Deutschland die Meldepflichten in die §§ 138d ff der deutschen Abgabenordnung (AO) übernommen worden sind. Das EU-MPFG ist am 1. 7. 2020 in Kraft getreten (§ 27 EU-MPFG) und war (rückwirkend) auf die in den §§ 5 und 6 EU-MPFG taxativ aufgezählten unbedingte und bedingt meldepflichtigen Gestaltungen anzuwenden, deren erster Schritt zwischen 25. 6. 2018 und 30. 6. 2020 umgesetzt worden ist, und solche, deren erster Schritt ab 1. 7. 2020 umgesetzt wurde oder die seit 1. 7. 2020 konzipiert, vermarktet, organisiert oder zur Umsetzung bereitgestellt oder verwaltet werden (§ 4 EU-MPFG). Die Anzeigepflicht ist mit 30 Tagen sehr kurz bemessen. Der Fristlauf beginnt für den Intermediär entweder am Tag der Bereitstellung der meldepflichtigen Gestaltung zur Umsetzung, am Tag, der dem Tag folgt, an dem der relevante Steuerpflichtige bereit ist,

*) Prof. Dr. Stefan *Bendlinger* ist Steuerberater und Senior Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz.

1) OECD, Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report (2015).

2) Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25. 5. 2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, ABI L 139 vom 5. 6. 2018, S 1.

3) BGBl I 2019/91 idF BGBl I 2020/96.

diese umzusetzen oder dieser den ersten Schritt zur Umsetzung der meldepflichtigen Gestaltung gesetzt hat (§ 8 Abs 1 EU-MPFG). Der Fristlauf für Hilfsintermediäre und in Fällen, in denen der relevante Steuerpflichtige den Hilfsintermediär von seiner gesetzlichen Verschwiegenheit entbindet, ist in § 8 Abs 2 und Abs 3 EU-MPFG gesondert geregelt. § 13 EU-MPFG definiert die für den relevanten Steuerpflichtigen relevanten Fristen. Versäumnisse lösen gemäß § 49c FinStrG als Finanzordnungswidrigkeit Geldstrafen bis zu 50.000 Euro und bei grober Fahrlässigkeit bis zu 25.000 Euro aus.

Das EU-MPFG entspricht weitgehend den Richtlinienvorgaben. Die für die Anwendung des EU-MPFG relevanten Begriffe sind in § 3 EU-MPFG definiert. Dennoch bestehen in der Praxis, insbesondere bezüglich der Auslegung der die Meldeverpflichtung auslösenden Kennzeichen („Hallmarks“) oder der Frage, in welchen Fällen ein „Risiko der Steuer-*vermeidung*“ gegeben ist, Unklarheiten, die auch durch das Informationsschreiben des BMF zur Anwendung des EU-MPFG (im Folgenden: BMF-Info⁴⁾) nicht hinreichend geklärt sind. Gleiches gilt für die Frage, in welchen Fällen ein „Risiko der *Steuer*vermeidung“ gegeben ist, das nach Ansicht des BMF als zusätzlicher Prüfschritt dienen soll,⁵⁾ um die Meldung unschädlicher bzw vom Gesetzgeber intendierter Gestaltungen zu vermeiden.⁶⁾ Das Fehlen ausführlicher Leitlinien und Interpretationshinweise begründet das BMF mit der Notwendigkeit einer unionsweit einheitlichen Auslegung, die eben nur auf Ebene der EU vorgenommen werden kann, worauf in der Einleitung der BMF-Info auch ausdrücklich hingewiesen wird.⁷⁾ Geeignetes Instrument, um auf EU-Ebene Klarstellungen vorzunehmen, wäre zB „FISCALIS 2020“, ein EU-Kooperationsprogramm, das es den Steuerverwaltungen der einzelnen EU-Länder ermöglicht, Informationen und Erfahrungen auszutauschen. Derzeit sind aber Auslegungsmaterialien der EU dem Rechtsanwender nicht zugänglich. Auch die BMF-Info zum EU-MPFG ist im dritten Jahr nach deren Veröffentlichung noch nicht aktualisiert worden. In der Praxis wird deshalb – soweit die Regelungen des EU-MPFG den §§ 138d ff AO entsprechen – die deutlich umfangreichere Auslegungshilfe des deutschen BMF herangezogen.⁸⁾

Über Wirksamkeit des EU-MPFG, die Anzahl der beim BMF eingelangten Meldungen oder die bislang aufgedeckten Steuergestaltungsmodelle sind in Österreich derzeit keine Informationen verfügbar. Anders in Deutschland, wo die deutsche Bundesregierung aufgrund einer „Kleinen Anfrage“ der CDU/CSU-Bundestagsfraktion zur Mitteilungspflicht von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen Anfang Mai 2023 anhand von insgesamt 30 Fragen erste Informationen zur Effektivität der erhaltenen Mitteilungen geliefert hat.⁹⁾

⁴⁾ Info des BMF vom 21. 10. 2020, Informationsschreiben zur Anwendung des EU-Meldepflichtgesetzes (EU-MPFG), 2020-0.675.748.

⁵⁾ BMF-Info, Pkt 4a.

⁶⁾ Kritisch dazu Lang, der darauf hinweist, dass es unionsrechtlich keine Anhaltspunkte dafür gibt, dass in § 4 EU-MPFG erwähnte „Risiko der *Steuer*vermeidung“ als eigene Voraussetzung der Meldepflicht anzusehen, das für die in den §§ 4 und 5 EU-MPFG genannte Gestaltung zusätzlich maßgeblich ist. Lang, *Steuer*vermeidung und Steuerumgehung nach dem EU-Meldepflichtgesetz, in *Dietrich/Glaser/Kert/Tipold*, FS Brandstetter (2022) 593.

⁷⁾ So heißt es in der BMF-Info: „Das *gegenständliche* Informationsschreiben des BMF gibt lediglich die derzeitige Rechtsansicht des BMF wieder und steht daher unter dem Vorbehalt einer sich zu einem späteren Zeitpunkt entwickelnden anderslautenden Auslegung und Anwendung der Richtlinie (EU) 2018/822 zwischen den EU-Mitgliedstaaten.“

⁸⁾ DBMF-Schreiben vom 29. 3. 2021, Anwendung der Vorschriften über die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen, IV A 3 – S 0304/19/10006 :010, IV B 1 – S 1317/19/10058 :011, ergänzt durch dBMF-Schreiben vom 23. 1. 2023, IV A 3 – S 0304/19/10006 :013, IV B 1 – S 1317/19/10058 :011, mit dem die Rz 248 bezüglich der Mitteilungspflicht von Intermediären an die Änderung von § 138f AO durch dBGBI I, 2730, vorgenommen worden ist.

⁹⁾ *Deutscher Bundestag*, 20. Wahlperiode, Antwort der der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Fraktion der CDU/CSU, BT-Drs 20/6503, *Wirksames Instrument oder Bürokratiemonster – Zwischenbilanz zur Mitteilungspflicht grenzüberschreitender Steuergestaltungen*, BT-Drs 20/7634 vom 8. 5. 2023.

III. DAC-6-Meldungen in Deutschland

Beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) sind mit Stand 31. 3. 2023 seit der Einführung der Mitteilungspflicht grenzüberschreitender Gestaltungen iSd §§ 138d ff AO insgesamt 26.921 Mitteilungen eingegangen. Zusätzlich hat das BZSt gemäß § 7 Abs 14 des EU-Amtshilfegesetzes (EHAHiG) insgesamt 1.967 Mitteilungen aus dem Zentralverzeichnis der EU heruntergeladen, die Deutschland als betroffene Mitgliedstaaten einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung kennzeichnen. Dabei wurden bislang keine die Zollverwaltung betreffenden grenzüberschreitenden Gestaltungen identifiziert, die durch das BZSt an die Generalzolldirektion hätten übermittelt werden müssen. Von diesen Meldungen wurden 76,5 % von Intermediären und 22,9 % von den „Nutzern“¹⁰⁾ einer Steuergestaltung mitgeteilt. Zu 0,6 % der Mitteilungen waren keine Informationen verfügbar, weil die Angabe der mitteilenden Person in Deutschland eine optionale Angabe im Datensatz war.

Die Auswertung der eingegangenen Mitteilungen wurden unter Einbeziehung und Mitwirkung der Finanzbehörden der Länder – soweit davon Steuern betroffen sind, die von den Landesfinanzbehörden oder den Gemeinden verwaltet werden (§ 138j Abs 1 Satz 1 AO iVm § 21a Abs 5 FVG) – durch das BZSt gesammelt, sortiert, zugeordnet und nach § 138f Abs 1 AO ausgewertet (§ 5 Abs 1 Nr 44 FVG¹¹⁾). Diese Mitteilungen wurden den zuständigen Finanzbehörden der Länder unter Angabe der Registrier- und der Offenlegungsnummer bekanntgegeben (§ 138i AO). In diesen Fällen wurden auch die Angaben nach § 138f Abs 3 AO sowie eigene Ermittlungsergebnisse und die Ergebnisse der Auswertung zum Abruf bereitgestellt. Die deutsche Bundesregierung weist in ihrer Anfragebeantwortung darauf hin, dass Bund und Länder nicht jede einzelne Mitteilung, sondern nur die zusammengefassten Gestaltungsmodelle auswerten.

Im Rahmen der Auswertung wurden 206 Steuergestaltungsmodelle identifiziert, die in den rechtspolitischen Auswertungsprozess überführt worden sind. Auf der Grundlage von 4.268 Einzelmeldungen wurden 24 grenzüberschreitende Steuergestaltungsmodelle als solche mit rechtspolitischem Handlungsbedarf identifiziert, die allesamt auch den Finanzbehörden der Länder bekanntgegeben worden sind. Wie man aus dem deutschen BMF hört, bewegen sich diese Modelle im rechtlichen Rahmen und waren der Finanzverwaltung ohnehin bekannt. Auswertungsergebnisse zu weiteren 140 Gestaltungsmodellen ohne rechtspolitischen Handlungsbedarf wurden unmittelbar durch das BZSt den Finanzbehörden der Länder zum Abruf zur Verfügung gestellt. Die Frage, wie viele der eingegangenen Meldungen Maßnahmen der Finanzverwaltung, Außenprüfungen, Ermittlungs- oder Strafverfahren ausgelöst haben, wurde von der deutschen Bundesregierung nicht beantwortet. Auch zur Höhe der Steuermehreinnahmen aus der Bekämpfung der identifizierten grenzüberschreitenden Steuergestaltungen wurden keine Informationen geliefert, zumal auch die finanziellen Auswirkungen der Präventivwirkung von DAC 6 nicht erfasst werden können. Die deutsche Bundesregierung weist darauf hin, dass Regelungslücken in den deutschen Steuergesetzen bereits durch das Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb¹²⁾ geschlossen worden sind.

Die Einführung der Mitteilungspflicht über grenzüberschreitende Steuergestaltungen hat in Deutschland (Sach-)Kosten von insgesamt 44,5 Mio Euro verursacht, wovon 40 Mio Euro auf die Informationstechnik entfallen. Personalkosten der Verwaltung und die bei den meldepflichtigen Personen anfallenden Kosten der Rechtsbefolgung sind dabei nicht

¹⁰⁾ Das EU-MPFG verwendet dafür den Begriff des „relevanten Steuerpflichtigen“ (§ 3 Z 9 EU-MPFG).

¹¹⁾ Gesetz über die Finanzverwaltung (Finanzverwaltungsgesetz – FVG), dBGBI I, S 846, 1202, in aktueller Fassung.

¹²⁾ Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb (Steueroasen-Abwehrgesetz – StAbwG), dBGBI I, 2056.

berücksichtigt. Über die diesen gegenüberstehenden Steuermehreinnahmen iZm der durch die Mitteilungspflicht möglichen Aufdeckung missbräuchlicher Steuergestaltungen lagen der Bundesregierung keine Erkenntnisse vor.¹³⁾

IV. Schlussfolgerung

Bereits die vom Unterausschuss für Steuerfragen des Europäischen Parlaments (FISC)¹⁴⁾ in Auftrag gegebene Studie aus März 2022¹⁵⁾ hat ergeben, dass durch DAC 6 die von der Europäischen Kommission erhofften Effekte nicht erzielt worden sind. Und zwar deshalb, weil

- aufgrund der *nicht hinreichend definierten bzw sehr weit gefassten Kennzeichen* („Hallmarks“) nicht klar sei, welche Gestaltungen tatsächlich gemeldet werden müssen. Dies würde den Mitgliedstaaten zwar mehr Freiraum bei der Umsetzung der Richtlinie ermöglichen hätte aber eine uneinheitliche Anwendung und Auslegung in den einzelnen EU-Mitgliedstaaten zur Folge.
- in den einzelnen Mitgliedstaaten in qualitativer und quantitativer Hinsicht *unterschiedliche Informationen gemeldet und ausgetauscht* würden, weil Mitgliedstaaten im Zuge der nationalen Umsetzung von DAC 6 zum Teil zusätzliche Kennzeichen hinzugefügt haben;
- die Steuerbehörden mit dem Überfluss an gemeldeten Informationen *überfordert* seien; und
- aufgrund der unklaren „Hallmarks“ auch legale Steuergestaltungen mitgeteilt werden müssen.

Dadurch würde das Funktionieren des Binnenmarkts nicht verbessert, weshalb die Studie auch die Rechtmäßigkeit der für DAC 6 angeführten Rechtsgrundlage (Art 115 AEUV) in Frage stellt. Von der deutschen Bundesregierung wird die (grundsätzliche) Vereinbarkeit von DAC 6 mit den Grundrechten der EU, insbesondere mit Art 113 und Art 115 AEUV unter Verweis auf die Rechtsprechung des EuGH in der Rs *Orde van Vlaamse Balies ua*¹⁶⁾ nicht bezweifelt. Ebenso wird die Meinung zum Ausdruck gebracht, dass DAC 6 einer Verhältnismäßigkeitsprüfung nach Art 52 Abs 1 der Charta der Grundrechte der EU (GRC¹⁷⁾) sehr wohl standhält. Allerdings hat der EuGH gerade in der zitierten Entscheidung aufgrund des Vorlageantrags des belgischen Verfassungsgerichts auf Initiative der flämischen Rechtsanwaltskammer festgehalten, dass Art 8ab Abs 5 EU-AHR idF des Art 1 Z 2 DAC 6 zumindest insoweit Unionsrecht widerspricht, als Intermediäre, die sich auf eine gesetzliche Verschwiegenheitspflicht berufen, andere an der Gestaltung beteiligte Intermediäre oder – falls es solche nicht gibt – den relevanten Steuerpflichtigen selbst unverzüglich schriftlich und unter Angabe von Gründen darüber zu unterrichten haben, dass sie seiner Meldepflicht nicht nachkommen können. Weil es belgischen Rechtsanwälten nicht möglich ist, dieser Informationspflicht nachzukommen, ohne das belgische Berufsgeheimnis zu verletzen, an das Anwälte gebunden sind, und weil das Berufsgeheimnis ein wesentlicher Bestandteil der GRC ist, insbesondere in Bezug auf Art 7 GRC, der das Recht auf Achtung des Privat- und Familienlebens garantiert, hat der EuGH einen (teilweisen) Verstoß gegen Unionsrecht festgestellt. Denn die in Art 8ab Abs 5 EU-AHR und die in § 11 EU-MPFG erfolgte Umsetzung dieser Informationspflicht von Intermediä-

¹³⁾ Antwort der Bundesregierung zur Frage 14.

¹⁴⁾ FISC = *Economic and Monetary Affairs Subcommittee on tax matters*. Der FISC-Unterausschuss unterstützt den *Ausschuss für Wirtschaft und Währung (ECON)* im Kampf gegen Steuerbetrug, Steuerhinterziehung und Steuervermeidung und im Hinblick auf finanzielle Transparenz für Besteuerungszwecke.

¹⁵⁾ *European Parliament*, Study requested by the FISC subcommittee, Assessment of recent anti-tax avoidance and evasion measures (ATAD & DAC 6) (2022), abrufbar unter [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/703353/IPOL_STU\(2022\)703353_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/703353/IPOL_STU(2022)703353_EN.pdf) (Zugriff am 26. 6. 2023).

¹⁶⁾ EuGH 8. 12. 2022, *Orde van Vlaamse Balies ua*, C-694/20.

¹⁷⁾ Charta der Grundrechte der Europäischen Union, ABI C 364 vom 18. 12. 2000, S 1.

ren hat einen Eingriff in das durch die GRC garantierte Recht auf Achtung der Kommunikation zwischen Rechtsanwalt und Mandant zur Folge.

Die von Deutschland zwei Jahre nach Einführung der Meldepflicht gezogene Zwischenbilanz zur Mitteilungspflicht grenzüberschreitender Steuergestaltungen ist jedenfalls ernüchternd. Wesentliche Erkenntnisse über neue Steuersparmodelle wurden nicht gewonnen.¹⁸⁾ Auch die Anzahl der identifizierten Modelle mit steuerpolitischem Handlungsbedarf ist nicht überwältigend. Insofern überrascht es, dass die deutsche Bundesregierung im Rahmen eines „*Steuerfairnessgesetzes*“ plant, die Mitteilungspflicht, die sich derzeit nur auf grenzüberschreitende Sachverhalte bezieht, über die Vorgaben von DAC 6 hinaus – auch auf rein innerstaatliche Steuergestaltungen – ausweiten zu wollen und demnächst die hierfür erforderlichen gesetzlichen Grundlagen zu schaffen. Mit Spannung abzuwarten sind auch die gemäß Art 27 DAC 6 von der Kommission, dem Europäischen Parlament und dem Rat vorzulegenden Berichte über die Anwendung von DAC 6 durch die Mitgliedstaaten, die möglicherweise eine Anpassung der Richtlinie auslösen werden.

¹⁸⁾ Schwab, Meldepflichten ohne Mehrwert, BStBKR-Report (2023) 1.

Automatischer Informationsaustausch über Finanzkonten nach § 91 GMSG – Liste der teilnehmenden Staaten

Info des BMF vom 21. 6. 2023, 2023-0.415.373.

Diese BMF-Info listet alle Staaten und Territorien auf, welche für den Meldezeitraum 2023 zwecks automatischen Austausches von Informationen über Finanzkonten als teilnehmende Staaten nach § 91 GMSG gelten, und führt darüber hinaus jene Staaten und Territorien an, für die im Kalenderjahr 2023 Informationen gemäß § 4 GMSG an das zuständige Finanzamt übermittelt werden müssen.

Zwecks automatischen Austausches von Informationen über Finanzkonten gelten im Kalenderjahr 2022 folgende Staaten und Territorien als teilnehmende Staaten nach § 91 GMSG (Änderungen ab 1. 5. 2023 **fett**):

Albanien, Andorra, Anguilla, Antigua und Barbuda, Argentinien, Aruba, Aserbaidschan, Australien, Bahamas, Bahrain, Barbados, Belgien, Belize, Bermuda, Brasilien, Britische Jungferninseln, Brunei Darussalam, Bulgarien, Cayman Islands, Chile, China, Cook Inseln, Costa Rica, Curaçao, Dominica, Ecuador, Dänemark, Deutschland, Estland, Färöer Inseln, Finnland, Frankreich (einschließlich Französisch-Guayana, Guadeloupe, Martinique, Mayotte, Réunion, Sankt Bartholomäus und St. Martin), **Georgien**, Ghana, Gibraltar, Grenada, Griechenland, Grönland, Guernsey, Hongkong, Indien, Indonesien, Irland, Island, Israel, Isle of Man, Italien, Jamaika, Japan, Jersey, Kanada, Kasachstan, Katar, Kenia, Kolumbien, Korea (Republik), Kroatien, Kuwait, Lettland, Libanon, Liberia, Liechtenstein, Litauen, Luxemburg, Macau, Malaysia, Malediven, Malta, Marokko, Marshall-Inseln, Mauritius, Mexiko, Moldau, Monaco, **Montenegro**, Montserrat, Nauru, Neukaledonien, Neuseeland, Niederlande (einschließlich Bonaire, Saba und Sint Eustacius), Nigeria, Niue, Norwegen, Oman, Pakistan, Panama, Peru, Polen, Portugal, Rumänien, Russland (mit Stand vom 23. 3. 2022 ist der Informationsaustausch mit Russland aufgrund der Amtshilfekonvention suspendiert), Saint Kitts und Nevis, Saint Lucia, Saint Vincent und die Grenadinen, Samoa, San Marino, Saudi Arabien, Schweden, Schweiz, Seychellen, Singapur, Sint Maarten, Slowakei, Slowenien, Spanien (einschließlich Kanarische Inseln), Südafrika, **Thailand**, Tschechische Republik, Türkei, Turks und Caicos Inseln, Uganda, **Ukraine**, Ungarn, Uruguay, Vanuatu, Vereinigte Arabische Emirate, Vereinigtes Königreich und Zypern.