RAMBOLL

LE London Economics

syntesia

# BEWERTUNG DER RICHTLINIE 2011/16 UND IHRER ÄNDERUNGEN

ZUSAMMENFASSUNG
11. JANUAR 2024

WWW.RAMBOLL.COM

# BEWERTUNG DER RICHTLINIE 2011/16 UND IHRER ÄNDERUNGEN
# ZUSAMMENFASSUNG

| | |
|---|---|
| Name des Projekts | **Bewertung der Richtlinie 2011/16 und ihrer Änderungen** |
| Empfänger | **Generaldirektion Steuern und Zollunion** |
| Art des Dokuments | **Zusammenfassung** |
| Autoren | **Giacomo Luchetta, Giulia Stecchi, Patrice Muller, Vanessa Ludden, Daniel Herr, Maddalena Monaco, Luisa Aparicio Jodar** |
| Datum | **11. Januar 2024** |

**RECHTLICHER HINWEIS**

Die in diesem Bericht enthaltenen Informationen und Ansichten sind die des Autors/der Autoren und spiegeln nicht unbedingt die offizielle Meinung der Kommission wider. Die Kommission übernimmt keine Gewähr für die Richtigkeit der in dieser Studie enthaltenen Daten. Weder die Kommission noch Personen, die im Namen der Kommission handeln, können für die Verwendung der in dieser Studie enthaltenen Informationen verantwortlich gemacht werden.

# DEUTSCH

## 1. EINFÜHRUNG

Diese Zusammenfassung ist Teil der Begleitstudie zur **Bewertung der Richtlinie 2011/16 EU und ihrer Änderungen**. Sie wurde der Europäischen Kommission (Generaldirektion Steuern und Zollunion) von einer Gruppe von Beratungsunternehmen und Forschungseinrichtungen unter der Leitung von Ramboll vorgelegt, zu denen auch Syntesia Policy and Economics und London Economics gehören.

Die Begleitstudie besteht aus einer umfassenden Bewertung der Richtlinie 2011/16/EU (im Folgenden DAC oder die Richtlinie)[1] , mit besonderem Augenmerk auf den Zeitraum ab 2018. Der Auftrag wurde im Einklang mit den Leitlinien für eine bessere Rechtsetzung durchgeführt und umfasst die **fünf Standardbewertungskriterien** (Wirksamkeit, Effizienz, Relevanz, Kohärenz und EU-Mehrwert) sowie eine Analyse der **Umsetzung** der Richtlinie. Untersucht wurden alle DAC-Bestimmungen, einschließlich der vor 2022 angenommenen Änderungen, und zwar:

1. DAC1 Automatischer Informationsaustausch (AIA/AEOI)[2] über Einkünfte;
2. DAC2 AIA über finanzielle Vermögenswerte;
3. DAC3 AIA über Steuervorbescheide (Advance Tax Ruling - ATR) und Vorabvereinbarungen über die Verrechnungspreisgestaltung (Advance Price Agreement - APA);
4. DAC4 AIA zu länderbezogenen Berichten (Country-by-Country Report – CbCR);
5. DAC5 über den Zugang zu Informationen über wirtschaftliches Eigentum im Rahmen der Anti-Geldwäsche-Bestimmungen;
6. Andere Formen der Verwaltungszusammenarbeit, einschließlich der Anwesenheit in anderen Steuerverwaltungen während Untersuchungen sowie Austausch von Informationen auf Ersuchen (Exchange of Information on Request - EOIR) und spontaner Informationsaustausch (Spontanous Exchange of Information - SEOI) und der gleichzeitigen Kontrollen; und
7. In Anbetracht der seit ihrer Verabschiedung verstrichenen Zeit in geringerem Maße DAC6 AIA über grenzüberschreitende Gestaltungen und DAC7 AIA über Plattformtransaktionen.

Die Methodik wurde so konzipiert, dass sie mit der Bewertung von 2019[3] vereinbar ist und den Bericht des Europäischen Rechnungshofs (EuRH) von 2021[4] und die Entschließung des Europäischen Parlaments (EP)[5] berücksichtigt. Die Bewertung wurde in drei Phasen durchgeführt (Abbildung 1):

- **Strukturierung**, die die vorbereitenden Aktivitäten für die Entwicklung der Bewertung umfasst, einschließlich der Verfeinerung der Methodik und der Erstellung der Bewertungsinstrumente;

[1] Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG.

[2] AEOI (Automatic Exchange of Information), als englische Abkürzung, ist häufig auch in deutschen Übersetzungen zu finden und wird daher hier zur Vollständigkeit mitangeführt.

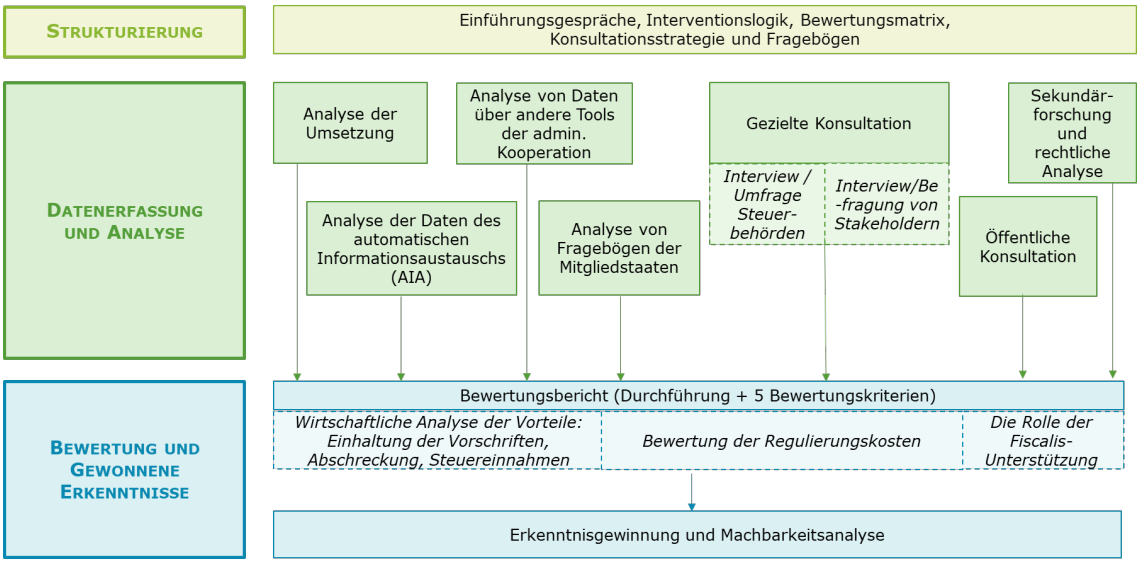
[3] Commission Staff Working Document, Evaluation of the Council Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC; Report for the European Commission – DG TAXUD, Evaluation of Administrative Cooperation in Direct Taxation, by Economisti Associati. Im Folgenden die "Bewertung" bzw. "Bewertung 2019" und die "Bewertungsstudie".

[4] European Court of Auditors, Exchanging tax information in the EU: solid foundation, cracks in the implementation, Special Report. Im Folgenden 'ECA (2021)'.

[5] Report on the implementation of the EU requirements for exchange of tax information: progress, lessons learnt and obstacles to overcome (2020/2046(INI)), Committee on Economic and Monetary Affairs, A9-0193/2021, 3.6.2021; European Parliamentary Research Service, Implementation of the EU requirements for tax information exchange.

- **Datenerfassung und -analyse**, in deren Verlauf die Datenanalyse, die Konsultationen sowie die Rechts- und Sekundärforschung abgeschlossen wurden, um die für die anschließende Bewertung erforderlichen Daten und Informationen zu erhalten; und
- **Bewertung und Lehren aus den Erfahrungen**, bei der die gesammelten Daten und Informationen zur Erstellung des Bewertungsberichts verwendet wurden, der die fünf Bewertungskriterien und die Durchführungsanalyse abdeckt, sowie zur Erstellung von Schlussfolgerungen und Lehren aus den Erfahrungen.

**Abbildung 1. Gesamtansatz für die Aufgabenstellung**




**Insgesamt nahmen 162 Interessenvertreter an der Konsultation teil:**

- 16 während der Einführungsgespräche;
- 75 in Interviews während der gezielten Konsultation (sowohl private Akteure als auch Steuerbehörden);
- 71 in der Online-Umfrage.

Die gezielte Konsultation erstreckte sich über eine Stichprobenstrategie auf die verschiedenen EU-Regionen. Die Stichprobe umfasste eine "Kernstichprobe" von acht Mitgliedstaaten[6] , in denen das Studienteam sowohl die lokalen Steuerbehörden als auch private Stakeholder befragte, und eine "erweiterte" Stichprobe von sechs weiteren Mitgliedstaaten[7] , in denen nur die lokalen Steuerbehörden befragt wurden.

Was die privaten Interessenvertreter betrifft, so spiegeln die betroffenen Kategorien die von den verschiedenen DAC-Bestimmungen abgedeckten Sektoren wider, und zwar:

- Finanzinstitute, vor allem für DAC2 relevant;
- Multinationale Unternehmen (MNU) und Großunternehmen, die vor allem von den DAC-Bestimmungen über aggressive Steuerplanung betroffen sind, insbesondere von DAC3/4/6;
- Intermediäre, die für die DAC-Bestimmungen insgesamt relevant sind, in Bezug auf ihre Auswirkungen auf die Einhaltung der Vorschriften und das Verhalten der Steuerzahler; und
- Online-Plattformen, mit Schwerpunkt auf DAC7.

[6] Deutschland, Frankreich, Irland, Italien, die Niederlande, Polen, Rumänien und Spanien.

[7] Finnland, Lettland, Luxemburg, Österreich, Slowenien und Zypern.

# 2. HINTERGRUND UND INTERVENTIONSLOGIK

Die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der direkten Steuern (ACDT – Administrative Cooperation in Direct Taxation) umfasst eine Reihe von Kooperationsinstrumenten, die den nationalen Steuerbehörden zur Verfügung gestellt werden, um die grenzüberschreitende Interaktion und den Informationsaustausch im Bereich der direkten Steuern zu stärken. Diese helfen den Steuerbehörden bei der korrekten Veranlagung und Anwendung von Steuern sowie bei der Bewältigung und Vermeidung von Verzerrungen bei der Einhaltung der Steuervorschriften aufgrund einer globalisierten und digitalen Wirtschaft.

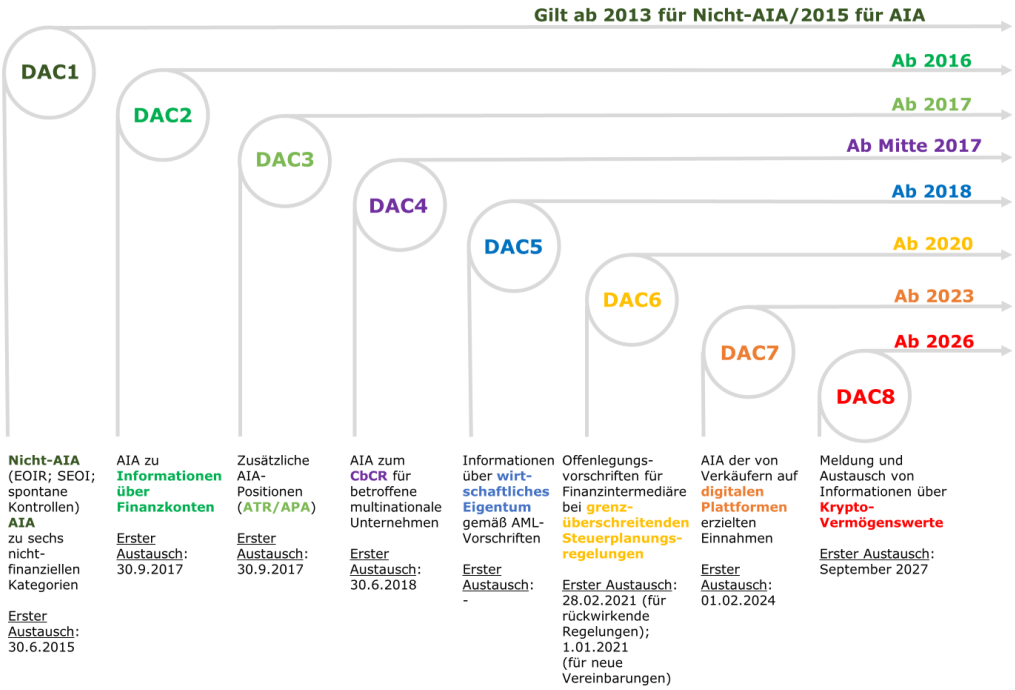
Auf EU-Ebene ist die Gewährleistung einer gerechten und effektiven Besteuerung für das reibungslose Funktionieren des Binnenmarktes von größter Bedeutung. Die Freiheit, sich über nationale Grenzen hinweg zu bewegen, tätig zu werden und zu investieren, kann in Verbindung mit den unterschiedlichen Steuersystemen den Weg zu **Steuerbetrug und Steuerhinterziehung** ebnen, die sich aus der Nichtangabe von Einkünften aus Nichtansässigkeitsländern oder von dort gehaltenen Vermögenswerten ergeben, sowie zu **Steuervermeidung**, insbesondere wenn es Schlupflöcher in den Steuersystemen der Mitgliedstaaten gibt, die aggressive Steuerplanungsstrategien fördern.

**Die DAC wurde 2011 angenommen**, wobei einige bereits bestehende Kooperationsinstrumente überarbeitet und neue eingeführt wurden. Die erste Version von DAC - später bekannt als DAC1 - integrierte (i) den Informationsaustausch auf Anfrage (EOIR – Exchange of Information on Request), (ii) den spontanen Informationsaustausch (Spontanauskunft) (SEOI – Spontaneous Exchange of Information) und gleichzeitige Prüfungen und führte den ersten obligatorischen AIA für persönliche Einkünfte ein. Darüber hinaus führte DAC (i) die Möglichkeit ein, dass Steuerbeamte eines bestimmten Mitgliedstaates in den Verwaltungsbüros eines anderen Mitgliedstaates anwesend sein können, (ii) den Austausch von bewährten Praktiken und Erfahrungen und (iii) bilaterale Rückmeldungen als andere Formen der Verwaltungszusammenarbeit. Die Einführung der DAC ermöglichte einen umfassenderen Ansatz für die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der direkten Steuern (ACDT), der klare operationelle Regeln, z. B. für Fristen, Feedback-Bestimmungen, Standardformulare und gesicherte Kanäle für den Informationsaustausch, vorsieht und die EU-Vorschriften an internationale Standards anpasst[8] .

Im Laufe des Jahrzehnts der Umsetzung der Richtlinie wurden sieben Änderungen angenommen. Wie in Abbildung 2 zusammengefasst, zielten diese Änderungen darauf ab, den Anwendungsbereich der Instrumente für die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der direkten Steuern (ACDT) zu erweitern, neue wirtschaftliche Realitäten mit den damit verbundenen potenziellen Problemen der Steuertransparenz und -gerechtigkeit zu berücksichtigen und die Anforderungen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) und internationaler Standards zu erfüllen.

[8] D.h. Artikel 26 (Absätze 4 und 5) des OECD-Musterabkommens (keine inländischen Steuerzinsen und kein Bankgeheimnis).

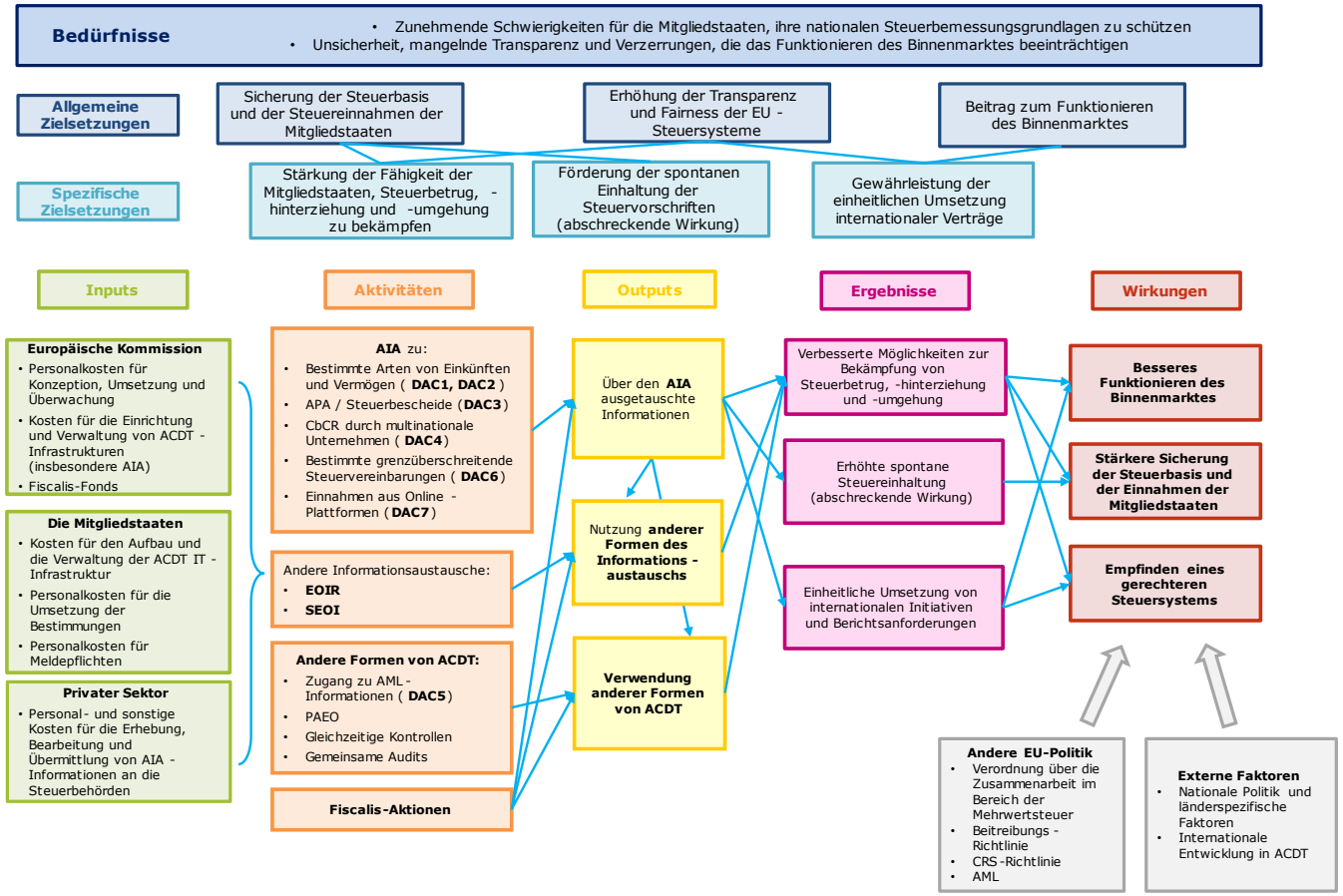
**Abbildung 2. Überblick über die Entwicklung von DAC**




*Quelle: Ausarbeitung der AutorInnen auf der Grundlage von ECA (2021)*

Die umseitige Abbildung 3 stellt die Interventionslogik der Richtlinie dar und beschreibt die Kausalkette zwischen den Bestimmungen der Richtlinie und ihren Zielen. Es werden die Bedürfnisse, die mit der Richtlinie angegangen werden, ihre Wirkungen (Outputs, Ergebnisse und Wirkungen) und die externen Faktoren, die die Erreichung der Ziele beeinflussen können, aufgezeigt.

## Abbildung 3. Interventionslogik[9]




Quelle: Ausarbeitung der AutorInnen.

[9] ACDT steht für Administrative Cooperation in Direct Taxation, also die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der direkten Steuern. PAEO steht für Presence in Administrative Offices and Enquiries, also die Anwesenheit in anderen Steuerverwaltungen während Untersuchungen. Alle weiteren verwendeten Kürzel in der Abbildung sind im Text erläutert.

# 3. ÜBERBLICK ÜBER DIE WICHTIGSTEN ERGEBNISSE

Insgesamt fällt die **Bewertung der Richtlinie positiv aus**, mit einigen Einschränkungen und einer Reihe von möglichen Verbesserungen, die im Folgenden erörtert werden. Die DAC und ihre Änderungen wurden ohne größere Probleme umgesetzt. Die Umsetzung wird jedoch von den Steuerverwaltungen als mühsam angesehen. In dieser Hinsicht führt die Richtlinie zum Austausch erheblicher Informationsmengen, die im Laufe der Zeit zunehmen, und, was noch wichtiger ist, die Informationen werden in zunehmendem Maße sowohl zu Kontroll- als auch zu Compliance-Zwecken verarbeitet, abgeglichen und verwendet. Infolgedessen haben die Bestimmungen der Richtlinie zu erheblichen steuerlichen Vorteilen geführt, die die Kosten mehr als aufwiegen. Neben den erheblichen Investitionen in Personal und IT-Entwicklung für die öffentlichen Dienste – die Kommission und die Mitgliedstaaten – entfiel ein großer Teil der Kosten auf private Akteure. Alles in allem ist die DAC zusammen mit anderen EU- und internationalen Initiativen eines der Instrumente, die zu einem gerechteren EU-Steuersystem beitragen. Seine Bestimmungen stehen weitgehend im Einklang mit anderen EU-Vorschriften und internationalen Initiativen und sind in der Lage, einen Mehrwert zu schaffen.

## 3.1 Übertragung und Umsetzung

**Die Umsetzung der DAC in nationales Recht hat keine größeren Probleme aufgeworfen**. Die große Zahl der Vertragsverletzungsverfahren ist meist nicht materiell, sondern betrifft lediglich Verzögerungen bei der Notifiizierung, was sich durch die auf nationaler Ebene erforderliche legislative und operative Arbeit erklären lässt. Interessenvertreter halten **die Umsetzung der DAC** jedoch für **aufwändig,** sowohl wegen der erforderlichen IT-Investitionen und der operativen Anpassungen an die Arbeitsweise der nationalen Steuerbehörden als auch wegen der Häufigkeit der Gesetzesrevisionen, deren Tempo hauptsächlich von internationalen Entwicklungen diktiert wird. Im Zusammenhang mit der Operationalisierung der DAC haben die Steuerbehörden Bedenken geäußert, dass Verfahren zum Schutz der ausgetauschten personenbezogenen Daten und zur Einhaltung der in der Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO) festgelegten Aufbewahrungsfrist in den Zentralverzeichnissen eingeführt werden müssen.

Einige Umsetzungsfragen sind aufgrund nationaler rechtlicher oder politischer Beschränkungen nur für einige Mitgliedstaaten relevant. So stehen beispielsweise die AIA-Informationen der DAC1 über Einkommen nicht allen Mitgliedstaaten für alle Kategorien zur Verfügung. In dieser Hinsicht hat die Kommission, ebenfalls entsprechend den Empfehlungen des EuRH und des EP, einige Harmonisierungsbemühungen unternommen, indem sie ein Minimum an Kategorien vorschlug, die von jedem Mitgliedstaat ausgetauscht werden müssen (und damit auch den Empfehlungen des EuRH und des EP gefolgt ist), und sie hat die Messlatte mit DAC8 noch höher gelegt, indem sie eine allgemeine Verpflichtung zum Austausch aller DAC1-Datenkategorien einführte. Schließlich hat die Analyse auch gewisse Unterschiede bei der Umsetzung der letzten Änderungen, insbesondere von DAC6, ergeben. Dies hätte verhindert werden können, wenn alle Mitgliedstaaten einen gemeinsamen Leitfaden gebilligt hätten, wie dies bei anderen DAC-Bestimmungen der Fall war.

Die Europäische Kommission hat die meisten Empfehlungen des Europäischen Rechnungshofs und des Europäischen Parlaments durch die jüngste Gesetzgebungsinitiative (z. B. Aufnahme von Krypto-Assets in den Anwendungsbereich der DAC) und durch nicht-legislative Maßnahmen (z. B. Einrichtung von Expertenbesuchen in den Mitgliedstaaten) weiterverfolgt oder ist dabei, dies zu tun. Während einige der vorgeschlagenen Bestimmungen in DAC8 vom Rat nicht übernommen wurden, geht der endgültige Text auf die meisten der eingegangenen Empfehlungen ein. Die meisten an die Mitgliedstaaten gerichteten Empfehlungen wurden ebenfalls umgesetzt, wie die zunehmende

Verfügbarkeit von Steueridentifikationsnummern (Tax Identification Number - TIN) im DAC2-Austausch, die verbesserte Qualität, Verarbeitung und Nutzung von DAC1- und DAC2-Daten zeigen. In anderen Fällen, insbesondere bei der Einbeziehung von Steueridentifikationsnummern in den DAC1-Austausch, gibt es noch Raum für Verbesserungen, obwohl DAC8 diesen Aspekt in Angriff nimmt.

## 3.2 Aufnahme

**Zwischen 2018 und 2022 nahm das Volumen der im Rahmen von DAC1 und DAC2 ausgetauschten Informationen weiter zu** und bestätigte damit das Muster, das sich in der Bewertung 2019 abzeichnete. Im Rahmen von DAC1 betraf der Austausch im Durchschnitt mehr als 8,6 Millionen Steuerpflichtige pro Jahr und entsprach einem Einkommensvolumen von rund 55 Mrd. EUR. Die geografische Zusammensetzung des DAC1-Austauschs spiegelt die Größe der EU-Volkswirtschaften wider. Auf Einkünfte aus Beschäftigung und Pensionen entfielen 70% der Steuerpflichtigen und 98% des Wertes, während der Austausch von Daten über andere Einkommenskategorien vergleichsweise weniger bedeutend war, insbesondere was den Wert betrifft. Der Anstieg des Volumens der ausgetauschten Daten hing nicht von der Zunahme der Anzahl der Einkommenskategorien ab, über die die Mitgliedstaaten Informationen austauschen können, die seit 2018 nur geringfügig gestiegen ist[10]. Was DAC2 betrifft, so betraf der jährliche Austausch im Durchschnitt etwa 25 Millionen Konten pro Jahr und einen Wert von 1,7 Billionen EUR, wobei Luxemburg weiterhin der größte Absender von Informationen war.

**DAC3, DAC4 und DAC6 führten ebenfalls zu einem beträchtlichen Informationsaustausch mit einer** stabilen Tendenz. Im Rahmen von DAC3 wurden etwa 1.600 bis 1.700 verbindliche Steuerauskünfte (Steuervorbescheide) pro Jahr ausgetauscht. Insgesamt wurden zwischen 2017 und 2022 25.660 ATR/APA in das spezielle Zentralverzeichnis hochgeladen, wobei eine Handvoll Länder (einschließlich der Niederlande, Polen, Italien und Luxemburg) die meisten verbindliche Steuerauskünfte (Steuervorbescheide) einreichten. Seit 2020 haben jedoch sowohl die Niederlande als auch Luxemburg die Zahl der ausgetauschten ATR/APA als Folge interner steuerpolitischer Reformen drastisch reduziert. Seit dem Start von DAC4 im Jahr 2018 haben die Steuerbehörden mehr als 26.000 CbCR von ihren meldepflichtigen Unternehmen eingeholt, was zu etwa 86.500 Austauschvorgängen zwischen den Mitgliedstaaten führte. Deutschland, Frankreich und die Niederlande waren die wichtigsten Absender von DAC4-Informationen, wobei die höchsten bilateralen Datenströme zwischen Nachbarländern stattfanden. Schließlich wurden in den ersten beiden Jahren des Austauschs rund 46.000 grenzüberschreitende Gestaltungen im Rahmen von DAC6 ausgetauscht, wobei Deutschland auch in diesem Fall der wichtigste Absender von Informationen war.

**Was die Nicht-AIA-Kooperationsmechanismen anbelangt, so wurden die bei der vorangegangenen Bewertung festgestellten Trends weitgehend bestätigt**. Sowohl EOIR als auch SEOI wiesen im Laufe der Zeit unregelmäßige Trends auf, die zumeist von nationalen Entscheidungen abhingen, wurden aber von den Steuerbehörden regelmäßig genutzt und erreichten im Jahr 2022 wieder das Niveau von vor COVID-19. Die Anwesenheit in anderen Steuerverwaltungen während Untersuchungen und gleichzeitige Kontrollen wurden ebenfalls von den meisten Steuerbehörden eingesetzt, auch wenn einige von ihnen nie teilnahmen. Aus Gesprächen mit den Steuerbehörden geht hervor, dass dies auf eine Kombination aus fehlenden Ressourcen, mangelndem Bewusstsein und Gewohnheit in Bezug auf ihre Nutzung zurückzuführen

[10] Ab 2021 waren acht Länder in der Lage, Informationen über alle fünf ursprünglichen Einkommenskategorien zu übermitteln, und weitere neun über vier davon. Im Gegensatz dazu haben sieben Länder nur für drei Kategorien Informationen zur Verfügung und tauschen diese aus, und Zypern nur für zwei.

sein könnte. Insgesamt ist ihre Nutzung seit 2020 rückläufig, auch aufgrund der COVID-19-Beschränkungen.

## 3.3 Relevanz

**Mit der Richtlinie sollen zwei große Herausforderungen angegangen werden**: die Aushöhlung der Steuerbemessungsgrundlage der Mitgliedstaaten als Folge der zunehmenden Globalisierung und das Risiko einer uneinheitlichen steuerpolitischen Reaktion. Öffentliche und private Akteure sind sich einig, dass diese Fragen ein Problem für die Gesellschaft darstellen.

**Die von den DAC-Bestimmungen erfassten Probleme sind nicht alle quantitativ gleich relevant.** Das von EU-Bürgern in anderen Mitgliedstaaten als dem Wohnsitzstaat gehaltene Finanzvermögen ist beträchtlich: Einlagen bei Finanzinstituten und Investments in anderen EU-Ländern machen 9% bzw. 18% des von in der EU ansässigen Personen gehaltenen Bruttofinanzvermögens aus. Gewinnverlagerungen durch multinationale Unternehmen sind ebenfalls ein großes Phänomen. MNU, deren Muttergesellschaft in der EU ansässig ist, erzielten im Jahr 2018 Gewinne vor Steuern in Höhe von fast 1.600 Mrd. EUR. Schätzungen gehen davon aus, dass fast ein Zehntel der Gewinne (und 14% der ausländischen Gewinne), d. h. etwa 150 Mrd. EUR, in Mutterländern erzielt wurden, die als Offshore-Finanzzentren eingestuft werden können. Die relative Bedeutung der von DAC1 erfassten Einkommenskategorien scheint dagegen vergleichsweise viel geringer zu sein. Grenzüberschreitend tätige Arbeitnehmer machen zwischen 1% und 4% der Gesamtzahl der Beschäftigten aus, und ihr Einkommen macht durchschnittlich 2% der Gesamtvergütung der Beschäftigten aus. In ähnlicher Weise machen grenzüberschreitende Rentner 2% der Gesamtzahl der Rentner aus, und der an diese Rentner gezahlte Betrag entspricht 1,5% der gesamten Rentenzahlungen.

Die Interessenvertreter bewerten die Zweckmäßigkeit der Richtlinie positiv. Die Analyse der Zweckmäßigkeit wurde speziell für die verschiedenen DAC-Instrumente durchgeführt. Es **wurden nur sehr wenige Probleme in Bezug auf andere Instrumente als den AIA gemeldet.** In Bezug auf den AIA **sind die DAC6-Berichtsanforderungen das meistdiskutierte Thema**. Sowohl öffentliche als auch private Interessenvertretersind der Meinung, dass mehrere Aspekte im Zusammenhang mit DAC6 weder klar definiert noch leicht anwendbar sind. Der Mangel an Klarheit, der durch das Fehlen von Leitlinien, die von allen Mitgliedstaaten gebilligt wurden, noch verschärft wird, lässt auch Raum für unterschiedliche Auslegungen und Anwendungen auf nationaler Ebene. Da die Bestimmung erst vor kurzem eingeführt wurde, können einige Schwierigkeiten als die üblichen Anfangsschwierigkeiten bei der Umsetzung angesehen werden. Andererseits haben sich einige Bestimmungen an sich als problematisch erwiesen, insbesondere was die Definition bestimmter Kennzeichen und den sogenannten "Main Benefit Test" sowie die Definition meldepflichtiger Intermediäre betrifft. Ein weiteres Problem betrifft die Schwierigkeiten der Finanzinstitute bei der Erfassung der ausländischen TIN ihrer Kunden und der Überprüfung ihrer Korrektheit für DAC2, insbesondere bei bereits bestehenden Kunden. Generell ist die Ermittlung der steuerlichen Ansässigkeit von Steuerpflichtigen sowohl für DAC1 als auch für DAC2 oft problematisch, zumal der Steuerpflichtige Schwierigkeiten haben kann, diese korrekt anzugeben. Was DAC3 betrifft, so gibt es nach wie vor Probleme mit den in das Zentralregister hochgeladenen Zusammenfassungen, die, selbst wenn sie korrekt erstellt wurden, oft nicht ausreichen, um eine Risikobewertung durchzuführen. Diesbezüglich wurde mit den Mitgliedstaaten eine neue Vorlage vereinbart, die ab 2024 verfügbar sein wird. Eines der Hauptprobleme bei DAC4 ist schließlich die anhaltende Schwierigkeit der Steuerbehörden, ihre meldepflichtigen Unternehmen korrekt zu identifizieren und zu überwachen.

## 3.4 Wirksamkeit – Ergebnisse

Die Steuerbehörden stimmten weitgehend darin überein, dass der durch die Richtlinie geschaffene Rahmen der Verwaltungszusammenarbeit förderlich ist, und teilten ihre Wertschätzung für die operativen Instrumente und Systeme, die die Richtlinie mit sich bringt. Sie bestätigten auch, dass die Interaktion zwischen den verschiedenen Bestimmungen und Instrumenten eine der Stärken der Richtlinie ist.

Die Bewertung der Erreichung der spezifischen Ziele der Richtlinie begann mit einer **Analyse der Verwendbarkeit der ausgetauschten Informationen im Hinblick auf Vollständigkeit, Qualität und Aktualität**. Der DAC1- und DAC2-Austausch weist einen hohen Grad an Vollständigkeit auf, da die ausgetauschten Informationen detaillierte und granulare Daten sowohl zum Inhalt als auch zu den Kennungen enthalten. Die einzige Ausnahme ist die Angabe der TIN des Empfängerlandes beim DAC1-Austausch, die nach wie vor selten ist (etwa 2% der betroffenen Steuerpflichtigen). In Bezug auf DAC3 und DAC4 beklagten die Steuerbehörden die unterschiedliche Qualität der ausgetauschten Informationen. Insbesondere bei DAC4 sind nicht alle Mitgliedstaaten in der Lage sicherzustellen, dass die CbCR von lokalen multinationalen Unternehmen erhoben werden, was die Vollständigkeit der Informationen beeinträchtigen kann. Es wurden keine Probleme mit der Aktualität des Austauschs festgestellt.

Zwischen 23 und 25 Länder gleichen systematisch die DAC1- und DAC2-Daten ab, und die meisten von ihnen gleichen auch DAC3-, DAC4- und DAC6-Informationen ab. Die **Übereinstimmungsquoten für DAC1 und DAC2 sind recht hoch und liegen meist bei etwa 85-90% der eingegangenen Informationen**, was einen Anstieg gegenüber der letzten Auswertung bedeutet, insbesondere beim automatischen Abgleich. Auch bei DAC3 und DAC4 sind die Übereinstimmungsquoten hoch und steigend, und auch bei DAC6 hat der Abgleich im ersten Jahr gut funktioniert. Nach dem Abgleich verwenden die Steuerbehörden die Informationen für verschiedene Zwecke. In den letzten Jahren **gaben alle Steuerbehörden an, DAC1- und DAC2-Informationen für Steuerkontrollzwecke zu verwenden**, insbesondere für Risikobewertungen und Prüfungen. DAC3- und DAC4-Informationen werden ebenfalls von den meisten Mitgliedstaaten verwendet, wenn auch nicht von allen systematisch. Nicht-AIA-Instrumente wurden ebenfalls als wertvoll für die Aufdeckung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung gelobt, insbesondere EOIR.

**Der AIA, insbesondere DAC1 und DAC2, wird auch genutzt, um die spontane Einhaltung der Steuervorschriften zu fördern**, indem Meldungen zur Offenlegung und Sensibilisierungskampagnen durchgeführt werden. Im Rahmen der Evaluierung wurde auch untersucht, inwieweit DAC zu einer Verhaltensänderung bei den Steuerpflichtigen geführt hat. Die gesammelten Rückmeldungen deuten darauf hin, dass **DAC eine abschreckende Wirkung auf Steuerpflichtige, die natürliche Personen sind, hatte, auch wenn sich diese nicht hinreichend genau quantifizieren lässt**. Insbesondere in Bezug auf DAC2 berichteten die Steuerbehörden über eine Wirkung auf die Offenlegung von Finanzvermögen im Ausland und auf die darauf gezahlten Steuern. **Die abschreckende Wirkung auf Unternehmen wird von den Beteiligten (noch) nicht als so bedeutend empfunden**, und die Wirkung von DAC3 und DAC4 wird oft als durch andere internationale Aktivitäten und Maßnahmen verstärkt angesehen. Abschließend hat der DAC (insbesondere DAC3 und in geringerem Maße DAC4 und DAC6) das Potenzial, zur Transparenz der Steuervorschriften beizutragen.

## 3.5 Wirksamkeit – Auswirkungen

**Die Richtlinie verfolgt drei miteinander verknüpfte allgemeine Ziele**. Das erste ist **die Sicherung der Steuereinnahmen der Mitgliedstaaten** durch die Erhöhung der erhobenen oder zurückgeforderten Steuern von Steuerpflichtigen mit Einkommen, Vermögenswerten oder

Tätigkeiten in verschiedenen Mitgliedstaaten , entweder durch Steuerkontrolltätigkeiten oder durch eine Verbesserung der spontanen Einhaltung der Steuervorschriften.

Trotz der Vorbehalte, die mit der quantitativen Analyse[11] verbunden sind, deuten die Hinweise, die von den Steuerbehörden und privaten Interessenvertretern unterstützt werden, darauf hin, dass **die Richtlinie wirksam zur Sicherung der Steuereinnahmen der Mitgliedstaaten beiträgt**. Die gesamten Steuervorteile werden auf etwa 6,8 Mrd. EUR pro Jahr geschätzt; obwohl sie in absoluten Zahlen sehr hoch sind, entsprechen sie jedoch nur etwa 0,3% der Einnahmen aus direkten Steuern in der EU. Es wird allgemein davon ausgegangen, dass DAC1 und DAC2 ermöglichten, versteckte Steuerbesteuerungsgrundlagen zu ermitteln und die Einhaltung der Steuervorschriften sowohl durch Durchsetzung als auch durch Abschreckung zu verbessern. Zusammen mit den Nicht-AIA-Instrumenten führen diese Instrumente nach Angaben der Steuerbehörden zu zusätzlichen veranlagten Steuern in Höhe von 1,2 Mrd. EUR pro Jahr. Für DAC4 liegen zwar keine Daten vor, aber die Wirtschaftsliteratur deutet darauf hin, dass die CbCR den effektiven Steuersatz für multinationale Unternehmen erhöhen können. Auch wenn der Effekt im Vergleich zu öffentlichen CbCR wahrscheinlich geringer ist, ist das Ausmaß des Problems, um das es geht, so groß, dass der Nutzen bei einigen Milliarden EUR liegt.

Die Richtlinie verfolgt zwei weitere Ziele, nämlich zum reibungslosen Funktionieren des Binnenmarktes beizutragen und die Fairness des EU-Steuersystems zu erhöhen. Beide Ziele können in dem Maße erfüllt werden, wie die Richtlinie die Steuereinnahmen der Mitgliedstaaten sichert. Die **DAC trägt über zwei Kanäle zum Funktionieren des Binnenmarktes bei**. Erstens schränkt sie die Möglichkeiten der Steuerhinterziehung und -umgehung für grenzüberschreitend tätige Unternehmen und Privatpersonen ein und beseitigt oder begrenzt so steuermindernde Verzerrungen. Zweitens hat er positive Ergebnisse bei der Harmonisierung der Meldepflichten für Unternehmen des Privatsektors in Bezug auf DAC2, DAC4 und – in Zukunft – DAC7 erzielt. **DAC erhöht auch die Fairness der Steuersysteme der EU und der Mitgliedstaaten**. Auch wenn dieser Erfolg schwer zu messen ist, besteht doch Einigkeit darüber, dass die DAC dazu beigetragen hat, den Spielraum von Privatpersonen und Unternehmen zu verringern, die ihre Besteuerungsgrundlagen im Ausland verstecken und sich einer gerechten Besteuerung entziehen wollen. Die DAC kann jedoch nur eine unterstützende Rolle für den breiteren steuerlichen Rahmen spielen: Wenn bestimmte Aspekte oder Praktiken nicht durch die materiellen Steuervorschriften abgedeckt sind, kann der Informationsaustausch allein das Problem nicht lösen, unabhängig vom Umfang der ausgetauschten Informationen. In dieser Hinsicht ist DAC nur eines der Instrumente, die zusammen mit anderen EU- und internationalen Initiativen dazu beitragen, dass ein gerechterer Betrag an Steuern im richtigen Mitgliedstaat gezahlt wird.

## 3.6 Effizienz

Im Rahmen des Effizienzkriteriums wurden in der Studie sowohl die Einrichtungs- als auch die wiederkehrenden Anpassungskosten und -belastungen für private und öffentliche Akteure geschätzt. Die **jährlich wiederkehrenden Anpassungskosten und der Verwaltungsaufwand für die DAC werden auf etwa 650 Mio. EUR geschätzt**.

Aus der Verteilungsperspektive betrachtet, entfällt der Großteil (93%) der Belastungen auf private Akteure. Im Zeitraum 2018-19, vor dem Inkrafttreten von DAC6, beliefen sich die wiederkehrenden Verwaltungskosten auf etwa 550 Mio. EUR; mit dem Inkrafttreten von DAC6 stiegen sie auf 800 bis

[11] Die zusätzlichen Steuereinnahmen, die durch die DAC generiert werden, wurden auf der Grundlage der von den Mitgliedstaaten übermittelten Daten und der Wirtschaftsliteratur ermittelt. In beiden Fällen sind die Schätzungen mit einer gewissen Unsicherheit behaftet, die bei DAC4 höher ist. Wie bei DAC1 und DAC2 sind die verfügbaren nationalen Daten nach wie vor begrenzt, auch wenn der Erfassungsbereich wächst, und ihre Genauigkeit kann nicht unabhängig überprüft werden. Was DAC4 betrifft, so befasst sich die Wirtschaftsliteratur nicht speziell mit den DAC-Instrumenten, so dass die Ergebnisse extrapoliert werden müssen, um relevante Schätzungen zu erhalten.

900 Mio. EUR. Die kostspieligste Bestimmung in diesem Zeitraum war DAC2; mit der Zeit gehen die Kosten jedoch tendenziell zurück. Schätzungen zufolge war auch DAC6 im Berichtszeitraum recht teuer, gerade wegen der anfänglichen Bemühungen um die Einhaltung. Auf DAC4 entfielen in den letzten beiden Jahren etwa 6% der Gesamtkosten.

Die wiederkehrenden Kosten und Belastungen für die Steuerbehörden machen weniger als 7% der Gesamtkosten aus. DAC1 und DAC2 verursachen die höchsten Kosten, während die Kosten für DAC3 niedriger sind und DAC4 irgendwo dazwischen liegt. Generell hat sich die Erkenntnis aus der vorangegangenen Evaluierung bestätigt: Die Einführungskosten sind bei der Einführung neuer DAC erheblich, nehmen dann aber ab und stabilisieren sich im Laufe der Zeit, während die wiederkehrenden Kosten steigen. Die Kosten im Zusammenhang mit den Nicht-AIA-Bestimmungen sind relativ gering, was vor allem auf ihre geringere Inanspruchnahme zurückzuführen ist; sie belaufen sich auf etwa 1 Mio. EUR pro Jahr und gehen seit 2020 weiter zurück, da weniger auf die Mechanismen der fortgeschrittenen Zusammenarbeit (Anwesenheit in anderen Steuerverwaltungen während Untersuchungen (PAOE) und simultane Kontrollen), auch aufgrund der COVID-19-Pandemie, zurückgegriffen wird. Schließlich liegen die Kosten für die Berichterstattung der Mitgliedstaaten an die Kommission in der Größenordnung von 140.000 EUR pro Jahr, wovon die Hälfte auf die Erstellung der Jährlichen Bewertung entfällt.

Angesichts der Unsicherheiten bei der Schätzung des Nutzens wird der Vergleich von Kosten und Nutzen anhand von drei Szenarien vorgenommen:

- Das **umfassende Szenario**, das auf den zentralen Schätzungen aller Kosten und Nutzen beruht;
- Das **Low-Range-Szenario**, das auf den niedrigsten Schätzungen aller Kosten und Nutzen beruht;
- Das **datenbasierte Szenario**, bei dem nur Daten von Interessenvertretern und Steuerbehörden berücksichtigt werden und die in der Literatur enthaltenen Schätzungen der DAC4-Vorteile nicht berücksichtigt werden.

Nach der Kosten-Wirksamkeits-Analyse stehen **die wiederkehrenden Belastungen durch die DAC in einem mehr als angemessenen Verhältnis zu dem erzielten Nutzen.** Bei den verschiedenen Sensitivitätsszenarien **liegt der jährliche Nettonutzen zwischen 500 Mio. und 6,1 Mrd. EUR**. Selbst unter Berücksichtigung der Unsicherheiten bei der Quantifizierung der Auswirkungen von DAC4 bleibt der Nettonutzen positiv und erheblich. Selbst bei den konservativsten Schätzungen, d. h. denjenigen, die auf der Grundlage von Primärdaten über die von einer wachsenden Zahl von Mitgliedstaaten gewährten Steuervergünstigungen vorgenommen wurden, ist der Nutzen mindestens doppelt so hoch wie die Belastung. In den anderen Szenarien sind sie acht- bis zehnmal größer als die entstehenden Kosten.

## 3.7 Kohärenz

DAC steht in Wechselwirkung mit einer Reihe von EU- und Nicht-EU-Rechtsvorschriften. Die **Richtlinie und ihre Bestimmungen sind mit den anderen einschlägigen EU-Initiativen kohärent**, insbesondere mit jenen, die gleiche oder ähnliche Instrumente für die Verwaltungszusammenarbeit in verschiedenen Steuerbereichen (Mehrwertsteuer, Verbrauchsteuern, Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern ) vorsehen. Dennoch gibt es kleine Unstimmigkeiten, die meist auf die unterschiedlichen Ziele anderer EU-Richtlinien zurückzuführen sind, wie z. B. der Richtlinie zur Bekämpfung der Geldwäsche (Anti-Money Laundering Directive - AMLD) und der Richtlinie zur Bekämpfung der Steuervermeidung (Anti Tax Avoidance Directive – ATAD). Auf jeden Fall haben die Unterschiede nicht zu ernsthaften Konflikten geführt. Vielmehr gibt es erhebliche Synergien, wie etwa zwischen DAC2 und der AMLD. In einigen wenigen Fällen sind doppelte Meldepflichten entstanden, z. B. im Fall von Plattformen,

für die mehrere bestehende und künftige Meldevorschriften gelten (Artikel 242a der MwSt-Richtlinie, Zentrales Elektronisches Zahlungssystem). Die Duplizierung wird durch die Annahme nationaler Meldevorschriften noch verschärft, wodurch mehrere Ebenen von Verpflichtungen entstehen.

**Was die internationalen Initiativen betrifft, so ist der Grad der Kohärenz der DAC ebenfalls relativ hoch.** In den meisten Fällen wurden die DAC-Bestimmungen im Anschluss an die entsprechenden OECD-Initiativen angenommen, wobei Definitionen und operative Prozesse direkt übernommen wurden. Die besten Beispiele hierfür sind:

- DAC2 / Common Reporting Standard (CRS)
- DAC4 / Base Erosion and Profit Sharing (BEPS) Action 13 und Country-by Country Reporting (CbCR)
- DAC7 / Model Reporting Rules for Digital Platforms (MRDP)
- DAC8 / Crypto-Asset Reporting Framework (CARF).

### 3.8 In anderen Fällen weichen die EU-Bestimmungen vom Anwendungsbereich der OECD-Musterregeln ab, z. B. bei DAC3 in geringem Umfang und bei DAC6 in größerem Umfang. Im Fall von DAC6 Im Fall von DAC6 haben die fehlende Harmonisierung der Auslegung auf EU-Ebene sowie die Tatsache, dass die EU-Bestimmungen teilweise von den OECD-Regeln für die obligatorische Offenlegung (MDR) abweichen, zu Unsicherheiten bei den privaten Akteuren und Unstimmigkeiten bei der nationalen Umsetzung geführt. EU-Mehrwert

Mit der Bewertung des EU-Mehrwerts soll beurteilt werden, inwieweit die erzielten Ergebnisse über das hinausgehen, was ohne die Richtlinie geschehen wäre, d. h. wenn dieselbe Zusammenarbeit ausschließlich auf der Grundlage bilateraler Abkommen und bestehender OECD-Standards und -Maßnahmen organisiert worden wäre. Der EU-Mehrwert kann in Form von zusätzlichen Effizienz- und Wirksamkeitsgewinnen gemessen werden. **Alle Steuerbehörden sind sich einig, dass DAC internationalen oder nationalen Alternativen in Bezug auf die Effizienz überlegen ist.** Die wichtigsten Effizienzgewinne ergeben sich aus dem verbindlichen Charakter der DAC nach EU-Recht, der zugrunde liegenden IT-Architektur und den EU-weit einheitlichen Meldeanforderungen. Die Bedeutung der EU-Finanzierung – Fiscalis – bei der Unterstützung des Aufbaus der IT-Infrastruktur und der ressourcenintensiveren Formen der Verwaltungszusammenarbeit (Anwesenheit in anderen Steuerverwaltungen während Untersuchungen und simultane Kontrollen) wurde ebenfalls hervorgehoben. Daher ist man der Ansicht, dass DAC einen besseren Rahmen darstellt, der einen größeren Austausch im Vergleich zu internationalen Kollegen ermöglicht, was wiederum den Bekanntheitsgrad und die Vertrautheit mit DAC erhöht. Mehr Austausch bedeutet auch mehr Erfahrung und damit Lernvorteile bei der Datenverarbeitung und -nutzung. **Die Wirksamkeitsgewinne variieren und sind bei den Bestimmungen höher, die keine Entsprechung auf OECD-Ebene haben**, d. h. DAC1, Nicht-AIA-Instrumente und teilweise DAC6. In quantitativer Hinsicht kann der zusätzliche Nutzen für die EU auf mindestens 50 bis 400 Mio. EUR pro Jahr geschätzt werden (in Erwartung der Quantifizierung des DAC6-Nutzens, der für eine Bewertung noch zu neu ist).

# 4. GEWONNENE ERKENNTNISSE

Auf der Grundlage der Bewertungsergebnisse und des Feedbacks der Beteiligten wurden **zehn Lehren gezogen**, die darauf abzielen, Bereiche zu ermitteln, in denen die Wirksamkeit und

Effizienz der Richtlinie verbessert und Hindernisse für die Verwaltungszusammenarbeit beseitigt werden könnten. Die verschiedenen Erkenntnisse werden im Folgenden ausführlich beschrieben, zusammen mit ihrer Begründung (d. h. den Problemen, die sie angehen sollen) und gegebenenfalls ihren wahrscheinlichen Folgen.

**1. Der Anwendungsbereich von DAC1 ist weitgehend angemessen.** Die Analyse hat gezeigt, dass keine Einkommensquellen natürlicher Personen, die ein erhebliches Risiko für die Einnahmen der Mitgliedstaaten darstellen könnten, nicht in den Anwendungsbereich der DAC-Bestimmungen fallen. Dies gilt insbesondere nach der Verabschiedung von DAC8, das auch Dividenden, die nicht in den Besitz des Staates gelangen, E-Geld und Krypto-Vermögenswerte umfasst. Die Aufnahme neuer Kategorien könnte eine erhebliche Abschreckungswirkung haben, selbst wenn das Volumen des Austausches Börsen gering bleibt. Die Ausweitung von DAC1 erfordert jedoch Datenerhebungen und IT-Investitionen der nationalen Steuerbehörden, wodurch Aufmerksamkeit und Ressourcen von der Datennutzung abgezogen werden. Außerdem ist es unwahrscheinlich, dass die Steuerbehörden Datenkategorien mit geringem Volumen effektiv nutzen. Darüber hinaus konzentrieren sich mehr als 95% des DAC1-Austauschs wertmäßig auf Einkommen aus Beschäftigung und Pensionen. Angesichts der Verzerrung der Daten könnte in Erwägung gezogen werden, die Einbeziehung von Einkünften aus Beschäftigung und Altersversorgung verbindlich vorzuschreiben (im Gegensatz zu einer allgemeinen Verpflichtung, einige oder alle Einkommenskategorien verbindlich vorzuschreiben).

**2. Die Datennutzung muss zur Routine werden.** Die DAC-Daten müssen genutzt werden, sollen die Kosten – IT-Systeme und Berichterstattungspflichten für öffentliche und private Stellen – in Nutzen umgewandelt werden, d. h. zur Sicherung der Steuereinnahmen der Mitgliedstaaten. Wenn die Daten nicht genutzt werden, laufen der grösste Teil der Kosten der DAC weiter, hat aber nur einen sehr begrenzten Nutzen. Aus diesem Grund stand die Datennutzung zu Recht im Mittelpunkt der verschiedenen DAC-Evaluierungen (auch durch den EuRH und das EP). Im Zeitraum 2018-2022 hat die Datennutzung deutlich zugenommen. Im Vergleich zur Bewertung 2019 nutzen fast alle Steuerbehörden einen Teil der DAC-Daten, in einer erheblichen Anzahl von Fällen mit wirksamen Ergebnissen. Ziel sollte es sein, mit der zusätzlichen Unterstützung von DAC8 die Datennutzung zur Routine zu machen, d. h. sie in die üblichen Routinen der Steuerbehörden zu integrieren. Das bedeutet, dass die DAC-Daten automatisch in die nationalen Risikoanalysesysteme einfließen müssen. Mit anderen Worten, es wäre von Vorteil, wenn die Risikoanalyseverfahren unter Berücksichtigung der Daten, die über DAC verfügbar sind oder verfügbar gemacht werden können, zusammen mit allen anderen inländischen Risikoindikatoren konzipiert werden. Auch sollten bei Kontrollen, Überprüfungen, Neubewertungen oder Audits alle Daten aus DAC-Quellen den zuständigen Finanzämtern automatisch zur Verfügung gestellt werden, anstatt sie auf Anfrage abzurufen. Dies würde es ermöglichen, das begrenzte Bewusstsein für DAC in den peripheren Finanzämtern zu überwinden. Schließlich könnten die lokalen Steuerbehörden automatisch Warnungen erhalten, wenn Steuerzahler unter ihrer Aufsicht von einem ausländischen ATR/APA, CbCR oder potenziell steuerschädlichen grenzüberschreitenden Vereinbarungen betroffen sind; dies würde die Bedeutung von DAC3, DAC4 und DAC6 als Instrumente zur Bewertung der Risiken von Steuerzahlern stärken. Die Routinisierung ist wichtig, da die Steuerbeamten nicht mehr proaktiv auf die DAC-Instrumente zugreifen müssen, sondern die DAC-Informationen vorliegen, wenn sie benötigt werden. Dies ist von entscheidender Bedeutung, insbesondere wenn DAC-Informationen für sich genommen nur von begrenztem Wert sind, aber in umfassendere Risikobewertungs- und Kontrollverfahren einfließen müssen. In dieser Hinsicht würde die Automatisierung der Datenverarbeitung und die damit verbundene Nutzung durch eine systematischere Einbeziehung der Steueridentifikationsnummern der Steuerpflichtigen weiter erleichtert. Damit dies jedoch durchführbar und nützlich ist, sollte es auf EU-Ebene ein einziges Überprüfungsinstrument geben.

**3. DAC3: das Problem der schlechten Zusammenfassungen** Im Laufe der Jahre wurde immer wieder darauf hingewiesen, dass die DAC3-Zusammenfassungen häufig von unzureichender Qualität sind, da sie der empfangenden Steuerbehörde nicht die erforderlichen Informationen liefern. Bisher wurden Anstrengungen unternommen, um die Qualität der Informationen, insbesondere der in den Zusammenfassungen enthaltenen Informationen, zu verbessern. Dies hat jedoch nicht zu wesentlichen Verbesserungen geführt, auch weil die hochgeladenen Daten keiner "Qualitätsprüfung" unterzogen werden. In der Praxis fordern die Steuerbehörden schließlich den vollständigen Bescheid über das EOIR an, was (i) einen doppelten Aufwand bedeutet und (ii) den Zweck des Hochladens nur grundlegender Informationen zunichtemacht. Eine mögliche Alternative wäre das Hochladen des vollständigen Bescheids in das spezielle Zentralverzeichnis. Diese Lösung würde Probleme in Bezug auf das Geschäftsgeheimnis und die Datensicherheit aufwerfen, die auch im Zusammenhang mit den laufenden Arbeiten in diesen Bereichen berücksichtigt werden müssten. Um massive "Fischereiexpeditionen" zu vermeiden, könnte das System technische Anreize für eine rationelle Nutzung der Informationen enthalten, z. B. durch die Begrenzung der Anzahl der Entscheidungen, auf die eine Steuerbehörde innerhalb eines bestimmten Zeitraums zugreifen kann, durch die Verpflichtung, den Grund für den Zugriff auf die Entscheidung anzugeben (z. B. durch Kennzeichnung des Zwecks) oder durch die automatische Unterrichtung der ursprünglichen Steuerbehörde über den Zugriff. Diese Lösung birgt zwar einige Risiken, würde sich aber nicht wesentlich von der derzeitigen Situation unterscheiden, in der die gleichen Informationen über ein EOIR eingeholt werden, und würde die Steuertransparenz weiter erhöhen.

**4. Leichtere Verbesserungen für DAC4**. Einige der Probleme, die im Zusammenhang mit DAC4 festgestellt wurden, betreffen die Qualität der zwischen den Mitgliedstaaten ausgetauschten Informationen und die Tatsache, dass nicht alle relevanten multinationalen Unternehmen identifiziert werden und dadurch die Berichterstattung gemäß der Richtlinie vermeiden. DAC4 bietet zwei "tiefhängende" Früchte, d.h. Verbesserungen, die keinen großen Aufwand erfordern. Erstens könnten die IT-Schemata verbessert werden, um banale Fehler zu vermeiden, z. B. indem unsinnige Werte für die betreffenden Variablen (z. B. negative Beschäftigtenzahl) nicht akzeptiert werden.. Zweitens sollte eine Zählung der Unternehmen, die dieser Anforderung unterliegen, zur Verfügung stehen, die die Informationen der Steuerbehörden mit den Unternehmensregistern verknüpft, um sicherzustellen, dass alle CbCR eingereicht und weitergeleitet werden. Eine heikle Frage – auf EU- und internationaler Ebene – ist, ob DAC4 zu einem öffentlichen CbCR aufgewertet werden sollte, wobei die Berichte sowohl den Steuerbehörden als auch der Öffentlichkeit zur Verfügung gestellt werden sollten, wie es für bestimmte Informationen gemäß der Richtlinie (EU) 2021/2021 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 24. November 2021 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Informationen zur Einkommensteuer durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen der Fall ist.. Die wirtschaftliche Analyse deutet darauf hin, dass eine öffentliche CbCR eine positive und signifikante Auswirkung auf die von multinationalen Unternehmen gezahlten Steuern hat, was wahrscheinlich auch mit der durch die Transparenz bewirkten Abschreckung zusammenhängt. Derzeit soll DAC4 den Steuerbehörden zusätzliche Informationen für die Risikoanalyse liefern; wenn der CbCR im Rahmen von DAC4 öffentlich wäre, würde es sich direkter mit der Höhe und Verteilung der von multinationalen Unternehmen gezahlten Steuern befassen, was sich möglicherweise direkter auf die Steuergerechtigkeit auswirken würde.

**5. DAC5 und die kontinuierliche Verbindung mit der AML-Gesetzgebung.** DAC muss kontinuierlich an die AML-Gesetzgebung angepasst werden, um die Nutzung von AML-Informationen zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und die Nutzung von Steuerinformationen zur Bekämpfung von Geldwäsche zu maximieren. Dies wird auch dadurch unterstützt, dass in DAC8 ausdrücklich anerkannt wird, dass AML zu den möglichen Verwendungszwecken von DAC-Informationen gehört. In dieser Hinsicht funktioniert DAC5 gut, da von den Steuerbehörden keine Probleme gemeldet wurden; gleichzeitig sollte der laufenden Überarbeitung der AML-Gesetzgebung

Aufmerksamkeit geschenkt werden (wie bereits in DAC8 unter in Bezug auf die Definition des wirtschaftlichen Eigentümers).

**6. DAC6: das Rauschen und das Signal.** Angesichts des Zeitpunkts der Evaluierung überrascht es nicht, dass DAC6, das sich gerade in der ersten Anwendungsphase befindet, sowohl von öffentlichen als auch von privaten Akteuren als komplex und aufwändig angesehen wird, wobei unterschiedliche nationale Umsetzungen zu beobachten sind. Die derzeitigen Probleme werden sich wahrscheinlich in naher Zukunft teilweise auflösen, sobald die Steuerbehörden und die zwischengeschalteten Stellen mit den Anforderungen vertrauter werden, und möglicherweise durch den Gerichtshof der Europäischen Union, der in den kommenden Monaten über bestimmte Aspekte der Bestimmungen entscheiden wird, aber es ist unwahrscheinlich, dass sie vollständig verschwinden. Eines der Probleme mit DAC6 besteht darin, dass einige seiner Bestimmungen (z. B. die Prüfung des Hauptnutzens und bestimmte Kennzeichen) vage sind. Die Kommission könnte daher in Erwägung ziehen, nicht verbindliche Leitlinien oder andere Auslegungshilfen zu DAC6 zu veröffentlichen, die von allen Mitgliedstaaten gebilligt werden. Auch könnte die Kommission erwägen, zu klären, wer für die Meldung verantwortlich ist, da es derzeit zu Doppelmeldungen durch den Steuerpflichtigen, den Intermediär oder sogar das beteiligte Finanzinstitut kommen kann. Darüber hinaus muss die Nutzung der DAC6-Informationen durch die Steuerbehörden, insbesondere im Bereich der Risikobewertung, konsolidiert werden, indem aus den Erfahrungen der Vergangenheit und insbesondere aus den Erfahrungen mit der Nutzung von DAC3- oder DAC4-Daten gelernt wird. In dieser Hinsicht könnte der Geltungsbereich von DAC6 zu weit gefasst sein, was dazu führen könnte, dass viele Regelungen von möglicherweise begrenzter Relevanz gemeldet werden. Mit anderen Worten: Es besteht die Gefahr, dass DAC6 zu viel Rauschen und zu wenig Signal liefert. In diesem Zusammenhang könnte eine Verringerung der Zahl der Anmeldungen in Betracht gezogen werden, z. B. die Einführung einer Geringfügigkeitsschwelle in Bezug auf den Umfang des Steuervorteils (sowohl für einzelne Vereinbarungen als auch für die Steuerpflichtigen insgesamt, um eine künstliche Segmentierung von Vereinbarungen zu vermeiden). Eine weitere Option wäre eine klarere Definition, wann eine Vereinbarung zu melden ist, d.h. in der Vorentwurfsphase (z.B. wenn der Vermittler eine schriftliche Stellungnahme zu möglichen Vereinbarungen erstellt), in der Entwurfsphase oder erst dann, wenn die Vereinbarung in Kraft tritt. Außerdem könnte die Kommission mit den Mitgliedstaaten zusammenarbeiten, um das *"Gold-Plating"*, d. h. die Einbeziehung von Vereinbarungen mit begrenztem Steuerhinterziehungs- oder -vermeidungspotenzial in das DAC6-System, zu verringern. Auch hier ist es noch zu früh, aber dieser Aspekt sollte in einigen Jahren mit den Steuerbehörden überprüft werden, um festzustellen, ob, wie und auf welchem Niveau sich die Zahl der Meldungen im Laufe der Zeit stabilisieren wird und ob die Steuerbehörden in der Lage sind, die erhaltenen Informationen sinnvoll zu nutzen.

**7. DAC7: Umsetzung und Überschneidungen.** Die Hoffnungen in Bezug auf DAC7 sind groß, da es sich um einen Bereich – die Gig-Economy – handelt, in dem die Einhaltung der Steuervorschriften durch Verkäufer, insbesondere Gelegenheitsverkäufer, nachweislich begrenzt ist. In dieser Hinsicht sollte, sobald die Bestimmungen in Kraft treten, auf die nationale Umsetzung geachtet werden, auch auf technischer Ebene, um mögliche Fälle von Forum-Shopping (d. h. Nicht-EU-Unternehmen, die sich in einem bestimmten Land massiv für DAC7 registrieren lassen, möglicherweise aufgrund einer laxeren Verfolgung) zu ermitteln. Darüber hinaus könnte die Kommission die Annahme von unverbindlichen Leitlinien, Q&A-Dokumenten oder anderen Auslegungshilfen in Erwägung ziehen, die von den Mitgliedstaaten auch im Bereich DAC7 gebilligt werden. Schließlich kommt DAC7 nach oder zusammen mit anderen Meldepflichten für Plattformen, sowohl auf EU-Ebene als auch auf nationaler Ebene. Ein Fitness-Check dieser Verpflichtungen könnte sinnvoll sein, um verbleibende Lücken, aber auch Überschneidungen zu ermitteln und den Berichtsrahmen zu straffen.

**8. Weitere Unterstützung für andere Formen der Verwaltungszusammenarbeit.** Es besteht ein allgemeiner Konsens darüber, dass andere Formen der Verwaltungszusammenarbeit nützlich

sind und reibungslos funktionieren. In diesem Bereich scheinen nur begrenzte Verbesserungen notwendig zu sein. Dennoch könnte ein Schwellenwert für das EOIR festgelegt werden (z. B. in Bezug auf die Besteuerungsgrundlage und die erwarteten Auswirkungen), wodurch die Zahl der sehr kleinen Anträge verringert und somit die Effizienz dieses Instruments verbessert werden könnte. Darüber hinaus könnten die peripheren Finanzämter besser in diese Aktivitäten eingebunden werden. Schließlich ist die Unterstützung dieser Instrumente durch Fiscalis, insbesondere der Anwesenheit in anderen Steuerverwaltungen während Untersuchungen und der simultanen Kontrollen, sowie der gemeinsamen Prüfungen ab 2024 weiterhin von entscheidender Bedeutung, da ihre derzeitige Nutzung nicht nachhaltig wäre, wenn sie nur aus internen Mitteln finanziert würden.

**9. Abwägung zwischen Revision und Umsetzung.** Mit der Verabschiedung von DAC8 wurde DAC innerhalb von 12 Jahren sieben Mal geändert, was im Durchschnitt eine Änderung alle 20 Monate bedeutet. Die meisten dieser Änderungen waren nicht geringfügig, sondern führten zur Einführung neuer Formen des AIA und der damit verbundenen IT-Infrastruktur. Das Tempo der Änderungen ergibt sich aus der Verabschiedung von Vereinbarungen auf OECD-Ebene, die von der EU in Richtlinienüberarbeitungen umgesetzt werden. Dieser Ansatz ist besser als die Umsetzung des Abkommens durch die Mitgliedstaaten selbst. Dennoch besteht ein klarer Zielkonflikt zwischen der Überarbeitung von Rechtsvorschriften und der Umsetzung durch die Mitgliedstaaten, der gut überlegt sein sollte, denn – noch einmal – der DAC muss genutzt werden, um Vorteile zu erzielen. Jedes Mal, wenn eine neue Offenlegungsvorschrift eingeführt wird, werden Ressourcen durch die Einrichtung, Erprobung und Umsetzung von Maßnahmen in Anspruch genommen. In kleineren Mitgliedstaaten bedeutet dies oft, dass das begrenzte Personal auf die Umsetzung umgestellt und andere Aufgaben vernachlässigt werden müssen. Während einige Gesetzesanpassungen dringende Maßnahmen erfordern, könnten neue größere Überarbeitungen (z. B. die Einführung neuer Formen des Informationsaustauschs) mittelfristig, z. B. alle drei Jahre, in den Kalender aufgenommen werden, um die Steuerbehörden rechtzeitig über künftige Erweiterungen, die in Betracht gezogen werden, zu informieren. Außerdem ist der DAC-Rechtstext angesichts der zahlreichen Änderungen sehr komplex und umfasst viele unternummerierte Artikel und eine Reihe einschlägiger Vorschriften im Anhang. In diesem Zusammenhang könnte die Kommission eine Neufassung des DAC in Betracht ziehen, um die Zugänglichkeit des Rechtstextes zu verbessern.

**10. Bessere Berichterstattung, vielleicht weniger Berichterstattung.** Die Mitgliedstaaten müssen der Europäischen Kommission eine Fülle von Informationen über die DAC-Aktivitäten und den DAC-Austausch zur Verfügung stellen, viel mehr als bei vielen anderen Steuergesetzen. Der Grund dafür liegt auf der Hand: DAC ist ein Rechtsakt, der die Arbeit der Steuerverwaltungen regelt und von einer Regierungsebene – der EU – erlassen wird, die keine eigene Steuerverwaltung hat. Um die Arbeit der nationalen Behörden zu überwachen, sind daher Daten und Informationen erforderlich. Gleichzeitig wird die Qualität der übermittelten Informationen nur in begrenztem Maße überprüft, was den Zweck des Überwachungsprozesses teilweise zunichtemacht. Eine mögliche Lösung für dieses Problem wäre die Überprüfung der übermittelten Informationen – duch der Kommission oder einem externen Dienstleister – überprüft werden, um Unstimmigkeiten und grundlegende Fehler zu vermeiden (z. B. Abgleich von Zahlen zwischen Absender und Empfänger, Sicherstellung, dass numerische Antworten innerhalb einer vernünftigen Größenordnung liegen, Überprüfung der Übereinstimmung mit früheren Antworten und Nachfragen bei unklaren Antworten). In einigen Fällen könnten detailliertere Anleitungen gegeben werden, um Missverständnisse zu vermeiden, die derzeit in den Daten auftauchen (z. B. die Definition von initiierten oder teilnehmenden gleichzeitigen Kontrollen). Schließlich könnte überlegt werden, wie der Datenerhebungsprozess gestrafft werden kann, indem die Menge der jährlich erhobenen Statistiken und Informationen vereinfacht und reduziert wird.