

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND  
HANDELSKAMMERTAG E. V.  
Breite Str. 29  
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES  
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.  
Mohrenstr. 20/21  
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER  
BANKEN E. V.  
Burgstr. 28  
10178 Berlin

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND (HDE) E. V.  
Am Weidendamm 1A  
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN  
INDUSTRIE E. V.  
Breite Str. 29  
10178 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN  
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.  
Breite Str. 29  
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN  
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.  
Wilhelmstr. 43/43G  
10117 Berlin

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,  
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.  
Am Weidendamm 1A  
10117 Berlin

Frau  
Bettina Stark-Watzinger, MdB  
Vorsitzende des Finanzausschusses  
Deutscher Bundestag  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin

per E-Mail: [finanzausschuss@bundestag.de](mailto:finanzausschuss@bundestag.de)

4. November 2019

## **Stellungnahme zum Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen**

Sehr geehrte Frau Stark-Watzinger,

wir nehmen sehr gerne die Gelegenheit wahr, zum o.g. Regierungsentwurf Stellung zu nehmen. Das Vorhaben der EU und der Bundesregierung, grenzüberschreitende Steuerumgehungen und aggressive Steuergestaltungen zu verhindern, ist nachvollziehbar: Mit Blick auf legale, jedoch vom Gesetzgeber nicht intendierte – aggressive – Steuergestaltungen kann eine frühzeitige Kenntnis Finanzbehörden in die Lage versetzen, zeitnah entsprechende Anpassungen vorzunehmen. Mit dem nunmehr vorliegenden Regierungsentwurf soll passgenau die DAC VI-Richtlinie umgesetzt werden, welche die Meldung von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen vorsieht.

Eine über die EU-Vorgaben hinausgehende Mitteilungspflicht von rein innerstaatlichen Steuergestaltungen wäre nicht **verhältnismäßig**. Daher begrüßen wir ausdrücklich, dass der Regierungs-

entwurf richtigerweise keine diesbezüglichen Regelungen enthält. Gerade in Deutschland bestehen bereits umfangreiche und bewährte steuerliche Offenlegungs- und Abwehrregelungen, deren Befolgung schon heute erhebliche bürokratische Mehrbelastungen für die Unternehmen bedeuten. Bereits jetzt sind Unternehmen für den Fiskus vollständig transparent: So können alle betrieblichen Vorgänge vom Finanzamt lückenlos nachgeprüft werden. Dies betrifft nicht nur Zahlungsströme, Investitionsentscheidungen und Geschäftsaktivitäten, sondern auch alle steuerlichen Aspekte wie z. B. Verrechnungspreise, Ausschüttungen etc. Zudem liegen diese Daten im Rahmen der E-Bilanz den Finanzverwaltungen digital vor und können unmittelbar ausgewertet werden. Angesichts dieses Instrumentariums ist eine Meldepflicht für rein nationale, d. h. nicht grenzüberschreitende Sachverhalte nicht erforderlich und nicht angemessen. In diesem Kontext plädieren wir erneut dafür, stattdessen den Ansatz einer kooperativen Zusammenarbeit zwischen Unternehmen und Finanzverwaltung in Deutschland zu stärken.

Angesichts der in Teilen sehr unbestimmten Tatbestände und wegen des umfassenden Katalogs der Kennzeichen („Hallmarks“) ist fraglich, ob die neuen Anzeigepflichten tatsächlich **geeignet** sind, unerwünschte Steuergestaltungen frühzeitig zu identifizieren und zu verhindern. Da eine Nichtmeldung vom deutschen Gesetzgeber als Ordnungswidrigkeit geahndet werden soll, ist zu erwarten, dass Intermediäre, Nutzer von Steuergestaltungen und vor allem auch Unternehmen ohne jede steuerliche Gestaltungsabsicht im Zweifel vielfach auch alltägliche steuerliche Sachverhalte melden werden, auch um eine Geldbuße von vornherein zu vermeiden. Es ist zu befürchten, dass es bei einer Ausweitung der Meldepflicht zu einer Flut von Meldungen steuerlicher Sachverhalte kommen wird, die erkennbar weder missbräuchlich noch aggressiv sind.<sup>1</sup>

Eine überbordende Meldeflut von steuerlichen Sachverhalten kann weder im Interesse der meldepflichtigen Unternehmen noch im Interesse der Finanzverwaltung sein. Gerade auch im Hinblick auf die Auswertung der gemeldeten Sachverhalte durch die Finanzverwaltung empfiehlt sich daher eine Umsetzung der Richtlinie ins nationale Recht mit Augenmaß. Zur Identifizierung unerwünschter Gesetzeslücken kommt es nicht auf die Quantität, sondern auf die Qualität der anzuzeigenden Steuergestaltungen an. Insoweit sollte sich das Sammeln von (steuerlichen) Informationen über eine Anzeigepflicht nicht zum bloßen Selbstzweck entwickeln. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass die erheblichen bürokratischen Mehrbelastungen durch Identifizierung und Anzeige meldepflichtiger Steuergestaltungen von den Unternehmen sowie den anzeigepflichtigen Intermediären, insbesondere Kreditinstituten, zu tragen sind.

Eine klare Abgrenzung wird nicht zuletzt auch im Interesse der Finanzverwaltung notwendig sein, um eine Flut irrelevanter Meldungen zu vermeiden. Insoweit sei daran erinnert, dass im Kontext

---

<sup>1</sup> Zu diesbezüglichen verfassungsrechtlichen Komplikationen bzw. möglicher Verstöße gegen die Europäischen Grundfreiheiten vgl. Hey, Gutachten zur Verfassungsmäßigkeit der Einführung einer allgemeinen Anzeigepflicht für Steuergestaltungen im Auftrag der Bundessteuerberaterkammer, 2018, abrufbar unter [https://www.bstbk.de/export/sites/standard/de/ressourcen/Dokumente/04\\_presse/pressemitteilungen\\_anlagen/2018/Gutachten\\_Pr\\_of.Hey\\_Anzeigepflichten\\_Feb-2018.pdf](https://www.bstbk.de/export/sites/standard/de/ressourcen/Dokumente/04_presse/pressemitteilungen_anlagen/2018/Gutachten_Pr_of.Hey_Anzeigepflichten_Feb-2018.pdf).

des CRS (Common Reporting Standard) in Deutschland eingehende Meldungen der teilnehmenden Staaten lange auf Halde lagen und zum Teil noch immer nicht ausgewertet werden können.

### **Rechtsunsicherheiten bei der Richtlinienumsetzung vermeiden**

Der Regierungsentwurf zur Richtlinienumsetzung weist ebenso wie schon die Richtlinie selbst teilweise Unklarheiten auf. Wann eine meldepflichtige Steuergestaltung vorliegt, soll sich aus der „Definition“ grenzüberschreitender Steuergestaltungen (§ 138d Abs. 2 AO-E) sowie den Kennzeichen („Hallmarks“) zur Bestimmung potenziell aggressiver Steuergestaltungen (§ 138e AO-E) ergeben. Beides ist jedoch zu unbestimmt und zu weit gefasst. Der Begriff der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Steuergestaltung wird so gerade nicht ausreichend konkretisiert und die sich ergebenden Meldepflichten werden dadurch – entgegen deren Zielsetzung – auch auf „alltägliche“ steuerliche Sachverhalte ausgedehnt.

Wir bitten Sie daher, das Bundesministerium der Finanzen aufzufordern, dem dringend erforderlichen Klarstellungsbedarf der betrieblichen Praxis – gerade mit Blick auf die Anwendung und die Reichweite der Kennzeichen – durch die zeitnahe Veröffentlichung eines praxisgerechten BMF-Schreibens zu begegnen, soweit dieser Klarstellungsbedarf im parlamentarischen Verfahren nicht mehr erreicht werden kann.

### **Veröffentlichung einer White List**

Um die zu erwartende Meldeflut für die Unternehmen, Intermediäre und die Finanzverwaltung auf potenziell aggressive Steuergestaltungen zu begrenzen, sollte eine sog. White List mit solchen Fallgestaltungen veröffentlicht werden, die keinesfalls in den Anwendungsbereich der DAC VI-Richtlinie fallen und nicht meldepflichtig sind. Durch einen klar abgegrenzten Katalog von in der Unternehmenspraxis üblichen und keinesfalls aggressiven Sachverhalten könnte das Gros der Meldungen entfallen, ohne das die Meldepflicht ausgehöhlt würde. Wir bitten Sie daher, das Bundesministerium der Finanzen und die Bundesregierung aufzufordern, die Meldepflicht durch die Erstellung einer White-List auf die relevanten Sachverhalte zu begrenzen. Diesbezügliche Überlegungen auf europäischer Ebene zur Einführung einer zwischen den Mitgliedstaaten abgestimmten White List wären wünschenswert und sollten von der Bundesregierung mitgetragen werden. Gerade vor dem Hintergrund zwischen den Mitgliedstaaten divergierender Richtlinienumsetzungen könnte eine europäische White List zur Rechtsicherheit beitragen.

Unabhängig davon, ob tatsächlich eine Meldung grenzüberschreitender Steuergestaltungen erfolgt, werden Unternehmen nicht nur im Rahmen des Main-Benefit-Tests, sondern auch aus Gründen der Tax-Compliance fortlaufend steuerliche Sachverhalte auf eine Meldepflicht hin bewerten müssen. Für eine solche „massenhafte“ Prüfung und Bewertung ist Rechtssicherheit unabdingbar. Insoweit bedarf es bei der Umsetzung der Richtlinie ins nationale Recht dringend einer stärkeren Konkretisierung und Fokussierung der Tatbestandsmerkmale sowie der zu meldenden Informationen, um die Anzeigepflicht für die Nutzer bzw. Steuerpflichtigen und die Fi-

nanzverwaltung handhabbar zu machen. Der Regierungsentwurf ist in dieser Hinsicht vielfach noch verbesserungswürdig.

### **Technische Rahmenbedingungen schaffen**

Das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) hat inzwischen erste Dokumente zur technischen Umsetzung der Meldepflicht veröffentlicht. Damit ab dem 1. Juli 2020 Informationen an das BZSt gemeldet werden können, bedarf es nun einer schnellstmöglichen Finalisierung des amtlich vorgeschriebenen Datensatzes (§ 138f AO-E). Selbst wenn dieser aber bereits vorhanden wäre, bedarf die Implementierung des Datensatzes nebst elektronischem Meldeverfahren (wohl nicht nur) auf Seiten der Unternehmen normalerweise eines Vorlaufs von mindestens 12 Monaten. Ein Zeitrahmen, der schon jetzt nicht mehr zur Verfügung steht.

### **Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft klar beziffern**

Kritisch sehen wir, dass im Regierungsentwurf die Bürokratiebelastung der Wirtschaft noch nicht beziffert ist. Wir erwarten, dass die Zusage, wonach „vollumfassende Berechnungen“ des Nationalen Normenkontrollrats „vor Beginn der parlamentarischen Beratungen“ vorliegen sollen (vgl. Abschnitt 4.2, Seite 23 des Regierungsentwurfs), eingehalten wird. Gerade aufgrund der sehr weitreichend definierten Steuerarten, die für die Mitteilungspflicht relevant sind, sowie der Komplexität der steuerlichen Prozesse – gerade in größeren Unternehmen und bei meldepflichtigen Intermediären wie Kreditinstituten – wird der Erfüllungsaufwand, z. B. durch die notwendige Einführung von IT-Systemen, Prozessanpassungen, Dokumentationen, Mitarbeiterschulungen etc. erheblich sein. Dies gilt vor allem auch in den Fällen, in denen ein Unternehmen einen anzeigespflichtigen Sachverhalt selbst konzipiert und daher selbst zur Mitteilung verpflichtet ist.

## **Anmerkungen im Detail**

### **I. Beschränkung auf modellhafte Steuergestaltungen**

*Eine grenzüberschreitende Steuergestaltung ist meldepflichtig, wenn diese bestimmte Kennzeichen aufweist (§ 138d Abs. 2 i. V. m. § 138e AO-E).*

Der Begriff der Gestaltung bzw. der Steuergestaltung wird weder in der Richtlinie noch im Gesetztext des Regierungsentwurfs näher definiert. Stattdessen werden mit den Kennzeichen abstrakt (steuerliche) Sachverhalte umschrieben, deren Verwirklichung zu einer Meldepflicht führen soll. Insoweit würden auch solche Sachverhalte erfasst, die keinen modellhaften Charakter aufweisen. Das wichtigste Mittel zur sachgerechten Präzisierung der Anzeigepflicht ist u. E. eine Beschränkung auf „modellhafte“ Steuergestaltungen. Das Kriterium der Modellhaftigkeit im nationalen Kontext wird bereits bei § 15b EStG verwandt, ist dort rechtsprechungserprobt und kann trotz der notwendigerweise vorhandenen Offenheit einigermaßen rechtssicher angewandt werden.

Modellhaftigkeit setzt nach § 15b Abs. 2 S. 1 EStG die Erstellung einer umfassenden und regelmäßig an mehrere Interessenten gerichteten Investitionskonzeption voraus.

**Petium:**

Die Anzeigepflicht sollte sich auf modellhafte Steuergestaltungen beschränken. Dazu ist der Begriff der „modellhaften Steuergestaltung“ bzw. der „Modellhaftigkeit“ gesondert zu definieren und als vorgeschaltetes notwendiges Kriterium für eine Anzeigepflicht aufzunehmen. Die Definition sollte dem Begriffsverständnis von § 15b Abs. 2 EStG entsprechen.

**II. Relevante Steuerarten**

*Die Mitteilungspflicht umfasst jede Gestaltung, die eine oder mehrere Steuern zum Gegenstand hat, auf die das EU-Amtshilfegesetz anzuwenden ist (§ 138d Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO-E).*

Da die Mitteilungspflicht alle Steuerarten umfasst, auf die das EU-Amtshilfegesetz anzuwenden ist, sind auch etwaige lohnsteuerliche Sachverhalte zu betrachten, welche durch alltägliche Mitarbeiterentsendungen innerhalb eines Konzernverbands entstehen (wie beispielsweise Nettolohnzusagen, steuerfreie Zuschüsse, Freistellung von gewissen Lohnbestandteilen nach DBA etc.). Dabei handelt es sich jedoch in aller Regel nicht um Gestaltungen. Die Einbeziehung solcher Sachverhalte würde die Anzahl und den Umfang der Mitteilungen deutlich erhöhen.

**Petium:**

Es sollte klargestellt werden, dass typische lohnsteuerliche Sachverhalte, die durch den internationalen Arbeitnehmereinsatz alltäglich auftreten, keine Mitteilungspflicht auslösen.

**III. Klare Definition der „an der Gestaltung Beteiligten“ i. S. d. § 138d Abs. 2 Nr. 2 AO-E**

*Bei der Bestimmung, ob eine grenzüberschreitende Gestaltung vorliegt, wird in § 138d Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe a bis d AO-E auf die Ansässigkeit bzw. den Ort der Tätigkeit der „an der Gestaltung Beteiligten“ abgestellt.*

§ 138d Abs. 7 AO-E stellt klar, dass ein Intermediär nicht als ein „an der Gestaltung Beteiligter“ gilt. Darüber hinaus wird der Begriff jedoch nicht präzisiert. Damit bleibt unklar, ob beispielsweise bei einer Gestaltung zwischen zwei deutschen Rechtsträgern (z.B. Umstrukturierung) diese schon dadurch grenzüberschreitend wird, dass einer der Rechtsträger über eine ausländische Tochtergesellschaft verfügt. Für die Beteiligteigenschaft sollte deshalb darauf abgestellt werden, ob ein aktives Tun für die Durchführung der Gestaltung erforderlich ist.

Unklar ist ferner die Reichweite von Buchstabe d, wonach es bereits ausreichen soll, dass ein an der Gestaltung Beteiligter in einem anderen Steuerhoheitsgebiet einer Tätigkeit nachgeht, ohne

dort ansässig zu sein oder eine Betriebsstätte zu begründen. Damit könnte sich die „Grenzüberschreitung“ auch durch bloße, von der eigentlichen Gestaltung völlig losgelöste Darlehensvergaben oder Grundstücksverkäufe im Ausland ergeben, wobei diese nach den Ausführungen im Begründungsteil immerhin steuerlich erheblich sein müssen. Es fehlt allerdings an einem Auslandsbezug der Steuergestaltung in diesem Tatbestand. Hier sollte eine Eingrenzung erfolgen, wenn nicht rein inländische Transaktionen meldepflichtig werden sollen, nur weil rein zufällig einer der Beteiligten auch im Ausland tätig ist.

Unsicherheit besteht in der Praxis hinsichtlich der Frage, ob bei (teil-)transparenten Personengesellschaften auf die Gesellschaft selbst oder auf die Gesellschafter abzustellen ist. U.E. kann hier i.d.R. nur auf die Personengesellschaft selbst als Beteiligten einer Gestaltung abgestellt werden. Andernfalls würde sich die Grenzüberschreitung bereits daraus ergeben, dass an einer inländischen Personengesellschaft ein ausländischer Mitunternehmer beteiligt ist. Etwas anderes kann nur dann gelten, wenn es sich um eine Gestaltung zwischen der Personengesellschaft und einem ihrer Gesellschafter handelt.

**Petition:**

Es sollte klargestellt werden, dass nur aktiv an der Gestaltung mitwirkende Rechtsträger als Beteiligte gelten. Außerdem muss der Tatbestand in Buchstabe d zumindest im Begründungsteil sachgerecht eingegrenzt werden.

**IV. Intermediärsbegriff i. S. d. § 138d Abs. 1 AO-E**

Auf Seite 29 der Gesetzesbegründung wird im zweiten Absatz ausgeführt, dass „wer lediglich bei der Verwirklichung einzelner Teilschritte einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung mitgewirkt hat, ohne dies zu wissen und auch ohne dies vernünftigerweise erkennen zu müssen, [...] kein Intermediär [ist]“. Hieraus könnte man entnehmen, dass derjenige, der von der Gestaltung vernünftigerweise hätte wissen müssen, auch Intermediär ist, obwohl er nur bei einem Teilschritt mitwirkt. Möglicherweise könnte z. B. eine Finanzierung als Mitwirkung bei einem Teilschritt verstanden werden. Dies würde jedoch eine über den Wortlaut des Intermediärsbegriffs in § 138d Abs. 1 AO-E hinausgehende Ausweitung des Anwendungsbereiches bedeuten.

**Petition:**

Da wir davon ausgehen, dass dies nicht der Intention des Gesetzgebers entspricht und es demzufolge so nicht beabsichtigt war, bitten wir um entsprechende Klarstellung.

## V. Inhouse-Gestaltungen

*Hat ein Nutzer eine grenzüberschreitende Steuergestaltung für sich selbst konzipiert (z. B. „In-house-Gestaltung“), so bestimmt § 138d Abs. 6 AO, dass in derartigen Fällen für diesen Nutzer auch die für Intermediäre geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden sind.*

In der betrieblichen Praxis kommt es vor, dass Steuerabteilungen eines Unternehmens (Nutzer) einen meldepflichtigen Sachverhalt zusammen mit einem externen Berater (Intermediär) konzipieren. Dabei kann die Mitarbeit des Intermediärs von Anfang an oder erst in einem späteren Stadium der Konzeption erfolgen. Für die Unternehmen stellt sich die Frage, wie bzw. von wem in diesen Fällen die Mitteilungspflicht zu erfüllen ist.

### **Petition:**

Im Interesse eines möglichst effizienten Meldeverfahrens bitten wir um eine Klarstellung, dass in den o. g. Fällen der Nutzer (d. h. das Unternehmen) auch die Möglichkeit hat, die Mitteilungspflicht vollständig selbst zu erfüllen.

Wir bitten außerdem um eine Klarstellung, ob auch Konzernsteuerabteilungen in Bezug auf die Beratung ihrer Konzerntochtergesellschaften als Intermediär gelten.

## VI. Kennzeichen grenzüberschreitender Steuergestaltungen (§ 138e AO-E)

### 1. Steuerlicher Vorteil („Main Benefit“-Test)

*Grenzüberschreitende Steuergestaltungen, bei denen ein Kennzeichen im Sinne des § 138e Abs. 1 AO-E vorliegt, sollen gemäß § 138d Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe a AO-E „nur“ dann meldepflichtig sein, wenn ein unabhängiger Dritter unter Berücksichtigung aller wesentlichen Fakten und Umstände vernünftigerweise erwarten kann, dass der Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile die Erlangung eines steuerlichen Vorteils ist.*

Positiv ist, dass im Begründungsteil des Gesetzentwurfes immerhin einige Beispiele enthalten sind, für die klargestellt wird, dass die dabei erreichten steuerlichen Vorteile vom Gesetz vorgesehen sind und es sich deshalb nicht um einen steuerlichen Vorteil im Sinne von § 138d Abs. 3 AO-E handelt.

Hilfreich ist auch der Hinweis im Begründungsteil zu § 138e Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AO-E auf Seite 36, dass sich das Verständnis des Begriffs „steuerlicher Vorteil“ an der Definition der „aggressiven Steuerplanung“ durch die EU-Kommission orientiert. Danach besteht aggressive Steuerplanung darin, „die Feinheiten eines Steuersystems oder Unstimmigkeiten zwischen zwei oder mehr Steuersystemen auszunutzen, um die Steuerschuld zu senken.“ Damit steht allerdings in Widerspruch, wenn auf Seite 35 des Regierungsentwurfes im Begründungsteil zu § 138e Abs. 1 Nr. 2 AO-E offenbar davon ausgegangen wird, dass das bloße Ausnutzen von Steuersatzunterschie-

den durch die Gründung konzerninterner Finanzierungsgesellschaften, Einkaufs- und Dienstleistungsgesellschaften in niedrig besteuerten Staaten mitteilungsspflichtig sein kann. Aus Sicht Deutschlands als Hochsteuerland ist das Ausland im Regelfall niedrig besteuert. Die Meldepflicht kann dann in vielen Fällen nur noch über den „Main Benefit“-Test vermieden werden, der aber wegen der Rechtsunsicherheit keine praktikable Lösung ist.

Zusätzlich kann bei Transaktionen innerhalb verbundener Unternehmen ein Steuervorteil des einen Unternehmens einem korrespondierenden Steuernachteil eines anderen Unternehmens gegenüberstehen. Eine entsprechende Konkretisierung, dass der Steuervorteil hier saldiert über alle Konzerngesellschaften vorliegen muss, wäre daher ebenfalls wünschenswert.

Zwar wird in § 138d Abs. 3 AO-E der Begriff des steuerlichen Vorteils „definiert“. Unklar bleibt aber, wann ein solcher Vorteil den „Hauptvorteil oder einen der Hauptvorteile einer Steuergestaltung“ ausmacht. Aufgrund der Zielsetzung des zusätzlichen Testkriteriums, nur solche Steuergestaltungen der Anzeigepflicht zu unterwerfen, die aus steuerlichen Gründen eingeführt wurden, sollten im Umkehrschluss solche Gestaltungen von einer Meldepflicht befreit sein, die nicht bzw. nicht originär auf die Erlangung eines Steuervorteils abzielen.

Außerdem ist die Definition, wann ein steuerlicher Vorteil vorliegt, so weit gefasst, dass selbst Fälle mit rein temporären Effekten – wie bei einer Verschiebung der Entstehung von Steueransprüchen z. B. durch den Ansatz unterschiedlicher Abschreibungsmethoden – unter das Kriterium eines Steuervorteils fallen (§ 138d Abs. 3 S. 1 Nr. 3 AO-E). Dies erfordert in der Praxis eine sehr aufwendige Überprüfung von Transaktionen auch nach dem jeweiligen ausländischen Recht. Solch eine weite Öffnung des Begriffs des Steuervorteils ist nicht sachgerecht und lässt sich nur schwer mit dem Argument der Schaffung von Transparenz bei Steuergestaltungen erfassen.

Gemäß der Gesetzesbegründung zu § 138d Abs. 2 AO-E soll der Mitteilungspflichtige nachweisen können, dass für eine Gestaltung überwiegende außersteuerliche Gründe vorliegen. Auch wenn eine solche Entlastungsmöglichkeit grundsätzlich zu begrüßen ist, dürfte es – abgesehen von völlig klaren Fällen – unmöglich sein, ein „Überwiegen“ als quantitativen Maßstab auf Fälle anzuwenden, bei denen sowohl außersteuerliche als auch steuerliche Gründe für eine Gestaltung gegeben sind/waren.

#### **Petition:**

§ 138d Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe a AO-E sollte dahingehend konkretisiert werden, dass Kriterien festgelegt werden, ab wann ein Steuervorteil den Hauptvorteil oder einen der Hauptvorteile einer Gestaltung ausmacht, bzw. anhand von Negativbeispielen sollte abgegrenzt werden, ab wann von einem *Überwiegen* eines **außersteuerlichen** Vorteils auszugehen ist.

Auf die Erfassung rein temporärer Effekte bei der Definition des steuerlichen Vorteils (§ 138d Abs. 3 S. 1 Nr. 3 AO-E) sollte verzichtet werden.

Ebenso darf die bloße Nutzung von Steuersatzdifferenzen in verschiedenen Jurisdiktionen im Rahmen einer Transaktion (in anderen Fällen als den im § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe d AO-E benannten Kennzeichen) nicht ausreichend sein.

## **2. Kennzeichen in Verbindung mit dem „Main Benefit“-Test (§ 138e Abs. 1 AO-E)**

*Das Kennzeichen des § 138e Abs. 1 Nr. 2 AO-E erfasst Gestaltungen, die eine standardisierte Dokumentation und Struktur der Gestaltung nutzen, welche für mehr als einen Nutzer verfügbar ist, ohne dass sie wesentlich individuell angepasst werden muss.*

Nach unserer Einschätzung bedarf dieses Kennzeichen einer Wortlautschärfung, weil nicht hinreichend klar ist, was unter einer „standardisierten Dokumentation“ zu verstehen ist. Schlüssig scheint hier nur das Verständnis, dass es um die Standardisierung der Dokumentation einer als Steuergestaltung identifizierten Transaktion geht. Dagegen können standardisierte Rahmenverträge eines Unternehmens – die beispielsweise für eine Vielzahl unterschiedlicher Finanztransaktionen oder eine Vielzahl von Fällen, etwa im Kreditbereich oder im Bereich der privaten und betrieblichen Altersvorsorge, existieren und die unter Umständen weltweit vielfach ggf. sogar millionenfach genutzt werden – nicht gemeint sein. Es sollte daher deutlicher klargelegt werden, dass es um die Dokumentation u. a. der steuerlichen Vorteile der Gestaltung geht, die der Intermediär verwendet. Der Hinweis auf die mandatsbezogenen Dokumente auf Seite 34 ist zwar ein Hinweis in diese Richtung. Er ist aber nicht deutlich genug. Angesichts dieser Unbestimmtheit sind Abgrenzungshilfen im Rahmen der Umsetzung dringend angeraten. Gerade auch aufgrund der fehlenden Definition des Begriffs „Gestaltung“ wäre sonst mit einer Vielzahl von nicht intendierten Meldungen zu rechnen.

Die Einordnung von Finanzierungs-, Einkaufs- oder anderen Zentralgesellschaften als „standardisierte Struktur“, sofern „die konkrete Gestaltung auch ohne wesentliche inhaltliche oder konzeptionelle Änderungen bei anderen Steuerpflichtigen verwendet werden kann“, führt zu erheblicher Unsicherheit. Aus wirtschaftlichen Überlegungen ist die Zentralisierung von Funktionen in entsprechenden Gesellschaften sinnvoll und daher sicher in einer Vielzahl von Konzernen anzutreffen. Sofern man bejaht, dass es sich dabei um Standard-Strukturen handelt, nur weil sich das Konstrukt „Zentralgesellschaft“ replizieren lässt, wäre in allen Fällen, bei denen sich auch nur geringste Steuersatzvorteile ergeben, der „Main Benefit“-Test zu führen. Das wäre angesichts der vergleichsweise hohen Steuerbelastung in Deutschland dann wohl der Regelfall. Der „Main-Benefit“-Test gestaltet sich jedoch insbesondere in diesen Fällen als schwierig, da eine Vielzahl von nicht quantifizierbaren Aspekten (z. B. Lohnkosten, Verfügbarkeit von Fachkräften und Expertise, Stabilität des lokalen Finanzmarkts, verkehrsgünstige Anbindung) mit steuerlichen Vortei-

len abgewogen werden müssen. Gerade in diesen vielschichtigen Situationen birgt das Abstellen auf den „Main Benefit“-Test erhebliche Unsicherheiten, die angesichts der drohenden Sanktionen schwer hinnehmbar sind.

**Petition:**

Der Anwendungsbereich des Kennzeichens § 138e Abs. 1 Nr. 2 AO-E sollte tatbestandlich konkretisiert werden. Es bedarf einer in der Praxis handhabbaren Abgrenzung gegenüber solchen standardisierten Dokumentationen, die ein Unternehmen für seine Produkte nutzt. Außerdem sollten weitere Negativbeispiele für standardisierte Dokumentationen und Strukturen in ein BMF-Schreiben aufgenommen werden, die nicht „potenziell aggressiv“ sind. Es sollte klargestellt werden, dass allein die Gründung von Zentralgesellschaften keine potentiell aggressive anzeigepflichtige Steuergestaltung ist. Der pauschale Verweis auf die Gründung von Zentralgesellschaften als anzeigepflichtige Steuergestaltung in der Gesetzesbegründung geht über die Richtlinie hinaus und sollte auf Fälle aggressiver Steuergestaltungen begrenzt werden. Ebenso sollte der Ausnahmetatbestand für die Meldepflicht „ohne dass sie für die Nutzung wesentlich individuell angepasst werden muss“, besser erläutert werden.

*Das Kennzeichen des § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe a AO-E erfasst Steuergestaltungen, bei denen ein an der Gestaltung Beteiligter unangemessene rechtliche 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 der Verluste in einen anderen Staat oder ein anderes Territorium oder der rascheren Nutzung dieser Verluste.*

Das Kennzeichen des § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe a AO-E ist nur dann erfüllt, wenn die Haupttätigkeit des erworbenen Unternehmens durch den die Verluste nutzenden Erwerber beendet wird. Eine notwendige Klarstellung, nach welchen Kriterien die Haupttätigkeit des Unternehmens zu bestimmen ist, erfolgt jedoch nicht.

**Petition:**

Bei dem Kennzeichen des § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe a AO-E sollten Kriterien für die Feststellung genannt werden, wann von einer „Haupttätigkeit des Unternehmens“ auszugehen ist.

*§ 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe b AO-E erfasst die Umwandlung von Einkünften in Vermögen, Schenkungen oder andere nicht oder niedrig besteuerte Einnahmen oder nicht steuerbare Einkünfte.*

Die Gesetzesbegründung fasst unter dieses Kennzeichen beispielhaft eine Einlage einer zinstragenden Forderung in eine niedriger besteuerte ausländische Tochtergesellschaft und anschließende steuerfreie Dividende durch diese Tochter. Sowohl Einlagen von (ertragsgenerierenden) Wirtschaftsgütern als auch Dividenden gehören zu alltäglichen Sachverhalten in Unternehmensgruppen. Es sollte klargestellt werden, dass die Transaktion, also beispielsweise eine Einlage, mit dem Ziel erfolgen muss, Einkünfte in niedrig besteuerte Einkünfte umzuwandeln. Schlichte Kausalität darf nicht bereits tatbestandsmäßig sein. Anderenfalls wäre jede Einlage eines ertragsgenerierenden Wirtschaftsguts in eine ausländische Tochtergesellschaft mit einer Steuerbelastung, die niedriger als in Deutschland ist, potenziell meldepflichtig. Unternehmen müssten umfangreiche Monitoring-Prozesse implementieren, um diese Vorgänge innerhalb der 30-Tages-Frist erfassen und ggf. melden zu können bzw. innerhalb dieser Frist den „Main Benefit“-Test durchführen zu können. Wie oben ausgeführt, ist dieser Nachweis in derartigen Fällen nicht trivial, da die „Vorteile“, ein bestimmtes Wirtschaftsgut einzulegen, nur schwer quantitativ mit steuerlichen Vorteilen zu vergleichen sind, da die wirtschaftlichen Gründe dieser Schritte zwar im konkreten Fall benennbar, jedoch nicht klar bezifferbar sind.

Vor dem Hintergrund der schwierigen Nachweisführung des „Main Benefit“-Tests (und dem damit verbundenen Prüfungs- und Dokumentationsaufwand) sowie der kurzen Meldefrist von 30 Tagen sollten die Kennzeichen nicht so extensiv ausgelegt werden, dass Standard-Vorgänge des täglichen Lebens unter diese Kennzeichen gefasst werden.

**Petition:**

Es sollte klargestellt werden, dass das Umwandeln in niedriger besteuerte Einnahmen oder nicht steuerbare Einkünfte Zweck der Gestaltung sein muss.

*Das Kennzeichen des § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe c AO-E erfasst Steuergestaltungen, bei denen Transaktionen durch die Einbeziehung zwischengeschalteter Unternehmen, die keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, oder Transaktionen, die sich gegenseitig aufheben oder ausgleichen, für zirkuläre Vermögensverschiebungen genutzt werden.*

Nach dem Wortlaut dieses Kennzeichens kann eine Vielzahl von Transaktionen in Konzernen meldepflichtig werden, die keine Steuergestaltungsabsicht beinhalten (z. B. Sale-und Lease-Back Transaktionen, Anteilsübertragungen, Einlagen in Tochtergesellschaften verbunden mit konzern-internen Darlehnsverträgen).

**Petition:**

Der Anwendungsbereich dieses Kennzeichens sollte praxisgerecht eingegrenzt werden, beispielsweise über eine „White List“ mit solchen Sachverhalten, die nicht anzeigepflichtig sein sollen (s.o.).

*Gemäß dem Kennzeichen des § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe e Doppelbuchstabe aa AO-E sollen Gestaltungen im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Transaktionen meldepflichtig sein, die zum Gegenstand haben, dass die grenzüberschreitende Zahlung zwischen verbundenen Unternehmen in dem Ansässigkeitsstaat des Empfängers vollständig von der Steuer befreit ist.*

Die auf den Seiten 38 f. im Begründungsteil vorgenommene Gleichsetzung einer Steuerfreiheit der Zahlung mit Fällen der faktischen Steuerfreiheit aufgrund einer Verrechnung mit Verlusten, Anrechnung von Steuern und abweichenden Gewinnermittlungsvorschriften geht zu weit. Es handelt sich nicht um eine Steuerbefreiung und schon gar nicht um eine Steuerbefreiung der Zahlung. In den Fällen ergibt sich für die gesamten Einkünfte des Empfängers eine abweichende Bemessungsgrundlage bzw. bei Anrechnung von Steuern eine Minderung der Zahllast. Dies ist etwas Anderes als eine Steuerbefreiung der Zahlung. Abgesehen davon würde dies die Frage aufwerfen, wie Fälle zu behandeln sind, in denen in dem betreffenden Veranlagungsjahr keine Minderung der ausländischen Bemessungsgrundlage auf „0“ oder keine Minderung der Steuerzahllast auf „0“ eintritt, sondern die Bemessungsgrundlage oder die Zahllast nur teilweise gemindert wird. In jedem Fall würde dies dazu führen, dass der Intermediär bzw. der Nutzer sich mit Einzelheiten der ausländischen Gewinnermittlungsvorschriften befassen muss.

**Petition:**

Die vorgesehene Auslegung der Steuerfreiheit von Zahlungen beim ausländischen Empfänger ist eine äußerst extensive Umsetzung der Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates der EU vom 25. Mai 2018 und sollte korrigiert werden.

**3. Kennzeichen ohne Voraussetzung des „Main Benefit“-Tests (§ 138 Abs. 2 AO-E)**

*Das Kennzeichen des § 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe b Doppelbuchstabe bb AO-E erfasst Gestaltungen, die zum Gegenstand haben, dass in mehr als einem Staat oder Territorium eine Befreiung von der Doppelbesteuerung für dieselben Einkünfte oder dasselbe Vermögen beantragt wird oder Anwendung findet.*

Kapitalgesellschaften nehmen häufig DBA-Befreiungen für die Körperschaftsteuer weltweit in Anspruch. Auch kann „dasselbe Vermögen“ durch mehrere Länder geleitet werden und in jedem Land von der dortigen Steuer befreit werden. Insoweit sollte lediglich auf „dieselben Einkünfte“ abgestellt werden.

**Petition:**

Das Kennzeichen des § 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe b Doppelbuchstabe bb AO-E sollte dahingehend geändert werden, dass lediglich auf die Beantragung einer Befreiung von der Doppelbesteuerung für dieselben Einkünfte abgestellt wird.

*Das Kennzeichen des § 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe c AO-E erfasst Gestaltungen, die eine Übertragung oder Überführung von Vermögensgegenständen vorsehen, soweit sich die steuerliche Bewertung des Vermögensgegenstandes in den beteiligten Steuerhoheitsgebieten wesentlich unterscheidet.*

In der Praxis bleibt unklar, welche Transaktionen neben dem genannten Beispielsfall, in dem der Wertansatz des Veräußerungspreises im Staat des Veräußerers vom Wertansatz im Staat des Erwerbers abweicht, berücksichtigt werden sollen. Ohne eine sachgerechte Erläuterung und Eingrenzung ist zu erwarten, dass nahezu jede grenzüberschreitende Übertragung von Vermögenswerten im Konzern mindestens überwachungspflichtig und ggf. auch meldepflichtig wäre.

**Petition:**

Um das Kennzeichen in der Praxis handhabbar zu machen und eine nicht intendierte „Mitteilungsflut“ zu vermeiden, sollten praxisgerechte Erläuterungen und Eingrenzungen erfolgen.

*Das Kennzeichen des § 138e Abs. 2 Nr. 4 Buchstabe a AO-E erfasst Verrechnungspreisgestaltungen, bei denen eine unilaterale Regelung genutzt wird, die für eine festgelegte Kategorie von Nutzern oder Geschäftsvorfällen gilt und dafür in Betracht kommende Nutzer von bestimmten Verpflichtungen befreit, die aufgrund der allgemeinen Verrechnungspreisvorschriften eines Steuerhoheitsgebiets sonst zu erfüllen wären.*

In der betrieblichen Praxis besteht Klarstellungsbedarf, um dieses Kennzeichen rechtssicher anwenden zu können.

**Petition:**

Bei den relevanten Verrechnungspreisgestaltungen sollte für Zwecke der meldepflichtigen Umfänge klargestellt werden, dass ein Advance Pricing Agreement, das eine Kombination aus einer Vorabverständigung zwischen Staaten über Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen und einer darauf aufbauenden Vorabzusage darstellt, nicht zu einer Mitteilungspflicht führt.

*§ 138e Abs. 2 Nr. 4 Buchstabe b AO-E erfasst Gestaltungen, unter Einbeziehung der Verrechnungspreise, bei denen schwer zu bewertende immaterielle Wirtschaftsgüter an verbundene Unternehmen übertragen werden. Schwer zu bewertende immaterielle Werte sollen sinngemäß vorliegen, wenn immaterielle Werte und Rechte an immateriellen Werten zwischen verbundenen Unternehmen übertragen werden, für die keine ausreichend verlässlichen Vergleichswerte vorliegen und hinsichtlich derer sich zukünftige Cashflows, Einkünfte oder die der Bewertung des immateriellen Wertes zugrunde gelegten Annahmen nur höchst unsicher prognostizieren lassen, weshalb der letztendliche Erfolg des immateriellen Werts zum Zeitpunkt der Übertragung nur schwer absehbar ist.*

Die bei Übertragungen zwischen verbundenen Unternehmen zu berücksichtigenden Verrechnungspreisregelungen unterliegen bereits heute im Rahmen der Veranlagung und der Betriebsprüfung vollständig der finanzbehördlichen Kontrolle. Zudem deutet die bloße „Übertragung von schwer zu bewertenden immateriellen Werten“ u. E. nicht auf ein potenzielles Risiko der Steuervermeidung hin. Insoweit bestehen u. E. Zweifel, ob die Regelung des § 138e Abs. 2 Nr. 4 Buchstabe b AO-E den Voraussetzungen des Art. 3 Nr. 20 der Richtlinie entspricht. Zur Konkretisierung des Kennzeichens auf potenziell aggressive Gestaltungen sollten nur solche Übertragungen von schwer zu bewertenden immateriellen Werten erfasst werden, deren Hauptvorteil ein Steuervorteil ist. Zudem zeigt sich auch an diesem Tatbestand, dass eine Konkretisierung des Begriffs „Gestaltung“ auf reproduzierbare Gestaltungen erforderlich ist, damit die Anzeigepflicht nicht uferlos wird.

**Petition:**

§ 138e Abs. 2 Nr. 4 Buchstabe b AO-E sollte um das Erfordernis des „Main Benefit“-Tests erweitert werden.

*§ 138e Abs. 2 Nr. 4 Buchstabe c AO-E erfasst Gestaltungen unter Einbeziehung der Verrechnungspreise, bei denen innerhalb von verbundenen Unternehmen eine grenzüberschreitende Übertragung von Funktionen, Risiken oder Wirtschaftsgütern und sonstigen Vorteilen stattfindet, die zu einem erwarteten Gewinnrückgang beim Übertragenden von über 50 Prozent führen. Der zu erwartende Gewinn ist in einer Prognose für einen Zeitraum von drei Jahren nach der Übertragung zu ermitteln.*

§ 138e Abs. 2 Nr. 4 Buchstabe c AO-E erweitert den Wortlaut der Richtlinie um die Übertragungen von sonstigen Vorteilen. Eine solche Ausweitung des Kennzeichens über die Richtlinie hinaus ist nicht erforderlich und würde zu zusätzlichen Belastungen deutscher Unternehmen im Vergleich zu Unternehmen anderer Mitgliedstaaten führen. Sie erschwert außerdem die Entwicklung einer EU weit harmonisierten White List von Fällen, die nicht unter den Anwendungsbereich der DAC VI-Richtlinie fallen.

Davon unabhängig ist die Ermittlung eines erwarteten zukünftigen Gewinns für einen Zeitraum von drei Jahren nur unter erheblichen Unsicherheiten möglich. Insoweit darf ein späterer stärkerer als der erwartete Gewinnrückgang nicht dazu führen, dass die Meldepflicht rückwirkend als verletzt gilt.

#### **Petitur:**

Bei der Regelung des § 138e Abs. 2 Nr. 4 Buchstabe c AO-E darf ein späterer stärkerer Gewinnrückgang des Übertragenden nicht zu einer rückwirkenden Verletzung der Meldepflicht führen, wenn sich aufgrund dessen die Gewinnprognose nachträglich als nichtzutreffend herausstellt. Die über die Richtlinie hinausgehende Ergänzung des Kennzeichens um Übertragungen von sonstigen Vorteilen sollte gestrichen werden.

#### **4. Anwendungsbereichs des Hallmark C.1, Cross-border payments (§ 138e Abs. 1 S. 1 Nr. 3 Buchstabe d und e AO-E)**

Weiterhin anzumerken ist die Erweiterung des Anwendungsbereichs des Kennzeichens C.1 (Cross-border payments). Während die Richtlinie von „abzugsfähigen grenzüberschreitenden Zahlungen“ spricht, ist in der deutschen Umsetzung in § 138e Abs. 1 S. 1 Nr. 3 Buchstabe d und e AO-E nur von „grenzüberschreitenden Zahlungen“ die Rede. Das nationale Umsetzungsgesetz sollte jedoch nicht weiter reichen als die Richtlinie. Sollte es auf die Abzugsfähigkeit der Zahlungen nicht ankommen, würde dies bedeuten, dass z. B. alleine die Steuerbefreiung im Ansässigkeitsland des Empfängers für die Erfüllung dieses Kennzeichens ausreichend sein könnte, was jedoch nach unserem Verständnis nicht gewollt sein kann. Ebenso wären einfache Kapitalerhöhungen ohne jegliche Gewinnauswirkung von der Regelung umfasst. Auch dies kann nicht gewollt sein.

#### **Petitur:**

Die Umsetzung des Kennzeichens C.1 der Richtlinie sollte nicht über den Wortlaut der Richtlinie hinausgehen. Insoweit sollte auf „abzugsfähige grenzüberschreitende Zahlungen“ abgestellt werden.

#### **VII. Differenzierung alte und neue Steuergestaltung**

*In der Praxis kommt es im Rahmen von Geschäftsabläufen immer wieder zu Veränderungen und Anpassungen. Entsprechend ist davon auszugehen, dass auch einmal eingeführte grenzüberschreitende anzeigepflichtige Sachverhalte ggf. zu einem späteren Zeitpunkt verändert bzw. angepasst werden. Fraglich erscheint, wie in diesem Kontext mit einer vor Einführung der Meldepflicht eingeführten Gestaltung meldetechnisch zu verfahren ist, falls diese zu einem späteren Zeitpunkt angepasst wird und ob diese Anpassung eine Meldepflicht begründet.*

Da sich die Anzeigepflicht auf solche Gestaltungen beschränkt, die nach Inkrafttreten der Richtlinie (EU) 2018/822 umgesetzt werden, sollten zumindest geringfügige Anpassungen von bereits vorher eingeführten Gestaltungen nicht dazu führen, dass diese meldepflichtig werden. Für eine rechtssichere Anwendung ist es erforderlich, Kriterien zu definieren, ob und ab wann Änderungen einer Gestaltung eine Meldepflicht begründen.<sup>2</sup>

#### **Petition:**

Bei der gesetzlichen Richtlinienumsetzung ist zu konkretisieren, ob und wann eine Modifikation einer „alten“, bereits vor der Meldepflicht eingeführten Gestaltung eine Meldepflicht auslösen kann. Dabei sollten geringfügige Anpassungen einer Gestaltung unschädlich sein.

#### **VIII. Rückmeldung der Steuerverwaltung (§ 138j Abs. 4 AO-E)**

*Gemäß § 138j Abs. 4 AO-E soll das Ausbleiben einer Reaktion des Bundeszentralamts für Steuern, der Generalzolldirektion, des Bundesministeriums der Finanzen oder des Gesetzgebers auf die Mitteilung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung nach den §§ 138f bis 138h AO-E nicht deren rechtliche Anerkennung bedeuten.*

Den Mitgliedstaaten steht es offen, bei der Richtlinienumsetzung die Anzeigepflicht mit einer Rückmeldung der Steuerverwaltung zu koppeln. Liefert der Intermediär bzw. der Nutzer alle erforderlichen Informationen, benötigt er Planungssicherheit für sein Projekt. In Bezug auf das Ziel der Anzeigepflicht, mehr Transparenz zu schaffen, und in Wahrung des Rechtsstaatsprinzips und insbesondere des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes ist es geboten, die Steuerbehörden zu verpflichten, die Nutzer/Steuerpflichtigen ohne unnötige Verzögerung darauf hinzuweisen, ob sie „möglicherweise aggressive“ Gestaltungen tatsächlich als „aggressiv“ ansehen oder nicht. Eine solche „Auskunftspflicht der Steuerbehörden“ wird auch im Gutachten des Max-Planck-Instituts unterstützt. Die Autoren des Gutachtens betonen, dass Transparenz keine Einbahnstraße sein dürfe. Im Sinne einer verfassungs- und europarechtskonformen Anzeigepflicht wird angeregt, dass sich die Finanzverwaltung automatisch oder auf Antrag zur rechtlichen Einordnung einer angezeigten Gestaltung äußert.<sup>3</sup> Ein großer Mehraufwand würde sich für die Finanzverwaltung dadurch nicht ergeben, da § 138j Abs. 1 bis 3 AO-E ohnehin eine Auswertung und weitreichende Information öffentlicher Stellen (Steuerbehörden) – nur eben nicht der Nutzer selbst – vorsieht.

#### **Petition:**

Bei der Richtlinienumsetzung sollte die Anzeigepflicht der Nutzer und Intermediäre durch eine Auskunftspflicht der Steuerbehörden gegenüber den Anzeigepflichtigen flankiert werden.

---

<sup>2</sup> Zur rückwirkenden Anzeigepflicht siehe nachfolgend unter XII.

<sup>3</sup> Vgl. Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert, Anzeigepflichten für Steuergestaltungsmodelle in Deutschland - Gutachten des Max-Planck-Instituts erstellt im Auftrag des BMF, 2016, S. 156 f. Das Gutachten ist auf der Internet-Seite des Max-Planck-Instituts für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen in München abrufbar.

## **IX. Zu übermittelnde Informationen (§ 138f Abs. 3 AO-E)**

*§ 138f Abs. 3 AO-E listet die Informationen auf, die der Intermediär bzw. der Nutzer an das Finanzamt per Datensatz übermitteln soll. Gemäß § 138f Abs. 3 S. 1 Nr. 7 AO-E sind danach Einzelheiten zu den einschlägigen Rechtsvorschriften aller betroffenen Mitgliedstaaten der Europäischen Union, die unmittelbar die Grundlage der grenzüberschreitenden Steuergestaltung bilden, anzugeben.*

### **Petition:**

Wir weisen darauf hin, dass die Übermittlung dieser Information in der Praxis einen erheblichen Aufwand darstellen kann. Wir begrüßen daher, dass es nach der Gesetzesbegründung genügt, „dass lediglich die Vorschrift selbst möglichst exakt zitiert wird“, und plädieren dafür, dass diese praxisgerechte Auslegung tatsächlich eingehalten wird.

*Gemäß § 138f Abs. 3 S. 1 Nr. 8 AO-E ist der tatsächliche oder voraussichtliche wirtschaftliche Wert der grenzüberschreitenden Steuergestaltung anzugeben.*

### **Petition:**

Wir weisen darauf hin, dass dieser Wert – trotz der Erläuterungen in der Gesetzesbegründung – in der Praxis oftmals nicht genau beziffert werden kann. Weitere Klarstellungen wären daher sehr zu begrüßen. In jedem Fall muss aber die Vorgabe der Gesetzesbegründung, wonach „keine überhöhten Anforderungen an die Wertermittlung“ zu stellen sind, in der Praxis tatsächlich eingehalten werden.

*Gemäß § 138f Abs. 3 S. 1 Nr. 10 AO-E ist vorgesehen, dass – soweit dies dem Intermediär bekannt ist – alle anderen Personen benannt werden, die von der grenzüberschreitenden Steuergestaltung wahrscheinlich betroffen sind. Anzugeben ist dann auch, zu welchen Mitgliedstaaten der Europäischen Union diese Personen in Beziehung stehen.*

Fraglich ist, wann eine Person als „wahrscheinlich von der mitteilungspflichtigen grenzüberschreitenden Steuergestaltung betroffen“ gilt. Insbesondere da keine tatsächliche Betroffenheit erforderlich ist, sollte die drohende ausufernde Ausweitung durch eine Konkretisierung begrenzt werden. Dies ist auch unter datenschutzrechtlichen Gesichtspunkten geboten. So erscheint die Vorschrift rechtlich zu unbestimmt.

### **Petition:**

Zur Bestimmung der wahrscheinlich von einer Steuergestaltung betroffenen Personen gemäß § 138f Abs. 3 S. 1 Nr. 10 AO-E sind Kriterien aufzustellen, anhand derer die „wahrscheinliche Betroffenheit“ zu beurteilen ist.

*Gemäß § 138f Abs. 3 S. 2 AO-E hat ein Intermediär, soweit ihm bekannt ist, dass ein weiterer Intermediär beteiligt ist, sehr umfassende Angaben über diesen zu machen (z. B. Name, Geburtstag und -ort bzw. Firma, Steuernummer).*

Auch vor dem Hintergrund der kurzen Meldepflicht von 30 Tagen ist dies nicht praktikabel.

**Petition:**

Intermediäre sollten nicht – über die Richtlinie hinaus – potenzielle andere Intermediäre innerhalb der 30-Tage-Frist identifizieren und melden müssen.

Aufgrund der teilweise drakonischen Bußgelder und Strafen im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Meldepflichten in anderen Ländern könnten Betroffene erwägen, „im Zweifel zu melden“, auch wenn gute Gründe bestehen, dass der „Main Benefit“-Nachweis geführt werden kann. Multinationale Unternehmen mit Sitz der Muttergesellschaft im Inland könnten erwägen, Meldungen, soweit wie möglich befreiend für die jeweils ebenfalls betroffenen Auslandsgesellschaften, zentral in Deutschland zu machen. Es sollte daher die Möglichkeit geben, zur Meldung in einem Freitext Stellung zu nehmen, sodass beispielsweise auch vorsorgliche Meldungen ermöglicht werden, auch wenn der „Main Benefit“-Test erfüllt sein sollte.

**Petition:**

Es sollte die Möglichkeit bestehen, die Meldung zu kommentieren, um mögliche Interpretationen und Hintergründe bestimmter Angaben offenlegen zu können.

**X. Frist gemäß § 138f Abs. 5 Satz 5 AO-E**

§ 138f Abs. 5 S. 5 AO-E regelt, dass „im Fall des Absatzes 3 Satz 2 ... der mitteilende Intermediär die vom Bundeszentralamt für Steuern vergebene Registriernummer nach Satz 1 Nummer 1 den anderen ihm bekannten Intermediären mitzuteilen“ hat. Mangels zeitlicher Vorgaben besteht die Gefahr, dass die notwendigen Informationen verspätet, d. h. außerhalb der 30-Tage-Frist zur Anzeige der Gestaltung, zur Verfügung gestellt werden. Dies hätte – auch aus Sicht der Finanzverwaltung – unerwünschte Mehrfachmeldungen durch verschiedene Intermediäre zur Folge.

**Petition:**

Wir empfehlen, die Vorgabe wie folgt anzupassen: „Im Fall des Absatzes 3 Satz 2 hat der mitteilende Intermediär die vom Bundeszentralamt für Steuern vergebene Registriernummer nach Satz 1 Nummer 1 den anderen, ihm bekannten Intermediären, unverzüglich nach Erhalt dieser mitzuteilen.“

## **XI. Angabe grenzüberschreitender Gestaltungen in der Steuererklärung (§ 138k AO-E)**

*Hat ein Nutzer eine grenzüberschreitende Steuergestaltung verwirklicht, so soll er diese in der Steuererklärung für die Steuerart und den Besteuerungszeitraum oder den Besteuerungszeitpunkt, in der sich der steuerliche Vorteil der grenzüberschreitenden Steuergestaltung erstmals auswirken soll, angeben.*

Nicht nur, dass der Gesetzentwurf gänzlich neue verwaltungsaufwändig umzusetzende Mitteilungspflichten von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen begründet. Diesen Anzeigepflichten sollen Nutzer nunmehr auch gleich noch doppelt nachkommen. Über § 138k AO-E ergibt sich, dass neben der „normalen“ Meldung zusätzlich auch noch Angaben in der Steuererklärung zur Steuergestaltung zu machen sind.

Auch wenn hier laut Gesetzestext die Angabe der vom Bundeszentralamt für Steuern zugeteilten Registriernummer nach § 138f Abs. 5 S. 1 Nr. 1 und der Offenlegungsnummer nach § 138f Abs. 5 S. 1 Nr. 2 AO-E oder der von der zuständigen Behörde eines anderen Mitgliedstaats der Europäischen Union zugeteilten Registriernummer und Offenlegungsnummer „genügen“ soll, bedeutet dies einen weiteren zusätzlichen Aufwand für die Nutzer, der zudem so im Richtlinientext nicht angelegt ist.

Nicht nachvollziehbar erscheint, warum sich hier laut Gesetzesbegründung durch die beschränkte Deklarationspflicht eine Entlastung der Nutzer/Steuerpflichtigen ergeben soll, weil sie die verwirklichte Steuergestaltung anderenfalls in ihrer Steuererklärung ausführlich darlegen müssten. Eine Darlegungslast für Steuergestaltungen in der Steuererklärung besteht u. E. nicht. Gäbe es diese, wäre noch weniger nachvollziehbar, warum der Gesetzgeber nunmehr überhaupt die neuen Anzeigepflichten gemäß § 138d ff AO-E statuiert, die auch für die „Nutzer“ gelten. Vollständige Anzeigepflichten im Sinne dieses Gesetzes treffen die Nutzer unmittelbar selbst für den Fall der „Selbstkonzeption“ gemäß § 138d Abs. 6 AO-E oder aber auch dann, wenn der Intermediär nicht von der Schweigepflicht entbunden ist (§ 138f Abs. 6 AO-E). Zur konkreten Mitteilungspflicht ergeben sich die Einzelheiten über § 138g AO-E. Demnach werden so der Finanzverwaltung alle erwünschten Informationen zur Verfügung gestellt. Einer Mitteilungspflicht für Steuergestaltungen in der Steuererklärung der Nutzer – sei es auch „nur“ die Angabe von Registrier- bzw. Offenlegungsnummern – bedarf es somit nicht. Dies gilt insbesondere aber auch für den Fall, dass ein Intermediär alle Informationen im Sinne des Gesetzentwurfs liefert.

### **Petition:**

§ 138k AO-E ist zu streichen.

## **XII. Sanktionierung – Ordnungswidrigkeit (§ 379 Abs. 2 Nr. 1g AO-E)**

Sollte die Verpflichtung zur Angabe der grenzüberschreitenden Steuergestaltung in der Steuererklärung (vgl. Abschnitt X) nicht gestrichen werden, so sollte zumindest die vorgesehene, zusätzlichen Sanktionierungsmöglichkeit durch die Finanzbehörden (§ 379 Abs. 2 Nr. 1g AO-E) entschärft werden. Im Ergebnis bedeutet die im Regierungsentwurf vorgesehene Regelung, dass auch nach einer ordnungsgemäßen Meldung der jeweiligen Steuergestaltung ein Bußgeld drohen kann, wenn nicht sämtliche Meldungen in der Steuererklärung des Nutzers angegeben sind.

### **Petition:**

Die Sanktion ist weder durch die Richtlinie gedeckt, noch dient sie der frühzeitigen Erkennung von ungewollten Steuervermeidungspraktiken und sollte daher gestrichen werden. Wir regen eine Entschärfung dahingehend an, dass nur dann Bußgelder festgesetzt werden können, wenn sowohl die ursprüngliche Meldepflicht als auch die Angabe in der Steuererklärung unterblieben ist.

## **XIII. Rückwirkende Anzeigepflicht (§ 33 EGAO-E)**

*Gemäß § 33 EGAO-E sollen Steuergestaltungen, die zwischen dem 24. Juni 2018 und dem 1. Juli 2020 umgesetzt wurden, innerhalb von zwei Monaten nach dem 30. Juni 2020, also bis zum 31. August 2020, zu melden sein.*

Diese rückwirkende Anzeigepflicht sorgt für erheblichen Verwaltungsaufwand und erscheint verfassungsrechtlich sehr fraglich. Das Gesetz soll gemäß Artikel 5 am Tag nach seiner Verkündung in Kraft treten, also aller Voraussicht nach gegen Ende 2019. Meldepflichtig sein sollen aber im Sinne der dem Gesetz zu Grunde liegenden Richtlinie auch „Altfälle“ schon aus dem Jahr 2018 (erste Schritte nach dem 24. Juni 2018). Nutzer sollen so veranlasst werden, ihr laufendes Geschäft auch rückwirkend dahingehend zu überwachen, ob ggf. anzeigepflichtige Steuergestaltungen vorhanden sind, ohne dass eine Umsetzung der Richtlinie in nationales Recht erfolgt ist. Es scheint sehr zweifelhaft, ob eine solche rückwirkende Anzeigepflicht mit dem verfassungsrechtlichen Rückwirkungsverbot in Einklang steht und ob die drohenden, von der Richtlinie ausgehenden faktischen Wirkungen mit dem unionsrechtlichen Verbot unmittelbarer Richtlinienwirkung zu lasten Privater vereinbar sind. Jedenfalls wird hierdurch ein unverhältnismäßiger Befolgungsaufwand auf Seiten der Nutzer verursacht, bei zugleich bestehender Unsicherheit über die konkrete Ausgestaltung der Anzeigepflicht.

Schon alleine deshalb ist es zwingend, für die vom Gesetzgeber vorgesehenen rückwirkenden Meldefälle auf jegliche Sanktion zu verzichten. Wir gehen davon aus, dass dies durch die Auslagerung der Regelung zur Meldung für Altfälle in § 33 Abs. 2 EGAO sichergestellt ist.

## **Petition:**

Es ist zwingend sicherzustellen, dass sich für rückwirkende Mitteilungspflichten keine Sanktionierung i. S. des § 379 Abs. 7 AO-E bei Nicht-Meldung ergibt.

## **Schlussbemerkung**

Die nationale Umsetzung der vielfach unbestimmten europäischen Richtlinie darf nicht dazu führen, dass jeder Nutzer/Steuerpflichtige vorab melden muss, wie er seine steuerlichen Angelegenheiten auf legale Weise regeln möchte. Die Sorge ist allerdings sehr groß, dass das vorliegende Gesetz mit seinen ebenfalls sehr vielen unbestimmten Regelungen und Rechtsbegriffen genau hierzu führen wird. Grundsätzlich sei auch noch einmal darauf hingewiesen, dass es nicht zu beanstanden ist, wenn Unternehmen Kosten reduzieren, indem sie ihre Steuerlast im Rahmen der gesetzlichen Vorgaben – also legal – minimieren. Dies entspricht ständiger Rechtsprechung von Bundesverfassungsgericht und Bundesfinanzhof. Nach dieser Rechtsprechung ist Steuerplanung im Grundsatz legitim. Kein Steuerpflichtiger ist dazu verpflichtet, einen Sachverhalt so zu gestalten, dass daraus ein Steueranspruch entsteht. Vielmehr kann er durch Steuerplanung darauf hinwirken, dass die mit dem wirtschaftlichen Sachverhalt verbundene Steuerbelastung minimiert wird.<sup>4</sup>

Außerdem weisen wir auf die erheblichen Praxisprobleme hin, die dadurch entstehen, dass die nationale Umsetzung der EU-Richtlinie in den einzelnen Mitgliedstaaten unterschiedlich erfolgt. So stellt sich z. B. die Frage, wie Unternehmen mit weitergehenden nationalen Kriterien zu mitteilungspflichtigen Steuergestaltungen umgehen sollen. Hierzu sollten Erläuterungen erfolgen.

Eine deutliche Umsetzungserleichterung – sowohl für die Intermediäre bzw. Nutzer einer Steuergestaltung als auch für die Finanzverwaltung – könnte erreicht werden, indem Transaktionen, die bereits nach geltendem Recht steuerlichen Meldepflichten unterliegen, nicht mehrfach gemeldet werden müssten. Dazu zählen beispielsweise Sachverhalte, die unter die geplante Anzeigepflicht fallen, für die aber auch die Mitteilungspflicht von Auslandssachverhalten nach § 138 Abs. 2 AO und/oder die Aufzeichnungspflichten nach § 90 Abs. 3 AO oder Meldepflichten nach dem Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz bestehen. In dieser Hinsicht sollte eine Subsidiaritätsregelung getroffen werden.

Wir bitten, die genannten Punkte im weiteren Gesetzgebungsverfahren zur Umsetzung der Richtlinie zu berücksichtigen. Die notwendige und sachgerechte Eingrenzung der Anzeigepflicht kann u. E. insbesondere über eine White List erreicht werden. Daher bitten wir Sie, sich für eine solche Negativ-Abgrenzung aus Sicht der Finanzverwaltung nicht meldepflichtiger alltäglicher Sachverhalte auszusprechen. Um etwaige wünschenswerte Überlegungen auf europäischer Ebene zur

---

<sup>4</sup> BVerfGE 9, 237; BFHE 196,128.

Einführung einer zwischen den Mitgliedstaaten abgestimmten White List nicht unnötig zu erschweren, bitten wir Sie außerdem, sich gegen Verschärfungen der in der Richtlinie vorgegebenen Kennzeichen zur Anzeigepflicht auszusprechen.

Zur weiteren Erläuterung stehen wir jederzeit gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND  
HANDELSKAMMERTAG E. V.  
Dr. Rainer Kambeck

BUNDESVERBAND  
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.  
Dr. Monika Wünnemann

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN  
HANDWERKS E. V.  
Carsten Rothbart

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN  
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.  
Dr. Oliver Perschau

BUNDESVERBAND DEUTSCHER  
BANKEN E. V.  
Joachim Dahm      Yokab Thomsen

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN  
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.  
Dr. Volker Landwehr      Nikolas Malchau

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND  
(HDE) E. V.  
Ralph Brüggemann

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,  
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.  
Michael Alber