

Bundesministerium der Finanzen
Herrn MDg Dr. Hans-Ulrich Misera
Unterabteilungsleiter IV A
Wilhelmstr. 97
10117 Berlin

per E-Mail: IVA3@bmf.bund.de

Kürzel
Me/DE – S 03/20

Telefon
+49 30 27876-520

Telefax
+49 30 27876-799

E-Mail
ebert@dstv.de

Datum
03.04.2020

Anwendung der Vorschriften über die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen; BMF-Diskussionsentwurf

Sehr geehrter Herr Dr. Misera,

vielen Dank für die Übersendung des [Diskussionsentwurfs eines BMF-Schreibens zur Anwendung der neuen Vorschriften über die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen](#) (im Folgenden auch: Entwurf). Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) nimmt gern die Gelegenheit wahr, zu ausgewählten Aspekten des Entwurfs Stellung zu nehmen. Wir freuen uns, wenn Sie unsere Anregungen berücksichtigen.

A. Vorwort

Erfreulicherweise enthielt bereits die Gesetzesbegründung zum *Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen* ([BT-Drs. 19/14685](#)) wichtige Klarstellungen zur Gesetzesauslegung. Wir begrüßen, dass diese in weiten Teilen in o.g. Entwurf aufgegriffen wurden. Einige bislang nicht übernommene praxisrelevante Klarstellungen der Gesetzesbegründung empfehlen wir, im Sinne der Rechtsklarheit zu ergänzen. Wir werden nachstehend Näheres ausführen.

Wir begrüßen ferner, dass mit der Anlage zum BMF-Schreiben grundsätzliche Ausnahmen von einer Anzeigepflicht benannt werden. Eine solche maßvolle „White-List“ erleichtert den Umgang mit den bürokratisch belastenden Meldevorschriften. Bislang enthält die Liste zwar eher wenige Ausnahmen. Wir nehmen jedoch an, dass dies zunächst auf die mangelnde Erfahrung mit der

Anzeigepflicht zurückzuführen ist. Wir regen daher - unabhängig von nachfolgenden konkreten Vorschlägen - an, die „White-List“ regelmäßig zu überprüfen und gegebenenfalls zu ergänzen. Äußerst wünschenswert wären insbesondere weitere harmonisierte Abstimmungen auf europäischer Ebene. Bereits jetzt wird deutlich, dass die europäischen Mitgliedstaaten die [Richtlinie \(EU\) 2018/822 des Rates vom 25. Mai 2018](#) unterschiedlich auslegen. Daher sollte es das Ziel sein, sich auf europäischer Ebene weiter auszutauschen, um ein einheitlicheres Rechtsverständnis zu entwickeln.

Grundsätzlich begrüßen wir die zeitlichen Übergangsregelungen der Randziffern 267 ff. In Anbetracht der derzeit massiven Zusatzbelastungen im Rahmen der Bewältigung der Corona-Krise bitten wir aber, über eine noch großzügigere Nicht-Bearstandungsregelung bei zeitlich verzögerten Meldungen bis mindestens 1.1.2021 nachzudenken. Nicht nur Unternehmen sind stark von den Auswirkungen der Corona-Pandemie belastet. Der Berufsstand und seine Mitarbeiter stehen den Mandanten wie stets mit Rat und Tat zur Seite. Gerade der Rat zu existenziellen Fragen etwa rund um die Finanzhilfen von Bund und Ländern, wie auch die Beantragung und Bearbeitung von Kurzarbeit ist aktuell mehr denn je nachgefragt. Insofern haben auch die steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe zusehends mit zeitlichen und personellen Engpässen zu kämpfen. Zusätzliche Meldepflichten verschärfen diese angespannte Situation über Gebühr. Hilfreich wäre in dieser Situation etwa eine von Bund und Ländern abgestimmte Verwaltungsanweisung, wonach das Ermessen zum Erlass einer Geldbuße nach § 379 Abs. 7 AO im Falle von Pandemie bedingten Fristversäumnissen eingeschränkt wird.

B. Anmerkungen zum Entwurf: Anwendung der Vorschriften über die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen

I. Zu Rz. 9: Steuergestaltung (§ 138 d Abs. 2 Satz 1 AO)

Der Entwurf definiert den Begriff „Steuergestaltung“ als einen bewussten, das (reale und/oder rechtliche) Geschehen mit steuerlicher Bedeutung verändernden Schaffensprozess durch Transaktionen, Regelungen, Handlungen, Vorgänge, Vereinbarungen, Zusagen, Verpflichtungen oder ähnliche Ereignisse (Rz. 9). Ferner sieht er Regelbeispiele für Gestaltungen mit steuerlicher Bedeutung vor, die unter Berücksichtigung der weiteren Tatbestandsvoraussetzungen des § 138d AO eine Mitteilungspflicht auslösen können. Diese Beispiele sind grundsätzlich zu begrüßen.

Sie sollten jedoch um Negativabgrenzungen ergänzt werden. Diese könnten bestehende Unsicherheiten in der Praxis weiter minimieren und die Akzeptanz der Meldepflicht erhöhen.

Als Anknüpfungspunkt sollte die explizit in der Gesetzesbegründung genannte Abgrenzung ([BT-Drs. 19/14685, S. 28](#)) dienen. Dort heißt es: *„Nicht erfasst vom Begriff „Steuergestaltung“ ist es hingegen, wenn ein Steuerpflichtiger lediglich den Ablauf einer gesetzlichen Frist oder eines gesetzlichen Zeitraums abwartet, nachdem er eine Transaktion steuerfrei realisieren kann. Ein Beispiel dafür ist der Ablauf der Spekulationsfrist gemäß § 23 Absatz 1 Nummer 1 Satz 1 EStG.“*

Petition: Der DStV regt an, mindestens die eben genannte Negativabgrenzung aus der Gesetzesbegründung zu der Definition einer Steuergestaltung zu übernehmen.

II. Zu Rz. 21: Besonderheiten bei Personengesellschaften und Gemeinschaften

Eine grenzüberschreitende Steuergestaltung i.S.d. § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO setzt unter anderem voraus, dass eine Gestaltung mehr als einen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder mindestens einen Mitgliedstaat der Europäischen Union und einen oder mehrere Drittstaaten betrifft, wobei nicht alle *„an der Gestaltung Beteiligte“* im selben Steuerhoheitsgebiet ansässig sind.

Der Entwurf konkretisiert in diesem Zusammenhang Besonderheiten bei Personengesellschaften: Bei einer Personengesellschaft soll die Gesellschaft als *„Nutzer“* einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung i.S.d. § 138d Abs. 5 AO gelten. Die Gesellschafter und Gemeinschaftler sollen andere *„an der Gestaltung Beteiligte“* darstellen (Rz. 21).

Das heißt, dass die Ansässigkeit einzelner Gesellschafter einer Personengesellschaft ausschlaggebend für die Frage sein kann, ob eine grenzüberschreitende Steuergestaltung vorliegt. Somit könnten Gestaltungen, die keine unmittelbare Einbeziehung einzelner Gesellschafter vorsieht, dennoch die Voraussetzung einer grenzüberschreitenden Gestaltung i.S.d. § 138d Abs. 2 Satz 1 AO erfüllen.

Rechtssystematisch ist es im Hinblick auf das bei Personengesellschaften steuerlich geltende Transparenzprinzip zwar nachvollziehbar, dass die Gesellschafter als Beteiligte gelten. Jedoch sind Gesellschafter nicht mit den *„an der Gestaltung Beteiligten“* vergleichbar, wie sie in Rz. 18 definiert werden.

Ausweislich Rz. 18 gelten „*Geschäfts- oder Vertragspartner (hinsichtlich der jeweiligen Gestaltung)*“ als an der Gestaltung Beteiligte. Als Beispiel werden u. a. Darlehensgeber oder Vermieter genannt. Gesellschafter einer Personengesellschaft wirken bei einer Gestaltung hingegen gerade nicht zwingend als Vertrags- oder Geschäftspartner mit. Zivilrechtlicher Vertragspartner ist an erster Stelle stets die Personengesellschaft. Demnach sollten Gesellschafter auch nur dann als „*andere an der Gestaltung Beteiligte*“ gelten, wenn sie im Sinne eines Vertragspartners in die Gestaltung involviert sind – etwa wenn ihr Sonderbetriebsvermögen berührt ist.

Petition: Rz. 21 sollte wie folgt ergänzt werden: „*Die Gesellschafter und Gemeinschaftler sind in diesem Fall andere an der Gestaltung Beteiligte (vgl. Teil I, Kapitel 2.4.2), sofern sie wie Geschäfts- oder Vertragspartner an der Gestaltung mitwirken, z.B. im Rahmen ihres Sonderbetriebsvermögens.*“

III. Zu Rz. 63: Informationspflicht des Intermediärs (§ 138f Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 AO)

Unterliegt ein Intermediär einer gesetzlichen Pflicht zur Verschwiegenheit, muss er den Nutzer unter anderem darüber aufklären, dass der Nutzer ihn von der Verschwiegenheit entbinden kann. Er muss ihn auch darüber informieren, dass bei Nichtentbindung die Meldepflicht auf den Nutzer übergehen würde (§ 138f Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 AO).

Der Entwurf des BMF-Schreibens führt hierzu aus, dass der Intermediär den Nutzer zum einen über die Folgen einer Entbindung von der Verschwiegenheit aufzuklären hat. Zum anderen muss er auch über die Folgen einer Entscheidung gegen eine Entbindung aufklären (Rz. 63).

Aus den Ausführungen wird bislang nicht ersichtlich, wie etwa ein Steuerberater nachweisen kann, der Aufklärungspflicht ordnungsgemäß nachgekommen zu sein. In der Praxis stellen sich etwa folgende Fragen: Reicht ein übergebenes Informationsschreiben? Muss der Mandant die Aufklärung schriftlich unterzeichnen? Bedarf es gar eines gesonderten Beratungsprotokolls?

Ferner sollte die Formulierung geschärft werden. So sollte deutlich werden, dass sich die Aufklärung und ihre Folgen (hinsichtlich der Möglichkeit der Entbindung von der gesetzlichen Verschwiegenheit) nur auf die Meldepflicht der grenzüberschreitenden Steuergestaltungen bezieht.

Petition: Der DStV bittet um Ausführungen, welche Nachweispflichten Intermediäre im Hinblick auf ihre ordnungsgemäße Aufklärungsarbeit gegenüber dem beratenen Nutzer treffen. Ferner regt er folgende Klarstellung in Rz. 63 Satz 3 an: *„In diesem Zusammenhang hat der Intermediär den Nutzer auch über die Folgen einer Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht **hinsichtlich der Meldepflicht** und im Umkehrschluss auch über die Folgen einer Entscheidung gegen eine Entbindung **im Hinblick auf die Meldepflicht** aufzuklären.“*

IV. Zu Rz. 69: Nutzer als Auftragsdatenübermittler (§ 138f Abs. 6 Satz 5 AO)

Die Pflicht zur Mitteilung der abstrakten Angaben geht nach dem Entwurf auch dann nicht auf den Nutzer über, wenn Intermediär und Nutzer vereinbaren, dass der Nutzer alle Angaben der grenzüberschreitenden Steuergestaltung in einer Mitteilung an das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) meldet (Rz. 69). Insoweit handele der Nutzer als Auftragsdatenübermittler für den Intermediär.

Der Entwurf gibt keine Auskunft darüber, ob den Nutzer als Auftragsdatenübermittler die Pflichten aus § 87d AO treffen. Soweit § 87d AO auf diese Konstellation Anwendung findet, müsste der Nutzer den Intermediär identifizieren und die Aufzeichnungen fünf Jahre aufbewahren (§ 87d Abs. 2 AO). Zudem müsste er dem Intermediär die Daten in leicht nachprüfbarer Form zur Zustimmung zur Verfügung stellen (§ 87d Abs. 3 AO). Der Intermediär wäre verpflichtet, die ihm zur Verfügung gestellten Daten unverzüglich auf Vollständigkeit und Richtigkeit zu überprüfen.

Petition: Soweit § 87d AO auf den Fall des Nutzers als Auftragsdatenübermittler anzuwenden ist, regt der DStV zur Steigerung der Transparenz an, folgenden Satz in Rz. 69 am Ende zu ergänzen: *„Die Pflichten nach § 87d AO sind von Nutzer und Intermediär zu beachten.“*

V. Zu Rz. 96: Relevanztest (§ 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a AO)

Werden mit einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung Kennzeichen i.S.d. § 138e Abs. 1 AO erfüllt, führt deren Vermarktung, Konzeption, Bereitstellung bzw. Verwaltung nicht automatisch zu einer Anzeigepflicht. Vielmehr muss zudem ein *„verständiger Dritter [...] erwarten [...] [können], dass der Hauptvorteil [...] die Erlangung eines steuerlichen Vorteils [...] ist“* (§ 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a AO). Wird dies bejaht, ist der Relevanztest (auch: „Main-Benefit-Test“) erfüllt.

Der Entwurf führt aus, dass das Gegenteil beispielsweise durch Darlegung überwiegender außersteuerlicher Gründe (insbesondere wirtschaftlicher Gründe) nachgewiesen werden kann. Durch diese Gründe muss der steuerliche Vorteil in den Hintergrund treten (Rz. 96).

Bedauerlicherweise sieht der Entwurf keine weiteren Ausführungen dahingehend vor, wann ein steuerlicher Vorteil in den Hintergrund tritt.

Es steht mithin zu befürchten, dass Steuerpflichtige und ihre Berater mangels weiterer Ausführungen sicherheitshalber Meldungen anzeigen werden. Es könnte daher zu einer unbeabsichtigt hohen Meldefallzahl kommen, die kaum zu Erkenntnisgewinnen führen.

Petition: Der DStV regt an, übertragbare Regelbeispiele für die Erfüllung oder Nicht-Erfüllung des Relevanztests zu ergänzen. Diese sollten etwa klären, welcher Zeithorizont einer solchen Beurteilung zugrunde zu legen ist, sowie quantitative Anhaltspunkte liefern.

VI. Zu Rz. 111: Standardisierte Dokumentation (§ 138e Abs. 1 Nr. 2 AO)

Eine standardisierte Dokumentation einer Gestaltung, die für mehr als einen Nutzer verfügbar ist, ohne dass sie wesentlich individuell angepasst werden muss, stellt ein Kennzeichen i.S.d. § 138 e Abs. 1 Nr. 2 AO dar. Sofern die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind (u.a. Main-Benefit-Test und grenzüberschreitender Bezug), löst sie eine Meldepflicht aus (§ 138d Abs. 1 AO).

Der Entwurf präzisiert, was als standardisierte Dokumentation gelten soll. Demnach sollen Vertragswerke oder „sonstige gestaltungsrelevante, z.B. mandatsbezogene, Dokumente“ erfasst werden, die ohne wesentliche Anpassungen an den Einzelfall für den Nutzer musterartig vorbereitet sind (Rz. 111).

Die Formulierung „sonstige gestaltungsrelevante Dokumente“, die neben mandatsbezogenen Dokumenten noch weitere Dokumente umfassen kann, ist aus Sicht der Praxis zu unspezifisch.

Auch ein Hinzuziehen der Gesetzesbegründung hilft nicht weiter. Im Gegenteil. Sie spricht lediglich von Vertragswerken „oder sonstigen mandatsbezogenen Dokumenten“ ([BT-Drs. 19/14685, S. 32](#)). Der Diskussionsentwurf geht mit der Formulierung „sonstige gestaltungsrelevante Dokumente“ noch über die Gesetzesintention hinaus.

Um eine überschießende Auslegung des Begriffs „*standardisierte Dokumentation*“ zu vermeiden, sollte der Entwurf wenigstens die Formulierung der Gesetzesbegründung übernehmen.

Petition: Der DStV regt folgende Anpassung der Rz. 111 an: „*Unter einer standardisierten Dokumentation sind Vertragswerke oder sonstige ~~gestaltungsrelevante, z.B. mandatsbezogene~~ Dokumente zu verstehen, die ohne wesentliche Anpassungen an den Einzelfall für die Nutzer musterartig vorbereitet sind.*“

VII. Zu Rz. 118/119: Abgrenzungsbeispiele für standardisierte Dokumentationen/Strukturen (§ 138e Abs. 1 Nr. 2 AO)

Der Entwurf listet einige standardisiert dokumentierte Vorgänge auf, die - isoliert verwendet - regelmäßig keine standardisierte Dokumentation i.S.d. § 138e Abs. 1 Nr. 2 AO darstellen sollen (Rz. 118).

Die Entsendung von Mitarbeitern, die Vereinbarung von Dienstleistungen oder die Eröffnung eines Bankkontos sind hier nur drei Beispiele, die im Vergleich zur Gesetzesbegründung ergänzt wurden. Für die Praxis sind diese Einschränkungen ein positiv zu sehender, wichtiger Orientierungspunkt. Sie unterstützen Betroffene bei Abgrenzungsfragen.

Die Auflistung wird insofern eingeschränkt, als sich eine andere Beurteilung ergeben können soll, wenn die Vorgänge zur Erzielung eines steuerlichen Vorteils „*ungewöhnlich*“ ausgestaltet sind oder zu den vorgenannten Vorgängen weitere (Teil-)Schritte hinzutreten (Rz. 119).

Die Erfüllung des Merkmals „*ungewöhnlich*“ ist äußerst unbestimmt. Es dürfte sich in der Praxis daher als streitanfällig erweisen. Ferner ist kaum vorstellbar, wie die aufgelisteten Vorgänge - ohne weitere Schritte - überhaupt als „*ungewöhnlich*“ eingestuft werden sollen.

Petition: Um unnötige Streitigkeiten zwischen Finanzbehörden und Steuerpflichtigen zu vermeiden, empfiehlt der DStV Rz. 119 wie folgt zu ändern: „*Eine andere Beurteilung kann sich ergeben, wenn ~~die Vorgänge zur Erzielung eines steuerlichen Vorteils ungewöhnlich ausgestaltet sind oder~~ zu den vorgenannten Vorgängen weitere (Teil-)Schritte hinzutreten.*“

VIII. Zu Rz. 120: Verlusterwerb (§ 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a AO)

§ 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a AO betrifft Gestaltungen, die zum Gegenstand haben, dass ein an der Gestaltung Beteiligter unangemessene rechtliche Schritte unternimmt, um ein verlustbringendes Unternehmen unmittelbar oder mittelbar zu erwerben, die Haupttätigkeit dieses Unternehmens zu beenden und dessen Verluste dafür zu nutzen, seine Steuerbelastung zu verringern, einschließlich der Übertragung der Verluste in ein anderes Steuerhoheitsgebiet oder der zeitlich näheren Nutzung dieser Verluste (Rz. 120). Dieses Kennzeichen führt, sofern die übrigen Voraussetzungen des § 138d AO erfüllt sind, zu einer Anzeigepflicht.

Laut Gesetzesbegründung wird der Erwerb von Unternehmen, deren Betrieb zum Zeitpunkt des Erwerbs bereits eingestellt war oder die inzwischen Gewinne erwirtschaften, von dem Kennzeichen nicht erfasst ([BT-Drs. 19/14685, S. 33](#)). Diese praxisrelevante Klarstellung fehlt bislang in dem Entwurf. Sie sollte aufgenommen werden.

Petition: Der DStV empfiehlt, Rz. 120 wie folgt zu ergänzen: *„Der Erwerb von Unternehmen, deren Betrieb im Zeitpunkt des Erwerbs bereits eingestellt war oder die inzwischen Gewinne erwirtschaften, sind von dem Kennzeichen nicht erfasst.“*

IX. Zu Rz. 122: Verlustbringendes Unternehmen (§ 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a AO)

Ein Tatbestandsmerkmal des in VIII. beschriebenen Verlusterwerbs i.S.d. § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a AO ist, dass ein „verlustbringendes Unternehmen“ erworben wird.

Dieser Begriff soll entsprechend des Entwurfs weit auszulegen sein (Rz. 122). So soll er zum einen Unternehmen mit Verlustvorträgen oder laufenden Verlusten erfassen. Ferner sollen auch Unternehmen mit Verlusten, die zwar bereits angelegt sind, die sich allerdings erst künftig steuerlich realisieren lassen, umfasst sein; also solche, mit sog. stillen Lasten.

Dieses weite Verständnis stellt die Praxis vor große Bewertungsprobleme. Es ist zum einen nicht klar, welcher Zeithorizont für die Bewertung der sog. stillen Lasten zugrunde gelegt werden muss. Daher wäre die Ermittlung etwaiger stiller Lasten kaum leistbar.

Ferner bleibt unberücksichtigt, dass ein vorhandener Verlust auch rein wirtschaftliche Ursachen haben kann, z.B. die kürzliche Umstellung auf ein neues Produktportfolio. Der Verlust wäre unter

Umständen nur von temporärer Dauer. Auch kann ein Verlusterwerb im Hinblick auf einen sich neu ergebenden Produktmix sogar dazu beitragen, vorhandene Verluste schneller abzubauen.

Darüber hinaus bleibt unberücksichtigt, dass Unternehmen neben stillen Lasten auch „stille Reserven“ haben könnten. Diese unberücksichtigt zu lassen, erscheint unangemessen. Erhebliche Rechtsunsicherheiten gingen ferner mit dem zugrunde gelegten Verständnis einher.

Petition: Unternehmen mit stillen Lasten sollten nicht als „*verlustbringendes Unternehmen*“ i.S.d. § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a AO gelten. Andernfalls sollte zumindest klargestellt werden, dass stille Lasten mit stillen Reserven für die Betrachtung kompensiert werden könnten. Zudem sollte ein Zeithorizont für die Bewertung aufgenommen werden.

X. Zu Rz. 128: Unangemessene rechtliche Schritte (§ 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a AO)

Ein weiteres Tatbestandsmerkmal des in VIII. beschriebenen Verlusterwerbs ist, dass ein an der Gestaltung Beteiligter „*unangemessene rechtliche Schritte*“ für die Verlustnutzung unternimmt.

Als „*unangemessene rechtliche Schritte*“ sollen solche gelten, die ohne Steuervorteil nicht unternommen würden (Rz. 126). Bei der Prüfung, ob die gewählte Maßnahme zu Steuervorteilen führt, sollen die steuerlichen Auswirkungen der gewählten Maßnahme mit der hypothetischen steuerlichen Auswirkung einer angemessenen Maßnahme verglichen werden (Rz. 128).

Mit dieser Formulierung werden die Bewertungsgrundsätze des § 42 AO zur Frage, ob eine Gestaltung zu einem Steuervorteil führt, übertragen (Abschn. 2.3 zu § 42 AEAO).

Dies entspricht zwar den Ausführungen der Gesetzesbegründung ([BT-Drs. 19/14685, S. 33](#)). In der Praxis dürfte diese Beurteilung jedoch höchst Streitbehaftet sein. So ist bereits unklar, was als „*angemessene Maßnahme*“ für die Vergleichsrechnung herangezogen werden soll.

Petition: Der DStV weist auf die Praxisuntauglichkeit der Konkretisierung hin. Er regt an, Rz. 128 zu streichen.

XI. Zu Rz. 131: Einkünfteumwandlung (§ 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b AO – redaktioneller Hinweis)

Das Beispiel 2 zu Punkt „1.2.5 Einkünfteumwandlung“ (Rz. 131) beschreibt eine zirkuläre Vermögensverschiebung. Um Missverständnissen vorzubeugen, sollte es im Abschnitt „1.2.6 Zirkuläre Vermögensverschiebung (§ 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. c AO)“ aufgeführt werden (Rz. 132 ff.).

Petition: Beispiel 2 der Rz. 131 sollte in den Abschnitt „1.2.6 Zirkuläre Vermögensverschiebung“ - Rz. 132 ff. - verschoben werden.

XII. Zu Rz. 138: Zirkuläre Vermögensverschiebungen (§ 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. c AO)

Gestaltungen, die zum Gegenstand haben, dass 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, gelten als Kennzeichen i.S.d. § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a AO (§ 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe c AO).

Grundsätzlich sollen insbesondere Sale- und Lease-Back-Transaktionen sowie Cash-Pools die Voraussetzungen des Kennzeichens erfüllen (Rz. 138).

Gerade Sale- und Lease-Back-Geschäfte nutzen Unternehmen häufig, um ihre Liquidität zu verbessern. Es handelt sich dabei um ein Standardgeschäft. Es ist aus Sicht des DStV unverhältnismäßig, dass Unternehmer bei jedem Geschäft dieser Art im Rahmen eines Main-Benefit-Tests nachweisen sollen, dass keine steuerliche Motivation im Vordergrund „der Gestaltung“ stand.

Auch Cash-Pooling ist ein typischer Bestandteil des Finanzmanagements in nationalen wie grenzüberschreitenden Konzerngesellschaften. Für die konzerninternen Geldanlagen bzw. Kreditaufnahmen werden geldmarktangenehme Zinsen berechnet. Unternehmen sollten hierfür nicht außersteuerliche Gründe nachweisen müssen.

Petition: Der DStV drängt auf eine europaweit einheitliche Auslegung der Tatbestände. Ziel sollte es sein, marktübliche Transaktionen ohne Erkenntnisgewinn grundsätzlich nicht als zirkuläre

Vermögensverschiebung i.S.d. § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. c AO - und damit möglicherweise meldepflichtig - zu qualifizieren.

XIII. Zu Rz. 143: Steuerbefreite Zahlungen (§ 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e AO)

Gestaltungen, die zum Gegenstand haben, dass die grenzüberschreitende, beim Zahlenden als Betriebsausgabe abzugsfähige Zahlung zwischen zwei oder mehr verbundenen Unternehmen in einem Steuerhoheitsgebiet erfolgt, in dem der Empfänger ansässig ist, soweit dieses Steuerhoheitsgebiet die Zahlung entweder vollständig von der Steuer befreit oder einer steuerlichen Präferenzregelung unterwirft, sind Kennzeichen i.S.d. § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a AO (§ 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e AO). Das heißt, dass der Hauptvorteil die Erlangung eines steuerlichen Vorteils sein muss, um eine Anzeigepflicht auslösen zu können.

Der Diskussionsentwurf bestimmt in Rz. 143, welche Sachverhalte einer Steuerbefreiung im Sinne der Vorschrift gleichgestellt sind.

Im Wesentlichen übernimmt der Entwurf die Ausführungen der Gesetzesbegründung ([BT-Drs. 19/14685, S. 36](#)). Nicht aufgenommen wurde hingegen, dass es einer Steuerbefreiung gleichsteht, wenn die Besteuerung in Folge „*der Anwendung einer Unionsrichtlinie (z. B. bei Schachteldividenden gemäß Artikel 4 Absatz 1 und Artikel 5 der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, sog. Mutter-Tochter- Richtlinie (ABl. EG Nr. L 225 S. 6, Nr. L 266 S. 20, 1997 Nr. L 16 S. 98), neugefasst durch die Richtlinie 2011/96/EU vom 30. November 2011 (ABl. EU Nr. L 345 S. 8) und geändert durch die Richtlinie 2013/13/EU vom 13. Mai 2013 (ABl. EU Nr. L 141/30)*“ unterbleibt.

Diese Abweichung zwischen Gesetzesbegründung und dem Entwurf dürfte in der Praxis berechnete Zweifel aufwerfen, wie diese Fälle nun behandelt werden sollen.

Petition: Der DStV bittet um Klarstellung, ggf. auch dahingehend, dass sich die Finanzverwaltung von der Gesetzesbegründung bewusst (?) distanziert hat.

XIV. Zu Rz. 179: Schwer zu bewertende immaterielle Werte (§ 138e Abs. 2 Nr. 4 Buchst. b AO)

Im Rahmen von § 138e Absatz 2 Nummer 4 Buchstabe b AO wird die Übertragung von schwer zu bewertenden immateriellen Werten zwischen verbundenen Unternehmen oder deren Überführung zwischen Betriebstätten als Kennzeichen im Sinne des § 138d Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 Buchst. b AO normiert. Das heißt, dass der Main-Benefit-Test für die Frage der Anzeigepflicht keine Rolle spielt.

Die Gesetzesbegründung sieht nähere Erläuterungen und Beispiele zu diesem Kennzeichen vor ([BT-Drs. 19/14685, S. 39](#)). Der Entwurf verzichtet darauf, sie zu aufzunehmen. Die Klarstellungen der Gesetzesbegründung sollten mit Blick auf eine verständliche Auslegung des Gesetzes in das BMF-Schreiben übernommen werden.

Petition: Rz. 143 sollte wie folgt ergänzt werden: *„Unter dieses Kennzeichen fallen u. a. Fälle, in denen der immaterielle Wert zum Zeitpunkt des konzerninternen Transfers nur teilweise entwickelt, seine kommerzielle Verwertung erst zeitversetzt zu erwarten oder die Nutzung neuartig ist. Sind Patente oder Marken bei Übertragung oder Überführung der Inhaberschaft hingegen bereits verfestigt, hat sich also bereits ein Marktpreis gebildet, liegt kein schwer zu bewertender immaterieller Wert vor. Werden in einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang mehrere immaterielle Werte übertragen oder überführt, so ist aus Vereinfachungsgründen lediglich eine Anzeige abzugeben, in der alle betroffenen immateriellen Werte anzugeben sind.“*

XV. Zu Rz. 181: Funktionsverlagerungen (§ 138e Abs. 2 Nr. 4 Buchst. c AO)

§ 138e Absatz 2 Nummer 4 Buchstabe c AO stellt ein Kennzeichen i.S.d. § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b AO für Verrechnungspreisgestaltungen dar. Diese zeichnen sich dadurch aus, dass innerhalb von verbundenen Unternehmen eine grenzüberschreitende Übertragung oder Verlagerung von Funktionen, Risiken, Wirtschaftsgütern oder sonstigen Vorteilen stattfindet und der erwartete jährliche Gewinn vor Zinsen und Steuern (sog. „Earnings Before Interest and Taxes“ – EBIT) des übertragenden Unternehmens über einen Zeitraum von drei Jahren nach der Übertragung weniger als 50 Prozent des jährlichen Gewinns vor Zinsen und Steuern des übertragenden Unternehmens beträgt, der erwartet worden wäre, wenn die Übertragung nicht stattgefunden hätte. Der Relevanztest spielt für dieses Kennzeichen keine Rolle.

1. Abstellen auf Übertragungszeitpunkt

Der Entwurf konkretisiert, dass auf die „Erwartung zum Zeitpunkt der Übertragung“ abzustellen ist (Rz. 181).

Diese Klarstellung ist sehr positiv. Demnach dürfte sich keine nachträgliche Pflichtverletzung der Meldepflicht ergeben, wenn das EBIT überraschenderweise nach drei Jahren doch weniger als 50 % des erwarteten EBIT ohne Übertragung betragen sollte.

2. Fehlende Abgrenzung konzerninterner Umstrukturierungen

Die Anknüpfung an den erwarteten Gewinn führt im Fall von Konzernumstrukturierungen oftmals dazu, dass das Kennzeichen erfüllt sein dürfte. Und dass, ohne das eine nennenswerte Gestaltung vorliegt.

So würde etwa jede Verschmelzung einer 100%igen Tochter auf die Muttergesellschaft den Tatbestand der Übertragung oder Verlagerung von Funktionen, Risiken und Wirtschaftsgütern innerhalb von verbundenen Unternehmen erfüllen. Da die Tochtergesellschaft untergeht, würde ihr EBIT zwingend weniger als 50 % desjenigen betragen, das ohne Übertragung erwartet worden wäre (nämlich 0). In Folge würde jede Verschmelzung automatisch eine Anzeigepflicht auslösen. Auf das Vorliegen eines steuerlichen Hauptvorteils käme es nicht an.

Petition: Es sollte klargestellt werden, dass konzerninterne Fusionen und Abwicklungen per se nicht die Voraussetzungen des § 138e Abs. 2 Nr. 4 Buchst. c AO erfüllen.

3. Fehlende Konkretisierungen der anzustellenden Vergleichsrechnung

Im Zusammenhang mit dem Kennzeichen § 138e Abs. 2 Nr. 4 Buchst. c AO stellen sich weitere Fragen. So etwa, ob für die Vergleichsrechnung eine kumulierte Betrachtung des Dreijahreszeitraums vorgenommen werden darf. Mithin, ob es schädlich wäre, wenn zunächst mit einem EBIT von 40 % in Jahr 1 und dafür mit einem EBIT von 70 % in Jahr 2 und 3 im Vergleich zu dem erwarteten Wert ohne Übertragung gerechnet würde.

Auch bleibt unklar, welche Dokumentationspflichten an die Berechnung des erwarteten EBIT gestellt werden.

Petition: Das Schreiben sollte klarstellen, ob für den Dreijahreszeitraum eine kumulierte Betrachtung in Frage kommt. Ferner sollte es um Hinweise zu Dokumentationsanforderungen der zu erwartenden Gewinne ergänzt werden.

XVI. Zu Rz. 205: Definition verbundener Unternehmen (§ 138e Abs. 3 Satz 5 AO)

§ 138e Abs. 3 AO Satz 1 AO definiert den Begriff eines verbundenen Unternehmens. Ein solches liegt unter anderem vor, wenn *„eine Person über eine Inhaberschaft, die unmittelbar oder mittelbar mehr als 25 % des Kapitals beträgt, am Kapital einer anderen Person beteiligt ist“* (§ 138e Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 AO). Bei mittelbaren Beteiligungen wird die Beteiligungsquote durch Multiplikation an den nachgeordneten Unternehmen ermittelt (§ 138e Abs. 3 Satz 5 AO).

Die dem Gesetz zugrunde liegende [Richtlinie \(EU\) 2018/822 des Rates vom 25. Mai 2018](#) enthält einen zusätzlichen Berechnungshinweis (Art. 3 Nummer 23 Unterabsatz 5). Nämlich, dass eine Person mit einer Stimmrechtsbeteiligung von mehr als 50 % als Halter von 100 % der Stimmrechte gilt. Dieser Hinweis ist gesetzlich nicht normiert. Die gravierenden Folgen verdeutlichen wir an einem Beispiel:

Unternehmen A hat eine Stimmrechtsbeteiligung von 51 % an Unternehmen B. Dieses ist wiederum zu 40 % an Unternehmen C beteiligt.

Nach dem Richtlinienentwurf sind die Unternehmen A und C **verbunden**, da die 51 %ige Mehrheitsbeteiligung an Unternehmen B eine Stimmrechtsmehrheit von 100 % fingiert. Es ergibt sich daher eine mittelbare Beteiligung an Unternehmen C von 40 % (100 % x 40 %), mithin mehr als 25 %.

Nach der nationalen Umsetzung wären die Unternehmen A und C **nicht verbunden**. Bei Multiplikation der tatsächlichen Beteiligungsquoten ergibt sich nur eine mittelbare Beteiligung von 20,4 % (51 % x 40 %), mithin weniger als 25 %.

Der DStV hat bereits in seiner [Stellungnahme S 14/19](#) zum Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen auf diese Abweichung hingewiesen und eine gesetzliche Anpassung für eine richtlinienkonforme Umsetzung angeregt.

Diese Abweichung dürften Streitigkeiten zwischen den Betroffenen verschiedener Mitgliedstaaten über das Tatbestandsmerkmal „*verbundene Unternehmen*“ begründen.

Petition: Im Hinblick auf eine möglichst harmonisierte Auslegung des Richtlinien textes sollte in Anlehnung an Art. 3 Nummer 23 Unterabsatz 5 der EU-Richtlinie der folgende Hinweis aufgenommen werden: „*Eine Person mit einer Stimmrechtsbeteiligung von mehr als 50 % gilt als Halter von 100 % der Stimmrechte.*“

XVII. Zu Rz. 226 ff.: Vergabe der Registrier- und Offenlegungsnummer (§ 138f Abs. 5 Satz 1 AO)

Gem. § 138f Abs. 5 AO weist das BZSt dem „*eingegangenen Datensatz im Sinne des Absatzes 3*“ eine Registrier- und eine Offenlegungsnummer zu.

Der Diskussionsentwurf greift dies auf. Ihm ist zu entnehmen, dass das BZSt grundsätzlich jedem bei ihm eingegangenen Datensatz „*i.S.d. § 138f Abs. 3 Satz 1 AO*“ eine Registriernummer zuteilt (Rz. 229). Beziehungsweise, dass jedem „*vollständigen Datensatz*“, der „*alle*“ Angaben nach § 138f Abs. 3 Satz 1 AO enthält, eine Offenlegungsnummer zugewiesen wird (Rz. 233).

Das hieße, die Meldung müsste zwingend auch die persönlichen Angaben des Nutzers, die von der gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht erfasst sind, beinhalten. Dem Gesetzeswortlaut nach dürfte das BZSt daher für eine unvollständige Meldung (ohne die persönlichen Angaben des Nutzers aus § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 2, 3 und 10 AO) keine Registrier- und Offenlegungsnummer ausgeben.

Es ist offensichtlich, dass die Finanzverwaltung dieses Verständnis nicht teilt und erfreulicherweise versucht, den dem Gesetzeswortlaut innewohnenden Widerspruch zu lösen. Andernfalls würden etwa die Ausführungen in Rz. 67 keinen Sinn ergeben. Hier wird klar bestimmt, dass eine Mitteilungspflicht erst dann auf den Nutzer übergeht, sobald der Intermediär alle abstrakten, nicht der Verschwiegenheitspflicht unterliegenden Daten an das BZSt übermittelt und „*die ihm für diese Mitteilung zugewiesene Registriernummer und Offenlegungsnummer*“ an den Nutzer weitergeleitet hat.

Das impliziert, dass das BZSt Intermediären auch dann eine Offenlegungsnummer mitteilt, wenn sie alle Angaben nach § 138f Abs. 3 Satz 1 AO – **zu deren Übermittlung sie berechtigt waren** – gemeldet haben.

Diese dringend notwendige Klarstellung fehlt jedoch bislang in Entwurf.

Petition: Der DStV fordert dringend folgende eindeutige Klarstellung in Rz. 226 ff. (Abschnitt Registriernummer) bzw. Rz. 233 ff. (Abschnitt Offenlegungsnummer). *„Ein Datensatz im Sinne des § 138f Abs. 3 Satz 1 AO ist auch dann vollständig, wenn ein Intermediär die Angaben nach § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 2, 3 und 10 AO mangels Befreiung von seiner Verschwiegenheitspflicht nicht übermittelt hat.“*

XVIII. Zu Rz. 241: Meldung weiterer, bekannter Intermediäre (§ 138f Abs. 3 Satz 2 AO)

Nach § 138f Abs. 3 Satz 2 AO steht es dem die Steuergestaltung meldenden Intermediär frei, ob er weitere, ihm bekannte Intermediäre in der Meldung an das BZSt aufnimmt. Nach dem Gesetzeswortlaut „kann“ er diese Angabe machen, muss sie aber nicht vornehmen. Diesem Grundsatz folgt auch Rz. 89 des Entwurfs, der die Freiwilligkeit betont.

Der Entwurf führt hingegen in Rz. 241 aus, dass der mitteilende Intermediär die ihm bekannten weiteren Intermediäre mitteilen „*soll*“. Durch das „*soll*“ entsteht der Eindruck, dass die Vorgabe strenger ist, als es das Gesetz vorsieht. Der mitteilende Intermediär könnte sich so zu der Angabe verpflichtet fühlen. Dies würde ihn in die bürokratische Pflicht nach § 138f Abs. 5 Satz 5 AO drängen, den weiteren, ihm bekannten Intermediären die Registriernummer mitteilen zu müssen.

Petition: Der DStV regt an, dem gesetzgeberischen Willen mehr Ausdruck zu verleihen. Rz. 241 sollte wie folgt geändert werden: *„Ist dem Intermediär bekannt, dass neben ihm mindestens ein weiterer Intermediär im Geltungsbereich der AO oder in einem anderen EU-Mitgliedstaat zur Mitteilung derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung verpflichtet ist, ~~soll~~ kann der mitteilende Intermediär die vom Bundeszentralamt für Steuern vergebene Registriernummer nach § 138f Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 AO den anderen ihm bekannten Intermediären mitteilen.“*

XIX. Zu Rz. 251 ff.: Keine Rückmeldung der Finanzverwaltung (§ 138j Abs. 4 AO)

§ 138j Abs. 4 AO normiert, dass das Ausbleiben einer Reaktion des BZSt bzw. anderer genannter Stellen auf die Mitteilung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung nicht deren rechtliche Anerkennung bedeutet.

In der Gesetzesbegründung ist jedoch eindeutig ausgeführt, dass der Nutzer einer Steuergestaltung eine verbindliche Aussage der Finanzverwaltung erlangen können soll. Ihm stünden hierfür die allgemeinen verfahrensrechtlichen Regelungen offen. Explizit in der Gesetzesbegründung genannt ist das Instrument der verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO ([BT-Drs. 19/14685, S. 48](#)).

Dem gesetzgeberischen Willen stehen jedoch nach wie vor die Ausführungen in Abschn. 3.5.4 AEAO zu § 89 AO entgegen. Hier heißt es bislang: Eine verbindliche Auskunft soll nicht erteilt werden in Angelegenheiten, bei denen die Erzielung eines Steuervorteils im Vordergrund steht (z.B. Prüfung von Steuersparmodellen, Festsetzung der Grenzpunkte für das Handeln eines ordentlichen Geschäftsleiters).

Petition: Zum einen muss in der Verwaltungsanweisung zu § 138j Abs. 4 AO der Intention des Gesetzgebers entsprochen werden und ein Hinweis auf die Möglichkeit der verbindlichen Aussage der Finanzverwaltung ergänzt werden – unter Verweis auf § 89 AO. Zum anderen muss in Abschn. 3.5.4 AEAO zu § 89 AO die Aussage in der Gesetzesbegründung aufgenommen werden, um keine sich widersprechende Verwaltungsauffassung zu begründen.

XX. Zu: Anlage zum BMF-Schreiben (§ 138d Abs. 3 Satz 3 AO)

Die Anlage zum BMF-Schreiben konkretisiert, welche Fallgestaltungen von der Mitteilungspflicht regelmäßig ausgeschlossen sind.

Eine solche sog. „White-List“ ist sehr zu begrüßen. Sie hilft der Praxis und schützt vor unnötigem bürokratischem Aufwand, der mit der Meldung einer Steuergestaltung verbunden ist.

Ogleich die Liste, wie eingangs angeregt, zu einem späteren Zeitpunkt evaluiert und womöglich erweitert werden sollte, sind bereits jetzt Fallgestaltungen erkennbar, die in der Liste ergänzt werden sollten. Nämlich solche, bei denen der Main-Benefit-Test regelmäßig außersteuerliche Gründe für die Durchführung bestätigen würde. Der Aufwand, der mit diesem Nachweis entstünde, könnte durch eine Erweiterung der Liste praxisgerecht weiter eingeschränkt werden.

Petition: Mindestens die nachfolgenden Fallgruppen sollten in der Aufzählung der Anlage zum BMF-Schreiben ergänzt werden:

- *Upstream- oder Downstream-Verschmelzung im Anschluss an den Erwerb einer Zielgesellschaft durch eine Akquisitionsgesellschaft,*
- *Verringerung oder Beseitigung des sog. „Verwaltungsvermögens“ i. S. d. § 13b ErbStG,*
- *Etablierung mehrstufiger Holdingstrukturen aus nachvollziehbaren wirtschaftlichen (nicht-steuerlichen) Gründen etwa zwecks:*
 - *Risikoabschottung,*
 - *Wahrung regulatorischer Gesichtspunkte,*
 - *Struktureller Nachrangigkeit von Gläubigergruppen,*
 - *Flexibilität hinsichtlich der Refinanzierung,*
 - *Bündelung unterschiedlicher (Co)Investorenkreise,*
 - *Trennung der Investition in verschiedene Unternehmens(-gruppen) sowie*
 - *Flexibilität für zukünftige Akquisitionen und Verkäufe.*

Wenn Sie vorstehende Überlegungen näher mit uns erörtern möchten, melden Sie sich gern.

Mit freundlichen Grüßen

gez.

RAin/StBin Sylvia Mein
(stellv. Geschäftsführerin)

gez.

Daniela Ebert, LL.M.
(Referatsleiterin Steuerrecht)

Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) repräsentiert bundesweit rund 36.500 und damit über 60 % der selbstständig in eigener Kanzlei tätigen Berufsangehörigen. Er vertritt ihre Interessen im Berufsrecht, im Steuerrecht, der Rechnungslegung und dem Prüfungswesen. Die Berufsangehörigen sind als Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Berufsgesellschaften, in den uns angehörenden 16 regionalen Mitgliedsverbänden freiwillig zusammengeschlossen.
