

Entwurf

Anlage

Stand: 2. März 2020

2020/0198688

POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Oberste Finanzbehörden
der Länder

Bundeszentralamt für Steuern

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97
10117 Berlin
TEL +49 (0) 30 18 682-
FAX +49 (0) 30 18 682-
E-MAIL
DATUM

BETREFF **Anwendung der Vorschriften über die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen**

ANLAGEN 1

GZ **IV A 3 - S 0304/19/10006 :002**
IV B 1 - S 1317/19/10058 :003

DOK ...
(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Entwurf

Durch das Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen vom 21. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2875) wurde die Richtlinie (EU) 2018/822 vom 25. Mai 2018, Abl. L 139 vom 5. Juni 2018 S. 1, zur Änderung der EU-Amtshilferichtlinie in nationales Recht umgesetzt.

Für die Anwendung der mit diesem Gesetz eingeführten und geänderten Vorschriften gilt im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder Folgendes:

Inhaltsverzeichnis

I. Sachlicher und persönlicher Anwendungsbereich der Mitteilungspflicht.....	5
1. Allgemeines.....	5
2. Sachliche Voraussetzungen der Mitteilungspflicht (§ 138d AO)	6
2.1 Überblick (Tatbestandsvoraussetzungen insgesamt ggf. als Schaubild).....	6
2.2 Steuern, auf die das EU-Amtshilfegesetz Anwendung findet.....	7
2.3 Steuergestaltung	7
2.4 Beteiligte der Steuergestaltung.....	8
2.4.1 Nutzer i. S. d. § 138d Abs. 5 AO.....	8
2.4.2 Andere an der Gestaltung Beteiligte.....	9
2.4.3 Rolle des Intermediärs	9
2.4.4 Besonderheiten bei Personengesellschaften und Gemeinschaften	10
2.4.5 Besonderheiten im Konzern	10
2.5 Grenzüberschreitender Bezug (§ 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 AO)	10
2.6 Merkmal i. S. d. § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO.....	12
3. Persönliche Voraussetzungen der Mitteilungspflicht.....	12
3.1 Vorrangige Verpflichtung des Intermediärs zur Mitteilung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung	12
3.1.1 Der Begriff des Intermediärs	12
3.1.2 Abgrenzung zwischen Intermediär und anderen an der Gestaltung Beteiligten	14
3.1.3 Erfüllungsgehilfen	14
3.1.4 Konzernstrukturen	14
3.1.5 Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds.....	15
3.1.6 Inlandsbezug des Intermediärs (§ 138f Abs. 7 AO).....	15
3.1.7 (Partielle) Ausnahmen von der Mitteilungspflicht des Intermediärs	16
3.2 Verpflichtung des Nutzers zur Mitteilung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung	18
3.2.1 Vollständige Mitteilungspflicht des Nutzers	18
3.2.2 Partielle Mitteilungspflicht des Nutzers	20
3.3 Konkurrierende Mitteilungspflichten/Befreiung von der Mitteilungspflicht.....	20
3.3.1 Mitteilungspflicht eines Nutzers/Intermediärs in mehreren Mitgliedstaaten ...	20

3.3.2	Mitteilungspflicht mehrerer Intermediäre wegen derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung	20
3.3.3	Mitteilungspflicht mehrerer Nutzer wegen derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung	21
II.	Kennzeichen (§ 138e AO)	22
1.	Kennzeichen i. S. d. § 138e Abs. 1 AO mit Relevanztest	22
1.1	Relevanztest i. S. d. § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a) AO.....	22
1.1.1	Allgemein	22
1.1.2	Steuerlicher Vorteil i. S. d. § 138d Abs. 3 AO	22
1.1.3	Fallgruppen i. S. d. § 138d Abs. 3 Satz 3 AO	23
1.2	Kennzeichen i. S. d. § 138e Abs. 1 AO.....	23
1.2.1	Qualifizierte Vertraulichkeitsklauseln (§ 138e Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) AO)....	24
1.2.2	Honorarvereinbarung (§ 138e Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b) AO)	24
1.2.3	Standardisierte Dokumentation oder Struktur (§ 138e Abs. 1 Nr. 2 AO)	24
1.2.4	Verlusterwerb (§ 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a) AO)	26
1.2.5	Einkünfteumwandlung (§ 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b) AO)	28
1.2.6	Zirkuläre Vermögensverschiebungen (§ 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. c) AO)....	29
1.2.7	Nullsatzjurisdiktionen (§ 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. d) AO)	30
1.2.8	Steuerbefreite Zahlungen (§ 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e) AO)	30
2.	Kennzeichen i. S. d. § 138e Abs. 2 AO ohne Relevanztest.....	32
2.1	Besteuerung des Zahlungsempfängers (§ 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a) AO).....	32
2.2	Besteuerung der Zahlung (§ 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b) AO)	33
2.3	Auseinanderfallende Bewertung einer Vermögensübertragung (§ 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c) AO).....	34
2.4	Aushöhlung der Mitteilungspflichten nach dem gemeinsamen Meldestandard (§ 138e Abs. 2 Nr. 2 AO)	35
2.5	Zwischenschaltung rechtlicher Eigentümer oder wirtschaftlich Berechtigter zur Verschleierung der Identität wirtschaftlich Berechtigter (§ 138e Abs. 2 Nr. 3 AO).....	38
2.6	Verrechnungspreisgestaltungen (§ 138e Abs. 2 Nr. 4 AO).....	39
2.6.1	Safe-Harbour-Regelungen (§ 138e Abs. 2 Nr. 4 Buchst. a) AO).....	39
2.6.2	Schwer zu bewertende immaterielle Werte (§ 138e Abs. 2 Nr. 4 Buchst. b) AO)	39
2.6.3	Funktionsverlagerungen (§ 138e Abs. 2 Nr. 4 Buchst. c) AO)	40

III. Verfahren zur Mitteilung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung.....	40
1. Mitteilung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung an das Bundeszentralamt für Steuern	40
1.1 Mitteilung über die amtlich beschriebene Schnittstelle	40
1.1.1 Amtlich vorgeschriebener Datensatz.....	40
1.1.2 Mitteilung über die amtlich bestimmte Schnittstelle.....	40
1.2 Mitteilungsfristen	41
1.2.1 Allgemeine Mitteilungsfrist.....	41
1.2.2 Maßgebende Ereignisse zur Auslösung einer Mitteilungspflicht.....	41
1.2.3 Anlaufhemmung der Mitteilungsfrist in den Fällen des § 138f Abs. 6 AO	41
1.2.4 Vereinbarung zur vollständigen Mitteilung durch den Nutzer der Steuergestaltung (§ 138f Abs. 6 Satz 5 AO)	42
1.3 Inhalt der Mitteilung.....	43
1.3.1 Inhalt der Mitteilung im Einzelnen.....	43
1.3.2 Sprachenregelung	47
1.4 Ordnungsmerkmale der grenzüberschreitenden Steuergestaltung	47
1.4.1 Die Registriernummer	47
1.4.2 Die Offenlegungsnummer	49
1.5 Information über die Mitteilung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung ...	50
1.5.1 Mitteilung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung durch den Intermediär 50	
1.5.2 Mitteilung durch den Nutzer.....	51
1.6 Aktualisierungspflicht bei marktfähigen Steuergestaltungen	51
2. Keine Rückmeldung der Finanzverwaltung	52
3. Pflicht zur Angabe der grenzüberschreitenden Steuergestaltung in der Steuererklärung (§ 138k AO)	52
4. Ahndung von Verstößen gegen die Mitteilungspflicht	53
5. Übergangsregeln	54

I. Sachlicher und persönlicher Anwendungsbereich der Mitteilungspflicht

1. Allgemeines

- 1 Die Richtlinie (EU) 2018/822 sieht vor, dass die Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU-Mitgliedstaaten) bis zum 31. Dezember 2019 eine Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen sowie einen diesbezüglichen zwischenstaatlichen Informationsaustausch einführen müssen. Die Richtlinie (EU) 2018/822 ist ab dem 1. Juli 2020 anzuwenden. Danach sind auch solche Fälle mitzuteilen, bei denen der erste Schritt der Umsetzung nach dem 24. Juni 2018 erfolgt ist.
- 2 Deutschland hat zu diesem Zweck mit dem Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen vom 21. Dezember 2019, BGBl. I S. 2875, die Abgabenordnung (AO), das Einführungsgesetz zur Abgabenordnung (EGAO), das EU-Amtshilfegesetz (EUAHiG) und das Finanzverwaltungsgesetz (FVG) mit Wirkung ab 1. Januar 2020 ergänzt und geändert.
- 3 Ziel der Richtlinie (EU) 2018/822 und der sie umsetzenden nationalen Rechtsvorschriften ist zum einen, die nationalen Gesetzgeber in die Lage zu versetzen, im Interesse einer gerechten Besteuerung im Binnenmarkt auf unerwünschte Steuergestaltungen früher als bisher reagieren zu können (rechtspolitische Auswertung). Zum anderen sollen die Finanzverwaltungen der Mitgliedstaaten die mit den Mitteilungen erlangten Informationen im Veranlagungsverfahren der Nutzer grenzüberschreitender Steuergestaltungen verwenden können, sei es durch allgemeine Verwaltungsanweisungen oder durch individuelle Ermittlungsmaßnahmen bei den Nutzern (veranlagungsunterstützende Auswertung).
- 4 Auf das mit der Entgegennahme und Auswertung der Mitteilungen über grenzüberschreitende Steuergestaltungen verbundene Verwaltungsverfahren sind ungeachtet der vorgenannten dualen Zweckbestimmung einheitlich die Vorschriften der AO, insbesondere die §§ 2a, 29b, 29c, 30, 87b, 87d, 93 und 97 AO, unmittelbar anwendbar (vgl. § 138j Abs. 5 AO).
- 5 Bei Streitigkeiten über die Anwendung der neuen §§ 138d bis 138k AO ist nach § 347 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 AO der Einspruch statthaft und nach § 33 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 FGO der Finanzrechtsweg gegeben.

2. *Sachliche Voraussetzungen der Mitteilungspflicht (§ 138d AO)*

2.1 *Überblick*

- 6 Bei der Prüfung, ob eine Mitteilungspflicht nach den §§ 138d – 138h AO besteht, ist folgendermaßen vorzugehen:
1. Ist von der Gestaltung eine Steuer betroffen, auf die das EUAHiG Anwendung findet?
→ [Teil I, Kapitel 2.2](#)
 2. Liegt eine Steuergestaltung vor? → [Teil I, Kapitel 2.3](#)
 3. Wer ist an der Steuergestaltung beteiligt? → [Teil I, Kapitel 2.4](#)
 4. Liegt ein grenzüberschreitender Bezug i. S. d. § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO vor?
→ [Teil I, Kapitel 2.5](#)
 5. Ist ein Merkmal i. S. d. § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr.3 AO erfüllt? → [Teil I, Kapitel 2.6](#),
[Teil II](#)
 - a. Falls ein Kennzeichen i. S. d. § 138e Abs. 1 AO vorliegt: Liegt ein steuerlicher Vorteil i. S. d. § 138d Abs. 3 AO vor (Relevanztest)?
 - b. Falls ein Kennzeichen i. S. d. § 138e Abs. 2 AO vorliegt: Kein Relevanztest erforderlich.
 6. Wer hat die Mitteilungspflicht zu erfüllen? → [Teil I, Kapitel 3](#)
 - a. Bei Vorliegen eines Intermediärs:
 - i. Liegt beim Intermediär ein Inlandsbezug vor?
 - ii. Ist die Mitteilungspflicht des Intermediärs ganz oder teilweise auf den Nutzer übergegangen?
 - iii. Liegt eine marktfähige Steuergestaltung vor?
 - b. Bei Inhouse-Gestaltungen: Liegt ein Inlandsbezug des Nutzers vor?
 7. Wann ist die Mitteilung zu erstatten? → [Teil III, Kapitel 1.2](#) und [1.6](#)
 8. Mitteilungsverfahren → [Teil III, Kapitel 1](#)

2.2 Steuern, auf die das EU-Amtshilfegesetz Anwendung findet

- 7 Die §§ 138d – 138k AO sowie die Regelungen des EUAHiG sind auf alle Steuern anzuwenden, die von einem oder für einen Mitgliedstaat bzw. von oder für gebiets- oder verwaltungsmäßige Gliederungseinheiten eines Mitgliedstaats, einschließlich der lokalen Behörden, erhoben werden. Die Regelungen gelten dagegen entsprechend § 1 Abs. 2 EUAHiG nicht für
- die Umsatzsteuer, einschließlich der Einfuhrumsatzsteuer,
 - Zölle,
 - harmonisierte Verbrauchsteuern, sofern diese in Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG (ABl. L 9 vom 14. 1. 2009, S. 12), die zuletzt durch die Richtlinie 2010/12/EU (ABl. L 50 vom 27. 2. 2010, S. 1) geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung genannt werden,
 - Beiträge und Umlagen sowie damit verbundene Abgaben und Gebühren nach dem Sozialgesetzbuch, den in § 68 des Ersten Buches Sozialgesetzbuch (SGB I) genannten Gesetzen, dem Aufwendungsausgleichsgesetz und
 - Gebühren.
- 8 In den Anwendungsbereich der §§ 138d – 138k AO sowie des EUAHiG fallen damit insbesondere die
- Einkommensteuer,
 - Körperschaftsteuer,
 - Gewerbesteuer,
 - Grunderwerbsteuer,
 - Kraftfahrzeugsteuer,
 - Versicherungssteuer,
 - Grundsteuer,
 - Erbschaft- und Schenkungsteuer,
 - Luftverkehrsteuer und
 - nicht-harmonisierte Verbrauchsteuern (z. B. Kaffeesteuer).
- Erfasst sind auch Steuern anderer Mitgliedstaaten, die in den Anwendungsbereich der EU-Amtshilferichtlinie fallen.

2.3 Steuergestaltung

- 9 Bei einer **Steuergestaltung** handelt es sich um einen bewussten, das (reale und/oder rechtliche) Geschehen mit steuerlicher Bedeutung verändernden Schaffensprozess durch Transaktionen, Regelungen, Handlungen, Vorgänge, Vereinbarungen, Zusagen, Verpflichtungen oder ähnliche Ereignisse. Durch den Nutzer oder für den Nutzer wird dabei eine bestimmte Struktur, ein bestimmter Prozess oder eine bestimmte Situation bewusst und aktiv herbeigeführt oder verändert. Diese Struktur, dieser Prozess oder diese Situation bekommt dadurch eine

steuerrechtliche Bedeutung, die ansonsten nicht eintreten würde. Unerheblich ist, ob die Gestaltung **modellhaft** angelegt ist.

Beispiele für Gestaltungen mit steuerlicher Bedeutung, die nur unter Berücksichtigung der weiteren Tatbestandsvoraussetzungen des § 138d AO eine Mitteilungspflicht auslösen:

- die Schaffung, die Zuordnung, der Erwerb oder die Übertragung von Einkünften oder deren Quellen auf einen anderen Rechtsträger;
- die Gründung oder der Erwerb einer die Einkünfte erzielenden juristischen Person.

2.4 Beteiligte der Steuergestaltung

- 10 Als Beteiligte der Steuergestaltung kommen in Betracht: der Nutzer (vgl. [Teil I, Kapitel 2.4.1](#)), andere Beteiligte (vgl. [Teil I, Kapitel 2.4.2](#)) sowie ggf. der Intermediär (vgl. [Teil I, Kapitel 2.4.3](#)).

2.4.1 Nutzer i. S. d. § 138d Abs. 5 AO

- 11 Statt des in Art. 3 Nr. 22 der durch die Richtlinie (EU) 2018/822 geänderten EU-Amtshilferichtlinie (EU-Amtshilferichtlinie) verwendeten Begriffs des **relevanten Steuerpflichtigen** wird in § 138d Abs. 5 AO der inhaltlich identische Begriff des **Nutzers** verwendet.
- 12 Nutzer einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung kann nach § 138d Abs. 5 AO jede natürliche oder juristische Person, Personengesellschaft, Gemeinschaft oder Vermögensmasse sein. Die Voraussetzungen des § 138d Abs. 5 AO sind erfüllt, wenn bei ihm mindestens eine der nachfolgenden Voraussetzungen im Hinblick auf eine mitteilungspflichtige grenzüberschreitende Steuergestaltung erfüllt ist.

2.4.1.1 Bereitstellung zur Umsetzung (§ 138d Abs. 5 Nr. 1 AO)

- 13 Eine grenzüberschreitende Steuergestaltung ist einem Nutzer **zur Umsetzung bereitgestellt**, wenn dem Nutzer alle erforderlichen Unterlagen und Informationen vorliegen, die er benötigt, um die grenzüberschreitende Steuergestaltung zu verwirklichen. Eine tatsächliche Umsetzung der Steuergestaltung durch den Nutzer ist hierbei noch nicht erforderlich. Es muss jedoch eine erkennbare Absicht des Nutzers bestehen, die ihm individuell dargelegte grenzüberschreitende Steuergestaltung umsetzen zu wollen. Eine solche Absicht kann insbesondere unterstellt werden, sobald die den Einzelfall betreffenden vertraglichen Unterlagen an den Nutzer überreicht oder anderweitig zur Verfügung gestellt wurden. Spätestens zu diesem Zeitpunkt obliegt die alleinige Entscheidungsgewalt über die Verwendung dieser grenzüberschreitenden Steuergestaltung dem Nutzer. Unverbindliche und reine Werbemaßnahmen, mit denen ein Intermediär auf eine Beauftragung abzielt, fallen nicht unter den Anwendungsbereich dieses Ereignisses.
- 14 Es kommt nicht darauf an, ob der Nutzer die grenzüberschreitende Steuergestaltung tatsächlich umsetzt.

2.4.1.2 Bereitschaft zur Umsetzung (§ 138d Abs. 5 Nr. 2 AO)

- 15 Die Bereitschaft zur Umsetzung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung ist gegeben, sobald die tatsächliche Umsetzung der Steuergestaltung nur noch von der abschließenden Entscheidung des Nutzers abhängig ist. § 138d Abs. 5 Nr. 2 AO kommt insbesondere zur Anwendung, wenn die Steuergestaltung vom Nutzer selbst, also ohne Beteiligung eines Intermediärs, konzipiert worden ist (Inhouse-Gestaltung) und damit keine Unterlagen zur Umsetzung bereitgestellt werden müssen. In Unternehmen ist hierbei auf den Zeitpunkt abzustellen, in dem der zuständige Verantwortliche die Implementierung der Steuergestaltung beschließt.

2.4.1.3 Verwirklichung des ersten Schritts der Umsetzung (§ 138d Abs. 5 Nr. 3 AO)

- 16 § 138d Abs. 5 Nr. 3 AO erfasst als Auffangtatbestand Fallgestaltungen, in denen weder § 138d Abs. 5 Nr. 1 AO noch § 138d Abs. 5 Nr. 2 AO erfüllt ist.
- 17 Dies ist beispielsweise der Fall, wenn ein Vertrag vorliegt, dessen Wirkung von einer Bedingung abhängig gemacht wird (aufschiebende Bedingung i. S. d. § 158 BGB). Eine Person ist in diesem Fall Nutzer i. S. d. § 138d Abs. 5 Nr. 3 AO, sobald sie erste Schritte zur Umsetzung der grenzüberschreitenden Gestaltung vornimmt.

2.4.2 Andere an der Gestaltung Beteiligte

- 18 Zu den **an der Gestaltung Beteiligten** i. S. d. § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a) – d) AO gehören neben dem Nutzer bzw. den Nutzern auch ihre jeweiligen Geschäfts- oder Vertragspartner (hinsichtlich der jeweiligen Steuergestaltung).

Beispiele:

- Käufer oder Verkäufer eines Wirtschaftsguts
- Mieter oder Vermieter eines Wirtschaftsguts
- Leasinggeber oder –nehmer
- Darlehensgeber oder –nehmer

2.4.3 Rolle des Intermediärs

- 19 Zur Definition des Intermediärs vgl. [Teil I, Kapitel 3.1.1](#).
- 20 Übt der Intermediär im Zusammenhang mit einer von ihm konzipierten, organisierten, vermarkteten, zur Nutzung bereit gestellten oder verwalteten grenzüberschreitenden Steuergestaltung ausschließlich eine der vorgenannten Tätigkeiten aus, gilt er nach § 138d Abs. 7 AO nicht als an der Gestaltung Beteiligter. Dies hat insbesondere zur Folge, dass keine mitteilungspflichtige grenzüberschreitende Steuergestaltung vorliegt, wenn alle Beteiligten der Steuergestaltung (d.h. ohne den „reinen“ Intermediär) in demselben (fremden) Steuerhoheitsgebiet ansässig sind oder eine der weiteren Voraussetzungen des § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 2

Buchst. b) bis e) AO erfüllen und nur der reine Intermediär einen Inlandsbezug i. S. d. § 138f Abs. 7 AO aufweist.

2.4.4 Besonderheiten bei Personengesellschaften und Gemeinschaften

- 21 Nutzer der grenzüberschreitenden Steuergestaltung im Sinne des § 138d Abs. 5 AO ist grundsätzlich die Personengesellschaft oder Gemeinschaft. Die Gesellschafter und Gemeinschaftler sind in diesem Fall andere an der Gestaltung Beteiligte (vgl. [Teil I, Kapitel 2.4.2](#)).

2.4.5 Besonderheiten im Konzern

- 22 Siehe hierzu [Teil I, Kapitel 3.1.4](#).

2.5 Grenzüberschreitender Bezug (§ 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 AO)

- 23 Eine Steuergestaltung ist grenzüberschreitend, wenn sie mehr als einen EU-Mitgliedstaat oder mindestens einen EU-Mitgliedstaat und einen oder mehrere Drittstaaten betrifft (§ 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO). Unerheblich ist, ob deutsches Steueraufkommen von der grenzüberschreitenden Steuergestaltung betroffen ist. Ob eine grenzüberschreitende Steuergestaltung in Deutschland mitteilungsspflichtig ist, richtet sich danach, ob der Intermediär nach § 138f Abs. 7 AO - oder im Fall der Mitteilung durch den Nutzer (vgl. § 138g Abs. 1 und 3 AO) dieser - einen Inlandsbezug aufweist (vgl. [Teil I, Kapitel 3.1.6](#)).
- 24 Die Regelung stellt darüber hinaus als zusätzlich zu erfüllende Bedingung auf die Ansässigkeit oder auf die Tätigkeit der Beteiligten ab. Hierzu muss mindestens einer der folgenden Sachverhalte vorliegen:
- a) nicht alle an der Gestaltung Beteiligten sind im selben Steuerhoheitsgebiet ansässig;
 - b) einer oder mehrere der an der Gestaltung Beteiligten sind gleichzeitig in mehreren Steuerhoheitsgebieten ansässig;
 - c) einer oder mehrere der an der Gestaltung Beteiligten gehen in einem anderen Steuerhoheitsgebiet über eine dort gelegene Betriebstätte einer Geschäftstätigkeit nach und die Gestaltung ist Teil der Geschäftstätigkeit der Betriebstätte oder macht deren gesamte Geschäftstätigkeit aus;
 - d) einer oder mehrere der an der Gestaltung Beteiligten gehen in einem anderen Steuerhoheitsgebiet einer Tätigkeit nach, ohne dort ansässig zu sein oder eine Betriebstätte zu begründen;
 - e) die Gestaltung ist geeignet, Auswirkungen auf den automatischen Informationsaustausch oder die Identifizierung des wirtschaftlichen Eigentümers zu haben.

- 25 Die steuerliche **Ansässigkeit** i. S. d. § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a) und b) AO bestimmt sich nach dem nationalen Recht der beteiligten Steuerhoheitsgebiete. Anknüpfungspunkte für eine Ansässigkeit einer natürlichen oder juristischen Person sowie einer Personengesellschaft, Gemeinschaft oder Vermögensmasse können Wohnsitz (vgl. § 8 AO), gewöhnlicher Aufenthalt (vgl. § 9 AO), Ort der Geschäftsleitung (vgl. § 10 AO), Sitz (vgl. § 11 AO) oder Staatsangehörigkeit sein.
- 26 **Steuerhoheitsgebiet** bezeichnet sowohl Staaten als auch nicht-staatliche Rechtsgebiete mit steuerlicher Autonomie.
- 27 Eine **gleichzeitige Ansässigkeit in mehreren Steuerhoheitsgebieten** i. S. d. § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b) AO liegt auch dann vor, wenn aufgrund des im konkreten Fall anzuwendenden Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) das Besteuerungsrecht hinsichtlich des der mitteilungspflichtigen Steuergestaltung zu Grunde liegenden Sachverhalts allein einem der Vertragsstaaten zugewiesen ist.
- 28 **Betriebstätte** i. S. d. § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c) und d) AO ist sowohl eine Betriebstätte i. S. d. § 12 AO als auch eine Betriebsstätte i. S. d. im konkreten Fall anzuwendenden DBA. Dadurch werden auch solche Fälle erfasst, in denen eine Steuergestaltung auf der Nutzung von Unterschieden zwischen dem abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriff und dem innerstaatlichen Betriebsstättenbegriff beruht.
- 29 Die **Tätigkeit** i. S. d. § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d) AO muss in einer Gesamtschau unter Berücksichtigung der übrigen Tatbestandsvarianten des § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO und nach dem Sinn und Zweck der Richtlinie (EU) 2018/822 steuerlich erheblich sein. Tätigkeiten, die sich nach dem Recht aller beteiligten Steuerhoheitsgebiete steuerlich nicht auswirken, sind daher unerheblich. Andererseits setzt die Tätigkeit in einem Steuerhoheitsgebiet keine körperliche Präsenz voraus. Eine Tätigkeit in diesem Sinn liegt daher auch bei (grenzüberschreitenden) digitalen Dienstleistungen vor.
- 30 Außerdem gelten nach § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. e) AO auch solche Steuergestaltungen als grenzüberschreitend, die **Auswirkungen auf den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten in Steuersachen** nach dem gemeinsamen Meldestandard oder die Identifizierung der wirtschaftlichen Eigentümer haben können.
- 31 Besteht eine Steuergestaltung aus einer **Reihe von Gestaltungen**, gilt sie nach § 138d Abs. 2 Satz 2 AO als grenzüberschreitende Steuergestaltung, wenn mindestens ein Schritt oder Teilschritt der Reihe grenzüberschreitend i. S. d. § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO ist. In diesem Fall hat die Mitteilung nach § 138d Abs. 1 AO die gesamte Steuergestaltung zu umfassen.

2.6 Merkmal i. S. d. § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO

- 32 Eine grenzüberschreitende Steuergestaltung setzt außerdem voraus, dass die Gestaltung ein **bedingtes Kennzeichen** i. S. d. § 138e Abs. 1 AO oder ein **unbedingtes Kennzeichen** i. S. d. § 138e Abs. 2 AO aufweist.
- 33 Bei bedingten Kennzeichen ist – anders als bei unbedingten Kennzeichen – weitere Voraussetzung für das Vorliegen einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung i. S. d. § 138d Abs. 2 AO, dass ein verständiger Dritter unter Berücksichtigung aller wesentlichen Fakten und Umstände vernünftigerweise erwarten kann, dass der Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile der Gestaltung die Erlangung eines steuerlichen Vorteils i. S. d. § 138d Abs. 3 AO ist („Main benefit“-Test = Relevanztest).
- 34 Hierzu sowie zu den Kennzeichen i. S. d. § 138e AO siehe [Teil II](#).

3. Persönliche Voraussetzungen der Mitteilungspflicht

- 35 Nach § 138d Abs. 1 AO ist vorrangig der Intermediär, also derjenige, der eine grenzüberschreitende Steuergestaltung vermarktet, für Dritte konzipiert, organisiert oder zur Nutzung bereitstellt oder ihre Umsetzung durch Dritte verwaltet, gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern zur Mitteilung verpflichtet. Siehe hierzu [Teil I, Kapitel 3.1](#).
- 36 In Fällen, in denen kein mitteilungspflichtiger Intermediär vorhanden ist oder in denen die grenzüberschreitende Steuergestaltung durch den Nutzer der Steuergestaltung selbst entwickelt worden ist (Inhouse-Gestaltung), obliegt die Mitteilungspflicht dem Nutzer der grenzüberschreitenden Steuergestaltung selbst. Zur Mitteilungspflicht des Nutzers einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung siehe [Teil I, Kapitel 3.2](#). Zum partiellen Übergang der Mitteilungspflicht auf den Nutzer siehe [Teil I, Kapitel 3.1.7.3](#).

3.1 Vorrangige Verpflichtung des Intermediärs zur Mitteilung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung

3.1.1 Der Begriff des Intermediärs

- 37 Der Intermediär wird in § 138d Abs. 1 AO legaldefiniert als derjenige, der eine grenzüberschreitende Steuergestaltung vermarktet, sie für Dritte konzipiert, organisiert oder zur Nutzung bereitstellt oder ihre Umsetzung durch Dritte verwaltet.
- 38 § 138d Abs. 1 AO enthält keine Einschränkung zur Rechtsform eines Intermediärs. Intermediär kann jede natürliche oder juristische Person, (partiell) rechtsfähige Personenvereinigung oder Vermögensmasse sein.

- 39 Intermediäre können z. B. Angehörige der steuerberatenden Berufe, Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Finanzdienstleister oder sonstige Berater sein. Die Intermediäreseigenschaft erfordert aber keine Zugehörigkeit zu einer bestimmten Berufsgruppe.
- 40 Die Qualifikation als Intermediär setzt eine aktive Tätigkeit im unmittelbaren Zusammenhang mit einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung voraus. Im Einzelnen:

3.1.1.1 Vermarkten

- 41 Eine grenzüberschreitende Steuergestaltung wird vermarktet, sobald sie auf den Markt gebracht und dort gegenüber Dritten angeboten wird.

3.1.1.2 Konzipieren

- 42 Konzipieren für Dritte ist das Planen, Entwerfen oder Entwickeln einer konkreten Steuergestaltung in Bezug zu einem bestimmten Nutzer oder zu einer Mehrzahl von Nutzern.
- 43 Hierzu gehört nicht die bloße Beurteilung einer vom Nutzer oder von einem Dritten geplanten, entworfenen oder entwickelten steuerlichen Konzeption.

3.1.1.3 Organisieren

- 44 Die Organisation einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung für Dritte umfasst die systematische Vorbereitung und Planung der Steuergestaltung, die Bereitstellung zur Nutzung und die Zurverfügungstellung für eine konkrete Verwendung.

3.1.1.4 Bereitstellen zur Nutzung

- 45 Eine grenzüberschreitende Steuergestaltung ist für einen Dritten zur Nutzung bereitgestellt, wenn der Intermediär einem potenziellen Nutzer die für eine Umsetzung einer bestimmten grenzüberschreitenden Steuergestaltung erforderlichen Informationen oder (Vertrags-)Unterlagen ausgehändigt oder anderweitig individuell zugänglich gemacht hat. Hierbei kommt es nicht darauf an, dass der Nutzer die grenzüberschreitende Steuergestaltung tatsächlich umsetzt, er muss hierzu aber durch die ihm zur Verfügung gestellten Informationen und Unterlagen objektiv in der Lage sein.
- 46 Die bloße Verbreitung allgemeiner Informationen über eine Steuergestaltung, z. B. durch Veröffentlichung unverbindlicher Informationen im Internet oder durch öffentliches Auslegen oder Ausgeben allgemein zugänglicher Prospekte, ist dagegen noch kein „zur Nutzung bereitstellen“; ggf. können im Einzelfall die Voraussetzungen für ein Vermarkten vorliegen. Gleiches gilt auch beispielsweise für die Präsentation möglicher Gestaltungsoptionen in einem Mandantengespräch, soweit der Nutzer hierdurch nicht in die Lage versetzt wird, eine konkrete grenzüberschreitende Steuergestaltung zu nutzen.

3.1.1.5 Verwalten der Umsetzung

- 47 Die Verwaltung der Umsetzung durch Dritte erfasst die verantwortliche Leitung der konkreten Umsetzung der Steuergestaltung.

3.1.2 Abgrenzung zwischen Intermediär und anderen an der Gestaltung Beteiligten

- 48 Wer eine Gestaltung, die ein Kennzeichen i. S. d. § 138e Abs. 1 AO erfüllt, vermarktet, konzipiert, organisiert, zur Nutzung bereitstellt oder deren Umsetzung verwaltet, ist kein Intermediär, wenn er weder wusste noch objektiv erkennen konnte, dass für den Nutzer oder einen potentiellen Nutzer einer der Hauptvorteile die Erzielung eines steuerlichen Vorteils i. S. d. § 138d Abs. 3 AO ist. Hierbei sind alle vorliegenden relevanten Fakten sowie das einschlägige Fachwissen und Verständnis, das für die Erbringung solcher Dienstleistungen erforderlich ist, zu berücksichtigen. Weitergehende Ermittlungen sind nicht geboten.
- 49 Wer lediglich bei der Verwirklichung einzelner Teilschritte einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung mitgewirkt hat, erbringt grundsätzlich keine Tätigkeit i. S. d. § 138d Abs. 1 AO.

Beispiel:

Ein Kreditinstitut vergibt ein Darlehen, das Teilschritt einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung ist. In die Vermarktung, Konzeption, Organisation oder Verwaltung der Umsetzung weiterer Teilschritte der Steuergestaltung ist das Kreditinstitut nicht eingebunden.

Durch die bloße Darlehensvergabe erbringt das Kreditinstitut keine Tätigkeit i. S. d. § 138d Abs. 1 AO. Das Kreditinstitut ist hier ein anderer an der Steuergestaltung Beteiligter. Die Mitteilungspflicht dieser grenzüberschreitenden Steuergestaltung obliegt dem Intermediär oder dem Nutzer.

3.1.3 Erfüllungsgehilfen

- 50 Intermediäre haben sich die Tätigkeiten der für sie handelnden Personen (Erfüllungsgehilfen i. S. d. § 278 BGB) zurechnen zu lassen. Wer z. B. als Arbeitnehmer eines Steuerberaters die Umsetzung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung für einen Mandanten verwaltet, ist kein Intermediär i. S. d. § 138d Abs. 1 AO. Intermediär ist in diesem Fall der Steuerberater, in dessen Namen die Umsetzung für den Mandanten verwaltet wird.

3.1.4 Konzernstrukturen

- 51 Innerhalb einer Konzernstruktur können die rechtlich und steuerrechtlich eigenständigen Unternehmenseinheiten unabhängig voneinander Intermediär ([siehe Teil I, Kapitel 3.1.1](#)), Nutzer ([siehe Teil I, Kapitel 2.4.1](#)) oder anderer an der Gestaltung Beteiligter sein ([siehe Teil I, Kapitel 2.4.2](#)).

Beispiel:

Hat die Konzernobergesellschaft für ihre Konzerngesellschaften grenzüberschreitende Steuergestaltungen konzipiert und deren Umsetzung veranlasst, ist sie Intermediär. Die

betroffenen Konzerngesellschaften hingegen sind Nutzer, soweit bei ihnen die steuerlichen Vorteile eintreten sollen. Weitere in die Gestaltung einbezogene Konzerngesellschaften, bei denen keine steuerlichen Vorteile eintreten sollen, sind andere an der Gestaltung Beteiligte.

3.1.5 Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds

- 52 Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds i. S. d. § 1 ggf. i. V. m. § 26 Investmentsteuergesetz (InvStG) können Intermediär, Nutzer oder anderer an der Gestaltung Beteiligter sein. Insbesondere kann ein Investmentfonds oder ein Spezial-Investmentfonds eine Steuergestaltung vermarkten, sie für seine Anleger konzipieren und zur Nutzung bereitstellen, so dass er selbst der Intermediär ist. Die Mitteilungspflichten eines Investmentfonds oder Spezial-Investmentfonds sind von dessen gesetzlichem Vertreter i. S. d. § 3 InvStG zu erfüllen, also bei inländischen Investmentfonds oder Spezial-Investmentfonds in der Rechtsform eines Sondervermögens von der Kapitalverwaltungsstelle i. S. d. § 17 KAGB. Nutzer der Steuergestaltung kann der Investmentfonds, der Spezial-Investmentfonds oder der Anleger sein.

3.1.6 Inlandsbezug des Intermediärs (§ 138f Abs. 7 AO)

- 53 Ein Intermediär ist nur mitteilungspflichtig nach den §§ 138d ff. AO, wenn er einen Inlandsbezug i. S. von § 138f Abs. 7 AO hat. Wird dies bejaht, besteht eine Mitteilungspflicht in Deutschland auch dann, wenn die grenzüberschreitende Steuergestaltung keinen in Deutschland ansässigen Nutzer und auch keine deutschen Steueransprüche betrifft.

3.1.6.1 Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt

- 54 Der Inlandsbezug des Intermediärs besteht insbesondere dann, wenn er im Geltungsbereich der AO seinen Wohnsitz (§ 8 AO) oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) bzw. bei nicht-natürlichen Personen seine Geschäftsleitung (§ 10 AO) oder seinen Sitz (§ 11 AO) hat (§ 138f Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 AO).
- 55 Liegt kein Inlandsbezug nach § 138f Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 AO vor und ist der Intermediär in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässig, hat er seiner Mitteilungspflicht in diesem Staat nach dem dort geltenden Recht nachzukommen (Art. 8ab Abs. 3 Buchst. a EU-Amtshilferichtlinie). Dies gilt auch dann, wenn die grenzüberschreitende Steuergestaltung in Deutschland ansässige Nutzer und deutsche Steueransprüche betrifft.

3.1.6.2 Inlandsbezug aus anderen Gründen

- 56 Ist ein Intermediär weder im Geltungsbereich der AO noch in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässig, hat er jedoch aus anderen Gründen einen Inlandsbezug, besteht unter den Voraussetzungen des § 138f Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 AO eine Mitteilungspflicht gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern. Dies gewährleistet eine in Deutschland zu erfüllende Mitteilungspflicht solcher Intermediäre, die nicht in der Europäischen Union ansässig sind.

- 57 Ein weder im Geltungsbereich der AO noch in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässiger Intermediär unterliegt nach der abschließenden Aufzählung des § 138f Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 AO der Mitteilungspflicht nach den §§ 138d ff. AO, wenn er im Geltungsbereich der AO eine **Betriebstätte** unterhält, durch die Dienstleistungen im Zusammenhang mit der grenzüberschreitenden Steuergestaltung erbracht werden (§ 138f Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a) und Satz 2 AO). Es kommt konkret darauf an, von welchem Ort aus der an der Steuergestaltung beteiligte Intermediär tätig wird, z. B. wo die konkrete Ausarbeitung von Unterlagen zur Vorbereitung einer bestimmten Steuergestaltung durchgeführt wird. Unter der Betriebstätte in diesem Sinn sind sowohl die Betriebstätte i. S. von § 12 AO als auch die Betriebsstätte i. S. eines im konkreten Fall anwendbaren DBA zu verstehen.
- 58 Ein weder im Geltungsbereich der AO noch in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässiger Intermediär unterliegt zudem der Mitteilungspflicht, wenn er im Geltungsbereich der AO **in das Handelsregister oder in ein öffentliches berufsrechtliches Register eingetragen** ist (§ 138f Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b) AO). Öffentliche berufsrechtliche Register in diesem Sinn sind beispielsweise das
- Berufsregister für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (§ 37 Abs. 1 Satz 1 Wirtschaftsprüferordnung (WPO)),
 - bei der Bundessteuerberaterkammer geführte elektronische Verzeichnis nach § 3b Steuerberatungsgesetz (StBerG) über die Dienstleister aus anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union, den Vertragsstaaten des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum oder der Schweiz, die nach § 3a StBerG in Deutschland zur vorübergehenden und gelegentlichen Hilfeleistung in Steuersachen befugt sind oder
 - bei den Rechtsanwaltskammern geführte elektronische Verzeichnis der im jeweiligen Bezirk zugelassenen Rechtsanwälte und Syndikusrechtsanwälte nach § 31 Bundesrechtsanwaltsordnung (BRAO).
- 59 Ein weder im Geltungsbereich der AO noch in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässiger Intermediär ist auch mitteilungsspflichtig, wenn er der im Geltungsbereich der AO **bei einem Berufsverband für juristische oder beratende Dienstleistungen registriert** ist (§ 138f Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c) AO). Hierunter fallen sowohl Berufsverbände, deren Mitgliedschaft zwingend ist (z. B. Berufsgenossenschaften) als auch Berufsverbände, deren Mitgliedschaft freiwillig ist (z. B. Interessenverbände).

3.1.7 (Partielle) Ausnahmen von der Mitteilungspflicht des Intermediärs

- 60 Intermediäre können auch die in § 102 AO genannten Berufsheimnisträger sein, die einer gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht unterliegen und denen zum Schutz ihrer Berufsheimnisse ein Auskunftsverweigerungsrecht zusteht. So können die in § 102 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b) AO bezeichneten Personen Auskunft über das verweigern, was ihnen in ihrer Eigenschaft als Rechtsanwalt, Patentanwalt, Notar, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Steuerbevollmächtigter oder vereidigter Buchprüfer (Berufsheimnisträger) anvertraut worden oder

bekannt geworden ist, also mandatsbezogene Geheimnisse (vgl. BFH-Urteil vom 27.09.2017, XI R 15/15, BStBl 2018 II S. 155).

- 61 Auch im Fall einer gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht obliegt den als Intermediär tätigen Berufsgeheimnistägern grundsätzlich die Pflicht zur vollständigen Mitteilung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung. Soweit eine Meldung personenbezogene Daten enthält, die eine Identifizierung des Nutzers einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung ermöglichen, steht dem das Auskunftsverweigerungsrecht des § 102 Abs. 1 AO entgegen. Unter den Voraussetzungen des § 138f Abs. 6 AO kommt daher eine teilweise Ausnahme von der Mitteilungspflicht in Betracht.
- 62 Die rechtliche Verpflichtung zur Mitteilung der in § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 und 4 bis 9 AO genannten (abstrakten) Angaben obliegt ungeachtet einer gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht dem Intermediär. Die diesbezüglichen Mitteilungspflichten der Berufsgeheimnisträger für die im Regelfall abstrakten Angaben zur Steuergestaltung bestehen auch dann, wenn mit diesen Angaben betroffene Nutzer identifizierbar sein sollten (vgl. § 102 Abs. 4 Satz 3 AO). Die Offenbarung solcher Daten ist nicht unbefugt i. S. d. § 203 StGB.

3.1.7.1 Informationspflicht des Intermediärs

- 63 Unterliegt der Intermediär einer gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht, hat er den Nutzer der grenzüberschreitenden Steuergestaltung zu informieren, dass einer Mitteilung der personenbezogenen Angaben nach § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 2, 3 und 10 AO die gesetzliche Verschwiegenheitspflicht entgegensteht (§ 138f Abs. 6 Satz 1 AO). Er hat den Nutzer zudem darauf hinzuweisen, dass dieser ihn von der Verschwiegenheitspflicht entbinden kann (§ 138f Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 i. V. m. § 102 Abs. 3 AO). In diesem Zusammenhang hat der Intermediär den Nutzer auch über die Folgen einer Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht und im Umkehrschluss auch über die Folgen einer Entscheidung gegen eine Entbindung aufzuklären.

3.1.7.2 Befreiung von der Verschwiegenheitspflicht durch den Nutzer

- 64 Hat der Nutzer der grenzüberschreitenden Steuergestaltung den Berufsgeheimnisträger – allgemein oder anlässlich der nach § 138f Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 AO vorgeschriebenen Information – von seiner Verschwiegenheitspflicht entbunden, muss der Intermediär dem Bundeszentralamt für Steuern alle in § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 bis 10 und Satz 2 AO bezeichneten Angaben mitteilen, also auch personenbezogene Angaben nach § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 2, 3 und 10 AO.
- 65 Zum Mitteilungsverfahren [siehe Teil III, Kapitel 1](#).

3.1.7.3 Partiieller Übergang der Mitteilungspflicht auf den Nutzer

- 66 Hat der als Intermediär tätige Berufsgeheimnisträger den Nutzer der grenzüberschreitenden Steuergestaltung gemäß § 138f Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 AO informiert und hat sich der Nutzer dazu entschieden, den Intermediär nicht von seiner Verschwiegenheitspflicht zu entbinden, kommt ein partieller Übergang der Mitteilungspflicht für die individuellen Angaben auf den Nutzer der Gestaltung (§ 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 2, 3 und 10 AO) in Betracht.
- 67 Die Mitteilungspflicht geht insoweit jedoch erst auf den Nutzer über, sobald der Intermediär alle übrigen, nicht der Verschwiegenheitspflicht unterliegenden Daten an das Bundeszentralamt für Steuern übermittelt und die ihm für diese Mitteilung zugewiesene Registriernummer und Offenlegungsnummer an den Nutzer weitergeleitet hat. Der Intermediär hat dem Nutzer darüber hinaus die Angaben nach § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 2, 3 und 10 AO zur Verfügung zu stellen, soweit sie diesem nicht bekannt sind.
- 68 Zum Mitteilungsverfahren [siehe Teil III, Kapitel 1](#).
- 69 Die Pflicht zur Mitteilung der in § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 und 4 bis 9 AO genannten (abstrakten) Angaben geht auch dann nicht auf den Nutzer der grenzüberschreitenden Steuergestaltung über, wenn Intermediär und Nutzer vereinbaren, dass der Nutzer alle Angaben der grenzüberschreitenden Steuergestaltung in einer Mitteilung an das Bundeszentralamt für Steuern meldet. Insoweit handelt der Nutzer als Auftragsdatenübermittler für den Intermediär (vgl. § 138f Abs. 6 Satz 5 AO).

3.2 *Verpflichtung des Nutzers zur Mitteilung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung*

3.2.1 Vollständige Mitteilungspflicht des Nutzers

3.2.1.1 Inhouse-Gestaltung

- 70 Hat ein Nutzer die grenzüberschreitende Steuergestaltung für sich selbst konzipiert (Inhouse-Gestaltung), gelten für ihn nach § 138d Abs. 6 AO die für Intermediäre geltenden Bestimmungen, insbesondere § 138f AO, entsprechend.

Beispiel:

Die Steuerabteilung eines Unternehmens hat eine grenzüberschreitende Steuergestaltung konzipiert, die von einer anderen, ebenfalls unselbstständigen Abteilung des Unternehmens verwirklicht werden soll.

- 71 Zum Inlandsbezug des Nutzers einer Inhouse-Gestaltung siehe [Teil I, Kapitel 3.2.1.3](#).

3.2.1.2 Intermediär ohne Inlandsbezug (§ 138g AO)

- 72 Nach § 138g Abs. 1 AO ist der Nutzer einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung auch dann selbst zur Mitteilung aller in § 138f Abs. 3 AO bezeichneten Angaben verpflichtet, wenn

zwar ein Intermediär i. S. d. § 138d Abs. 1 AO existiert, dieser aber keinen Inlandsbezug i. S. d. § 138f Abs. 7 AO hat.

- 73 Der Nutzer ist nur dann nicht mitteilungspflichtig, wenn er nachweisen kann, dass er selbst, der Intermediär oder ein anderer Nutzer dieselbe grenzüberschreitende Steuergestaltung bereits in einem anderen EU-Mitgliedstaat nach dessen Recht mitgeteilt hat (§ 138g Abs. 1 Satz 2 AO). Siehe hierzu [Teil I, Kapitel 3.3](#).

3.2.1.3 Inlandsbezug des Nutzers (§ 138g Abs. 3 AO)

- 74 Nicht jeder Nutzer i. S. d. § 138d Abs. 5 AO ist auch selbst mitteilungspflichtig. Durch die Regelung in § 138g Abs. 3 AO wird die Mitteilungspflicht des Nutzers einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung analog zu § 138f Abs. 7 AO beschränkt auf solche Nutzer, die einen Inlandsbezug haben.
- 75 Der Inlandsbezug des Nutzers besteht insbesondere dann, wenn er im Geltungsbereich der AO seinen **Wohnsitz** (§ 8 AO) oder seinen **gewöhnlichen Aufenthalt** (§ 9 AO) bzw. bei nicht-natürlichen Personen seine **Geschäftsleitung** (§ 10 AO) oder seinen **Sitz** (§ 11 AO) hat (§ 138g Abs. 3 Nr. 1 AO). Ist der Nutzer in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässig, hat er seiner Mitteilungspflicht in diesem Staat nach dem dort geltenden Recht nachzukommen (Art. 8ab Abs. 7 Buchst. a EU-Amtshilferichtlinie).
- 76 Ist ein Nutzer der grenzüberschreitenden Steuergestaltung weder im Geltungsbereich der AO noch in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässig, besteht gleichwohl eine Mitteilungspflicht gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern, wenn er im Geltungsbereich der AO eine **Betriebstätte** i. S. d. § 138d Abs. 4 AO unterhält, in der durch die grenzüberschreitende Steuergestaltung ein steuerlicher Vorteil entsteht (§ 138g Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a) AO). Der Verweis auf § 138d Abs. 4 AO stellt klar, dass unter der Betriebstätte in diesem Sinn sowohl die Betriebstätte i. S. d. § 12 AO als auch die Betriebsstätte i. S. eines im konkreten Fall anzuwendenden DBA zu verstehen sind.
- 77 Ein weder im Geltungsbereich der AO noch in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässiger Nutzer ist darüber hinaus mitteilungspflichtig, wenn er im Geltungsbereich der AO **Einkünfte erzielt** oder eine **wirtschaftliche Tätigkeit** ausübt, sofern diese für eine Steuer von Bedeutung ist, auf die das EUAHiG anzuwenden ist (§ 138g Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b) AO).
- 78 Dies gewährleistet eine in Deutschland zu erfüllende Mitteilungspflicht auch für solche Nutzer, die nicht in der Europäischen Union ansässig sind, die aber innerhalb der Europäischen Union Einkünfte erzielen, die steuerlich relevant sein könnten.
- 79 § 138g Abs. 3 AO gilt auch bei Inhouse-Gestaltungen i. S. d. § 138d Abs. 6 AO.

3.2.2 Partielle Mitteilungspflicht des Nutzers

80 Siehe unter [Teil I, Kapitel 3.1.7.3.](#)

3.3 Konkurrierende Mitteilungspflichten/Befreiung von der Mitteilungspflicht

3.3.1 Mitteilungspflicht eines Nutzers/Intermediärs in mehreren Mitgliedstaaten

81 Ein in der Europäischen Union ansässiger Intermediär kann zur Mitteilung derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung zugleich im Geltungsbereich der AO und in einem oder mehreren anderen EU-Mitgliedstaaten nach den dortigen Regelungen zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen verpflichtet sein.

82 Da die Informationen über mitgeteilte grenzüberschreitende Steuergestaltungen zwischen diesen EU-Mitgliedstaaten ausgetauscht werden, sollen mehrere identische Mitteilungen der gleichen grenzüberschreitenden Steuergestaltung in mehreren EU-Mitgliedstaaten vermieden werden. Deshalb ist ein Intermediär nach § 138f Abs. 8 AO von der Mitteilungspflicht nach § 138d Abs. 1 AO befreit, sofern und soweit er nachweisen kann, dass er dieselbe grenzüberschreitende Steuergestaltung bereits in einem anderen EU-Mitgliedstaat ordnungsgemäß nach den dort geltenden nationalen Regelungen zur Mitteilungspflicht grenzüberschreitender Steuergestaltungen mitgeteilt hat.

83 Gleiches regelt § 138g Abs. 1 Satz 2 AO für Fälle, in denen die Mitteilungspflicht dem Nutzer der grenzüberschreitenden Steuergestaltung obliegt.

84 Soweit die zuständige Behörde eines anderen EU-Mitgliedstaates für die ihr mitgeteilte grenzüberschreitende Steuergestaltung eine Registriernummer und eine Offenlegungsnummer (siehe [Teil III, Kapitel 1.4](#)) vergeben hat, genügt deren Angabe.

3.3.2 Mitteilungspflicht mehrerer Intermediäre wegen derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung

85 Jede Person, die nach den Vorschriften der §§ 138d Abs. 1 und 138f Abs. 7 AO oder nach den einschlägigen Vorschriften der übrigen EU-Mitgliedstaaten zur Umsetzung der diesbezüglichen Vorgaben der EU-Amtshilferichtlinie Intermediär ist, ist zur Mitteilung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung verpflichtet. Das kann zur Folge haben, dass mehrere Intermediäre in den unterschiedlichen EU-Mitgliedstaaten zur Mitteilung derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung verpflichtet sind. § 138f Abs. 9 Satz 1 AO stellt klar, dass mehrere Intermediäre derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung grundsätzlich nebeneinander zur Mitteilung verpflichtet sind.

86 Zur Vermeidung von Mehrfachmeldungen derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung sieht § 138f Abs. 9 Satz 2 AO eine Befreiung von der Mitteilungspflicht vor, soweit der Inter-

mediär nachweisen kann, dass bereits ein anderer Intermediär im Hinblick auf dieselbe Steuergestaltung die erforderlichen Informationen entweder dem Bundeszentralamt für Steuern oder der zuständigen Behörde eines anderen Mitgliedstaats übermittelt hat.

- 87 Als Nachweis für die Befreiung von der Mitteilungspflicht reicht in diesem Zusammenhang bei in Deutschland erfolgten Mitteilungen die Angabe der vom Bundeszentralamt für Steuern nach § 138f Abs. 5 AO vergebenen Registriernummer und Offenlegungsnummer aus. Soweit die zuständige Behörde eines anderen Mitgliedstaates eine Registriernummer und eine Offenlegungsnummer vergeben hat, genügt deren Angabe.
- 88 Erforderliche Informationen i. S. d. § 138f Abs. 9 Satz 2 AO sind die Angaben nach § 138f Abs. 3 AO (vgl. [Teil III, Kapitel 1.3](#)).
- 89 Voraussetzung der Befreiung ist, dass der Intermediär, der die grenzüberschreitende Steuergestaltung mitgeteilt hat, den sich auf die Befreiung berufenden Intermediär benannt hat. Die Benennung anderer Intermediäre ist für den mitteilenden Intermediär freiwillig (§ 138f Abs. 3 Satz 2 AO). Hat er in seiner Mitteilung allerdings andere Intermediäre benannt, so hat er sie darüber zu informieren (vgl. [Teil III, Kapitel 1.5.1.3](#)).

3.3.3 Mitteilungspflicht mehrerer Nutzer wegen derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung

- 90 In den Fällen, in denen kein Intermediär die Voraussetzungen des § 138f Abs. 7 AO erfüllt und auch keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt oder bei nicht-natürlichen Personen Geschäftsleitung, Sitz oder sonstigen Bezug zu einem EU-Mitgliedstaat i. S. von Art. 8ab Abs. 3 EU-Amtshilferichtlinie hat, obliegt die Mitteilungspflicht dem Nutzer der grenzüberschreitenden Steuergestaltung selbst. In diesem Fall ist auch denkbar, dass mehrere Nutzer hinsichtlich derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung nebeneinander zur Mitteilung verpflichtet sind. Zur Vermeidung von Mehrfachmeldungen kommt unter den Voraussetzungen des § 138g Abs. 2 AO eine Befreiung von der Mitteilungspflicht in Betracht.
- 91 § 138g Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO enthält für die (abstrakten) Angaben zur grenzüberschreitenden Steuergestaltung eine Rangfolge, nach der die verschiedenen Nutzer zur Mitteilung verpflichtet sind. Die vorrangige Mitteilungspflicht für die in § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 und 4 bis 9 AO bezeichneten (abstrakten) Angaben zur Steuergestaltung trifft vorrangig den Nutzer, der die grenzüberschreitende Steuergestaltung mit dem Intermediär oder den Intermediären vereinbart hat; nachrangig ist der Nutzer mitteilungspflichtig, der die Umsetzung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung verwaltet. In diesem Fall gelten die Regelungen des § 138f Abs. 5 Satz 1 und 4 AO entsprechend.

- 92 Hinsichtlich der in § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 2, 3 und 10 AO bezeichneten (individuellen) Angaben sind alle Nutzer eigenständig zur Mitteilung verpflichtet. Hierbei haben sie die Registriernummer und Offenlegungsnummer der grenzüberschreitenden Steuergestaltung anzugeben.
- 93 Nur soweit der nach § 138g Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO vorrangig mitteilungspflichtige Nutzer hinsichtlich der übrigen Nutzer auch die in § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 2, 3 und 10 AO bezeichneten Angaben mitgeteilt hat, sind die übrigen Nutzer von ihrer individuellen Mitteilungspflicht befreit.

II. Kennzeichen (§ 138e AO)

- 94 § 138e AO enthält die abschließende Aufzählung der Kennzeichen, die einen mitteilungspflichtigen Tatbestand auslösen. Dabei erfasst § 138e Abs. 1 AO die bedingten Kennzeichen, auf die der Relevanztest des § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a) AO anzuwenden ist. Im Gegensatz dazu erfasst § 138e Abs. 2 AO solche unbedingten Kennzeichen, deren Vorliegen ohne Relevanztest zu einer mitteilungspflichtigen Steuergestaltung führt. Siehe [Teil I, Kapitel 2.6](#).

1. Kennzeichen i. S. d. § 138e Abs. 1 AO mit Relevanztest

1.1 Relevanztest i. S. d. § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a) AO

1.1.1 Allgemein

- 95 Bei den bedingten Kennzeichen des § 138e Abs. 1 AO ist weitere Voraussetzung für das Vorliegen einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung, dass ein verständiger Dritter unter Berücksichtigung aller wesentlichen Fakten und Umstände vernünftigerweise erwarten kann, dass der Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile der Gestaltung die Erlangung eines steuerlichen Vorteils i. S. d. § 138d Abs. 3 AO ist. Wird dies bejaht, ist der Relevanztest erfüllt.
- 96 Der Mitteilungspflichtige kann das Gegenteil zum Beispiel dadurch nachweisen, dass er derart überwiegende außersteuerliche (insbesondere wirtschaftliche) Gründe für die konkrete Strukturierung einer Transaktion darlegt, durch die der steuerliche Vorteil in den Hintergrund rückt. Anders als in den Fällen des § 42 Abs. 2 Satz 2 AO reicht es aber nicht aus, lediglich beachtliche außersteuerliche Vorteile vorzutragen. Es muss vielmehr glaubhaft gemacht werden, dass der steuerliche Vorteil kein Hauptvorteil der Gestaltung ist.

1.1.2 Steuerlicher Vorteil i. S. d. § 138d Abs. 3 AO

- 97 § 138d Abs. 3 Satz 1 AO enthält die gesetzliche Definition eines **steuerlichen Vorteils** i. S. d. § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a) AO. Ein steuerlicher Vorteil liegt danach vor, wenn durch die Steuergestaltung
- Steuern erstattet werden sollen,

- Steuervergütungen gewährt oder erhöht werden sollen,
- Steueransprüche entfallen oder verringert werden sollen,
- die Entstehung von Steueransprüchen verhindert werden soll,
- die Entstehung von Steueransprüchen in andere Besteuerungszeiträume oder auf andere Besteuerungszeitpunkte verschoben werden soll.

- 98 Steueransprüche sollen entfallen oder verringert werden, wenn mit der grenzüberschreitenden Steuergestaltung beispielsweise das Ziel verfolgt wird, Kosten in verschiedenen Steuerhoheitsgebieten – im Ergebnis doppelt – steuermindernd berücksichtigen zu können.
- 99 Die Entstehung von Steueransprüchen wird verhindert, wenn durch die grenzüberschreitende Steuergestaltung eine beschränkte Steuerpflicht vermieden wird (z. B. DBA-Blocker-Gestaltung).
- 100 Ein steuerlicher Vorteil liegt auch dann vor, wenn der steuerliche Vorteil ausschließlich in einem anderen EU-Mitgliedstaat oder in einem Drittstaat erzielt werden soll (§ 138d Abs. 3 Satz 2 AO).
- 101 Es kommt nicht darauf an, ob der steuerliche Vorteil, der mit der grenzüberschreitenden Steuergestaltung erzielt werden soll, letztlich auch eintritt.
- 102 Der steuerliche Vorteil i. S. d. § 138d Abs. 3 AO ist nicht deckungsgleich mit dem Steuervorteil i. S. d. § 370 AO. Die Mitteilungspflicht knüpft nicht an die Legalität oder Illegalität der Gestaltung an.

1.1.3 Fallgruppen i. S. d. § 138d Abs. 3 Satz 3 AO

- 103 In Anwendung des § 138d Abs. 3 Satz 3 AO ist in den in der [Anlage](#) zu diesem Schreiben abschließend aufgezählten Fällen nicht vom Vorliegen eines steuerlichen Vorteils i. S. d. § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a) AO auszugehen.

1.2 Kennzeichen i. S. d. § 138e Abs. 1 AO

- 104 Während die Kennzeichen des § 138e Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO auf bestimmte Modalitäten der Entwicklung, der Vermarktung oder der Umsetzung von Gestaltungen abstellen (z. B. qualifizierte Vertraulichkeitsklausel, standardisierte Dokumentation oder Struktur), knüpfen die Kennzeichen der § 138e Abs. 1 Nr. 3 und Abs. 2 AO unmittelbar an bestimmte Strukturinhalte oder rechtliche Ergebnisse von Gestaltungen an (z. B. Verlustnutzung, Nichtbesteuerung).

1.2.1 Qualifizierte Vertraulichkeitsklauseln (§ 138e Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) AO)

- 105 § 138e Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a) AO bestimmt eine vertragliche Vertraulichkeitsklausel als Kennzeichen einer potenziell mitzuteilenden Steuergestaltung. Gesetzliche und standesrechtliche Verschwiegenheitspflichten fallen nicht in den Anwendungsbereich des Kennzeichens.
- 106 Erfasst werden solche Vereinbarungen, die es dem Nutzer oder einem anderen an der Steuergestaltung Beteiligten verbieten, den durch die Steuergestaltung vermittelten steuerlichen Vorteil gegenüber anderen, auch von der Mitteilungspflicht erfassten Intermediären oder der Finanzverwaltung offenzulegen.
- 107 Vereinbaren zwei Parteien eine Klausel, wonach die Gestaltung nicht ohne Zustimmung des Erstellers an Dritte weitergeleitet werden darf, erfüllt dies auch die Anforderungen des Kennzeichens, denn Dritte sind in diesem Fall auch andere von der Mitteilungspflicht erfasste Intermediäre und die Finanzverwaltung. Sind umgekehrt die Finanzverwaltung und andere zur Mitteilung verpflichtete Intermediäre bezüglich der Einzelheiten des steuerlichen Vorteils in der Klausel ausdrücklich ausgenommen, führt die Vertraulichkeitsklausel nicht zu einer Mitteilungspflicht. Vertraulichkeitsklauseln, die lediglich die Offenlegung gegenüber weiteren Intermediären untersagen, welche von der potenziellen Mitteilungspflicht zu einer konkreten Steuergestaltung nicht erfasst sind, führen ebenfalls zu keiner Mitteilungspflicht.

1.2.2 Honorarvereinbarung (§ 138e Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b) AO)

- 108 § 4a des Rechtsanwaltsvergütungsgesetzes (RVG), § 9a StBerG und § 55a WPO, nach denen unter bestimmten Bedingungen Rechtsanwälte, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer Erfolgshonorare vereinbaren dürfen, bleiben von dem Kennzeichen unberührt. Dementsprechend wird die Vergütung dieser Berufsgruppen nicht i. S. d. Vorschrift „in Bezug auf den steuerlichen Vorteil der Steuergestaltung festgesetzt“, wenn sich der Gegenstandswert i. S. d. RVG allein infolge der Berücksichtigung des erwarteten steuerlichen Vorteils erhöht. Erfasst werden dagegen solche echten Erfolgshonorare, die ohne Verletzung der maßgeblichen rechtlichen Bestimmungen vereinbart werden können und deren Inhalt es gerade ist, eine (zusätzliche) Vergütung bei Eintritt einer Bedingung (§ 158 BGB) auszulösen, sofern sich die Bedingung auf den erwarteten steuerlichen Vorteil bezieht.

1.2.3 Standardisierte Dokumentation oder Struktur (§ 138e Abs. 1 Nr. 2 AO)

- 109 Die in § 138e Abs. 1 Nr. 2 AO definierten Kennzeichen sollen Gestaltungen erfassen, die in einer Vielzahl weiterer Fälle in im Wesentlichen gleicher Weise eingesetzt werden können (Standardisierung). Die Standardisierung kann sich sowohl auf die (äußere) Dokumentation als auch auf die (innere) Struktur der Gestaltung beziehen.
- 110 Marktfähige Gestaltungen i. S. d. § 138h Abs. 1 AO (siehe auch [Teil III, Kapitel 1.6](#)) sind daher stets auch standardisiert.

1.2.3.1 Standardisierte Dokumentation

- 111 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. **Wesentlich** sind Anpassungen in der Form oder der Darstellung, die in der Gesamtbetrachtung die Dokumentation inhaltlich, d. h. die Gestaltung, nicht mehr als gleichartig erscheinen lassen.
- 112 Erfasst werden nur standardisierte Dokumentationen (mit Bezug zu) einer Steuergestaltung. Standardisierte Dokumentationen, die ausschließlich außersteuerliche Zwecke verfolgen, erfüllen das Kennzeichen des § 138e Abs. 1 Nr. 2 AO nicht. Dies gilt beispielsweise für Emissionsbedingungen von Finanzinstrumenten, deren Zweck es ist, die zivilrechtlichen Rechte und Pflichten des Emittenten und des Erwerbers zu regeln, oder für Anlagebedingungen von Investmentfonds oder Spezial-Investmentfonds oder anderen Fondsstrukturen, die nicht nur der Regelung der zivilrechtlichen Rechtslage, sondern auch dem Anlegerschutz dienen. Auch Emissionsprospekte (Verkaufsprospekte), in denen Chancen und Risiken dargestellt werden, erfüllen das Kennzeichen des § 138e Abs. 1 Nr. 2 AO regelmäßig nicht.

1.2.3.2 Standardisierte Struktur

- 113 Eine **Struktur** i. S. von § 138e Abs. 1 Nr. 2 AO ist ein steuerlicher, geplanter Zusammenhang mehrerer rechtlicher oder tatsächlicher Schritte, die eine bestimmte steuerliche Rechtsfolge bewirken sollen. Dies ist regelmäßig anzunehmen, wenn ein bewusstes Hintereinanderschalten oder Zusammenwirken von rechtlichen Teilschritten zur Zielerreichung gewählt wird. So beispielsweise, wenn eine Transaktion durch eine Mehrzahl hintereinander geschalteter Schritte bewusst rechtlich verkompliziert wird, ohne dass dies im Ergebnis eine Änderung des wirtschaftlichen Gehalts der Transaktionen zur Folge hat. Eine Struktur kann auch dann vorliegen, wenn kein eigenständiger wirtschaftlicher Zweck verfolgt wird, sondern allein der Steuervorteil im Vordergrund steht.
- 114 Die Struktur einer Steuergestaltung i. S. von § 138e Abs. 1 Nr. 2 AO ist **standardisiert**, wenn sie ungeachtet ihrer äußeren Form inhaltlich oder konzeptionell so aufgebaut ist, dass sie ohne wesentliche Anpassung der Struktur in einer Vielzahl weiterer Fälle in gleicher Weise eingesetzt werden kann. **Wesentlich** sind solche Anpassungen der Struktur, die die betreffende Steuergestaltung inhaltlich oder konzeptionell ändern.

1.2.3.3 Beispiele zu standardisierter Dokumentation/Struktur

115 Beispiel 1:

Beim sog. „Goldfinger“-Modell wurde durch den Erwerb von Gold (Umlaufvermögen) im Ausland bei Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung im Jahr des Erwerbs ein dem negativen Progressionsvorbehalt unterliegender Verlust erzielt. Der Gewinn aus der Veräußerung des Goldes im Folgejahr unterlag zwar dem positiven Progressionsvorbehalt, wirkte sich jedoch aufgrund der Höhe der übrigen Einkünfte des Steuerpflichtigen,

die bereits mit dem Spitzensteuersatz zu versteuern waren, nicht aus. Das „Goldfinger“-Modell wurde in nahezu gleicher Form einer Vielzahl von Nutzern von Intermediären ohne wesentliche Änderung umgesetzt.

Beim Goldfinger-Modell handelt es sich um eine Steuergestaltung (vgl. [Teil I, Kapitel 2.3](#)). Ihre Teilschritte können ohne wesentliche Änderungen bei einer Vielzahl von Steuerpflichtigen umgesetzt werden (standardisierte Struktur).

116 Beispiel 2:

Ein weiteres Beispiel für eine standardisierte Struktur kann die Gründung und der Einsatz von Finanzierungsgesellschaften insbesondere im niedrig besteuerten Ausland sein, wenn die konkrete Gestaltung auch ohne wesentliche inhaltliche oder konzeptionelle Änderungen bei anderen Steuerpflichtigen verwendet werden kann. Der steuerliche Vorteil liegt regelmäßig darin, dass der in Deutschland abzugsfähige Zinsaufwand im niedriger besteuerten Ausland versteuert wird.

117 Nimmt ein Intermediär eine für den konkreten Einzelfall entwickelte Steuergestaltung zum Anlass, daraus eine standardisierte Dokumentation oder Struktur zu entwerfen, indem er die Einzelfallgestaltung in anderer Weise für eine Vielzahl weiterer Fälle verwendbar macht, wird hierdurch das Kennzeichen des § 138e Abs. 1 Nr. 2 AO erfüllt.

118 Zahlreiche Standardvorgänge der Rechts- oder Steuerberatung werden standardisiert dokumentiert. Sofern diese isoliert verwendet werden, ist regelmäßig nicht von einem steuerlichen Bezug im o.g. Sinn auszugehen. Dies gilt etwa für die formularmäßige

- Gründung von Gesellschaften oder Gemeinschaften,
- Vergabe von Darlehen,
- Vergabe von Lizenzen,
- Entsendung von Mitarbeitern,
- Vereinbarung von Dienstleistungen,
- Eröffnung eines Bankkontos oder
- Abwicklung von banktypischen Standardgeschäften wie beispielsweise der Erwerb von Finanzinstrumenten, die an Wertpapierbörsen gehandelt werden.

119 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.

1.2.4 Verlusterwerb (§ 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a) AO)

120 § 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.

- 121 Um die Verluste eines erworbenen Unternehmens dafür zu nutzen, die eigene Steuerbelastung i. S. d. § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a) AO zu verringern, muss der Erwerb des Verlustunternehmens in einem solchen Umfang erfolgen, dass der Erwerber allein, zusammen mit nahestehenden Personen oder zusammen mit Personen mit gleichgerichteten Interessen die weiteren Schritte veranlassen oder durchsetzen kann. Dies richtet sich nach den jeweiligen einschlägigen (gesellschaftsrechtlichen) Regelungen.

1.2.4.1 Verlustbringendes Unternehmen

- 122 Der Begriff **verlustbringendes Unternehmen** ist weit auszulegen und erfasst sowohl Unternehmen mit Verlustvorträgen oder laufenden Verlusten, als auch mit Verlusten, die zwar bereits angelegt sind, die sich allerdings erst zukünftig steuerlich realisieren lassen („stille Lasten“).
- 123 Auf die Rechtsform des zu erwerbenden **Unternehmens** kommt es nicht an.

1.2.4.2 Beendigung der Haupttätigkeit dieses Unternehmens

- 124 Die Beendigung der Haupttätigkeit vor oder nach dem Erwerb des verlustbringenden Unternehmens ist zwingendes Tatbestandsmerkmal. Eine Beendigung der Haupttätigkeit ist beispielsweise bei einem Branchenwechsel gegeben.

Nicht erfasst sind daher Gestaltungen, die – ohne dass die Beendigung der Haupttätigkeit beabsichtigt ist – allein auf den Erwerb eines verlustbringenden Unternehmens zur Minderung der eigenen Steuerbelastung abzielen. Von einer Haupttätigkeit ist auszugehen, wenn die Bruttoerträge des Unternehmens im Durchschnitt der drei vorausgegangenen Jahre zu mindestens 50 v. H. aus dieser Tätigkeit stammen (in Anlehnung an das BMF-Schreiben vom 17. November 1994, IV B 7 – S 2742a – 63/94, BStBl I 1995, 25).

1.2.4.3 Verlustnutzung

- 125 Die Verluste müssen dafür genutzt werden, die Steuerbelastung eines an der Gestaltung Beteiligten insgesamt zu verringern, einschließlich der Übertragung der Verluste in ein anderes Steuerhoheitsgebiet oder der zeitlich näheren Nutzung dieser Verluste. Liegen keine wirtschaftlichen Gründe für die jeweiligen Schritte vor, ist davon auszugehen, dass die Gestaltung gezielt dafür genutzt werden soll, Steuern zu vermeiden oder zu umgehen.

1.2.4.4 Unangemessene rechtliche Schritte

- 126 „**Unangemessene rechtliche Schritte**“ i. S. d. § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a) AO sind solche, die ohne Steuervorteil nicht unternommen würden. Dies ist gegeben, wenn eine Nutzung der Verluste des erworbenen Unternehmens dem Grunde nach zunächst rechtlich nicht möglich wäre und die Voraussetzungen für die Verlustnutzung erst durch künstliche Maßnahmen eines Beteiligten hergestellt werden.
- 127 Indizien für die Unangemessenheit sind zum Beispiel, dass die Maßnahmen von einem verständigen Dritten in Anbetracht des wirtschaftlichen Sachverhalts und der wirtschaftlichen Zielsetzung ohne den Steuervorteil nicht gewählt worden wären oder dass die Vor- oder Zwischenschaltung von Angehörigen oder anderen nahestehenden Personen oder Gesellschaften rein steuerlich motiviert war. Unangemessenheit ist nach der Rechtsprechung des EuGH (vgl. z.B. Urteil vom 12. September 2006, Rs. C-196/04, EuGHE I S. 7995) insbesondere dann anzunehmen, wenn die gewählte Gestaltung rein künstlich ist und nur dazu dient, die Steuerentstehung im Inland zu umgehen.
- 128 Bei der Prüfung, ob die gewählte Maßnahme zu Steuervorteilen führt, sind die steuerlichen Auswirkungen **der** gewählten Maßnahme mit der hypothetischen steuerlichen Auswirkung einer angemessenen Maßnahme zu vergleichen. Dabei sind auch solche Steuervorteile zu berücksichtigen, die nicht beim Handelnden selbst, sondern bei Dritten, die in einer gewissen Nähe zum Handelnden stehen (z.B. Angehörige i. S. v. § 15 AO) oder persönlich oder wirtschaftlich mit ihm verbunden sind (z.B. nahestehende Personen i. S. v. § 1 Abs. 2 AStG), eintreten.

1.2.5 Einkünfteumwandlung (§ 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b) AO)

- 129 Gemäß § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b) AO stellt auch die Umwandlung von Einkünften in Vermögen, in Schenkungen oder andere nicht oder niedriger besteuerte Einnahmen oder nicht steuerbare Einkünfte eine mitteilungspflichtige Steuergestaltung dar. Unter dem Begriff der „Umwandlung“ ist die Umqualifizierung von Einkünften zu verstehen.
- 130 An der Umqualifizierung können ein Steuerpflichtiger oder mehrere Steuerpflichtige sowie verbundene Unternehmen **beteiligt** sein. Des Weiteren sind auch solche Konstellationen erfasst, bei denen die Umqualifizierung ausschließlich im Inland erfolgt und Auswirkungen im Ausland hat.
- 131 Auch die Umwandlung in niedriger besteuerte oder steuerfreie Einnahmen oder Einkünfte kann eine mitteilungspflichtige Steuergestaltung begründen.

Beispiel 1:

Eine inländische Gesellschaft ist Inhaberin einer Forderung, aus der sie steuerpflichtige Zinserträge erzielt. Überträgt sie die Forderung auf eine ausländische Tochtergesellschaft,

sind die von der Tochtergesellschaft zukünftig bezogenen (ggf. aufgrund der übertragenden Forderung höheren) Dividenden unter den Voraussetzungen des § 8b Abs. 1 und 4 KStG steuerfrei. Sofern die Umqualifizierung der Einkünfte die effektive Steuerbelastung der ganzen Struktur bei einer Gesamtbetrachtung der in- und ausländischen geschuldeten Steuer mindert, wird regelmäßig auch ein relevanter steuerlicher Vorteil gegeben sein, der zu einer Mitteilungspflicht führt. Denn „gesetzlich vorgesehen“ i. S. d. § 138d Abs. 3 Satz 3 AO ist lediglich die Freistellung von Dividendeneinkünften unter den Voraussetzungen des § 8b KStG, nicht aber die Senkung der Gesamtsteuerlast durch Umwandlung von Zinseinkünften in Dividendeneinkünfte.

Beispiel 2:

Eine deutsche Aktiengesellschaft (AG) unterliegt einer kombinierten Ertragsteuerbelastung von ca. 30 Prozent. Die AG hält 100 Prozent des Kapitals an einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Finanzierungsgesellschaft, die dort einer Ertragsteuerbelastung von 10 Prozent unterliegt. Die deutsche AG legt zunächst einen Betrag in die Finanzierungsgesellschaft ein. Unmittelbar im Anschluss gewährt die Finanzierungsgesellschaft der deutschen AG ein Darlehen in Höhe der Einlage. Somit wurde Zinsaufwand geschaffen, der in Deutschland - vorbehaltlich der Anwendung der Zinsschranke gemäß § 4h EStG - die Bemessungsgrundlage mindert.

1.2.6 Zirkuläre Vermögensverschiebungen (§ 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. c) AO)

- 132 Bei zirkulären Vermögensverschiebungen nach § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. c) AO ist maßgeblich, dass mindestens zwei Transaktionen getätigt werden und dass das betroffene Vermögen nach Abschluss der Transaktionen wertmäßig wieder zum ursprünglichen Steuerpflichtigen zurückgelangt. Für solche Transaktionen genügt bereits der Übergang der wirtschaftlichen Zuordnung für eine sog. juristische Sekunde. Wesentlich ist auch, dass die Transaktionen einem planmäßigen Ablauf folgen.
- 133 Unter einer **Transaktion** ist eine gegenseitige - ggf. mehrteilige - Übertragung von Gütern oder Rechten zwischen mindestens zwei juristischen oder natürlichen Personen, Rechtsträgern oder Vermögensmassen zu verstehen. Eine relevante Transaktion i. S. d. Kennzeichens liegt vor, wenn die Transaktion - jedenfalls zu einem späteren Zeitpunkt - für die Erlangung eines steuerlichen Vorteils i. S. d. Relevanztests genutzt werden soll.
- 134 Dabei ist es unerheblich, wie viel Zeit zwischen den einzelnen Transaktionen vergeht, solange sie entsprechend der Zweckbestimmung einem Gesamtplan folgen. Je länger die Zeiträume zwischen den einzelnen Schritten sind, desto höher sind die Nachweisanforderungen der darlegungspflichtigen Finanzverwaltung.
- 135 Damit sich Transaktionen i. S. d. Vorschrift gegenseitig aufheben oder ausgleichen, darf dies nicht infolge rechtlicher Vorgaben, beispielsweise infolge eines gesetzlich vorgesehenen und

ausgestalteten Clearings oder eines sog. „Liquidationsnettings“ im Rahmen von Finanztermingeschäften, geschehen.

- 136 Rein vertragliche Transaktionen, die Kreditinstitute beispielsweise zur Allokation oder zum Ausgleich von Markt- oder Ausfallrisiken verwenden, können sich dagegen gegenseitig aufheben oder ausgleichen und erfüllen dadurch den Tatbestand des § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. c) AO.
- 137 Bei diesem Kennzeichen ist wesentlich, dass sämtliche Vermögensverschiebungen, bei denen durch das planmäßige Ineinandergreifen der einzelnen Transaktionen tatsächlich keine Unsicherheit darüber besteht, ob und zu welchem risikogewichteten Wert das verschobene Wirtschaftsgut (oder ein wertidentisches Surrogat) teilweise oder vollständig wieder zum Veräußerer zurückkehrt, als zirkulär angesehen werden müssen. Denn in diesem Fall wird das betroffene Vermögen nach Abschluss der Transaktionen wertmäßig, ohne Änderungen der Zugriffsmöglichkeiten, wieder zum ursprünglichen Steuerpflichtigen zurückgelangen.
- 138 Grundsätzlich erfüllen insbesondere die folgenden Transaktionen die Voraussetzungen des Kennzeichens:
- Sale-und Lease-Back,
 - Cash-Pools

1.2.7 Nullsatzjurisdiktionen (§ 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. d) AO)

- 139 Eine Nullsatzjurisdiktion liegt vor, wenn ein Steuerhoheitsgebiet
- keine Körperschaftsteuer erhebt,
 - keine der Körperschaftsteuer vergleichbare Steuer erhebt oder
 - zwar eine Körperschaftsteuer erhebt, aber der nominale Körperschaftsteuersatz nahe Null Prozent liegt. Ein Körperschaftsteuersatz von „nahe Null Prozent“ liegt vor, wenn er kleiner oder gleich 4 Prozent ist.
- 140 Die Definition des verbundenen Unternehmens ergibt sich aus § 138e Abs. 3 AO (vgl. [Teil III, Kapitel 1.3.1.3](#)).
- 141 Mitteilungspflichtig ist die grenzüberschreitende Steuergestaltung als Ganzes, nicht jede einzelne als Betriebsausgabe abzugsfähige Zahlung (vgl. [Teil III, Kapitel 1.2.1 Abs. 2](#)).

1.2.8 Steuerbefreite Zahlungen (§ 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e) AO)

- 142 § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e) AO unterliegen die Fälle, in denen die grenzüberschreitenden Zahlungen beim Empfänger als solche steuerlich begünstigt sind und nicht ihr Empfänger selbst. Dies kann im Wege einer gesetzlichen sachlichen Steuerbefreiung oder im Wege einer sog. Präferenzregelung geschehen.

- 143 Grundlage für eine Steuerbefreiung ist, dass der Staat, dem das Besteuerungsrecht zugewiesen ist, die Zahlungen nicht in die steuerliche Bemessungsgrundlage einbezieht. Einer Steuerbefreiung steht es insbesondere gleich, wenn eine Besteuerung infolge
- von Freibeträgen,
 - eines Verlustausgleichs oder -abzugs wegen anderer negativer Einkünfte,
 - des Abzugs bzw. der Anrechnung von im Ausland gezahlten Steuern auf die inländische Steuerschuld,
 - der Anwendung von DBA-Schachteldividenden-Regelungen,
- unterbleibt oder aufgrund ausländischer Vorschriften zur Einkünfteermittlung temporäre oder permanente Differenzen im Vergleich zu der nach deutschem Steuerrecht ermittelten Bemessungsgrundlage auftreten, wenn dies - bezogen auf den nach deutschem Steuerrecht maßgeblichen Veranlagungszeitraum - wie eine zumindest partielle Nichtbesteuerung wirkt.
- 144 Temporäre Differenzen treten z. B. auf, wenn das Recht des anderen Vertragsstaats höhere Rückstellungen ermöglicht oder höhere Abschreibungen zulässt. Permanente Differenzen treten z. B. auf, wenn das Recht des anderen Vertragsstaats es ermöglicht, Aufwendungen abzuziehen, die nach inländischem Steuerrecht dem Betriebsausgabenabzugsverbot des § 4 Abs. 5 EStG unterliegen.
- 145 Eine **Präferenzregelung** liegt in der Regel dann vor, wenn bestimmte Branchen, Sektoren oder Einnahmen im Vergleich zur übrigen Wirtschaft oder zu anderen Einnahmekategorien steuerlich begünstigt werden. Es reicht aus, wenn eine von der Regelbesteuerung abweichende, niedrige Besteuerung vorliegt.
- 146 Beispiele für Präferenzregelungen sind insbesondere die vom Forum on Harmful Tax Practices (FHTP) der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) nach Maßgabe der Empfehlungen zu BEPS-Aktionspunkt 5 (vgl. Kapitel 3 des Abschlussberichts 2015 zu Aktionspunkt 5, OECD (2016)¹, und Kapitel 1 des Fortschrittsberichts 2018 des FHTPs² bewertete Steuerregime. Dabei ist unerheblich, ob diese vom FHTP als „harmful“ (schädlich) eingestuft werden oder nicht. Somit sind auch grenzüberschreitende Steuergestaltungen mit Bezug auf Präferenzregelungen mitzuteilen, die mit BEPS-Aktionspunkt 5 der OECD konform sind.

Beispiel:

Wenn ein Steuerhoheitsgebiet für Lizenzeinkünfte eine bevorzugte Besteuerung vorsieht (eine sog. Patent- oder Lizenz-Box), liegt nach den Kriterien des FHTP eine präferenzielle

¹ <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264258037-de.pdf?expires=1579612601&id=id&accname=oid018224&checksum=CF00B9F8C42042112C81C26BE5183E3C>

² <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264311480-en.pdf?expires=1579613905&id=id&accname=guest&checksum=2B575A987E5F8451A89A567EAF0E6C1D>

Regelung vor. Selbst wenn die Lizenz Einkünfte auf einer aktiven Forschungs- und Entwicklungstätigkeit i. S. d. sog. „modifizierten Nexus-Ansatzes“ der OECD (vgl. Kapitel 4 des Abschlussberichts 2015 zu Aktionspunkt 5, OECD (2016)³) beruhen und daher nicht als schädlich einzustufen sind, kann § 138e Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchst. e) AO erfüllt sein. Maßgeblich ist, dass die Lizenzzahlung präferentiell besteuert wird. Unerheblich ist hingegen, wenn der immaterielle Wert zunächst unter Nutzung einer steuerlichen Förderung für Forschung und Entwicklung geschaffen wurde.

- 147 Eine Übersicht der Ergebnisse der Prüfungen des FHTP wird regelmäßig im Internet veröffentlicht und kann auf der Internetseite der OECD abgerufen werden.⁴ Diese Liste ist nicht abschließend und kann nur als Indiz für das Vorliegen einer Präferenzregelung herangezogen werden.
- 148 Sofern mehrere verbundene Unternehmen Lizenz Einkünfte erzielen, die präferentiell besteuert werden, sind entsprechend § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 AO alle betroffenen Unternehmen in einer Mitteilung an das Bundeszentralamt für Steuern zu benennen. Sofern weitere verbundene Unternehmen in eine derartige Präferenzregelung einbezogen werden, ist die ursprüngliche Meldung zu aktualisieren.

2. Kennzeichen i. S. d. § 138e Abs. 2 AO ohne Relevanztest

2.1 Besteuerung des Zahlungsempfängers (§ 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a) AO

- 149 Mitteilungspflichtig ist die grenzüberschreitende Steuergestaltung als Ganzes, nicht jede einzelne Zahlung, etwa für die Begleichung des Kaufpreises für die Anschaffung eines Wirtschaftsguts, etc. (vgl. Teil III, Kapitel 1.2.1 Abs. 2).
- 150 Zu einer Nicht-Ansässigkeit von Zahlungsempfängern i. S. d. § 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a) Doppelbuchst. aa) AO kommt es beispielsweise durch deren tatsächliches Verhalten oder infolge unterschiedlicher Ansässigkeitsregelungen der betroffenen Staaten. Dies kann der Fall sein, wenn ein Staat die steuerliche Ansässigkeit allein vom Ort der Geschäftsleitung abhängig macht und ein zweiter Staat allein vom Ort der Gründung der Gesellschaft. Wird eine Gesellschaft nun im ersten Staat gegründet und liegt der Ort der Geschäftsleitung im zweiten Staat, entsteht eine in keinem Steuerhoheitsgebiet ansässige Gesellschaft (sog. „ghost company“).

³ <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264258037-de.pdf?expires=1579612601&id=id&accname=oid018224&checksum=CF00B9F8C42042112C81C26BE5183E3C>

⁴ aktuell: <https://www.oecd.org/tax/oecd-releases-latest-results-on-preferential-regimes-and-new-results-on-no-or-only-nominal-tax-jurisdictions.htm> und <https://www.oecd.org/tax/beps/harmful-tax-practices-peer-review-results-on-preferential-regimes.pdf>

- 151 Erfasst sind auch solche Fälle, in denen die steuerliche Ansässigkeit nach den Bestimmungen eines DBA von beiden Vertragsstaaten nicht in korrespondierender Weise bestimmt wird. Dies kann beispielsweise bei der Bestimmung der Ansässigkeit einer Gesellschaft nach Maßgabe des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung auftreten, indem jeder Vertragsstaat davon ausgeht, dass sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung im jeweils anderen Staat befindet. Folge ist, dass kein Staat das Besteuerungsrecht als sog. Ansässigkeitsstaat dieser Gesellschaft wahrnimmt.
- 152 Als nichtkooperative Steuerhoheitsgebiete i. S. d. § 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a) Doppelbuchst. bb) AO werden zum einen Länder und Gebiete bezeichnet, die nicht die von den EU-Mitgliedstaaten beschlossenen Standards in Bezug auf Transparenz, fairen Steuerwettbewerb oder in Bezug auf die Umsetzung der Maßnahmen gegen Gewinnkürzung und -verschiebung (BEPS) der OECD erfüllen. Die Liste der als nichtkooperativ eingestuften Steuerhoheitsgebiete wird regelmäßig von der Europäischen Union aktualisiert.⁵
- 153 Nichtkooperative Steuerhoheitsgebiete i. S. d. § 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a) Doppelbuchst. bb) AO sind zum anderen Länder und Gebiete, die die Transparenzstandards der OECD nicht erfüllen. Anhand dieser Transparenzstandards veröffentlicht die OECD eine Liste der nicht kooperativen Staaten in wiederkehrenden Abständen (vgl. z.B. zuletzt: <http://www.oecd.org/ctp/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-riyadh-saudi-arabia-february-2020.pdf>, S. 14).
- 154 Die Voraussetzungen des Kennzeichens müssen im Zeitpunkt der Mitteilung erfüllt sein. Sobald ein Staat nicht länger auf der jeweiligen Liste der nicht kooperierenden Drittstaaten der EU oder der OECD aufgeführt ist, ist der Tatbestand dieses Kennzeichens nicht mehr erfüllt.

2.2 Besteuerung der Zahlung (§ 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b) AO)

- 155 Unter die Regelung fallen zum einen Abschreibungsfälle (§ 138e Absatz 2 Nr. 1 Buchst. b) Doppelbuchst. aa) AO), bei denen Absetzungen für Abnutzung in mehr als einem Hoheitsgebiet von mehreren Steuerpflichtigen geltend gemacht werden können.

Beispiel 1:

Eine inländische Fluggesellschaft (Leasingnehmerin) least bei dem ausländischen Leasingunternehmen (Leasinggeber) ein Flugzeug. Beiden Parteien wird das Flugzeug von ihrem jeweiligen Ansässigkeitsstaat aufgrund der nationalen Regelungen wirtschaftlich zugerechnet. Somit können beide Unternehmen Absetzungen für Abnutzung als Betriebsausgaben geltend machen. Dasselbe Wirtschaftsgut wird folglich in zwei Staaten abgeschrieben.

⁵ Die jeweils aktuelle Fassung der Liste ist unter https://ec.europa.eu/taxation_customs/tax-common-eu-list_de#heading_3 abrufbar.

- 156 Von dem Kennzeichen sind jedoch solche Fälle **nicht** erfasst, in denen bei einem Steuerpflichtigen eine Doppelbesteuerung im Wege der Anrechnungsmethode beseitigt werden soll.

Beispiel 2:

Eine inländische Kapitalgesellschaft unterhält eine Betriebsstätte in einem Staat, mit dem kein DBA besteht. In der Betriebsstätte werden Waren produziert. Die dafür notwendigen Maschinen werden nach den Gewinnermittlungsvorschriften des Betriebsstättenstaates abgeschrieben. Das Betriebsstättenergebnis wird im Betriebsstättenstaat besteuert. In Deutschland fließt das Ergebnis der Betriebsstätte in die Gewinnermittlung des Nutzers ein. Gleichzeitig werden die ausländischen Steuern gemäß § 34c EStG in Verbindung mit § 26 KStG angerechnet. Die Abschreibungen der Maschinen werden sowohl im ausländischen Staat als auch in Deutschland berücksichtigt.

- 157 Zum anderen sind von diesem Kennzeichen Fälle erfasst, in denen eine Befreiung von einer Doppelbesteuerung mehrfach für dieselben Einkünfte oder Vermögen beantragt wird (§ 138e Absatz 2 Nr. 1 Buchst. b) Doppelbuchst. bb) AO). Dies kann beispielsweise in einer Drei-Staaten-Konstellation vorkommen in der auf Basis des DBA zwischen den ersten beiden Staaten eine Freistellung der Einkünfte im zweiten Staat und auf Basis des DBA zwischen dem ersten und dem dritten Staat eine Freistellung der Einkünfte im ersten Staat gewährt wird. Dies kann sich aus Qualifikations- oder Zuordnungskonflikten im Hinblick auf eine steuerliche Transaktion, die diese drei Staaten betrifft, ergeben.

2.3 Auseinanderfallende Bewertung einer Vermögensübertragung (§ 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c) AO)

- 158 § 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c) AO sieht eine Mitteilungspflicht für solche Gestaltungen vor, bei denen eine Übertragung oder Überführung von Vermögensgegenständen in zwei beteiligten Hoheitsgebieten hinsichtlich des Wertansatzes im Abgangsstaat und des Wertansatzes im Zugangsstaat steuerlich unterschiedlich beurteilt wird. Tatbestandlich sind nur grenzüberschreitende Übertragungen erfasst.
- 159 Dies gilt nicht für die Fälle, in denen es in Anwendung von Art. 5 der Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 (ABl. L 193 vom 19.7.2016) (Übertragung von Vermögenswerten und Wegzugsbesteuerung) zu einem korrespondierenden Wertansatz in den beteiligten Mitgliedstaaten kommt.
- 160 Wenn der Unterschied im Wertansatz maximal 10 Prozent beträgt, ist er nicht wesentlich und erfüllt nicht das Kennzeichen des § 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c) AO.

2.4 Aushöhlung der Mitteilungspflichten nach dem gemeinsamen Meldestandard (§ 138e Abs. 2 Nr. 2 AO)

- 161 § 138e Abs. 2 Nr. 2 AO knüpft an den Standard für den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten nach dem gemeinsamen Meldestandard der OECD an (sog. „Common Reporting Standard“ – CRS). Der gemeinsame Meldestandard wurde in Deutschland durch das Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz (FKAustG) umgesetzt. Das Kennzeichen verweist hinsichtlich der Begriffe „Finanzkonto“, „Finanzinstitut“, „Kontoinhaber“ und „beherrschende Person“ auf die Begriffsbestimmungen der §§ 19 und 20 FKAustG.
- 162 § 138e Abs. 2 Nr. 2 AO erfasst Gestaltungen, die es sich zu eigen machen, Mitteilungspflichten gemäß den Rechtsvorschriften zur Umsetzung des gemeinsamen Meldestandards zu umgehen oder anderweitig aushöhlen, indem sie eine unzureichende Umsetzung des gemeinsamen Meldestandards durch Steuerhoheitsgebiete oder Finanzinstitute bzw. der von ihnen Beauftragten als auch die Nichtanwendbarkeit des gemeinsamen Meldestandards ausnutzen.
- 163 Die Nichtanwendbarkeit des gemeinsamen Meldestandards kann darauf zurückgehen, dass ein Steuerhoheitsgebiet an dem Informationsaustausch nicht teilnimmt oder dass der persönliche, sachliche oder zeitliche Anwendungsbereich des an sich umgesetzten gemeinsamen Meldestandards umgangen wird.
- 164 Von einer Umgehung oder Aushöhlung des gemeinsamen Meldestandards ist insbesondere dann auszugehen, wenn eine oder mehrere der unter § 138e Abs. 2 Nr. 2 AO aufgezählten Nutzungen, Übertragungen, Umwandlungen, Neueinstufungen, Aushöhlungen von Verfahren oder ähnliche Konstrukte wissentlich und willentlich von Personen i. S. d. § 138d Abs. 1 und § 6 AO genutzt werden, um nicht aufgrund der durch Finanzinstitute angewandten Sorgfaltpflichten i. S. d. FKAustG einer Meldung an die zuständigen Behörden zu unterliegen.
- 165 Die bloße Tatsache, dass infolge einer Gestaltung eine Meldung oder ein Informationsaustausch nach dem gemeinsamen Meldestandard unterbleibt, erlaubt für sich alleine nicht die Annahme, dass Rechtsvorschriften zur Umsetzung des gemeinsamen Meldestandards umgangen würden. Die Ausnutzung oder Vermeidung des entsprechenden Regelwerks liegt insbesondere nicht vor, wenn im Vordergrund einer Gestaltung nachvollziehbare wirtschaftliche Erwägungen stehen, die reflexhaft zur Folge haben, dass auch eine Meldung oder ein Informationsaustausch nach dem gemeinsamen Meldestandard ausbleibt.

Beispiel 1:

Ein nach dem FKAustG meldepflichtiges Finanzinstitut stellt fest, dass eine im Ausland steuerlich ansässige Person (Kontoinhaber), die gleichzeitig bei dem Finanzinstitut ein Einlagekonto i. S. d. FKAustG unterhält, den Gesamtbetrag abhebt, um damit einen Immobilienerwerb zu finanzieren.

Beispiel 2:

Eine im Ausland steuerlich ansässige Person (Kontoinhaber) weist ein nach dem FKAustG meldepflichtiges Finanzinstitut an, für die Finanzierung seiner privaten Lebensführung oder seines Geschäftsbetriebs den sich auf einem Einlagekonto i. S. d. FKAustG befindenden Saldo oder einen Teil dessen auf ein Konto eines Kreditinstituts zu überweisen, welches sich in einem Steuerhoheitsgebiet befindet, das nicht an dem Finanzkonteninformationsaustausch teilnimmt bzw. den gemeinsamen Meldestandard lediglich unzureichend oder noch nicht umgesetzt hat.

- 166 Weiß die Person i. S. d. § 138d Abs. 1 AO, dass ein Geschäftsvorfall darauf abzielt, eine Meldepflicht zu vermeiden, oder hätte diese Person dies wissen müssen, liegt eine mitteilungs-pflichtige Gestaltung vor. Drängt sich der Person i. S. d. § 138d Abs. 1 AO unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls die Annahme auf, dass wirtschaftliche Erwägungen nicht im Vordergrund einer entsprechenden Transaktion stehen, sondern diese lediglich akzessorisch auftreten und gleichzeitig die Meldepflicht umgangen oder ausgehöhlt wird, hat eine Meldung durch die Personen i. S. d. § 138d Abs. 1 bzw. 6 AO auch dann zu erfolgen, wenn es sich in der Sache um einen typischen Vorgang handelt, der einer gewöhnlichen privaten Lebens- oder Geschäftsführung zuzurechnen ist.

Beispiel 3:

Das auf einem Finanzkonto eines meldepflichtigen Finanzinstituts befindliche Vermögen einer im Ausland steuerlich ansässigen Person (Kontoinhaber) wird auf ein Konto in einem anderen Steuerhoheitsgebiet transferiert, was die Verhinderung einer Meldung an den Ansässigkeitsstaat des Kontoinhabers zur Folge hat, ohne dass wirtschaftliche oder persönliche Gründe dafür erkennbar sind.

- 167 Eine Umgehung des gemeinsamen Meldestandards liegt nicht vor, sofern die Informationen zum Finanzkonto gemäß einem FATCA-Abkommen mit der Steuerverwaltung bzw. den Steuerverwaltungen des meldepflichtigen Kontoinhabers ausgetauscht werden.
- 168 Das Vorliegen der Kennzeichen nach § 138e Abs. 2 Nr. 2 AO beurteilt sich unabhängig von der steuerlichen Ansässigkeit der nach dem gemeinsamen Meldestandard meldepflichtigen Personen bzw. dem Staat oder Gebiet, der oder das Empfänger des Informationsaustausches nach dem gemeinsamen Meldestandard ist.
- 169 Die Regelungen der Buchstaben a) bis f) des § 138e Abs. 2 Nr. 2 AO stehen in einem Alternativverhältnis zueinander.
- a. § 138e Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a) AO sieht die Mitteilungspflicht solcher grenzüberschreitender Gestaltungen vor, welche die Nutzung eines Kontos, Produkts oder einer Anlage um-

fassen, die formal nicht zur Annahme eines meldepflichtigen Kontos führen, obwohl dieses Konto, Produkt oder diese Anlage typische Merkmale eines nach dem gemeinsamen Meldestandard meldepflichtigen Finanzkontos beinhaltet.

- b. § 138e Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b) AO sieht die Mitteilungspflicht grenzüberschreitender Gestaltungen vor, die zum Gegenstand haben, dass ein meldepflichtiges Finanzkonto oder Vermögenswerte in ein Steuerhoheitsgebiet übertragen werden, das keinen Finanzkonteninformationsaustausch nach dem gemeinsamen Meldestandard mit dem Steuerhoheitsgebiet durchführt, in dem der Nutzer der Gestaltung bzw. des meldepflichtigen Finanzkontos ansässig ist. Erfasst wird auch die Einbeziehung eines solchen Steuerhoheitsgebiets in eine Steuergestaltung.
- c. § 138e Abs. 2 Nr. 2 Buchst. c) AO sieht eine Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Gestaltungen vor, die Einkünfte und Vermögen als Produkte oder Zahlungen einstufen, die nicht dem gemeinsamen Meldestandard unterliegen. Damit ist eine Umqualifizierung von Einkünften und Vermögensgegenständen zu Finanzprodukten erfasst, die keiner Meldeverpflichtung nach dem gemeinsamen Meldestandard unterliegen.
- d. § 138e Abs. 2 Nr. 2 Buchst. d) AO erfasst grenzüberschreitende Gestaltungen, die die Übertragung oder die Umwandlung eines Finanzinstituts oder eines Finanzkontos oder der darin enthaltenen Vermögenswerte, welche grundsätzlich als meldende Finanzinstitute oder meldepflichtige Finanzkonten einzustufen sind, in Finanzinstitute, Finanzkonten oder in Vermögenswerte vorsehen, die nicht der Meldepflicht im Rahmen des gemeinsamen Meldestandards unterliegen.
- e. In Abgrenzung zu dem Buchstaben d) erfasst § 138e Abs. 2 Nr. 2 Buchst. e) AO grenzüberschreitende Gestaltungen, die keine Übertragung oder Umwandlung eines meldenden Finanzinstituts oder meldepflichtigen Finanzkontos zum Gegenstand haben, jedoch Rechtsträger, Steuergestaltungen oder Strukturen einbeziehen, die die Meldung eines oder mehrerer Kontoinhaber bzw. einer oder mehrerer beherrschender Personen im Rahmen des automatischen Informationsaustauschs über Finanzkonten nach dem gemeinsamen Meldestandard ausschließen oder vorgeblich ausschließen.
- f. § 138e Abs. 2 Nr. 2 Buchst. f) AO beschreibt grenzüberschreitende Gestaltungen, die darauf abzielen, Schwächen in den Verfahren, die Finanzinstitute zur Erfüllung der Sorgfaltspflicht bezüglich des gemeinsamen Meldestandards anwenden, auszunutzen oder diese Verfahren auszuhöhlen. Dies schließt die Einbeziehung solcher Steuerhoheitsgebiete in die grenzüberschreitende Gestaltung mit ein, die über ungeeignete bzw. schwache Regelungen über die Durchsetzung von Regelungen für die Durchführung von Vorschriften gegen die Geldwäsche oder mit schwachen Transparenzanforderungen für juristische Personen oder Rechtsvereinbarungen ausgestattet sind. Bei der Beurteilung, inwieweit

Schwächen im vorstehenden Sinne in den jeweiligen Steuerhoheitsgebieten vorliegen, können die Ergebnisse des Global Forum aus der Überprüfung der Implementierung und der Einhaltung der Standards für den automatischen Informationsaustausch und den Informationsaustausch auf Ersuchen herangezogen werden.

2.5 Zwischenschaltung rechtlicher Eigentümer oder wirtschaftlich Berechtigter zur Verschleierung der Identität wirtschaftlich Berechtigter (§ 138e Abs. 2 Nr. 3 AO)

- 170 § 138e Abs. 2 Nr. 3 AO sieht eine Mitteilungspflicht für Gestaltungen vor, die durch Zwischenschaltung rechtlicher Eigentümer oder wirtschaftlich Berechtigter i. S. d. § 3 des Geldwäschegesetzes (GwG) mit Einbeziehung verschiedener Personen, Rechtsvereinbarungen oder Strukturen ermöglichen, die Identität wirtschaftlich Berechtigter zu verschleiern und somit eine intransparente Kette zu installieren.
- 171 Um eine intransparente Kette bejahen zu können, müssen die unter den Buchstaben a) und b) des § 138e Abs. 2 Nr. 3 AO aufgeführten Voraussetzungen kumulativ erfüllt und die Identifizierung der wirtschaftlich Berechtigten der einbezogenen Personen, Rechtsvereinbarungen oder Strukturen nicht möglich sein.
- 172 Eine Identifizierung ist insbesondere dann möglich, wenn die in der Gestaltung einbezogenen Personen, Rechtsvereinbarungen oder Strukturen ihren Mitteilungsverpflichtungen an ein Register zur Identifizierung ihrer wirtschaftlich Berechtigten nachgekommen sind und diese Eigentumsinformationen im Wege der zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch zuverlässig erlangt werden können.
- 173 Von einer zuverlässigen Amtshilfe kann in diesem Zusammenhang jedenfalls dann nicht mehr ausgegangen werden, wenn der Staat oder das Gebiet, in dem die Eigentumsinformationen verfügbar sind, im Rahmen der jüngsten Überprüfung des Standards für den Informationsaustausch auf Ersuchen durch das Global Forum mit einer Gesamtbewertung schlechter als „Largely Compliant“ beurteilt worden ist.
- 174 Die Bewertungen des Global Forum können im Internet abgerufen werden.⁶
- 175 Die bloße Tatsache, dass im Zuge eines rein wirtschaftlich geprägten bzw. gewinnorientierten Handelns Konstrukte gewählt werden, die das Zwischenschalten einer Person, einer Rechtsvereinbarung oder einer Struktur notwendig machen und die dazu führen, dass rechtliches und wirtschaftliches Eigentum auseinanderfallen, erlaubt nicht die Annahme einer Gestaltung, die nur aus dem Grund gewählt wurde, die Identität der wirtschaftlich Berechtigten zu verschleiern.

⁶ <https://www.oecd.org/tax/transparency/exchange-of-information-on-request/ratings/>

Beispiel:

Unternehmen X investiert Finanzvermögen mit Gewinnerzielungsabsicht in einen offenen Fonds über eine Kapitalverwaltungsgesellschaft (KVG) Y. Die KVG Y wird rechtlicher Eigentümer über das Fondsvermögen. Unternehmen X wird wirtschaftlicher Eigentümer.

2.6 Verrechnungspreisgestaltungen (§ 138e Abs. 2 Nr. 4 AO)

176 Bei den Kennzeichen des § 138e Abs. 2 Nr. 4 AO handelt es sich um spezifische Kennzeichen hinsichtlich Verrechnungspreisgestaltungen und damit um bestimmte Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen i. S. d. § 138e Absatz 3 AO. Diese Gestaltungen sind grundsätzlich auch Gegenstand der Aufzeichnungspflichten gemäß § 90 Abs. 3 AO. Durch die Mitteilung einer Verrechnungspreisgestaltung bleibt die Aufzeichnungspflicht nach § 90 Abs. 3 AO unberührt.

2.6.1 Safe-Harbour-Regelungen (§ 138e Abs. 2 Nr. 4 Buchst. a) AO)

177 Bei § 138e Abs. 2 Nr. 4 Buchst. a) AO wird auf die Nutzung unilateraler Safe-Harbour-Regelungen abgestellt. Eine **Safe-Harbour-Regelung** im vorliegenden Sinne ist eine Regelung, die für eine festgelegte Kategorie von Steuerpflichtigen oder Geschäftsvorfällen gilt und dafür in Betracht kommende Steuerpflichtige von bestimmten Verpflichtungen befreit, die aufgrund der allgemeinen Verrechnungspreisvorschriften eines Staates sonst zu erfüllen wären. Eine Safe-Harbour-Regelung ersetzt die Verpflichtungen des allgemeinen Verrechnungspreissystems durch einfachere Verpflichtungen (Tz.4.102 OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2017; im Allgemeinen zu diesem Bereich Kapitel IV E. dieser Verrechnungspreisleitlinien).

178 Sofern eine vom Kennzeichen betroffene Empfehlung von der OECD im Rahmen der OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen oder der EU im Rahmen des Joint Transfer Pricing Forums akzeptiert wird, handelt es sich nicht um eine **unilaterale** Empfehlung. Das ist beispielsweise der Fall bei der Behandlung von sog. Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung (Tz. 7.43 ff. der OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2017).

2.6.2 Schwer zu bewertende immaterielle Werte (§ 138e Abs. 2 Nr. 4 Buchst. b) AO)

179 Der Begriff **schwer zu bewertende immaterielle Werte** umfasst immaterielle Werte oder Rechte an immateriellen Werten, für die zum Zeitpunkt ihrer Übertragung oder Überführung keine ausreichend verlässlichen Vergleichswerte vorliegen und zum Zeitpunkt der Transaktion die Prognosen voraussichtlicher Cashflows oder die vom übertragenen immateriellen Wert erwarteten abzuleitenden Einkünfte oder die der Bewertung des immateriellen Werts zugrunde gelegten Annahmen höchst unsicher sind, weshalb der letztendliche Erfolg des immateriellen Werts zum Zeitpunkt der Übertragung oder Überführung nur schwer absehbar ist (Tz. 6.189 OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2017).

180 Es ist unerheblich, ob der immaterielle Wert an ein verbundenes Unternehmen übertragen oder zwischen dem Unternehmen und seiner ausländischen Betriebsstätte überführt wird.

2.6.3 Funktionsverlagerungen (§ 138e Abs. 2 Nr. 4 Buchst. c) AO)

181 § 138e Abs. 2 Nr. 4 Buchst. c) AO normiert eine Mitteilungspflicht für Übertragungen und Überführung von Funktionen, Risiken und Wirtschaftsgütern oder sonstigen Vorteilen innerhalb von verbundenen Unternehmen und auf Betriebsstätten, sofern sich dies erheblich negativ auf den erwarteten jährlichen Gewinn vor Zinsen und Steuern (sog. „Earnings Before Interest and Taxes“ - EBIT) des übertragenden Unternehmens auswirkt. Eine erhebliche Auswirkung ist gegeben, wenn das EBIT des übertragenden Unternehmens über einen Zeitraum von drei Jahren nach der Übertragung weniger als 50 Prozent des jährlichen EBIT des übertragenden Unternehmens beträgt, der erwartet worden wäre, wenn die Übertragung nicht stattgefunden hätte. Abzustellen ist auf die Erwartung zum Zeitpunkt der Übertragung.

III. Verfahren zur Mitteilung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung

1. Mitteilung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung an das Bundeszentralamt für Steuern

1.1 Mitteilung über die amtlich beschriebene Schnittstelle

182 § 138f Abs. 1 Satz 1 AO regelt, dass grenzüberschreitende Steuergestaltungen i. S. d. § 138d Abs. 1 AO dem Bundeszentralamt für Steuern nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle mitzuteilen sind.

1.1.1 Amtlich vorgeschriebener Datensatz

183 Intermediäre und Nutzer haben für die Mitteilung der Angaben nach § 138f Abs. 3 AO an das Bundeszentralamt für Steuern das DAC6 XML-Schema zu verwenden. Einzelheiten zu dem nach der AO erforderlichen amtlich vorgeschriebenen Datensatz sowie eine entsprechende Datensatzbeschreibung werden mit einem gesonderten BMF-Schreiben [*Fundstelle zu gegebener Zeit ergänzen*] bekannt gegeben.

1.1.2 Mitteilung über die amtlich bestimmte Schnittstelle

184 Die Übermittlung des Datensatzes hat nach Maßgabe der §§ 87a und 87b AO elektronisch zu erfolgen.

1.2 *Mitteilungsfristen*

1.2.1 *Allgemeine Mitteilungsfrist*

185 § 138f Abs. 2 AO normiert eine 30-tägige Frist, innerhalb der die Mitteilung an das Bundeszentralamt für Steuern zu erfolgen hat. Hierbei ist es nicht von Bedeutung, ob die Mitteilungspflicht dem Intermediär oder dem Nutzer obliegt. Die Frist beginnt nach Ablauf des Tages, an dem das erste der in § 138f Abs. 2 Nr. 1 bis 3 AO genannten Ereignisse (maßgebendes Ereignis) eingetreten ist ([vgl. Teil III, Kapitel 1.2.2](#)).

186 Die Mitteilung hat die gesamte Gestaltung zu erfassen. Die erneute Mitteilung bei einzelnen Zahlungen oder anderweitigen Transaktionen im Rahmen der Umsetzung der Steuergestaltung ist nur erforderlich, wenn die bereits mitgeteilte Steuergestaltung erweitert wird oder sich Abweichungen von der geplanten und gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern mitgeteilten Steuergestaltung ergeben haben, die zu einer geänderten rechtlichen Beurteilung führen.

1.2.2 *Maßgebende Ereignisse zur Auslösung einer Mitteilungspflicht*

187 Nach § 138f Abs. 2 Nr. 1 bis 3 AO lösen die nachfolgenden Ereignisse, die an die Stellung des Nutzers anknüpfen, die Mitteilungspflicht einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung aus:

- die grenzüberschreitende Steuergestaltung wird zur Umsetzung bereitgestellt (§ 138f Abs. 2 Nr. 1 AO, vgl. auch [Teil I, Kapitel 2.4.1.1](#)),
- der Nutzer der grenzüberschreitenden Steuergestaltung ist zu deren Umsetzung bereit (§ 138f Abs. 2 Nr. 2 AO, vgl. auch [Teil I, Kapitel 2.4.1.2](#)) oder
- mindestens ein Nutzer der grenzüberschreitenden Steuergestaltung hat den ersten Schritt der Umsetzung dieser Steuergestaltung gemacht (§ 138f Abs. 2 Nr. 3 AO, vgl. [Teil I, Kapitel 2.4.1.3](#)).

188 Dabei ist das zuerst eintretende Ereignis maßgebend, damit Gesetzgeber und Finanzverwaltung zum frühestmöglichen Zeitpunkt über grenzüberschreitende Steuergestaltungen informiert werden.

1.2.3 *Anlaufhemmung der Mitteilungsfrist in den Fällen des § 138f Abs. 6 AO*

189 § 138f Abs. 6 Satz 4 AO normiert für Fälle, in denen Intermediäre als Berufsgeheimnisträger einer gesetzlichen Pflicht zur Verschwiegenheit unterliegen und vom Nutzer der Steuergestaltung hiervon nicht entbunden werden (vgl. [Teil I, Kapitel 3.1.7.3](#)), eine Anlaufhemmung der Mitteilungsfrist. Danach beginnt die 30-tägige Mitteilungsfrist des Nutzers für die Mitteilung der in § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 2, 3 und 10 AO genannten Angaben erst mit Ablauf des Tages, an dem der Nutzer vom Intermediär die erforderlichen Angaben erlangt hat (§ 138f Abs. 6 Satz 4 AO).

- 190 Trotz des Bestehens einer Verschwiegenheitspflicht geht die Mitteilungspflicht des Intermediärs hinsichtlich der in § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 2, 3 und 10 AO genannten Angaben erst auf den Nutzer über, sobald der Intermediär seiner Aufklärungspflicht nachgekommen ist und der Intermediär dem Nutzer die Registriernummer und die Offenlegungsnummer seiner Meldung sowie – falls dem Nutzer nicht bekannt – die Angaben nach § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 2, 3 und 10 AO zur Verfügung gestellt hat (vgl. [Teil I, Kapitel 3.1.7.1](#)). Der Fristbeginn für die Ergänzungsmittelung durch den Nutzer bei partiellem Übergang der Mitteilungspflicht auf den Nutzer weicht in der Regel vom Fristbeginn für die Mitteilung durch den Intermediär ab.
- 191 Mit dieser Anlaufhemmung wird dem Umstand Rechnung getragen, dass der Intermediär zunächst die nicht der Verschwiegenheitspflicht unterfallenden Angaben nach § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 und 4 bis 9 AO an das Bundeszentralamt für Steuern übermitteln muss. Erst nach der Übermittlung dieser Angaben erhält er die Offenlegungsnummer und die Registriernummer (zur Vergabe von Registriernummer und Offenlegungsnummer siehe [Teil III, Kapitel 1.4](#)), die er dem Nutzer zur Ergänzung der bereits abgegebenen Mitteilung weiterzugeben hat (vgl. § 138f Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 AO). Dabei dient die Offenlegungsnummer des Intermediärs dem Nutzer als Referenz-Offenlegungsnummer (vgl. [Teil III, Kapitel 1.4](#)). Für die Mitteilung des Intermediärs gilt auch in diesen Fällen die reguläre 30-tägige Mitteilungsfrist des § 138f Abs. 2 AO. Durch die Anlaufhemmung wird daher sichergestellt, dass auch dem Nutzer ausreichend Zeit verbleibt, seine Mitteilung an das Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln.

1.2.4 Vereinbarung zur vollständigen Mitteilung durch den Nutzer der Steuergestaltung (§ 138f Abs. 6 Satz 5 AO)

- 192 Unterliegt der Intermediär einer gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht und hat ihn der Nutzer hiervon nicht entbunden, können der Intermediär und der Nutzer vereinbaren, dass der Nutzer selbst die grenzüberschreitende Steuergestaltung vollständig an das Bundeszentralamt für Steuern übermittelt (vgl. § 138f Abs. 6 Satz 5 AO).
- 193 In solchen Fällen greift die Anlaufhemmung nach § 138f Abs. 6 Satz 4 AO nicht für die Mitteilung der personenbezogenen Daten des Nutzers der Steuergestaltung, da der Nutzer nicht erst durch die Mitteilung der Registriernummer und Offenlegungsnummer durch den Intermediär objektiv dazu in die Lage versetzt wird, die grenzüberschreitende Steuergestaltung an das Bundeszentralamt für Steuern zu melden. Ein verspäteter Fristbeginn durch die Anlaufhemmung ist daher nicht notwendig.

1.3 Inhalt der Mitteilung

194 § 138f Abs. 3 AO bestimmt, welche Angaben der an das Bundeszentralamt für Steuern zu übermittelnde Datensatz zu enthalten hat.

1.3.1 Inhalt der Mitteilung im Einzelnen

1.3.1.1 Angaben zum Intermediär (§ 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO)

195 § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO enthält die mitzuteilenden Angaben zu dem oder den Intermediären.

196 Sofern der Intermediär eine natürliche Person ist, muss der Datensatz Familienname, Vorname sowie Tag und Ort der Geburt enthalten. Ist der Intermediär hingegen keine natürliche Person, muss der Datensatz Firma lt. Handelsregister oder Name ausweisen.

197 Darüber hinaus sind in beiden Fällen Anschrift, Ansässigkeitsstaat (vgl. [Teil I, Kapitel 2.5](#)) sowie (in- oder ausländisches) Steueridentifikationsmerkmal oder (in- oder ausländische) Steuernummer des Intermediärs zur eindeutigen Verifikation anzugeben.

198 Für die Erhebung und sonstige Verarbeitung dieser personenbezogenen Daten gelten die Bestimmungen der Verordnung (EU) 2016/679 vom 27. April 2016 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten, zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung der Richtlinie 95/46/EG (Datenschutz-Grundverordnung) (ABl. L 119 vom 4.5.2016, S. 1; L 314 vom 22.11.2016, S. 72) und die ergänzenden datenschutzrechtlichen Bestimmungen der AO (insbesondere die §§ 2a, 29b, 29c, 30 und 32a bis 32j AO).

199 Es ist möglich, dass mehrere Intermediäre zur Mitteilung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung im Geltungsbereich der AO oder in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union verpflichtet sind (vgl. [Teil I, Kapitel 3.3.2](#)). Soweit dies einem Intermediär bekannt ist, kann der Intermediär nach § 138f Abs. 3 Satz 2 AO die vorgenannten Angaben auch zu den anderen ihm bekannten Intermediären ergänzen. Zur Informationspflicht an die genannten Intermediäre vgl. [Teil III, Kapitel 1.5.1.3](#).

200 Die Benennung weiterer Intermediäre in der Mitteilung ist Voraussetzung dafür, dass diese insoweit von ihrer eigenen Mitteilungspflicht befreit sind (vgl. [Teil I, Kapitel 3.3.2](#)).

1.3.1.2 Angaben zum Nutzer der Steuergestaltung (§ 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO)

201 § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO konkretisiert die mitzuteilenden Angaben zum Nutzer der grenzüberschreitenden Steuergestaltung.

202 Sofern der Nutzer eine natürliche Person ist, hat der Datensatz Familienname, Vorname sowie Tag und Ort der Geburt zu enthalten. Ist der Nutzer hingegen keine natürliche Person, sind Firma lt. Handelsregister oder Name des Unternehmens anzugeben.

203 Darüber hinaus sind die von der Steuergestaltung betroffenen Anschriften, Ansässigkeitsstaaten ([Teil I, Kapitel 2.5](#)) sowie - soweit bekannt - (in- oder ausländische) Steueridentifikationsmerkmale oder (in- oder ausländische) Steuernummern anzugeben.

204 Für die Erhebung und sonstige Verarbeitung dieser personenbezogenen Daten gelten die Bestimmungen der Datenschutz-Grundverordnung und der ergänzenden datenschutzrechtlichen Bestimmungen der AO (insbesondere die §§ 2a, 29b, 29c, 30 und 32a bis 32j AO).

1.3.1.3 Angaben zu verbundenen Unternehmen (§ 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 AO)

205 Der Datensatz muss nach § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 AO Angaben zu solchen verbundenen Unternehmen des Nutzers enthalten, die an der grenzüberschreitenden Steuergestaltung beteiligt sind. Zur Definition des verbundenen Unternehmens siehe § 138e Abs. 3 AO.

206 Anzugeben sind nach § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 AO Firma lt. Handelsregister oder Name, Anschrift, Staat in dem das Unternehmen ansässig ist, und Steueridentifikationsmerkmal oder Steuernummer, soweit dem Intermediär dies bekannt ist.

1.3.1.4 Einzelheiten über die Mitteilungspflicht auslösende Kennzeichen (§ 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 AO)

207 Die Mitteilung hat nach § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 AO Einzelheiten über das oder die Kennzeichen i. S. d. § 138e AO zu enthalten, die nach § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO die konkrete Mitteilungspflicht auslösen. Hierbei sind alle Kennzeichen anzugeben, die bei der mitzuteilenden grenzüberschreitenden Steuergestaltung maßgeblich sind.

1.3.1.5 Inhalt der grenzüberschreitenden Steuergestaltung (§ 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 AO)

208 Die Regelung des § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 AO verlangt, dass der Intermediär den Inhalt der mitzuteilenden grenzüberschreitenden Steuergestaltung zusammenfasst. Diese Zusammenfassung muss es einem sachkundigen Dritten ohne Weiteres ermöglichen nachzuvollziehen, wie es im Rahmen der grenzüberschreitenden Steuergestaltung zu einem steuerlichen Vorteil für den Nutzer kommen und worin dieser bestehen soll. Zur Kontrolle sollte der Intermediär prüfen, ob es bei der grenzüberschreitenden Steuergestaltung in einem rein innerstaatlichen Sachverhalt ebenfalls zu dem beabsichtigten steuerlichen Vorteil kommen würde.

209 § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 Buchst. a) AO erfordert weiterhin, dass auch die allgemein oder in Fachkreisen gebräuchliche Bezeichnung der Steuergestaltung benannt wird.

210 Nach § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 Buchst. b) AO ist eine abstrakt gehaltene Beschreibung der im Hinblick auf die konkrete grenzüberschreitende Steuergestaltung relevanten Geschäftstätigkeit oder Gestaltung des Nutzers mitzuteilen. Dies gilt allerdings nur, soweit dies nicht zur

Offenlegung eines Handels-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnisses oder eines Geschäftsverfahrens oder von Informationen führt, deren Offenlegung die öffentliche Ordnung verletzen würde.

1.3.1.6 Datum des ersten Umsetzungsschrittes (§ 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 6 AO)

211 Im Rahmen der Mitteilung ist zudem das Datum des Tages anzugeben, an dem mit der Umsetzung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung nach § 138f Abs. 2 Nr. 3 AO begonnen wird.

212 Hierbei ist bereits das Datum des Tages maßgeblich, an dem erste Vorbereitungsschritte oder erste Teilschritte der grenzüberschreitenden Steuergestaltung gemacht wurden oder voraussichtlich gemacht werden. Es kommt nicht darauf an, wann erstmalig ein steuerlicher Vorteil eintritt. Das Datum muss für die Gestaltung an sich sowie für jeden einzelnen Nutzer gesondert angegeben werden.

1.3.1.7 Benennung der betroffenen Vorschriften (§ 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 AO)

213 § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 AO legt fest, dass Einzelheiten über die für die Steuergestaltung wesentlichen, einschlägigen in- und ausländischen Vorschriften möglichst exakt benannt werden. Handelt es sich um ausländische Vorschriften, ist die genaue Bezeichnung des jeweiligen Gesetzes einschließlich der Angabe des jeweils gesetzgebenden Staates erforderlich.

1.3.1.8 Angabe des wirtschaftlichen Werts der Steuergestaltung (§ 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 8 AO)

214 Nach § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 8 AO ist der wirtschaftliche Wert der grenzüberschreitenden Steuergestaltung anzugeben.

215 Der wirtschaftliche Wert einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung bemisst sich nicht am erwarteten steuerlichen Vorteil der Steuergestaltung, sondern bezieht sich auf den Wert der konkreten Transaktion. Maßgebend zur Wertbestimmung kann insbesondere die Höhe der Gegenleistung oder der Investition sein.

216 Unzutreffende Schätzungen des wirtschaftlichen Werts der grenzüberschreitenden Steuergestaltung sind vom Bußgeldtatbestand des § 379 AO ausdrücklich ausgenommen.

1.3.1.9 Angabe der betroffenen Mitgliedstaaten (§ 138f Abs. 1 Satz 1 Nr. 9 AO)

217 § 138f Abs. 1 Satz 1 Nr. 9 AO erfordert, dass alle anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union benannt werden, die von der mitzuteilenden grenzüberschreitenden Steuergestaltung wahrscheinlich betroffen sind. Das gilt nur, soweit sie der mitteilungspflichtigen Person bekannt sind.

218 Eine Betroffenheit liegt schon dann vor, wenn die Steuergestaltung geeignet ist, steuerliche Auswirkungen auf die von der mitzuteilenden Steuergestaltung betroffenen EU-Mitgliedstaaten zu haben. Mit anderen Worten: Ein Mitgliedstaat ist betroffen, wenn eine der Voraussetzungen des § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO erfüllt ist, auch wenn der steuerliche Vorteil nur in einem der betroffenen EU-Mitgliedstaaten vorliegt. Nicht mitzuteilen sind hingegen all jene EU-Mitgliedstaaten, die zwar womöglich vergleichbare Regelungen, die zu einem entsprechenden steuerlichen Vorteil führen können, besitzen, auf die sich jedoch die mitzuteilende grenzüberschreitende Steuergestaltung nicht konkret auswirkt.

1.3.1.10 Angabe der betroffenen Personen (§ 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 10 AO)

219 § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 10 AO erfordert, 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 EU-Mitgliedstaaten diese Personen in Beziehung stehen.

1.3.1.11 Ggf. Angabe der Registriernummer und der Offenlegungsnummer

220 Sofern einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung aufgrund der Mitteilung eines anderen Intermediärs vom Bundeszentralamt für Steuern oder von der zuständigen Behörde eines anderen Mitgliedstaats der Europäischen Union im Einklang mit den dort geltenden Rechtsvorschriften bereits eine Registriernummer zugewiesen worden ist, hat der mitteilende Intermediär dem Bundeszentralamt für Steuern im Datensatz nach § 138f Abs. 3 Satz 1 AO auch jene bereits erteilte Registriernummer mitzuteilen (§ 138f Abs. 5 Satz 2 AO), soweit ihm diese bekannt ist.

221 Daneben soll eine bereits bekannte Registriernummer (vgl. [Teil III, Kapitel 1.4.1](#)) in einer Mitteilung angegeben werden, wenn der Intermediär eine bestimmte Steuergestaltung beispielsweise verschiedenen Nutzern gegenüber vermarktet und für die verschiedenen Nutzer eine Mitteilung gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern abzugeben hat. Dies soll ermöglichen, dass inhaltsgleiche bzw. inhaltlich vergleichbare Steuergestaltungen beim Bundeszentralamt für Steuern zusammengeführt und zusammengefasst bewertet werden können.

222 Teilt der Nutzer in den Fällen des § 138f Abs. 6 AO seine personenbezogenen Daten i. S. d. § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 2, 3 und 10 AO dem Bundeszentralamt für Steuern mit, hat er in seiner Mitteilung neben der Registriernummer auch die ihm vom Intermediär mitgeteilte Offenlegungsnummer als Referenz-Offenlegungsnummer anzugeben (§ 138f Abs. 6 Satz 2 AO; vgl. [Teil I, Kapitel 3.3.3](#) und [Teil III, Kapitel 1.3.1.2](#)).

1.3.2 Sprachenregelung

- 223 Die Mitteilung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung ist in deutscher Sprache an das Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln.
- 224 Das Bundeszentralamt für Steuern als zentrales Verbindungsbüro leitet die in Deutschland eingegangenen Datensätze zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen an das EU-Zentralverzeichnis weiter (§ 7 Abs. 13 Satz 1 EUAHiG). Das Bundeszentralamt für Steuern ist hierbei nach Art. 2e der Durchführungsverordnung (EU) 2015/2378 (eingefügt durch die Durchführungsverordnung (EU) 2019/532 vom 28. März 2019 (ABl. EU L 88/25)) dazu verpflichtet, folgende Angaben zusätzlich in englischer Sprache in das EU-Zentralverzeichnis einzustellen:
- die abstrakt gehaltene Beschreibung der relevanten Geschäftstätigkeit oder Gestaltung des Nutzers (§ 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 Buchst. b) AO) und
 - die Angabe der wesentlichen einschlägigen Rechtsvorschriften nach Staaten (§ 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 AO).
- 225 Folgende Angaben in der Mitteilung an das Bundeszentralamt für Steuern können daher zusätzlich in englischer Sprache mitgeteilt werden:
- die Bezeichnung des Unternehmens
 - die abstrakt gehaltene Beschreibung der relevanten Geschäftstätigkeit oder Gestaltung des Nutzers
 - die Angabe der wesentlichen einschlägigen Rechtsvorschriften der betroffenen Staaten
 - die abstrakte Beschreibung der geschäftlichen und rechtlichen Verbindung zu anderen Unternehmen (nur bei Angabe der Unternehmensstruktur/ArrangementChart)
 - die abstrakte Beschreibung des Kennzeichens „Andere“.

1.4 Ordnungsmerkmale der grenzüberschreitenden Steuergestaltung

1.4.1 Die Registriernummer

1.4.1.1 Funktion der Registriernummer

- 226 Die Registriernummer ist eine eindeutige Identifikationsnummer für eine neue grenzüberschreitende Steuergestaltung, die bei der erstmaligen Mitteilung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung durch den Mitgliedstaat ausgestellt wird, bei dem die Mitteilung eingeht. In der durch die Richtlinie (EU) 2018/822 geänderten EU-Amtshilferichtlinie wird hierfür der Begriff „ArrangementID“ und in der Durchführungsverordnung zur Richtlinie (EU) 2018/822 der Begriff „Reference Number“ analog verwendet.
- 227 Die Registriernummer ist zudem ein gestaltungsbezogenes Ordnungsmerkmal, das eine Zusammenführung von mehreren Mitteilungen über grenzüberschreitende Steuergestaltungen durch einen oder mehrere Intermediäre/Nutzer einer bestimmten grenzüberschreitenden Steuergestaltung ermöglicht.

228 Die Registriernummer ist 17-stellig und wird nach einem EU-weit einheitlichen Standard wie folgt aufgebaut: CCAYYYMMDDXXXXXX.

CC enthält den ISO Staatencode des Mitgliedstaates in dem die erste Mitteilung zur Gestaltung erfolgt ist. Zulässige Werte sind: AT, BE, BG, CY, CZ, DE, DK, EE, ES, FI, FR, GB, GR, HR, HU, IE, IT, LT, LU, LV, MT, NL, PL, PT, RO, SE, SI, SK.

A enthält den Buchstaben „A“ (Arrangement/Gestaltung).

YYYYMMDD enthält das Ausgabedatum der Registriernummer.

XXXXXX ist eine Kombination aus Großbuchstaben (A-Z) und Ziffern (0-9).

1.4.1.2 Vergabe einer Registriernummer

229 Nach § 138f Abs. 5 Satz 1 AO weist das Bundeszentralamt für Steuern grundsätzlich jedem bei ihm eingegangenen Datensatz i. S. d. § 138f Abs. 3 Satz 1 AO eine Registriernummer für die grenzüberschreitende Steuergestaltung zu und teilt sie dem mitteilenden Intermediär mit. Bei Mitteilung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung durch den Nutzer wird diesem die zugewiesene Registriernummer mitgeteilt (für Inhouse-Gestaltungen vgl. § 138d Abs. 6 i. V. m. § 138f Abs. 5 AO; für mitteilungspflichtige Nutzer i. S. d. § 138g Abs. 1 AO vgl. § 138g Abs. 2 Satz 2 AO).

230 Da die Registriernummer ein gestaltungsbezogenes Merkmal ist, soll sie nur bei der erstmaligen Mitteilung einer bestimmten grenzüberschreitenden Steuergestaltung erteilt werden.

231 Hat ein Intermediär durch eine vorangegangene Mitteilung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung bereits eine Registriernummer für eine bestimmte Steuergestaltung erhalten, hat er diese in einer erneuten Meldung dieser Steuergestaltung (z. B. für einen weiteren Nutzer) anzugeben (§ 138f Abs. 5 Satz 2 AO). Eine neue Registriernummer wird in diesem Fall nicht vergeben (§ 138f Abs. 5 Satz 3 AO). Damit soll vermieden werden, dass für dieselbe grenzüberschreitende Steuergestaltung mehrere Registriernummern vergeben werden.

1.4.1.3 Weitergabe der Registriernummer

232 Siehe hierzu [Teil III, Kapitel 1.5](#).

1.4.2 Die Offenlegungsnummer

1.4.2.1 Funktion der Offenlegungsnummer

- 233 Die Offenlegungsnummer ist ein eindeutiges mitteilungsbezogenes Ordnungsmerkmal. Im EU-Kontext wird der Begriff „DisclosureID“ verwendet. Jedem vollständigen Datensatz, der alle Angaben nach § 138f Abs. 3 Satz 1 AO enthält, wird eine eigene Offenlegungsnummer zugewiesen.
- 234 Die Offenlegungsnummer ist 17-stellig und wird nach einem EU-weit einheitlichen Standard wie folgt aufgebaut: CCDYYYYMMDDXXXXXX.

CC enthält den ISO Staatencode des Mitgliedstaates in dem der Intermediär/Nutzer die Mitteilung abgegeben hat. Zulässige Werte sind: AT, BE, BG, CY, CZ, DE, DK, EE, ES, FI, FR, GB, GR, HR, HU, IE, IT, LT, LU, LV, MT, NL, PL, PT, RO, SE, SI, SK.

D enthält den Buchstaben „D“ (Disclosure/Datensatz).

YYYYMMDD enthält das Ausgabedatum der Offenlegungsnummer.

XXXXXX ist eine Kombination aus Großbuchstaben (A-Z) und Ziffern (0-9).

1.4.2.2 Vergabe einer Offenlegungsnummer

- 235 Nach § 138f Abs. 5 Satz 1 AO weist das Bundeszentralamt für Steuern jedem bei ihm eingegangenen Datensatz i. S. d. § 138f Abs. 3 Satz 1 AO eine Offenlegungsnummer zu und teilt sie dem mitteilenden Intermediär mit. Bei Mitteilung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung durch den Nutzer wird diesem die zugeteilte Offenlegungsnummer mitgeteilt (für In-house-Gestaltungen vgl. § 138d Abs. 6 i. V. m. § 138f Abs. 5 AO; für mitteilungspflichtige Nutzer i. S. d. § 138g Abs. 1 AO vgl. § 138g Abs. 2 Satz 2 AO).

1.4.2.3 Verwendung als Referenz-Offenlegungsnummer

- 236 Die Referenz-Offenlegungsnummer bezeichnet die Offenlegungsnummer des Intermediärs zu einer gestaltungsbezogenen Mitteilung, wenn er diese dem Nutzer einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung zur Ergänzung der Mitteilung (§ 138f Abs. 6 Satz 2 AO) anzugeben hat ([Teil III, Kapitel 1.3.1.11 Abs. 3](#)).

1.4.2.4 Weitergabe der Offenlegungsnummer

- 237 Siehe [Teil III, Kapitel 1.5](#).

1.5 Information über die Mitteilung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung

1.5.1 Mitteilung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung durch den Intermediär

238 Hat ein Intermediär eine grenzüberschreitende Steuergestaltung gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern mitgeteilt, hat er die nachfolgenden Informationen weiterzugeben:

1.5.1.1 Information des Nutzers der grenzüberschreitenden Steuergestaltung

239 Der Intermediär hat die vom Bundeszentralamt für Steuern der grenzüberschreitenden Steuergestaltung zugewiesene Registriernummer und die Offenlegungsnummer für die eingegangene Mitteilung unverzüglich dem Nutzer derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung mitzuteilen (§ 138f Abs. 5 Satz 4 AO). Das gilt ungeachtet dessen, ob der Nutzer selbst seine (individuellen) Angaben nach § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 2, 3 und 10 AO an das Bundeszentralamt für Steuern meldet.

240 Werden auch die individuellen Angaben des Nutzers der grenzüberschreitenden Steuergestaltung durch den Intermediär gemeldet, hat der mitteilende Intermediär den Nutzer darüber zu informieren, welche ihn betreffenden Angaben der Intermediär an das Bundeszentralamt für Steuern übermittelt hat oder übermitteln wird.

1.5.1.2 Information weiterer zur Mitteilung derselben Steuergestaltung verpflichteter Intermediäre

241 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 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.

1.5.1.3 Information weiterer in der Mitteilung genannter Intermediäre

242 Hat der Intermediär in seiner Mitteilung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung auch weitere Intermediäre benannt, die im Geltungsbereich der AO oder in einem anderen EU-Mitgliedstaat zur Mitteilung derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung verpflichtet sind, ist der mitteilende Intermediär nach § 138f Abs. 5 Satz 5 AO dazu verpflichtet, die vom Bundeszentralamt für Steuern vergebene Registriernummer nach § 138f Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 AO den anderen ihm bekannten Intermediären mitteilen.

243 Der mitteilende Intermediär hat die anderen Intermediäre in diesem Fall auch unverzüglich darüber zu informieren, dass er die Angaben gemäß § 138f Abs. 3 AO an das Bundeszentralamt für Steuern übermittelt hat. Auf diesem Weg wird es den anderen mitteilungspflichtigen Intermediären ermöglicht nachzuweisen, dass ihre Mitteilungspflicht bereits durch den mitteilenden Intermediär erfüllt wurde.

1.5.2 Mitteilung durch den Nutzer

244 Ist kein Intermediär mitteilungsspflichtig und sind mehrere Nutzer im Geltungsbereich der AO oder in einem anderen EU-Mitgliedstaat zur Mitteilung derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung verpflichtet (vgl. [Teil I, Kapitel 3.3.3](#)), hat der vorrangig zur Mitteilung verpflichtete Nutzer i. S. d. § 138g Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO den anderen Nutzern unverzüglich die Registriernummer [und Offenlegungsnummer] der grenzüberschreitenden Steuergestaltung mitzuteilen, wenn er die Mitteilung der abstrakten Daten des § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 und 4 bis 9 AO vorgenommen hat.

1.6 Aktualisierungspflicht bei marktfähigen Steuergestaltungen

245 Durch die Regelung einer Aktualisierungspflicht in § 138h AO wird vermieden, dass der Intermediär einer marktfähigen grenzüberschreitenden Steuergestaltung bei einem neu hinzukommenden Nutzer nochmals alle bisherigen Nutzer in seine Mitteilung mit aufzunehmen hat.

246 Eine grenzüberschreitende Steuergestaltung ist nach den Vorgaben der EU-Amtshilferichtlinie eine **marktfähige Gestaltung**, wenn die grenzüberschreitende Steuergestaltung, die konzipiert oder vermarktet wird, umsetzungsbereit ist oder zur Umsetzung bereitgestellt wird, ohne dass sie individuell angepasst werden muss.

247 Liegt eine marktfähige Steuergestaltung in diesem Sinn vor, hat der Intermediär diesbezüglich folgende Änderungen und Ergänzungen mitzuteilen:

- Angaben zu dem oder den Intermediär(en) (§ 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO), vgl. [Teil III, Kapitel 1.3.1.1](#)
- Angaben zu dem bzw. den Nutzer(n) der Steuergestaltung (§ 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO), vgl. [Teil III, Kapitel 1.3.1.2](#)
- Datum des ersten Umsetzungsschrittes (§ 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 6 AO), vgl. [Teil III, Kapitel 1.3.1.6](#)
- Angabe der betroffenen Mitgliedstaaten (§ 138f Abs. 1 Satz 1 Nr. 9 AO), vgl. [Teil III, Kapitel 1.3.1.9](#)
- Angabe der betroffenen Personen (§ 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 10 AO), vgl. [Teil III, Kapitel 1.3.1.10](#)

248 Abweichend von § 138f Abs. 2 AO hat er diese Ergänzungen nicht innerhalb von 30 Tagen, sondern erst bis zum 10. Tag nach Ablauf des jeweiligen Kalendervierteljahres gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern mitzuteilen.

249 Für die Datenübermittlung gelten die Ausführungen unter [Teil III, Kapitel 1.1](#). Die Aktualisierung ist unter Angabe der Registriernummer und Offenlegungsnummer (und ggf. der Referenz-Offenlegungsnummer) vorzunehmen, die dem Intermediär im Rahmen der Erstmeldung

zugewiesen worden sind, damit die Aktualisierung im Bundeszentralamt für Steuern zugewiesen werden kann. Für nähere Informationen zu den verpflichtenden Angaben bei Aktualisierungen wird auf die Kommunikationshandbücher des Bundeszentralamts für Steuern verwiesen.

- 250 Soweit nach § 138g AO anstelle des Intermediärs ein Nutzer mitteilungspflichtig ist, gelten insoweit die gleichen Bestimmungen.

2. Keine Rückmeldung der Finanzverwaltung

- 251 Durch die Regelung des § 138j Abs. 4 AO wird klargestellt, dass aus dem Unterbleiben einer Reaktion des Bundeszentralamts für Steuern, der Generalzolldirektion, des Bundesministeriums der Finanzen oder des Gesetzgebers auf die Mitteilung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung keine Schlüsse auf die steuerrechtliche Zulässigkeit dieser Steuergestaltung gezogen werden können.
- 252 Die Mitteilung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung begründet auch im Hinblick auf den Gesetzgeber kein schützenswertes Vertrauen des Nutzers oder Intermediärs in die Zulässigkeit seiner Gestaltung.

3. Pflicht zur Angabe der grenzüberschreitenden Steuergestaltung in der Steuererklärung (§ 138k AO)

- 253 Hat ein Nutzer eine grenzüberschreitende Steuergestaltung verwirklicht, muss er diese nach § 138k Satz 1 AO in der Steuererklärung für die Steuerart und den Besteuerungszeitraum oder den Besteuerungszeitpunkt angeben, in der sich der steuerliche Vorteil der grenzüberschreitenden Steuergestaltung erstmals auswirken soll.
- 254 Die **Verwirklichung** knüpft an den Zeitpunkt an, in dem sich ein steuerlicher Vorteil erstmals auswirkt. Eine grenzüberschreitende Steuergestaltung ist in diesem Sinne nicht erst dann verwirklicht, wenn alle Teilschritte einer bestimmten grenzüberschreitenden Steuergestaltung umgesetzt sind. Vielmehr knüpft die Verwirklichung bereits an den Zeitpunkt an, in dem wegen der grenzüberschreitenden Gestaltung eines bestimmten Sachverhalts unter Berücksichtigung aller im Einzelfall einschlägigen Rechtsnormen erstmals eine von einem rein innerstaatlich verwirklichten Sachverhalt abweichende, steuerliche Rechtsfolge ausgelöst werden soll. Diese steuerliche Rechtsfolge kann in Anlehnung an die Definition des steuerlichen Vorteils in § 138d Abs. 3 Satz 1 AO bestehen in
- einer Steuererstattung,
 - der Gewährung oder Erhöhung einer Steuervergütung,
 - dem Entfallen oder der Verringerung eines Steueranspruchs,
 - der Verhinderung der Entstehung eines Steueranspruchs oder

- der zeitlichen Verschiebung der Entstehung eines Steueranspruchs in einen anderen Besteuerungszeitraum oder auf einen anderen Besteuerungszeitpunkt.

- 255 Wirkt sich der steuerliche Vorteil auf mehrere Steuerarten und Besteuerungszeitpunkte oder Besteuerungszeiträume aus, ist die grenzüberschreitende Steuergestaltung in allen betroffenen Steuererklärungen anzugeben.
- 256 Für die Angabe in der Steuererklärung genügt es, die vom Bundeszentralamt für Steuern zugewiesene Registriernummer und Offenlegungsnummer oder die von der zuständigen Behörde eines anderen EU-Mitgliedstaates zugewiesene Registriernummer und Offenlegungsnummer anzugeben (§ 138k Satz 2 AO).
- 257 Liegen dem Nutzer einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung im Zeitpunkt der Übermittlung der maßgeblichen Steuererklärung noch keine Registriernummer und Offenlegungsnummer für seine grenzüberschreitende Steuergestaltung vor, hat er hierauf in seiner Steuererklärung hinzuweisen. Die Mitteilungspflicht nach den §§ 138d ff. AO bleibt hiervon unberührt.
- 258 § 138k AO gilt nicht nur für Steuern, die von den Ländern oder Gemeinden verwaltet werden, sondern auch für Steuern, die von Bundesfinanzbehörden verwaltet werden.

4. Ahndung von Verstößen gegen die Mitteilungspflicht

- 259 Vorsätzliche oder leichtfertige Verstöße gegen die nachfolgenden Mitteilungspflichten stellen Ordnungswidrigkeiten dar, die gem. § 379 Abs. 2 und 7 AO mit einem Bußgeld von bis zu 25.000 Euro geahndet werden können.
- 260 Nach § 379 Abs. 2 Nr. 1e) AO handelt ordnungswidrig, wer vorsätzlich oder leichtfertig als Intermediär entgegen einer bestehenden Verpflichtung aus
- § 138d Abs. 1 AO,
 - § 138f Abs. 1, 2, 3 Satz 1 Nr. 1 bis 7 sowie 9 und 10 AO oder
 - § 138h Abs. 2 AO
- eine Mitteilung über eine grenzüberschreitende Steuergestaltung nicht oder nicht rechtzeitig macht oder zur Verfügung stehende Angaben nicht vollständig übermittelt.
- 261 Nach § 379 Abs. 2 Nr. 1f) AO handelt ein Nutzer ordnungswidrig, der vorsätzlich oder leichtfertig entgegen einer bestehenden Verpflichtung aus
- § 138g Abs. 1 Satz 1 AO oder
 - § 138h Abs. 2 AO
- die Angaben nicht, nicht richtig, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig mitteilt.
- 262 Nach § 379 Abs. 2 Nr. 1g) AO handelt auch der Steuerpflichtige ordnungswidrig, der vorsätzlich oder leichtfertig entgegen einer bestehenden Verpflichtung aus § 138k Satz 1 AO in der

maßgeblichen Steuererklärung die Angabe der von ihm verwirklichten grenzüberschreitenden Steuergestaltung nicht, nicht richtig, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig macht.

- 263 In Bezug auf den subjektiven Tatbestand gelten die Ausführungen zum Vorsatz und zur Leichtfertigkeit im AEAO zu § 153, Nr. 2.5 bis 2.7 sinngemäß.
- 264 Für die Ahndung von Verstößen gegen die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen gilt das Opportunitätsprinzip. Sofern sich zureichende tatsächliche Anhaltspunkte für eine durch den Bevollmächtigten des Nutzers i. S. d. § 80 AO als Intermediär begangene Verletzung der Mitteilungspflicht i. S. d. § 379 Abs. 2 Nr. 1e) bis 1g) AO im Besteuerungsverfahren des Nutzers ergeben, deren Ermittlung der Finanzbehörde obliegt, ist das Bundeszentralamt für Steuern hierüber zu unterrichten. Das Bundeszentralamt für Steuern entscheidet nach pflichtgemäßem Ermessen, ob es die Ordnungswidrigkeit des Intermediärs verfolgt. Die ggf. erfolgende Ahndung der durch den Bevollmächtigten des Nutzers begangenen Ordnungswidrigkeit findet keine Berücksichtigung im Besteuerungsverfahren des Nutzers.
- 265 Für die Bußgeldbemessung gelten die allgemeinen Ausführungen in Nr. 114 AStBV (St) 2020 vom 1. Dezember 2019, BStBl I S. 1235.

5. Übergangsregeln

- 266 Für weitere Informationen zur Art der Übermittlung und der Datenformate wird auf die Kommunikationshandbücher und die im Internetauftritt des Bundeszentralamts für Steuern bereitgestellten Dokumente verwiesen.
- 267 Wurde der erste Schritt einer mitteilungspflichtigen grenzüberschreitenden Steuergestaltung nach dem 24. Juni 2018 und vor dem 1. Juli 2020 umgesetzt, ist die Mitteilung abweichend von § 138f Abs. 2 AO innerhalb von 2 Monaten nach dem 30. Juni 2020 an das Bundeszentralamt für Steuern zu erstatten. Da die Schnittstellenanbindung erst ab dem 1. August 2020 zur Verfügung steht, wird es nicht beanstandet, wenn diese grenzüberschreitenden Steuergestaltungen bis zum 30. September 2020 übermittelt werden.
- 268 Die Pflicht zur Übermittlung grenzüberschreitender Steuergestaltungen besteht ab dem 1. Juli 2020. Ist das für die Mitteilungspflicht maßgebende Ereignis nach dem 30. Juni 2020 eingetreten, kann auch in diesen Fällen die Mitteilung frühestens ab dem 1. August 2020 erfolgen. In diesen Fällen wird eine Fristversäumnis bis zum 30. September 2020 nach § 138f Abs. 2 AO nicht beanstandet.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht. Es steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internet-Seiten des Bundesministeriums der Finanzen unter der Rubrik [noch ergänzen] (<http://www.bundesfinanzministerium.de>) zur Ansicht und zum Abruf bereit.

Anlage zum BMF-Schreiben

§ 138d Abs. 3 Satz 3 AO ermächtigt das Bundesministerium der Finanzen, im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder für bestimmte Fallgruppen zu bestimmen, dass kein steuerlicher Vorteil im Sinne der § 138d Abs. 3 Satz 1 und 2 AO anzunehmen ist, sofern sich der steuerliche Vorteil ausschließlich im Geltungsbereich der AO auswirkt. Die Regelung bezieht sich dabei ausschließlich auf Fallgestaltungen i. S. d. § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a) i. V. m. § 138e Abs. 1 AO, weil die Mitteilungspflicht hier vom Vorliegen eines steuerlichen Vorteils abhängt. Die nach § 138d Abs. 3 Satz 3 AO von der Mitteilungspflicht ausgenommenen Fallgruppen werden im Folgenden näher bestimmt:

- Güterstandsklauseln unter Nutzung von § 5 ErbStG,
- Änderung des Gesellschaftsvertrags, um die Voraussetzungen des § 13a Abs. 9 ErbStG zu erfüllen,
- Abschluss von Poolverträgen i. S. d. § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG zur Herbeiführung einer Begünstigung von Anteilen an Kapitalgesellschaften,
- Schenkungen unter Ausnutzung der Freibeträge,
- Hinausschieben einer Veräußerung im Hinblick auf den Ablauf der Veräußerungsfrist nach § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 Abs. 1 Satz 1 EStG
- Abschluss von Basisrentenverträgen und Altersvorsorgeverträgen, die nach § 5a des Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetzes zertifiziert sind,
- Abschluss von Verträgen, bei denen die geleisteten Beiträge als Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 2, 3 oder 3a EStG anerkannt werden können und
- Vorgänge, die dem Gesetz zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (Forschungszulagengesetz – FZulG) unterfallen.

Etwas Anderes kann sich ergeben, wenn beispielsweise sog. **Steuerklauseln** oder sonstige Klauseln in solchen Standardverträgen oder individuell vereinbarte derartige Klauseln zu einem gesetzlich nicht ausdrücklich vorgesehenen steuerlichen Vorteil führen, der im rein nationalen Kontext nicht erzielt werden würde.