

## **BDI-Anmerkungen zur praktischen Umsetzung der Mitteilungspflicht grenzüberschreitender Steuergestaltungen (Vorschläge für eine „White List“)**

### **Vorbemerkung**

Die Verhinderung einer „Mitteilungsflut“ von in Unternehmen üblichen, nicht steuerlich motivierten Sachverhalten liegt im Interesse sowohl der Steuerpflichtigen bzw. der Intermediäre als auch der Finanzverwaltung. Es ist daher richtig, die Mitteilungspflicht sachgerecht einzugrenzen. Dabei ist es von großer Bedeutung für die betriebliche Praxis, dass eine „White List“ von nicht mitteilungspflichtigen Sachverhalten nicht nur nationale Wirkung entfaltet, sondern EU-weit abgestimmt wird.

Der Grund dafür besteht darin, dass zahlreiche EU-weit agierende Unternehmen einen zentralen Ansatz für die Erfüllung der Mitteilungspflicht implementieren wollen. Das Ziel ist, eine möglichst geringe Bürokratie- und Kostenbelastung zu erreichen. Liegt ein mitteilungspflichtiger Sachverhalt unter Beteiligung eines deutschen Intermediärs bzw. einer deutschen Gesellschaft vor, so ist die beteiligte ausländische Gesellschaft von der Mitteilungspflicht befreit, wenn anhand der Registrierungs- und Offenlegungsnummer nachgewiesen werden kann, dass die Mitteilung in Deutschland erfolgt ist.

Wenn die Auslegung der Mitteilungspflicht allein in Deutschland auf Basis einer „White List“ erfolgt, müssten ausländische Konzerngesellschaften weiterhin prüfen, ob der betroffene Sachverhalt nach den dortigen nationalen Vorschriften eine Mitteilungspflicht auslöst. Dies würde die Entlastungswirkung der „White List“ erheblich einschränken und die Implementierung bürokratiearmer, grenzüberschreitender Prozesse zur Erfüllung der Mitteilungspflicht sogar erschweren. Die EU-weite Koordination der „White List“ muss daher mit hoher Priorität umgesetzt werden.

### **§ 138d Abs. 2 Satz 1 AO (Begriff der Gestaltung)**

Die Anwendung der Mitteilungspflicht knüpft an das Vorliegen einer Steuergestaltung an. Das Gesetz definiert den Begriff der Steuergestaltung selbst nicht. Lediglich in der Gesetzesbegründung (Bundestags-Drucksache 19/14685, Seite 28) wird versucht, den Begriff zu definieren und bestimmt, dass der Begriff weit auszulegen ist. Dies führt in der Praxis zu Abgrenzungsfragen, beispielsweise wenn es um die Einordnung sogenannter Dauersachverhalte geht oder auch um die Frage, wie mit geringfügigen Änderungen von Verträgen (z. B. Anpassung einer Lizenzgebühr oder eines Zinssatzes in Darlehens- bzw. Lizenzverträgen) umzugehen ist.

**Beispiel:** In der Vergangenheit wurde zwischen der deutschen Muttergesellschaft und ihrer ausländischen Tochtergesellschaft (100 Prozent-Beteiligung) ein Darlehensvertrag bzw. eine Rahmenvereinbarung geschlossen, z. B. zu einem Zinssatz von 3 Prozent. Aufgrund der allgemeinen Zinsentwicklung wird im Jahr 2022 der Zinssatz angepasst. Der Zinssatz beträgt danach 1 Prozent. Dieser Zinssatz ist auch als fremdüblich anzusehen. Die ursprüngliche Darlehensgewährung erfolgte

- a) vor Inkrafttreten der Richtlinie bzw.
- b) im September 2020.

Es stellt sich die Frage, ob schon allein wegen der fremdvergleichskonformen Anpassung des Zinssatzes eine (neue) Gestaltung vorliegt, mit der Folge, dass für die Darlehensgewährung in Fall a) nunmehr erstmalig bzw. in Fall b) erneut das Bestehen einer Meldepflicht zu prüfen ist.

**Petitum:** Es sollte klargestellt werden, dass bei Dauersachverhalten und Rahmenvereinbarungen nicht allein die bereits durch den Fremdvergleichsgrundsatz gebotene Anpassung von Konditionen (inhaltlich wie zeitlich) zum Vorliegen einer (neuen) Gestaltung führt.

Außerdem sollten reine Umsetzungshandlungen in Erfüllung einer vertraglichen Abrede (z. B. der reine Zahlungsvorgang zur Bedienung bereits bestehender, vertraglicher Verpflichtungen) nicht als Gestaltung gewertet werden.

Weiterhin sollte klargestellt werden, dass keine Gestaltung vorliegt, wenn Gewinne aus dem Betrieb von Luftfahrzeugen im Sinne des Art. 8 OECD-MA nach dem Prinzip des home-state-taxation behandelt werden.

### **§ 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO (Begriff der „an der Gestaltung Beteiligten“)**

In der betrieblichen Praxis besteht eine erhebliche Unsicherheit, wie weit der Begriff der „an der Gestaltung Beteiligten“ auszulegen ist.

**Beispiel:** Die in Deutschland ansässige A-GmbH hält diverse wesentliche Beteiligungen an Tochtergesellschaften im Ausland. Die Anteile an der A-GmbH wiederum werden in voller Höhe von der ebenfalls in Deutschland ansässigen C-KG (Konzernspitze) gehalten. Neben den Anteilen an der A-GmbH hält die C-KG auch 100 Prozent-Beteiligungen an weiteren im Inland ansässigen Gesellschaften (B-GmbH, C-GmbH). Die B-GmbH und C-GmbH sind folglich Schwestergesellschaften der A-GmbH. Im Zuge einer Reorganisation des deutschen Teils der Unternehmensgruppe werden sowohl die A-GmbH als auch ihre im Inland ansässigen Schwestergesellschaften B-GmbH und C-GmbH jeweils auf die C-KG verschmolzen. Für die drei Verschmelzungen wird vorab ein gemeinsames Konzept entwickelt. Im Rahmen der Verschmelzung der A-GmbH gehen auch deren Auslandsbeteiligungen auf die C-KG über.

In diesem Fall finden die Verschmelzungen ausschließlich zwischen im Inland ansässigen Rechtsträgern statt. Fraglich ist jedoch, ob ein grenzüberschreitender Bezug i.S.d. § 138d Abs. 2 AO aufgrund der übergehenden Auslandsbeteiligungen der A-GmbH hergestellt wird.

**Petitum:** Es sollte klargestellt werden, dass mit den „an einer Gestaltung Beteiligten“ diejenigen Personen bzw. Gesellschaften gemeint sind, die an dem jeweiligen Sachverhalt aktiv beteiligt sind. Ein grenzüberschreitender Vorgang, der ggf. eine Mitteilungspflicht auslöst, sollte hingegen nicht vorliegen, wenn eine ausländische Person oder Gesellschaft von einer im Inland stattfindenden Maßnahme lediglich passiv – z. B. durch Übergehen einer Beteiligung – betroffen ist.

### **§ 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3a AO (Main-Benefit-Test, Niedrigbesteuerung)**

Aus der Gesetzesbegründung ergibt sich, dass diverse Kennzeichen an das Bestehen einer ausländischen Niedrigbesteuerung anknüpfen sollen (z. B. beim Einsatz von Finanzierungsgesellschaften „im niedrig steuernden Ausland“ – Bundestags-Drucksache 19/14685, Seite 32 – oder bei der Überlassung einer Lizenz an eine Tochtergesellschaft „im niedrig besteuerten Ausland“ – Bundestags-Drucksache 19/14685, Seite 35). Wann eine Niedrigbesteuerung vorliegt, wird dagegen nicht näher definiert. Mit Blick auf das international übliche Belastungsniveau würde eine Anknüpfung an den für die Hinzurechnungsbesteuerung maßgeblichen Steuersatz von 25 Prozent zu einem sehr weiten Anwendungsbereich führen. Dies ist nicht zielführend, da ein steuerlicher Vorteil oftmals schlichtweg Folge einer steuerlich nicht motivierten Geschäftsentscheidung international agierende Unternehmen ist.

**Petitum:** Da in Deutschland durch das Instrument der Hinzurechnungsbesteuerung bereits ein wirksames Abwehrinstrument besteht, um einer Verschiebung von Steuersubstrat in

vermeintlich niedrig besteuerte Länder zu begegnen, sollte klargestellt werden, dass, soweit die Hinzurechnungsbesteuerung nach dem AStG auf Grund einer gewählten Unternehmensstruktur anwendbar ist, kein steuerlicher Vorteil im Sinne der Mitteilungspflicht vorliegt.

### **Kennzeichen § 138e Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe a AO (Vertraulichkeitsklausel)**

*Das Kennzeichen erfasst „die Vereinbarung einer Vertraulichkeitsklausel, die dem Nutzer oder einem anderen an der Steuergestaltung Beteiligten eine Offenlegung, auf welche Weise aufgrund der Gestaltung ein steuerlicher Vorteil erlangt wird, gegenüber anderen Intermediären oder den Finanzbehörden verbietet.“*

Obwohl in der Praxis eine Einschränkung der Weitergabe von Beratungsergebnissen an Dritte in aller Regel aus haftungsrechtlichen Gründen erfolgt und allgemeine Vertraulichkeitsklauseln grundsätzlich nicht steuerlich motiviert sind, können sie unter Umständen von dem weitreichend formulierten Kennzeichen des § 138e Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe a AO erfasst werden. Dies gilt auch für sehr umfassende Vertraulichkeitsvereinbarungen, die im M&A-Kontext, insbesondere im Rahmen von kompetitiven Bieterprozessen, zwingend erforderlich sind.

**Beispiel:** Die in Deutschland ansässige A-GmbH mandatiert eine große Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft (Tax-AG) mit der laufenden steuerlichen Beratung. Die Tax-AG nutzt standardisierte Auftragsvereinbarungen für eine Vielzahl von Mandanten, so auch für die A-GmbH. Bestandteil dieser Auftragsvereinbarung ist eine Vertraulichkeitsklausel, wonach die erbrachten Beratungsleistungen ausschließlich und individuell für den jeweiligen Mandanten (A-GmbH) vorgesehen sind und von diesem – außer in Fällen einer entsprechenden gesetzlichen Verpflichtung – nicht an die Finanzbehörden, andere Berater oder andere Dritte entgeltlich oder unentgeltlich weitergegeben werden dürfen. Zur Weitergabe eines steuerlichen Gutachtens der Tax-AG an Dritte (z. B. an die Hausbank der A-GmbH) muss die A-GmbH eine entsprechende schriftliche Genehmigung von der Tax-AG einholen, welche standardmäßig auch einen Haftungsausschluss der Tax-AG gegenüber dem jeweiligen Dritten enthält.

Ohne entsprechende Eingrenzung wäre zur Vermeidung einer Mitteilungspflicht – selbst bei nicht vorliegender steuerlicher Prägung einer Standard-Vertraulichkeitsklausel – in jedem Einzelfall der Main-Benefit-Test durchzuführen und entsprechend zu dokumentieren. Es erscheint jedoch unklar, auf welche Weise der Main-Benefit-Test in diesem Fall überhaupt zu führen ist. Die Mandatierung einer Steuerberatungsgesellschaft zur Erbringung legaler steuerlicher Beratungsleistungen erfolgt naturgemäß mit dem Motiv einer Verbesserung der steuerlichen Situation. Daher besteht eine erhebliche Unsicherheit, welche außersteuerlichen Gründe gegen die Mandatierung eines Steuerberaters aufgewogen werden sollen.

**Petition:** Eine generelle Meldepflicht von Verschwiegenheitsverpflichtungen kann vor dem Hintergrund der Zielsetzung der Richtlinie nicht gemeint sein. Die Vereinbarung allgemeiner und geschäftsüblicher Zustimmungserfordernisse (z. B. eines Steuerberaters) zur Informationsweitergabe sollten nicht zu einer Meldepflicht führen. Außerdem sollten marktübliche Vertraulichkeitsklauseln im M&A-Kontext nicht zu einer Meldepflicht führen.

### **Kennzeichen § 138e Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (Standardisierung)**

*Das Kennzeichen erfasst „eine standardisierte Dokumentation oder Struktur der Gestaltung, die für mehr als einen Nutzer verfügbar ist, ohne dass sie für die Nutzung wesentlich individuell angepasst werden muss.“*

In der betrieblichen Praxis besteht eine erhebliche Unsicherheit, ob allein die Nutzung eines standardisierten Vertragswerks im Rahmen einer Transaktion bereits zur Erfüllung des Kennzeichens führt. Sollte dies der Fall sein, müsste jede dieser Transaktionen dem Main-Benefit-Test unterworfen werden. Aufgrund der mit dem Main-Benefit-Text verbundenen Unsicherheiten kann eine Mitteilungspflicht in diesen Fällen nicht ausgeschlossen werden. Die Mitteilungspflicht würde so eine deutlich überschießende Wirkung entfalten.

**Petition:** Zumindest geschäfts- und fremdübliche Transaktionen des operativen Geschäfts, die auf Basis von standardisierten Vertragswerken ausgeführt werden (z. B. standardisierte Handelstransaktionen, Darlehensverträge, Aktienübertragungs- oder Kapitaleinlageverträge, Cashpools), sollten von einer Mitteilungspflicht ausgeschlossen werden. Standard-Muster für Dokumentationen und Verträge dienen der Vereinfachung, Praktikabilität und Sicherstellung der Compliance in den Unternehmen und nicht der Erzielung von Steuervorteilen.

Dazu zählen insbesondere die folgenden Beispiele:

- **Gründung und Einsatz von Zentral- und Finanzierungsgesellschaften**

Nach der Gesetzesbegründung (Bundestags-Drucksache 19/14685, Seite 32) kann bereits „die Begründung und der Einsatz von Finanzierungsgesellschaften insbesondere im niedrig besteuerten Ausland“ und „die Einrichtung von unternehmensgruppeninternen Zentralgesellschaften in niedrig besteuerten Staaten“, wie z. B. Einkaufs- oder Dienstleistungsgesellschaften, eine Mitteilungspflicht auslösen. Diese Auslegung entfaltet eine erheblich überschießende Wirkung. So ist z. B. eine konzernweite Vergabe von Darlehen bzw. Kreditrahmen (zu fremdüblichen Bedingungen) durch eine im Ausland ansässige Finanzierungsgesellschaft unter Nutzung eines standardisierten Vertragswerks ein in der Praxis üblicher Vorgang. Die Meldung jeder standardisierten Darlehensvergabe würde eine enorme Menge an Meldungen ohne weiteren Erkenntnisgewinn für die Finanzbehörden nach sich ziehen, zumal ausländische Zentralgesellschaften den Finanzbehörden aufgrund der Anzeigepflichten nach § 138 AO sowie der Abbildung in der Verrechnungspreisdokumentation bereits bekannt sind. Der gesamte Themenkomplex der Finanzierungs- und Zentralgesellschaften bedarf daher einer differenzierten Sichtweise. Sofern in entsprechenden Fällen überwiegend wirtschaftliche Gründe für die Implementierung einer Zentralgesellschaft angeführt werden können (z. B. Bündelung von Funktionen zur Effizienzsteigerung bzw. Kostenminimierung, regionale Bündelungen, Nähe zu Kunden), sollte von einer Mitteilungspflicht abgesehen werden. Zudem sollten auch Cashpools, die dazu dienen, liquide Finanzmittel gezielt innerhalb von Konzernstrukturen einzusetzen, nicht als standardisierte Struktur angesehen werden.

- **Standardisierte Fahrzeug-Leasingprodukte und Fahrzeug-Finanzierungsprodukte**

Obwohl Fahrzeug-Leasingprodukte im Sinne des § 1 Abs. 1a Satz 2 Nr. 10 KWG (Finanzierungsleasing) und Fahrzeug-Finanzierungsprodukte im Regelfall in keiner Weise steuergetrieben sind, können sie unter Umständen von dem weitgreifend formulierten Kennzeichen des § 138e Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO erfasst werden. Das Kennzeichen „standardisierte Dokumentation“ sollte von den branchenüblichen, standardisierten Fahrzeug-Leasingprodukten und Fahrzeug-Finanzierungsprodukten üblicherweise erfüllt werden.

Bei standardisierten Fahrzeug-Leasingprodukten handelt es sich um eine Form der Realisierung von Sachinvestitionen, die aus Kundensicht in erster Linie wegen der damit verbundenen Finanzierungs- und Liquiditätseffekte sowie weiterer betriebswirtschaftlicher Vorteile gewählt wird. Eventuelle steuerliche Vorteile spielen – sofern sie überhaupt auftreten – allenfalls eine untergeordnete Rolle.

Standardisierte Fahrzeug-Finanzierungsprodukte können vor dem Hintergrund der Zielsetzung der Richtlinie (Offenlegung aggressiver Steuerplanungsmodelle) nicht gemeint sein. Dies entspricht auch dem finalen Bericht zum OECD BEPS-Aktionsplan 12, in dem von „standardised tax products“ die Rede ist. Eine Mitteilung standardisierter Bankpro-

dukte ist nicht gewollt, da ein Steuervorteil – sofern überhaupt vorliegend – im Verhältnis zu anderen Vorteilen nur untergeordnet ist.

- **Standardisierte Fahrzeug- und Ersatzteil-Lieferungen und Serviceleistungen**

Obwohl Fahrzeug- und Ersatzteil-Lieferungen sowie Serviceleistungen bei einem Automobilhersteller in keiner Weise steuergetrieben sind, können sie unter Umständen von dem weitgreifend formulierten Kennzeichen des § 138e Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO erfasst werden (standardisierte Dokumentation/Struktur). Das Kennzeichen sollte von den standardisierte Fahrzeug- und Ersatzteil-Lieferungen sowie Serviceleistungen üblicherweise erfüllt werden.

Solche Fahrzeug- und Ersatzteil-Lieferungen sowie Serviceleistungen können vor dem Hintergrund der Zielsetzung der Richtlinie (Offenlegung aggressiver Steuerplanungsmodelle) nicht gemeint sein. Der Hauptzweck der Fahrzeug- und Ersatzteil-Lieferungen sowie Serviceleistungen liegt nicht in steuerlichen Gründen, sondern gehört zum Geschäftszweck eines Automobilherstellers.

- **Standardisierte Arbeitnehmerentsendung und Dienstreisen**

Obwohl Arbeitnehmerentsendungen und Dienstreisen in das (ggf. niedriger besteuerte) Ausland im Regelfall in keiner Weise steuergetrieben sind, können sie unter Umständen von dem weitreichend formulierten Kennzeichen des § 138e Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO erfasst werden, da für diese Vorgänge üblicherweise eine „standardisierte Dokumentation oder Struktur“ bzw. ein standardisierter interner Prozess vorliegen.

**Beispiel:** Ein inländisches Unternehmen entsendet einen Mitarbeiter über einen längeren Zeitraum zu einer ausländischen Tochtergesellschaft. Die Entsendung erfolgt auf der Grundlage eines standardisierten Unternehmensprozesses. Der Mitarbeiter gibt für die Dauer seines Auslandsaufenthalts seinen steuerlichen Wohnsitz in Deutschland auf, so dass er dort nicht mehr unbeschränkt steuerpflichtig ist. Einige Länder sehen für temporäre „Auswanderer“ Steuerbegünstigungen vor. Für den Fall, dass die Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit in Deutschland freigestellt sind, unterliegen sie lediglich einer geringen Besteuerung im entsprechenden Ausland.

Arbeitnehmerentsendungen und Dienstreisen in das (ggf. niedriger besteuerte) Ausland können vor dem Hintergrund der Zielsetzung der Richtlinie jedoch nicht als mitteilungs-pflichtige Sachverhalte anzusehen sein. Die Entsendung von Arbeitnehmern bzw. Dienstreisenden ins Ausland ist integraler Bestandteil global agierender Unternehmen, bei dem es sich in aller Regel nicht um Gestaltungen handelt. Für den Personaleinsatz im Ausland sind regelmäßig wirtschaftliche Gründe ausschlaggebend, beispielsweise ein entsprechender Personalbedarf vor Ort oder die berufliche Entwicklung der Mitarbeiter. Fälle der Mitarbeiterentsendung sollten daher grundsätzlich nicht als Steuergestaltung gelten.

Außerdem kann sich im Zuge der Entsendung von Mitarbeitern die Frage stellen, ob der Tatbestand des § 138e Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchstabe b AO erfüllt ist, wenn die Einkünfte des Arbeitnehmers im Zielstaat der Entsendung wegen der dortigen einkommen- bzw. lohnsteuerlichen Regelungen in Teilen nicht oder ermäßigt der Besteuerung unterliegen. Soweit im Zusammenhang mit der Entsendung Zahlungen zwischen dem entsendenden und dem aufnehmenden und regelmäßig verbundenen Unternehmen geleistet werden, könnte in Abhängigkeit vom Ansässigkeitsstaat des aufnehmenden Unternehmens zudem einer der Tatbestände der §§ 138e Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchstabe e, Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe a AO in Frage kommen. Auch in diesem Zusammenhang gilt, dass die Entsendung von Mitarbeitern in andere (verbundene) Unternehmen in aller Regel auf betrieblichen Überlegungen basiert. Von einer geplanten Lenkung im Sinne einer Steuergestaltung, wird in diesen Fällen regelmäßig nicht ausgegangen werden können.

- **Standardisierte betriebliche Altersvorsorgeprogramme während Arbeitnehmerentsendung**

Die teilweise Nicht-Zulässigkeit der Teilnahme von ins Ausland entsandten Mitarbeitern an betrieblichen Altersvorsorgeprogrammen während der Zeit der Arbeitnehmerentsendung ins Ausland dient der Vermeidung einer echten/finalen Doppelbesteuerung, die sich aufgrund von Qualifikationskonflikten ergeben kann. Das Kennzeichen "standardisierte Dokumentation/Struktur" sollte hier üblicherweise Anwendung finden. Die Vermeidung einer echten/finalen Doppelbesteuerung kann von der Intention der Meldepflicht nicht umfasst sein und kann auch vor dem Hintergrund der Zielsetzung der Richtlinie nicht gemeint sein. Bei der Vermeidung einer echten/finalen Doppelbesteuerung handelt es sich zwar um einen steuerlichen Vorteil; die Vermeidung einer Doppelbesteuerung ist aber gesetzlich vorgesehen.

- **Standardisierte „intercompany loans“ (interne Darlehen)**

„Intercompany loans“ sind bei verbundenen Unternehmen gängige Praxis zur Weiterreichung von Finanzmitteln. Hierbei werden Finanzmittel, die von einigen wenigen Unternehmen im Konzern extern aufgenommen werden, an kapitalnachfragende verbundene Unternehmen intern ausgereicht. Die Ausreichung interner Darlehen erfolgt in der Regel durch Vertragswerke, welche ohne wesentliche Anpassungen an den Einzelfall für die Nutzer musterartig vorbereitet sind und damit das Kennzeichen der „standardisierten Dokumentation“ erfüllen. Darüber hinaus wäre bei „intercompany loans“ wohl auch das Kennzeichen der „standardisierten Struktur“ erfüllt, bei welcher es unabhängig des Bestehens formaler Vertragsmuster auf den materiellen Gehalt der Gestaltung ankommt, d.h. auf die Idee der Gestaltung. „Intercompany loans“ sind klassischerweise so aufgesetzt, dass sie in einer Vielzahl weiterer Fälle in im Wesentlichen gleicher Weise eingesetzt werden können. Der Hauptzweck der Ausreichung von Finanzmitteln liegt nicht in steuerlichen Gründen, sondern in der konzernweiten Cashflow-Planung und der Möglichkeit zur Finanzmittelaufnahme durch einige wenige Konzerngesellschaften.

- **Standardisierter Erwerb von Anteilen an ausländischen Fonds (unabhängig von der Rechtsform des Fonds)**

Beteiligt sich ein Anleger zum Zwecke der Kapitalanlage an einem ausländischen Fonds, so erfolgen derartige Ankäufe regelmäßig in standardisierter Form. Nach § 138 Abs. 2 AO besteht ohnehin bereits eine Meldepflicht für Anteilserwerbe. Bei regelmäßigen und häufigen Portfolio-Umschichtungen würde eine zusätzliche Meldepflicht nach § 138e Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu unverhältnismäßigem Aufwand führen. Zudem wäre der Mehrwert für die Steuerverwaltung gering, da hier voraussichtlich Massendaten ohne Steuersparpotenziale gemeldet werden würden.

- **Einsatz von nationalen Akquisitionsvehikeln mit anschließender Organschaft (dept push-down)**

Die Akquisition ausländischer Unternehmen wird oftmals nicht direkt durch deutsche Gesellschaften durchgeführt, sondern aus Organisations-, Haftungs- und Finanzierungsgründen mittels einer im entsprechenden Land gegründeten Akquisitionsgesellschaft. Nach erfolgreicher Akquisition werden mittels eines Gewinnabführungsvertrages die operativen Gewinne der gekauften Gesellschaft mit den aufgelaufenen bzw. laufend entstehenden Aufwendungen der Akquisition verrechnet (dept push-down). Die beschriebene Gestaltung ist weitläufig bekannt und wird standardmäßig verwendet. Unter Beachtung der grundsätzlichen Zielsetzung des Gesetzes besteht keine Notwendigkeit, eine Mitteilungspflicht für solche Vorgehen zu begründen und somit unnötige Meldungen zu erzeugen. Zudem ist die Meldung von neu gegründeten Akquisitionsgesellschaften bereits durch die bestehende jährliche Mitteilungspflicht nach § 138 Abs. 2 AO abgedeckt.

### **Kennzeichen § 138e Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchstabe a AO (Verlustnutzung)**

*Das Kennzeichen erfasst 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.“*

In der Gesetzesbegründung zu diesem Kennzeichen heißt es dazu, dass solche Erwerbe nicht mitteilungsspflichtig sind, bei denen die Verluste aufgrund von §§ 8c, 8d KStG nicht genutzt werden können (Bundestags-Drucksache 19/14685, Seite 33). Das lässt die Frage offen, ob eine meldepflichtige Gestaltung vorliegt, wenn bestehende Verlustvorträge nach einem Erwerb aufgrund der Konzern-Klausel (§ 8c Abs. 1 Satz 4 KStG) oder der Stille-Reserven-Klausel (§ 8c Abs. 1 Satz 5 ff. KStG) dennoch weiter genutzt werden können. Dies dürfte sachlogisch nicht der Fall sein, da die Verlustnutzung in diesen Fällen ausdrücklich gesetzlich zugelassen ist.

**Petition:** Es sollte klargestellt werden, dass alle Konstellationen, die in den §§ 8c, 8d KStG geregelt sind, nicht unter die Mitteilungspflicht fallen.

### **Kennzeichen § 138e Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchstabe b AO (Einkünfteumwandlung)**

*Das Kennzeichen erfasst Gestaltungen, die zum Gegenstand haben, „dass Einkünfte in Vermögen, Schenkungen oder andere nicht oder niedriger besteuerte Einnahmen oder nicht steuerbare Einkünfte umgewandelt werden.“*

Das Kennzeichen des § 138e Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchstabe b AO betrifft insbesondere auch Bereiche der Konzernfinanzierung. Die Gesetzesbegründung (Bundestags-Drucksache 19/14685, Seite 33) enthält diesbezüglich ein Anwendungsbeispiel zu einer mitteilungsspflichtigen Finanztransaktion. In diesem Beispiel legt eine deutsche Muttergesellschaft eine verzinsliche Forderung in eine Tochtergesellschaft ein, die im niedrig besteuerten Ausland ansässig ist. Nach der Auslegung der Gesetzesbegründung wandelt die Muttergesellschaft auf diese Weise Zinserträge in niedrig besteuerte Dividendeneinkünfte um.

Es stellt sich in diesem Zusammenhang die Frage, ob das Beispiel auch so verstanden werden kann, dass die Entscheidung zur Eigenkapitalfinanzierung bei einer ausländischen, niedrig besteuerten Tochtergesellschaft eine entsprechende Mitteilungspflicht auslösen würde, da diese im Vergleich zur Fremdfinanzierung steuergünstiger wäre.

**Petition:** Eine solch weitreichende Mitteilungspflicht von Finanzierungsentscheidungen wäre eindeutig überschießend. Die grundsätzliche Entscheidung, ob eine Finanzierung durch Eigen- oder Fremdkapital erfolgt, sollte als ein nicht mitteilungspflichtiger Vorgang definiert werden.

#### **Weitere Praxisfälle:**

**Beispiel:** Eine deutsche Muttergesellschaft hat in der Vergangenheit ihrer im Ausland ansässigen Tochtergesellschaft ein Darlehen gegeben. Die Mutter beschließt

- a) nach Rückzahlung des Darlehens die Kapitalausstattung der Tochter im Wege der Einlage in das Eigenkapital sicherzustellen bzw.
- b) aufgrund finanzieller Schwierigkeiten der Tochtergesellschaft auf die Rückzahlung zu verzichten.

In beiden Fällen ist nicht ausgeschlossen, dass die Muttergesellschaft statt der bisherigen Zinseinnahmen künftig nach § 8b Abs. 1 KStG steuerbefreite Dividenden bezieht (im Fall b nur bei wirtschaftlicher Erholung der Tochtergesellschaft). Die Muttergesellschaft hat aber in beiden Fällen nur von der Finanzierungsfreiheit des Gesellschafters Gebrauch gemacht.

**Beispiel:** Zur Stärkung der Kapitalposition ihrer im Ausland ansässigen Tochtergesellschaft B-Ltd. leistet die in Deutschland ansässige A-GmbH eine Bar- oder Sacheinlage in die B-Ltd. in Höhe von 5 Millionen Euro. Die B-Ltd. hatte in den vorangegangenen Veranlagungszeiträumen Verluste generiert. Zeitnah nach der Einlage wird die B-Ltd. profitabel und leistet im zweiten auf die Einlage folgenden Veranlagungszeitraum eine Gewinnausschüttung in Höhe von 500.000 Euro an die A-GmbH.

**Beispiel:** Debt-Equity-Swaps (Erlöschen einer Forderung zugunsten einer Beteiligung) innerhalb eines Konzerns stellen rein wirtschaftliche, finanzpolitische Maßnahmen dar (z. B. als Kapitalmaßnahmen oder zur Erfüllung von Regularien, die eine bestimmte Eigenkapital-Quote fordern) und dienen nicht zur Erzielung von Steuervorteilen.

**Petition:** Konzerninterne Finanzierungsentscheidungen und Fälle des Wechsels der unmittelbaren Finanzierung einer Gesellschaft durch ihren Gesellschafter sollten aus dem Anwendungsbereich des § 138e Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchstabe b AO ausgenommen werden. Zumindest sollten Transaktionen ohne eindeutige und enge Verknüpfung sowie Transaktionen ohne einen engen zeitlichen Zusammenhang der einzelnen Schritte, welcher auf einen vorab gefassten steuerlichen „Gesamtplan“ schließen lässt, von der Meldepflicht ausgenommen werden.

### **Kennzeichen § 138e Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchstabe c AO (zirkuläre Vermögensverschiebungen)**

*Das Kennzeichen erfasst Gestaltungen, die zum Gegenstand haben, „dass Transaktionen durch die Einbeziehung zwischengeschalteter Unternehmen, die keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, oder Transaktionen, die sich gegenseitig aufheben oder ausgleichen, für zirkuläre Vermögensverschiebungen genutzt werden.“*

- Ein üblicher Sachverhalt, der unter dieses Kennzeichen subsummiert werden könnte, ist der Rückmietverkauf („**Sale-Lease-Back**“). Dabei verkauft eine inländische Gesellschaft Wirtschaftsgüter an ein anderes ausländisches Unternehmen. In einem nächsten Schritt werden die verkauften Wirtschaftsgüter „zurückgeleast“.

In diesem Fall könnte es sich um eine „zirkuläre Vermögensverschiebung“ und um „Transaktionen, die sich gegenseitig aufheben oder ausgleichen“ im Sinne des Gesetzes, handeln, da sich die Besitzposition (und die tatsächliche betriebliche Nutzung) der verkauften und zurückgeleasten Wirtschaftsgüter nicht ändert.

**Petition:** Bei einem „Sale-Lease-Back“ handelt es sich jedoch um eine marktgängige Alternative zur Liquiditätsstärkung, die typischerweise losgelöst von steuerlichen Überlegungen gewählt wird. Dem Steuerpflichtigen sollte für diese in der Praxis sehr häufig vorkommende vertragliche Gestaltung nicht aufgebürdet werden, jeweils die nicht-steuerliche Motivation im Rahmen des Main-Benefit-Test nachweisen zu müssen.

- Beispiel 3 der Gesetzesbegründung (Bundestags-Drucksache 19/14685, Seite 35) suggeriert zudem, dass die **Einbeziehung einer Finanzierungsgesellschaft** (stets) das Kennzeichen erfüllt. Jedoch sprechen gute Gründe dafür, dass es auf den Einzelfall ankommt. So können Finanzierungsgesellschaften sehr wohl „wesentliche wirtschaftliche Tätigkeiten“ ausüben, wie z. B. Ausgabe von Anleihen, Cash-Pooling, Durchführung von Hedging-Aktivitäten.

**Petition:** Es sollte klargestellt werden, dass Finanzierungsgesellschaften nicht per se als „zwischengeschaltete Unternehmen, die keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausüben,“ gelten. Vielmehr ist auf den Einzelfall abzustellen. Im Ergebnis wäre die Gestaltung im Beispiel 3 des Gesetzesbegründung nicht meldepflichtig, wenn die Finanzierungsgesellschaft eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausübt.

- Ein weiterer üblicher Sachverhalt, der unter dieses Kennzeichen subsummiert werden könnte, ist die Nutzung von einem sogenannten **Cashpool**.

**Beispiel:** Der Konzern A ist in diversen Ländern mit seinen jeweiligen Landesgesellschaften tätig. Alle Landesgesellschaften sind an einen Cashpool angebunden. Die Salden werden täglich ausgeglichen, wobei Soll- bzw. Habensalden jeweils fremdüblich verzinst werden. Am Tag 1 hat die Landesgesellschaft X im niedrig besteuerten Land 1 ein positives Cashpool-Konto, sodass Liquidität vom niedrig besteuerten Ansässigkeitsstaat der X abfließt und eine verzinsliche Cashpool-Forderung von X besteht. Die Landesgesellschaft Y im hoch besteuerten Land 2 hat dagegen an diesem Tag einen hohen Liquiditätsbedarf und greift daher auf Mittel aus dem Cash-Pool zurück, sodass sich am Tagesende ein negatives Konto (Verbindlichkeit) für Y ergibt. Aufgrund des Steuersatzgefälles ergibt sich aus Sicht der Gruppe für diesen Tag (zufällig) ein Steuervorteil infolge der Nutzung des Cashpools. Am folgenden Tag 2 sind die Positionen umgekehrt, sodass entsprechende Barmittel von Land 2 in Land 1 zurückfließen und die entsprechenden Salden wieder zum Ausgleich kommen.

Die Durchführung des Main-Benefit-Tests, also die objektive Abwägung des „steuerlichen Vorteils“ (hier: zufällige Steuersatzarbitrage, mit ggf. täglich wechselnden Vorzeichen) gegenüber den wirtschaftlichen Erwägungen für die Nutzung eines gruppenweiten Cashpoolings (z. B. Synergien, effizienter Einsatz finanzieller Mittel), ist in der Praxis kaum durchführ- bzw. dokumentierbar. Aufgrund der Vielzahl von intercompany-Beziehungen ist die Identifizierung von sich gegenseitig ausgleichenden Transaktionen praktisch unmöglich.

**Petition:** Cashpools, die nicht aus hauptsächlich steuerlichen Gründen aufgesetzt bzw. ausgestaltet werden, sollten von der Meldepflicht ausgenommen werden. Eine Meldepflicht für Cashpools sollte auf Fälle beschränkt werden, in denen wesentliche wirtschaftliche (außersteuerliche) Gründe für die Gestaltung nicht vorhanden sind.

Im Übrigen sollten Cashpools auch nicht als standardisierte Struktur im Sinne des § 138e Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO gewertet werden.

### **Kennzeichen § 138e Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchstabe e Doppelbuchstabe aa AO**

*Das Kennzeichen erfasst Gestaltungen, die zum Gegenstand haben, „dass die grenzüberschreitende, beim Zahlenden als Betriebsausgaben abzugsfähige Zahlung zwischen zwei oder mehr verbundenen Unternehmen in ein Steuerhoheitsgebiet erfolgt, in dem der Empfänger ansässig ist, soweit dieses Steuerhoheitsgebiet die Zahlung vollständig von der Steuer befreit.“*

Nach der Gesetzesbegründung (Bundestags-Drucksache 19/14685, Seite 36) soll dieses Kennzeichen auch dann erfüllt sein, wenn aus den erhaltenen Zahlungen aufgrund einer Verlustverrechnung kein zu versteuerndes Einkommen generiert wird. In diesen Fällen müssten die entsprechenden Transaktionen dem Main-Benefit-Test unterworfen werden, der mit Unsicherheiten verbunden ist, so dass letztlich eine Mitteilungspflicht für diese Vorgänge nicht ausgeschlossen werden kann.

**Beispiel:** Eine in Spanien ansässige Gesellschaft A verfügt aufgrund eines temporären Umsatzeinbruchs in der Vergangenheit über steuerliche Verlustvorträge. Infolge einer deutlich verbesserten Auftragslage verfügt die A über freie liquide Mittel, die sie ihrer in Deutschland ansässigen Schwestergesellschaft B-GmbH als verzinsliches Darlehen zur Verfügung stellt. Bei der B-GmbH sind die Zinsaufwendungen aus dem Darlehen abzugsfähig. Bei der A werden die Verlustvorträge mit ihren positiven Einkünften (einschließlich der Zinserträge) verrechnet, sodass sich für die A für den betreffenden Veranlagungszeitraum keine Steuerschuld in Spanien ergibt.

**Petition:** Es ist nicht sachgerecht und steuersystematisch höchst zweifelhaft, wenn die Vermeidung einer effektiven Besteuerung im Rahmen der Verlustverrechnung mit einer Steuerbefreiung der Zahlung gleichgesetzt wird. Dass Einnahmen aus einer Transaktion mit anderen negativen Einkünften oder vorhandenen Verlusten verrechnet werden können, ist eines der systemtragenden Prinzipien der Ertragsbesteuerung und nicht als „Steuerbefreiung“ zu verstehen. Dies gilt ebenso für die Nutzung von Freibeträgen. Sofern solche Transaktionen fremdüblich ausgestaltet sind, bestehen keine Ansatzpunkte für eine mitteilungspflichtige Steuergestaltung. Daher sollten entsprechende Vorgänge von der Mitteilungspflicht ausgenommen werden.

Ebenso ist es nicht notwendig, Dividendenzahlungen unter Anwendung der Mutter-Tochterrichtlinie in dieses Kennzeichen einzubeziehen, da die Freistellung der Dividenden regelmäßig durch die Ausgabe von Freistellungsbescheinigungen abgesichert und damit den Finanzbehörden grundsätzlich gemeldet wird.

Weiterhin soll nach der Gesetzesbegründung das Kennzeichen auch in denjenigen Fällen erfüllt sein, in denen „aufgrund ausländischer Vorschriften zur Einkünfteermittlung **temporäre oder permanente Differenzen** im Vergleich zu der nach deutschem Steuerrecht ermittelten Bemessungsgrundlage auftreten.“

Das Abstellen auf permanente und temporäre Differenzen birgt die Gefahr einer massenhaften Ausweitung der Meldungen. Temporäre Differenzen kommen insbesondere durch unterschiedliche Abschreibungsvorschriften, -zeiträume und Sonderabschreibungsmöglichkeiten zu Stande. Somit kann grundsätzlich jede ausländische Investition, die aus steuerlicher Sicht einer Abschreibung unterliegt, zu einer temporären Differenz führen. Dies gilt auch innerhalb der EU, da die Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage nicht harmonisiert ist.

**Petition:** Temporäre Differenzen, die auf ausländischen Abschreibungsregelungen beruhen, sollten keine Mitteilungspflicht auslösen. Alternativ sollten die genannten Tatbestände nur dann zum Tragen kommen, sofern das Erlangen eines Steuervorteils nicht nur eines der Hauptmotive, sondern das beherrschende Motiv des Nutzers ist.

Da das Kennzeichen selbst explizit auf Zahlungen abstellt, sollte im Sinne einer praxisgerechten Umsetzung klargestellt werden, dass die Meldung nicht pro geleistete Zahlung, sondern pro Zahlungsempfänger zu erfolgen hat.

### **Kennzeichen § 138e Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchstabe e Doppelbuchstabe bb AO**

*Das Kennzeichen erfasst Gestaltungen, die zum Gegenstand haben, „dass die grenzüberschreitende, beim Zahlenden als Betriebsausgaben abzugsfähige Zahlung zwischen zwei oder mehr verbundenen Unternehmen in ein Steuerhoheitsgebiet erfolgt, in dem der Empfänger ansässig ist, soweit dieses Steuerhoheitsgebiet die Zahlung einer steuerlichen Präferenzregelung unterwirft.“*

**Beispiel:** Ausländische Gesellschaften eines deutschen Konzerns haben Aufwendungen für Forschung und Entwicklung (FuE) und können im Ausland für ihre FuE-Tätigkeiten sogee-

nannte „R&D credits“ (Präferenzregelung) beantragen. Die inländische Muttergesellschaft vergütet den ausländischen Gesellschaften die Aufwendungen für FuE. Obwohl diese Zahlungen in keiner Weise steuerlich motiviert sind, können sie unter Umständen von dem weitgreifend formulierten Kennzeichen des § 138e Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchstabe e Doppelbuchstabe bb AO erfasst werden.

Zur Vermeidung einer Mitteilungspflicht wäre – trotz nicht vorliegender steuerlicher Prägung – in jedem Einzelfall der Main-Benefit-Test durchzuführen und entsprechend zu dokumentieren. Die betroffenen Unternehmen würden dadurch mit unnötigen und unverhältnismäßigen Bürokratiekosten belastet werden.

**Petition:** Da weder die Aufwendungen für FuE noch die dafür geleisteten Erstattung steuerlich motiviert sind, sollte in diesen Fällen keine Mitteilungspflicht bestehen.

**Beispiel:** Die in Deutschland ansässige A-GmbH kauft Waren von einem in Irland ansässigen verbundenen Unternehmen. Bestimmte Einkunftsarten („trading income“) unterliegen in Irland einem Körperschaftsteuersatz von 12,5 Prozent, während andere Einkünfte (z. B. bestimmte Arten von „non-trading income“) einem Körperschaftsteuersatz von 25 Prozent unterliegen. Es wird angenommen, dass die Gewinne aus dem Verkauf der Waren im Beispielsfall dem niedrigen Steuersatz unterliegen. Aufgrund des nicht näher definierten Begriffs der Präferenzregelung ist nicht geklärt, ob der niedrigere Steuersatz für „trading income“ als Präferenzregime im Sinne des Kennzeichens gilt.

**Petition:** Der Begriff der Präferenzregelung sollte anhand einer Positiv- oder Negativliste konkreter ausländischer Sonderregelungen eingegrenzt werden. Keine Präferenzregime i.S.d. § 138e Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchstabe e Doppelbuchstabe bb AO sollten jedenfalls solche ausländischen Regelungen darstellen, die aus legitimen wirtschafts- und sozialpolitischen Lenkungsgründen implementiert wurden. Mindestens sollten diejenigen Regelungen von der Mitteilungspflicht ausgeschlossen sein, die von der EU als nicht-präferenzuelle Regime genehmigt wurden. Hinsichtlich dieser Thematik ist eine EU-weite Koordination (europäische „White List“) von zentraler Bedeutung, da eine unterschiedliche Auslegung des Begriffs der Präferenzregelung für alle Beteiligten zu erheblicher Rechtsunsicherheit führt.

### **Kennzeichen § 138e Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa AO**

*Das Kennzeichen erfasst Gestaltungen, die zum Gegenstand haben, „dass der Empfänger grenzüberschreitender Zahlungen, die zwischen zwei oder mehr verbundenen Unternehmen erfolgen und beim Zahlenden als Betriebsausgabe abzugsfähig sind, in keinem Steuerhoheitsgebiet ansässig ist.“*

Es ist unklar, ob die Behandlung der Personengesellschaft als transparente Besteuerungseinheit der Nicht-Ansässigkeit in einem Steuerhoheitsgebiet im Sinne dieses Kennzeichens entspricht.

**Beispiel:** Ein Unternehmen einer internationalen Gruppe tätigt eine abzugsfähige, grenzüberschreitende Zahlung an ein verbundenes Unternehmen in der Rechtsform einer Personengesellschaft, welche im Land ihrer hauptsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit bzw. ihres rechtlichen Sitzes für ertragsteuerliche Zwecke als transparent behandelt wird.

**Petition:** Die Rechtsform der Personengesellschaft ist sowohl im deutschen als auch in anderen Rechtsräumen häufig vertreten und die Wahl dieser Rechtsform ist typischerweise nicht steuerlich motiviert. Dabei ist die Transparenz einer Personengesellschaft ein tradiertes ertragsteuerliches Prinzip, das allgemeinen systematischen (höherrangigen) Erwägungen geschuldet ist. Es sollte daher klargestellt werden, dass Zahlungen an Personengesellschaft-

ten als Zahlungsempfänger nicht unter das Kennzeichen gem. § 138e Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa AO fallen.

### **Kennzeichen § 138e Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe b Doppelbuchstabe aa AO**

*Das Kennzeichen erfasst Gestaltungen, die zum Gegenstand haben, „dass in mehr als einem Steuerhoheitsgebiet Absetzungen für Abnutzung desselben Vermögenswertes in Anspruch genommen werden.“*

Von diesem Kennzeichen können unternehmensübliche, nicht steuerliche motivierte Sachverhalte erfasst sein:

- **Absetzungen für Abnutzung desselben Vermögenswertes bei Leasing-Verträgen**  
Beim Leasing handelt es sich um eine gängige Alternative der Finanzierung, die typischerweise losgelöst von steuerlichen Überlegungen gewählt wird. Regelmäßig ist der Leasinggeber ein „fremder Dritter“, sodass auch deshalb ein steuergestalterisches Motiv nicht gegeben ist.

**Beispiel:** Eine deutsche Gesellschaft least Wirtschaftsgüter von einer dritten Partei (z.B. einem Leasingunternehmen), die in einem anderen Land ansässig ist. Aufgrund verschiedener Besteuerungs- bzw. Bilanzierungsregelungen in den entsprechenden Ländern werden die Wirtschaftsgüter sowohl beim deutschen Leasingnehmer (auf Grund des wirtschaftlichen Eigentums, z. B. gemäß der sog. Leasing-Erlasse) als auch beim ausländischen Leasinggeber (z. B. weil die ausländischen Rechnungslegungsgrundsätze auf das zivilrechtliche Eigentum abstellen) in der Bilanz geführt und abgeschrieben.

Praktisch ist es dem Leasingnehmer unmöglich, Informationen über die Rechnungslegungsgrundsätze bzw. die tatsächliche Bilanzierung der ausländischen Vertragspartei zu erhalten.

**Petition:** In einer Gesamtschau erscheint eine Meldepflicht in diesen Fällen daher überschneidend. Gängige Leasingverträge mit fremden Dritten sollten daher nicht meldepflichtig sein.

- **Doppelte Abschreibung im Zuge der Hinzurechnungsbesteuerung**

**Beispiel:** Eine deutsche Muttergesellschaft verfügt über eine Tochtergesellschaft in einem Niedrigsteuerland. Das Einkommen der Tochtergesellschaft wird im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung der Muttergesellschaft hinzugerechnet und entsprechend besteuert. Die Ermittlung der Einkünfte der ausländischen Tochtergesellschaft erfolgt dabei gem. § 10 Abs. 3 S. 1 AStG nach deutschen Gewinnermittlungsvorschriften. Als Konsequenz sind die Abschreibungen der Wirtschaftsgüter der Tochtergesellschaft sowohl für die Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens der Tochtergesellschaft (in ihrem Ansässigkeitsland) als auch der Muttergesellschaft (in Deutschland im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung) relevant.

**Petition:** Die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung gemäß Außensteuergesetz stellt keinen „steuerlichen Vorteil“ dar. Im Gegenteil wirkt die Hinzurechnungsbesteuerung steuererhöhend. Etwaige „doppelte“ Abschreibungen desselben Vermögensgegenstandes in zwei Ländern vermögen dies nicht in einen steuerlichen Vorteil umzuwandeln. Daher sollten diese Fälle von der Meldepflicht ausgenommen werden.

## **Kennzeichen § 138e Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe b Doppelbuchstabe bb AO**

*Das Kennzeichen erfasst Gestaltungen, die zum Gegenstand haben, „dass in mehr als einem Steuerhoheitsgebiet eine Befreiung von der Doppelbesteuerung für dieselben Einkünfte oder dasselbe Vermögen vorgenommen wird und die Einkünfte oder das Vermögen deshalb ganz oder teilweise unversteuert bleiben.“*

Von diesem Kennzeichen können unternehmensübliche, nicht steuerliche motivierte Sachverhalte erfasst sein:

- **Quellensteuer mit Anwendung der Anrechnungsmethode**

**Beispiel:** Eine inländische Gesellschaft erhält Einkünfte, die im Land des Zahlungspflichtigen der Quellenbesteuerung unterliegen (z. B. grenzüberschreitende Zins- oder Lizenzzahlungen). Das einschlägige DBA sieht eine reduzierte Quellenbesteuerung vor, welche in Deutschland angerechnet werden kann (gem. § 34c EStG i.V.m. § 26 KStG).

Effektiv kommt es durch einen niedrigeren Quellensteuersatz und der Anrechnung der Quellensteuer – d.h. durch (teilweise) Befreiung von einer Doppelbesteuerung in mehr als einem Steuerhoheitsgebiet – zu einer Minderbesteuerung der Einkünfte.

**Petition:** Derartige Fälle sollten aber nicht unter den Wortlaut „teilweise unversteuert“ des Kennzeichens fallen, da in der steuerlichen Bemessungsgrundlage per se keine Einkommensteile von der Besteuerung ausgeschlossen sind. Es bleibt bei Anwendung der Steueranrechnungsmethode dabei, dass die Einkünfte grundsätzlich voll steuerpflichtig sind.

- **Doppelte Steuerbefreiung für Dividenden**

**Beispiel:** Eine deutsche Muttergesellschaft erhält von ihrer ausländischen Tochtergesellschaft eine Dividende. Aufgrund eines DBA kommt im Ausland ein niedriger Quellensteuersatz zur Anwendung. Im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft (Deutschland) wird die Dividende freigestellt (§ 8b Abs. 1 und 4 KStG), wobei 5 Prozent der Dividende als fiktive nicht abzugsfähige Betriebsausgaben behandelt werden (§ 8b Abs. 5 KStG).

Effektiv kommt es durch einen niedrigeren Quellensteuersatz und die Freistellung der Dividende zu einer (teilweisen) Befreiung von der Doppelbesteuerung in mehr als einem Steuerhoheitsgebiet. Fraglich ist (insbesondere wegen der effektiven fünfprozentigen Steuerpflicht der Dividende), ob der Fall unter den Wortlaut „ganz oder teilweise unversteuert“ fällt.

**Petition:** Das körperschaftsteuerliche Schachtelprivileg für ausgeschüttete Gewinne einer Kapitalgesellschaft (§ 8b KStG) zur Vermeidung einer Mehrfachbesteuerung derselben Einkünfte (Kaskadeneffekt) ist systematisch notwendig und explizit im Gesetz vorgesehen. Auch wenn die Zahlung einer Dividende vom Wortlaut erfasst ist, sollte sie daher nicht von der Mitteilungspflicht umfasst sein. Für die Zahlung von Liquidationsraten sollte dies gleichermaßen gelten.

## **Kennzeichen § 138e Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe c AO**

*Das Kennzeichen erfasst Gestaltungen, die zum Gegenstand haben, „dass die Gestaltung eine Übertragung oder Überführung von Vermögensgegenständen vorsieht, soweit sich die steuerliche Bewertung des Vermögensgegenstandes in den beteiligten Steuerhoheitsgebieten wesentlich unterscheidet.“*

Laut der Gesetzesbegründung (Bundestags-Drucksache 19/14685, Seite 38) ist eine Gestaltung nicht mitteilungsspflichtig, wenn „der unterschiedliche Wertansatz 10 Prozent oder weniger beträgt“. Unklar ist jedoch, auf welchen Wert diese Grenze bezogen werden soll.

**Petition:** Die Wesentlichkeitsgrenze von 10 Prozent sollte genauer erläutert werden.

Weiterhin ist eine Mitteilungspflicht für die konzerninterne Übertragung von Wirtschaftsgütern zur Erfüllung des Geschäftszwecks in keiner Weise vom Zweck der Richtlinie gedeckt.

**Petition:** Übertragungen und Verrechnungen im Rahmen eines konzernweiten oder regionalen Einkaufs (für materielle und immaterielle Wirtschaftsgüter), Warenbewegungen im Rahmen der Wertschöpfungskette des Unternehmens sowie die permanente oder vorübergehende Verbringung von Wirtschaftsgütern zum Ausgleich von Kapazitätsengpässen oder für Demo-Zwecke sollten von der Mitteilungspflicht ausgenommen werden.

### **Kennzeichen § 138e Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO**

*§ 138e Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO erfasst „Gestaltungen, die zu einer Aushöhlung der Mitteilungspflicht gemäß den Rechtsvorschriften zur Umsetzung des Standards für den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen (gemeinsamer Meldestandard) führen können oder die sich das Fehlen derartiger Rechtsvorschriften zu Nutze machen.“*

#### **Buchstabe a**

*§ 138e Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a AO verpflichtet zur Mitteilung von Gestaltungen, welche die Nutzung eines Kontos, eines Produkts oder einer Anlage umfassen, „welches oder welche kein Finanzkonto im Sinne des § 19 Nr. 18 des Gesetzes zum automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten (Finanzkonto) ist oder vorgeblich kein Finanzkonto ist, jedoch Merkmale aufweist, die denen eines Finanzkontos entsprechen.“*

Nach § 19 Nr. 18 des Gesetzes zum automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten (FKAustG) handelt es sich bei einem Finanzkonto um "ein von einem Finanzinstitut geführtes Konto". Sofern ein Konto die Tatbestandsmerkmale des § 19 Nr. 18 FKAustG erfüllt, liegt ein Finanzkonto vor. Mit großer Wahrscheinlichkeit wird ein Konto, welches die Merkmale eines Finanzkontos aufweist, auch ein Finanzkonto in diesem Sinne sein.

Grundsätzlich Anmerkung: Diese Konten werden bereits über die Regelungen des FKAustG an das BZSt gemeldet, so dass es durch die Mitteilungspflicht nach § 138e Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a AO zu einer unnötigen Doppelmeldung kommen würde.

#### **Buchstabe c**

Die Nummer 2 Buchstabe c umfasst die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuer-gestaltungen, die Einkünfte und Vermögen als Produkte oder Zahlungen einstufen, „*die nicht dem automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten nach dem gemeinsamen Meldestandard unterliegen.*“ Damit soll eine Umqualifizierung von Einkünften und Vermögensgegenständen zu Finanzprodukten erfasst werden, die keiner Meldeverpflichtung nach dem gemeinsamen Meldestandard unterliegen. Dies stellt eine Anpassung des Anwendungsbereiches des FKAustG dar.

Grundsätzlich Anmerkung: Sollte der Gesetzgeber Anpassungsbedarf bei den zu meldenden Produkten sehen, sollte dies über eine Anpassung des FKAustG erfolgen und nicht über die Umsetzung der DAC6-Richtlinie, da dies im Ergebnis dazu führt, dass der automatische Informationsaustausch in zwei unterschiedlichen gesetzlichen Grundlagen geregelt ist.

### **Buchstabe e**

Es sollte klargestellt werden, dass eine „Einbeziehung von Rechtsträgern, Steuergestaltungen oder Strukturen“, welche die Meldung nach dem gemeinsamen Meldestandard „*ausschließen oder vorgeblich ausschließen*“, nur dann unter die Mitteilungspflicht nach Buchstabe e fallen, wenn der Ausschluss der Meldung das Hauptziel der Einbeziehung ebensolcher Rechtsträger, Steuergestaltungen oder Strukturen ist. Ist dies dagegen nur ein Nebeneffekt, sollte keine Meldung erforderlich sein, da ansonsten der Sinn und Zweck des FKAustG ausgehöhlt wird.

### **Buchstabe f**

Die Nummer 2 Buchstabe f umfasst die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen, die darauf gerichtet sind, „*Verfahren zur Erfüllung der Sorgfaltspflichten, die Finanzinstitute zur Erfüllung ihrer Meldepflichten bezüglich Informationen zu Finanzkonten nach dem gemeinsamen Meldestandard anwenden*“, auszuhöhlen oder Schwächen in diesen Verfahren auszunutzen.

Grundsätzlich Anmerkung: Schwächen in den Meldesystemen der Banken sind den Inhabern von Finanzkonten grundsätzlich nicht bekannt und können damit nicht ausgenutzt werden. Sollten Schwächen in den Meldeverfahren bekannt sein, sollten diese über das FKAustG oder das entsprechende nationale Umsetzungsgesetz beseitigt werden.

### **Kennzeichen § 138e Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO (intransparente Beteiligungsketten)**

Wir geben zu bedenken, dass dieses Kennzeichen nur konzerninterne Gestaltungen erfassen sollte, da Beteiligungsstrukturen fremder Dritter oftmals nicht nachprüfbar sind und insgesamt Geschäftsbeziehungen jeglicher Art zu Kunden in der Stellung eines fremden Dritten nicht unter den Begriff der Gestaltung gefasst werden können.

### **Kennzeichen § 138e Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 Buchstabe a AO („Safe Harbour“-Regelung)**

*Das Kennzeichen erfasst „Verrechnungspreisgestaltungen, bei denen eine unilaterale Regelung genutzt wird, die für eine festgelegte Kategorie von Nutzern oder Geschäftsvorfällen gilt und die dafür in Betracht kommende Nutzer von bestimmten Verpflichtungen befreit, die aufgrund der allgemeinen Verrechnungspreisvorschriften eines Steuerhoheitsgebiets sonst zu erfüllen wären.“*

**Beispiel:** Eine ausländische Konzerneinheit vergibt gegen Zahlung eines nach Fremdvergleichsgrundsätzen ermittelten Zinssatzes ein grenzüberschreitendes Darlehen an ein verbundenes Unternehmen im Inland. Zufälligerweise fällt der so ermittelte fremdübliche Zinssatz auch in den Bereich einer „Safe Harbour“-Regelung, welche die ausländische Gesellschaft von bestimmten Verrechnungspreisvorschriften befreit (wie bspw. die Mindestverzinsungsvorschriften in der Schweiz).

Eine „Safe Harbour“-Regelung für Zinssätze stellt eine pauschale Behandlung bestimmter Geschäftsvorfälle dar und wird grundsätzlich vom Kennzeichen des § 138e Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 Buchstabe a AO erfasst.

**Petition:** Ein Geschäftsvorfall sollte nicht deshalb meldepflichtig sein, weil er außerhalb einer aktiven Steuergestaltung bei Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes zufällig in den Rahmen einer „Safe Harbour“-Regelung fällt. Dies gilt insbesondere, wenn Unternehmen auf Basis anerkannter Verrechnungspreismethoden ihr Möglichstes tun, um (auch zur Vermeidung von Doppelbesteuerungsrisiken durch einseitige Verrechnungspreisanpassungen durch die Steuerbehörden eines Landes) die Fremdüblichkeit einer Transaktion zu gewähr-

leisten und zu dokumentieren. Außerdem sollte klargestellt werden, dass Anpassungen innerhalb einer bestehenden „Safe Harbour“-Regelung keine Gestaltung sind.

Nach der Gesetzesbegründung (Bundestags-Drucksache 19/14685, Seite 40) handelt es sich nicht um eine unilaterale Regelung im Sinne dieses Kennzeichens, sofern die Regelung von der OECD akzeptiert wird: „Das ist beispielsweise der Fall bei der Behandlung von sog. Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung (Kapitel VII der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017).“

**Petition:** Diese praxisgerechte Ausnahme ist sehr zu begrüßen. Um mehr Rechtssicherheit für Intermediär und Nutzer zu erhalten, sollte die Nutzung von Safe Harbour-Regelungen bei der Verrechnung von konzerninternen Dienstleistungen mit einer geringen Wertschöpfung in eine EU-weit einheitliche „White List“ aufgenommen werden.

### **Kennzeichen § 138e Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 Buchstabe b AO**

*Das Kennzeichen erfasst „Verrechnungspreisgestaltungen, bei denen immaterielle Werte oder Rechte an immateriellen Werten an ein verbundenes Unternehmen übertragen oder zwischen dem Unternehmen und seiner ausländischen Betriebsstätte überführt werden, für die zum Zeitpunkt ihrer Übertragung oder Überführung keine ausreichenden Vergleichswerte vorliegen und zum Zeitpunkt der Transaktion die Prognosen voraussichtlicher Cashflows oder die vom übertragenen oder überführten immateriellen Wert erwarteten abzuleitenden Einkünfte oder die der Bewertung des immateriellen Wertes oder Rechts an immateriellen Werten zugrunde gelegten Annahmen höchst unsicher sind, weshalb der Totalerfolg zum Zeitpunkt der Übertragung oder Überführung nur schwer absehbar ist (schwer zu bewertende immaterielle Werte).“*

**Beispiel:** Eine inländische Gesellschaft hat ein immaterielles Wirtschaftsgut selbst erstellt. Dieses immaterielle Wirtschaftsgut wird an ein ausländisches verbundenes Unternehmen lizenziert, wobei das wirtschaftliche Eigentum bei der inländischen Gesellschaft verbleibt. Für die Lizenzierung gibt es keinen fremdüblichen Vergleichspreis, da es sich bei dem Wirtschaftsgut bspw. um eine spezifisch für die Unternehmensgruppe entwickelte Software handelt.

Fraglich ist, ob aufgrund des Wortlauts des Kennzeichens eine Lizenzierung als Übertragung eines Rechts an dem immateriellen Wert zu qualifizieren ist.

**Petition:** Die Übertragung setzt den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums voraus. Dagegen ist die zeitlich befristete Nutzungsüberlassung (Lizenz), also die Einräumung des Rechts, das Immaterialgut innerhalb der vertraglich festgelegten Grenzen zu nutzen, ohne Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums keine Rechtsübertragung und sollte daher nicht der Meldepflicht unterliegen.

### **Kennzeichen § 138e Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 Buchstabe c AO**

*Das Kennzeichen erfasst „Verrechnungspreisgestaltungen, bei denen innerhalb von verbundenen Unternehmen eine grenzüberschreitende Übertragung oder Verlagerung von Funktionen, Risiken, Wirtschaftsgütern oder sonstigen Vorteilen stattfindet und der erwartete jährliche Gewinn vor Zinsen und Steuern des übertragenden Unternehmens über einen Zeitraum von drei Jahren nach der Übertragung weniger als 50 Prozent des jährlichen Gewinns vor Zinsen und Steuern des übertragenden Unternehmens beträgt, der erwartet worden wäre, wenn die Übertragung nicht stattgefunden hätte.“*

**Beispiel:** Auf die deutsche Muttergesellschaft wird deren ausländische Tochtergesellschaft (bisher 100 Prozent-Beteiligung) verschmolzen. Die Tochtergesellschaft besitzt keine immateriellen Wirtschaftsgüter. Da es im Zuge der Verschmelzung zu einer grenzüberschreitenden Übertragung von Wirtschaftsgütern innerhalb verbundener Unternehmen kommt, stellt sich die Frage der Anwendung des Kennzeichens § 138e Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 Buchstabe c AO. Bei der dort angeordneten Vergleichsrechnung beträgt das (zukünftige) EBIT immer 0, womit das Kennzeichen erfüllt wäre und mangels des Main-Benefit-Tests eine Mitteilungspflicht in Frage kommt.

**Petition:** Konzerninterne Fusionen und Abwicklungen stellen keine Steuergestaltung dar, sondern sind Teil eines normalen Verfahrens zur Beseitigung überschüssiger Einheiten nach Unternehmenszusammenschlüssen. Diese Vorgänge sollten nicht zur Mitteilungspflicht führen. Da im Beispielfall die Tochtergesellschaft untergeht, sollte eine Vergleichsrechnung nicht aufzustellen und § 138e Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 Buchstabe c AO nicht einschlägig sein.

### **Ergänzung hinsichtlich Verrechnungspreisgestaltungen**

Eine erhebliche Erleichterung sowohl für die Steuerpflichtigen als auch die Finanzverwaltung würde erreicht, wenn alle Transaktionen, die unter **bilaterale oder multilaterale Vorabverständigungsverfahren** (Advance Pricing Agreements, APA) fallen, von der Mitteilungspflicht ausgenommen würden. Wenn eine Transaktion unter ein APA fällt, führt die Vereinbarung mit den Steuerbehörden bereits zu einer Mitteilung des betroffenen Sachverhalts. Eine erneute Mitteilung erscheint daher nicht zielführend.

Verrechnungspreissachverhalte, wie die konzerninterne Übertragung von immateriellen Wirtschaftsgütern oder Funktionsverlagerungen, sind grundsätzlich mitteilungsspflichtig. Sofern für diese Transaktionen bereits eine gesetzliche Mitteilungspflicht und/oder Aufzeichnungspflicht nach **§ 138 Abs. 2 AO** bzw. **§ 90 Abs. 3 AO** besteht, erlangen die Finanzverwaltungen bereits im Rahmen der Veranlagung bzw. Außenprüfung Kenntnis über diese Sachverhalte. Es wäre daher sinnvoll und effizient, dass Transaktionen, welche bereits steuerlichen Meldepflichten unterliegen, nicht mehrfach gemeldet werden müssen.

Zudem sollte klargestellt werden, dass die Erbringung von Leistungen zwischen Konzerngesellschaften grundsätzlich nicht unter die Kennzeichen des § 138e Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 AO fällt, sofern nicht weitere, in den Kennzeichen genannte Voraussetzungen der Mitteilungspflicht erfüllt werden.

### **Ergänzung zu § 138f Abs. 2 AO (Mitteilungsfrist)**

Wenngleich die Mitteilungsfrist von 30 Tagen bereits in der Richtlinie geregelt ist, bleibt festzuhalten, dass diese kurze Frist in der Praxis nur schwer eingehalten werden kann. Unternehmen gehen davon aus, dass sie mindestens zwei bis drei Wochen allein für die Identifizierung, Vorbereitung und Überprüfung der Mitteilungspflicht benötigen. Das bedeutet, dass dieser Prozess innerhalb von etwa einer Woche nach dem Eintritt eines mitteilungsspflichtigen Ereignisses beginnen muss. Dazu ist es erforderlich, mindestens jede Woche eine Überprüfung aller potenziell mitteilungspflichtiger Transaktionen durchzuführen. Dies ist – auch aufgrund der benötigten Personalressourcen – für die Unternehmen sehr belastend und in einigen Fällen kaum durchführbar.

Im Rahmen der Evaluation der Richtlinie sollte eine Verlängerung der Mitteilungsfrist erwogen werden. Würde die Frist z. B. auf 60 Tage verlängert, würde den Unternehmen zumindest ermöglicht, die Überprüfung der potenziell mitteilungspflichtigen Transaktionen monatlich durchzuführen.

### **Ergänzung zu § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 6 AO (Angabe des Datums)**

Im Datensatz soll „das Datum des Tages, an dem der erste Schritt der Umsetzung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung gemacht wurde oder voraussichtlich gemacht werden wird“ angegeben werden. Hier ist eine Klarstellung notwendig, wie dieses Datum zu bestimmen ist, da Entscheidungsprozesse in größeren Unternehmen und in Abhängigkeit der Größe eines Projekts durchaus mehrere Monate in Anspruch nehmen können. Handhabbar wäre, auf das Datum von Vertragsabschlüssen bzw. den Zeitpunkt des ersten Umsetzungsschrittes abzustellen.

### **Ergänzung zu § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 8 AO (Angaben zum wirtschaftlichen Wert)**

Im Datensatz soll der „tatsächliche oder voraussichtliche wirtschaftliche Wert der grenzüberschreitenden Steuergestaltung“ gemeldet werden. Nach der Gesetzesbegründung (Bundestags-Drucksache 19/14685, Seite 43) bemisst sich der wirtschaftliche Wert einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung „nicht am erwarteten steuerlichen Vorteil der Steuergestaltung, sondern bezieht sich auf die konkrete Transaktion. Maßgebend zur Wertbestimmung kann insbesondere die Höhe der Gegenleistung oder der Investition sein.“

Zu Recht stellt die Gesetzesbegründung zwar fest, dass an die Wertermittlung keine überhöhten Anforderungen zu stellen sind, da nach der Höhe dieses Werts keine Abgabe bemessen wird. Aus Sicht der Praxis sind aber dennoch Erläuterungen erforderlich, wie der wirtschaftliche Wert einer Steuergestaltung zu bestimmen ist. Anderenfalls werden die Angaben in keiner Weise vergleichbar und nicht geeignet sein, der Finanzverwaltung Hinweise zu geben. Dies betrifft auch Dauersachverhalte. Eine Möglichkeit zur Klarstellung besteht darin, dass auf den (ggf. abgezinsten) Wert der kumulierten Zahlungen innerhalb der vertraglich vorgesehenen Laufzeit abzustellen ist. Ebenso sollte klargestellt werden, dass keine Anpassungspflicht des Meldeinhaltes besteht, sofern eine von dem gemeldeten Wert abweichende Entwicklung eintritt.

Soweit die Höhe der Gegenleistung maßgebend sein soll, stellt sich in der Praxis die Frage, ob der Fremdvergleichsmaßstab anzulegen ist. Dies sollte nicht der Fall sein. Vielmehr müssten in Umwandlungsfällen, in denen die Übernahme von Buchwerten gesetzlich zulässig ist, auch diese als wirtschaftlicher Wert angesetzt werden können.

Zudem sollte eine Bagatellgrenze definiert werden, unterhalb derer eine Angabe unterbleiben kann.