

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3. April 2020

**Anwendung der Vorschriften über die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuer-
gestaltungen, Anhörung zum Diskussionsentwurf eines BMF-Schreibens vom 2. März 2020
(IV A 3 – S 0304/19/10006 :002)**

Sehr geehrter Herr Dr. Misera,

für die Möglichkeit, zu dem Entwurf eines BMF-Schreibens „Anwendung der Vorschriften über die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen“ Stellung nehmen zu können, bedanken wir uns. Durch die vorgesehene Frist von knapp fünf Wochen wurde eine sachgerechte Befassung mit dem Entwurf und eine fachliche Einbindung der betrieblichen Praxis grundsätzlich möglich.

Wir begrüßen sehr, dass mit dem BMF-Schreiben die Umsetzung der Mitteilungspflicht in der betrieblichen Praxis präzisiert und erleichtert werden soll. Die Rückmeldungen, die uns von Seiten der Unternehmen erreicht haben, verdeutlichen die erhebliche Komplexität und die zahlreichen Anwendungsfragen, die mit dieser neuen Verpflichtung einhergehen.

Wenngleich mit dem Entwurf des BMF-Schreibens einige Fragen der betrieblichen Praxis beantwortet werden, sehen wir noch erheblichen weitergehenden Klarstellungsbedarf. Wir verweisen dazu auf unsere Anmerkungen zu den einzelnen Randziffern.

Die Verhinderung einer „Mitteilungsflut“ von in Unternehmen üblichen, nicht steuerlich motivierten Sachverhalten liegt sowohl im Interesse der Steuerpflichtigen bzw. der Intermediäre als auch der Finanzverwaltung. Es ist daher richtig, die Mitteilungspflicht sachgerecht einzugrenzen. Der aktuelle Entwurf bleibt an dieser Stelle jedoch noch hinter den Anforderungen der betrieblichen Praxis zurück. Wir plädieren daher dafür, in das BMF-Schreiben weitere nicht mitteilungsspflichtige Sachverhalte aufzunehmen und die „White List“ zu ergänzen.

Für die betriebliche Praxis wäre es ferner sehr hilfreich, wenn eine „White List“ von nicht mitteilungsspflichtigen Sachverhalten nicht nur nationale Wirkung entfalten würde, sondern zudem auch EU-weit möglichst deckungsgleich abgestimmt werden könnte. 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. Auch bei der Bestimmung des Intermediärs, Nutzers oder anderen an der Steuergestaltung Beteiligten wäre zur Vermeidung von Doppelmeldungen und Nicht-Meldungen aufgrund unterschiedlicher nationaler Umsetzungen eine EU-weite Koordination wünschenswert.

Wir bitten zudem zu berücksichtigen, dass gerade viele kleine und mittelständische Unternehmen aufgrund ihrer beschränkten Kapazitäten mit der rechtzeitigen Erfüllung der erforderlichen Pflichten überfordert sein können und insofern bei der Durchführung von Ordnungswidrigkeitsverfahren wegen § 379 AO Augenmaß geboten ist.

Aufgrund der Corona-Pandemie kommt es derzeit zu einem zunehmenden Ausfall bzw. eingeschränkten Einsatzmöglichkeiten der Mitarbeiter in den berichtspflichtigen Unternehmen. Da die Mitteilungspflichten grenzüberschreitender Steuergestaltungen mit erheblichem Implementierungsaufwand und Anpassungen bestehender Compliance-Abläufe einhergehen, regen wir dringend an, die Pflicht zur erstmaligen Mitteilung an das BZSt bis zum 1. Juli 2021 zu verschieben. Hierdurch gehen der Finanzverwaltung keinerlei Informationen verloren, da lediglich

der Zeitpunkt der Meldungen verschoben wird. Da es sich um ein europaweites Problem handelt, sollte eine entsprechende Verschiebung auch europaweit ermöglicht werden.

Wir bitten Sie, unsere Anmerkungen und Ergänzungsvorschläge in den weiteren Beratungen zur Erarbeitung des BMF-Schreibens zu berücksichtigen.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.

Dr. Rainer Kambeck

BUNDESVERBAND
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.

Dr. Monika Wünnemann

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN
HANDWERKS E. V.

Carsten Rothbart

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.

Dr. Oliver Perschau

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.

Joachim Dahm

Yokab Thomsen

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.

Dr. Volker Landwehr

Nikolas Malchau

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND
(HDE) E.V.

Ralph Brügelmann

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.

Michael Alber

Anmerkungen zu den Randziffern des Entwurfs:**Zu Rz. 9: Begriff der Steuergestaltung (§ 138d Abs. 2 Satz 1 AO)**

Es ist zu begrüßen, dass der Entwurf des BMF-Schreibens den Begriff der Steuergestaltung erläutert, da im Gesetz eine entsprechende Definition fehlt. Die fehlende Definition 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. Daher bedarf es einer Klarstellung, unter welchen Voraussetzungen Erweiterungen bzw. Änderungen einer bestehenden (bereits gemeldeten) Steuergestaltungen zu einer (erneuten aktualisierten) Mitteilungspflicht führen können (vgl. hierzu auch unsere Anmerkungen zu Rz. 186).

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.

Petition: Es sollte ergänzend 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 (neue) Gestaltung gewertet werden. Im Übrigen verweisen wir auf unsere Anmerkungen zu Rz. 186 des Diskussionsentwurfs.

Es ist zu begrüßen, dass in Rz. 9 für die Annahme einer Steuergestaltung ein bewusster aktiver Schaffensprozess erforderlich ist. Es sollte zudem klargestellt werden, dass nicht nur der Schaffensprozess eine bewusste aktive Handlung voraussetzt, sondern dass auch die steuerliche Bedeutung, die durch die Handlung ausgelöst wird, bewusst und aktiv herbeigeführt wird. Andernfalls würde der Begriff der „Steuergestaltung“ auch auf solche Sachverhalte ausgedehnt, die gerade nicht bewusst und aktiv einen steuerlichen Zweck verfolgen.

Petition: In Rz. 9 Satz 3 sollte klargestellt werden, dass eine Steuergestaltung nur dann vorliegen kann, wenn die steuerliche Bedeutung/Konsequenz dem Nutzer bzw. Intermediär bewusst war und die steuerlichen Folgen aktiv herbeigeführt wurden.

Zu Rz. 13: Bereitstellung zur Umsetzung (§ 138d Abs. 5 Nr. 1 AO)

Nach Rz. 13 muss *„eine erkennbare Absicht des Nutzers bestehen, die ihm individuell dargelegte (...) 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.“*

Dies ist eine subjektive Einschätzung, die schwer festzustellen sein wird und Fragen aufwirft: Welche Kriterien sollen herangezogen werden, um diese Absicht festzustellen? Was bedeutet „anderweitig zur Verfügung gestellt“? Allein die Tatsache, dass der Nutzer die Unterlagen bekommt, kann nicht als Absicht zur Umsetzung gedeutet werden. Dies erfordert viel mehr als nur die Unterlagen zu erhalten.

In diesem Zusammenhang ist an das Advisory Business der Banken zu denken. Es sollte vermieden werden, dass jedes einzelne Kundengespräch eine Meldung nach sich zieht, allein dadurch, dass dem Kunden verschiedene Optionen dargestellt werden. Aus diesem Grund wäre es begrüßenswert, eine klare Grenze zwischen Kundengesprächen im Advisory Bereich und tatsächlichem „zur Verfügung stellen“ einer Gestaltung zu definieren.

Petition: Wir plädieren dafür, dass Kundengespräche nicht anders zu behandeln sein sollten als „unverbindliche und reine Werbemaßnahmen, mit denen ein Intermediär auf eine Beauftragung abzielt“. Diese fallen laut Entwurf nicht unter den Anwendungsbereich dieses Ereignisses.

Zu Rz. 16 und 17: Verwirklichung des ersten Schrittes (§ 138d Abs. 5 Nr. 3 AO)

Angesichts der knappen Ausführungen in dem Entwurf des BMF-Schreibens ist weiterhin nicht ganz klar, was der erste Schritt der Umsetzung konkret bedeutet.

Petition: Wir bitten um eine klare und damit rechtssichere Definition dieses Begriffes (vgl. hierzu auch unsere Anmerkung zu Rz. 259).

Zu Rz. 18: Begriff der „an der Gestaltung Beteiligten“ (§ 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO)

In der betrieblichen Praxis besteht trotz der Erläuterungen des BMF-Schreibens 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 übergewandten Auslandsbeteiligungen der A-GmbH hergestellt wird.

Grundsätzlich würde – über Nutzer und Intermediäre hinaus – in zahlreichen Fällen eine Mitteilungspflicht erzeugt, wenn nur der „andere Beteiligte“ in einem anderen Hoheitsgebiet ansässig ist, die Gestaltung aber an sich nicht grenzüberschreitend ist.

Beispiel: Mit dem derzeitigen Wortlaut der Rz. 18 wird der Anwendungsbereich der Mitteilungspflicht selbst dann eröffnet, wenn sich die Gestaltung zwar komplett innerstaatlich vollzieht, aber ein – an der Gestaltung vollkommen Unbeteiligter – als Darlehensgeber auftritt. Setzen beispielsweise Konzerngesellschaften im Ausland eine Steuergestaltung um und gewährt die deutsche Konzernobergesellschaft lediglich im Rahmen einer regulären Intercompany-Line ein Darlehen wäre nun – nach Maßgabe von Rz. 18 – das Tatbestandsmerkmal der Grenzüberschreitung erfüllt, obwohl weder der Gesetzeswortlaut des § 138d Abs. 2 Satz 1 Buchstabe a bis d AO noch die EU-Richtlinie dieses vorsehen.

Petition: Es sollte ergänzend 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.

Zu Rz. 21: Beteiligte bei Personengesellschaften und Gemeinschaften

Bei Personengesellschaften und Gemeinschaften wird in Rz. 21 klargestellt, dass Nutzer der grenzüberschreitenden Steuergestaltung i. S. d. § 138d Abs. 5 AO die Personengesellschaft bzw. Gemeinschaft selbst ist. Die Gesellschafter und Gemeinschaftler seien in diesem Fall andere an der Gestaltung Beteiligte.

Demnach wären sämtliche Gesellschafter einer Personengesellschaft Beteiligte. Da u. E. eine Beteiligung an einer grenzüberschreitender Steuergestaltung eine aktive Beteiligung an dem verwirklichten Sachverhalt voraussetzt (s. o.), bedarf es hier einer Konkretisierung. Gesellschafter sollten nur dann als Beteiligte einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung angesehen werden, wenn diese aktiv an der Gestaltung mitwirken (z. B. wenn der Sondervermögensbereich eines Gesellschafters von der Gestaltung betroffen ist). Dieses ergibt sich auch aus Rz. 18, wonach zu den an der Gestaltung Beteiligten neben dem Nutzer bzw. den Nutzern auch ihre jeweiligen Geschäfts- oder Vertragspartner hinsichtlich der jeweiligen Steuergestaltung gehören.

Petition: Es sollte klargestellt werden, dass bei Personengesellschaften und Gemeinschaften deren Gesellschafter und Gemeinschaftler nur dann als Beteiligte einer Steuergestaltung anzusehen sind, wenn diese aktiv an der Gestaltung mitwirken. Aus der blo-

ßen Ansässigkeit eines nicht an der Gestaltung aktiv beteiligten Gesellschafters bzw. Gemeinschafters sollte sich hingegen kein grenzüberschreitendes Element ergeben. Ferner sollte klargestellt werden, dass nur unmittelbar an einer Personengesellschaft Beteiligte, unabhängig davon, ob es sich um natürliche Personen, Kapitalgesellschaften oder wiederum Personengesellschaften handelt, andere an der Gestaltung Beteiligte sein können. Mittelbare an einer Personengesellschaft Beteiligte sollten hingegen nicht erfasst werden.

Weiterhin hat in bestimmten Konstellationen der Intermediär keine Kenntnis von den jeweiligen Nutzern. Bei Vorliegen einer Globalurkunde hat die Kapitalverwaltungsgesellschaft insbesondere im Bereich der Publikumsfonds keine Kenntnis von den jeweiligen Anlegern.

Petition: Mangels Umsetzbarkeit in der Praxis bitten wir hier davon abzusehen, dass es sich bei Anlegern von aufsichtsrechtlichen Publikumsfonds um Nutzer i. S. d. § 138d Abs. 5 AO handeln kann.

Typischerweise hat außerdem der Emittent von Finanzinstrumenten keine Kenntnis von den jeweiligen Investoren.

Petition: Wir bitten unser vorgenanntes Petition auch in diesem Fall anzuwenden.

Zu Rz. 22 und 51: Beteiligte bei Konzernstrukturen

In Rz. 51 wird klargestellt, dass für Zwecke der Meldepflichten innerhalb einer Konzernstruktur die rechtlich und steuerrechtlich eigenständigen Unternehmenseinheiten unabhängig voneinander Intermediär, Nutzer oder anderer an der Gestaltung Beteiligter sein können.

Es erscheint unklar, was mit „rechtlich und steuerrechtlich eigenständigen“ Unternehmenseinheiten gemeint ist. Fraglich ist beispielsweise, ob Personengesellschaften „steuerrechtlich eigenständig“ sind.

Petition: Es sollte konkretisiert werden, wann eine Unternehmenseinheit steuerrechtlich eigenständig ist (bspw. bei Personengesellschaften oder Organschaftsverhältnissen).

In dem Beispiel unter Rz. 51 heißt es weiter, dass *„weitere in die Gestaltung einbezogene Konzerngesellschaften, bei denen keine steuerlichen Vorteile eintreten sollen, an der Gestaltung Beteiligte sind“*. In die Gestaltung einbezogen sind u. E. Konzerngesellschaften, die Geschäfts- bzw. Vertragspartner hinsichtlich der jeweiligen Steuergestaltung sind (vgl. Rz. 18).

Petition: Es sollte klargestellt werden, dass Konzerngesellschaften, bei denen kein steuerlicher Vorteil eintritt und die auch nicht aktiv bei der jeweiligen Gestaltung als Geschäfts- oder Vertragspartner mitwirken, nicht als Beteiligte der Steuergestaltung anzusehen sind.

Zu Rz. 23: Grenzüberschreitender Bezug (§ 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 AO)

„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).“

Diese Betroffenheit mehrerer Staaten muss zusätzlich zu einer der Bedingungen des § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a bis e AO erfüllt sein. Es stellt sich die Frage, unter welchen Voraussetzungen ein EU-Mitgliedstaat oder Drittstaat von einer Gestaltung „betroffen“ ist. U. E. ist hierbei auf eine Auswirkung auf das Steueraufkommen des jeweiligen Staates abzustellen sowie ergänzend hierzu auf eine Aushöhlung von Meldepflichten nach FATCA/CRS.

Petition: Es sollte konkretisiert werden, unter welchen Voraussetzungen eine Gestaltung einen Staat „betrifft“.

Zu Rz. 29: Steuerliche Erheblichkeit der Tätigkeit

Gemäß Rz. 29 muss eine steuerliche Tätigkeit erheblich sein, damit ein grenzüberschreitender Bezug i. S. d. § 138d Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe d AO vorliegt. Wann genau eine Tätigkeit steuerlich erheblich ist, wird jedoch nicht näher erläutert. Folglich besteht hier Unsicherheit für den Steuerpflichtigen, da die Einordnung als „steuerlich erheblich“ grundsätzlich im Ermessen der Behörde liegt. So könnte u. U. bereits eine Meldepflicht ausgelöst werden, wenn eine grenzüberschreitende Dienstleistung von/an einen „anderen an der Gestaltung Beteiligten“ erbracht wird.

Petition: Es sollte konkretisiert werden, wann eine „erhebliche Tätigkeit“ i. S. d. § 138d Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe d AO vorliegt.

Zu Rz. 35, 36: Nichtbeanstandungsregelung

Es sollte nicht beanstandet werden, wenn zwischen Intermediär und Nutzer vertraglich vereinbart wird, dass die Mitteilung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung vollständig vom Nutzer übernommen wird. Somit wäre eine zwischen Intermediär und Nutzer vertraglich vereinbarte Verlagerung der Meldepflicht auf den Nutzer über die jetzt vorgesehenen Konstellationen hinaus in weiteren Fällen möglich.

Petition: Wir bitten, eine entsprechende Nichtbeanstandungsregelung aufzunehmen.

Zu Rz. 41: Vermarkten

In Rz. 41 wird darauf hingewiesen, dass *„eine grenzüberschreitende Steuergestaltung vermarktet wird, sobald sie auf den Markt gebracht und dort gegenüber Dritten angeboten wird“*.

Petition: Hier sollt ergänzend aufgenommen werden, dass verbundene Unternehmen nicht als Dritte anzusehen sind.

Zu Rz. 42: Konzipieren

Eine weitere Konkretisierung des Tatbestandsmerkmals „Konzipieren“ (*„Konzipieren für Dritte ist das Planen, Entwerfen oder Entwickeln einer konkreten Steuergestaltung in Bezug zu einem bestimmten Nutzer oder zu einer Mehrzahl von Nutzern.“*) ist bedeutsam, da sie dazu dienen kann, vom Gesetzgeber nicht fokussierte Sachverhalte abzugrenzen.

Petition: Die Definition des Tatbestandsmerkmals „Konzipieren“ sollte daher konkretisiert werden.

Zu Rz. 46: Bloße Verbreitung allgemeiner Informationen

In dem Entwurf wird ausgeführt, dass 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, noch kein „zur Nutzung bereitstellen“ ist; 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.

Petition: Wir regen folgende Streichung des o.g. Satzes an, um eine praktische Anwendung der Randziffer zu gewährleisten und eine Abgrenzung zwischen Vermarktung und Bereitstellung von Informationen zu erreichen: *„...ist dagegen noch kein „zur Nutzung bereitstellen. ggf. können im Einzelfall die Voraussetzungen für ein Vermarkten vorliegen.“*

Zu Rz. 47: Verwalten der Umsetzung (§ 138d Abs. 1 AO)

In Rz. 47 wird ausgeführt, dass *„die Verwaltung der Umsetzung durch Dritte die verantwortliche Leitung durch Dritte der konkreten Umsetzung der Steuergestaltung erfasst“*. Es wird angeregt, klarstellend zu ergänzen, dass in diesem Kontext ein Kreditinstitut keine „verantwortliche Leitung“ ausübt, wenn es im Rahmen einer durch einen anderen Intermediär verwalteten Steuergestaltung ausschließlich banktypische Dienstleistungen, wie beispielsweise Kontoführung, Ausführung von Überweisungen, Einzahlungs- und Auszahlungsanweisungen, Verwahrung von Wertpapieren, Abwicklung von Wertpapierkauf- und Wertpapierverkaufsaufträgen, Clearing von Derivaten, Wertpapierverwahrung im Rahmen der Sicherheitenbestellung, Anbieten von Termin-, Fest- und Tagesgeldeinlagen, Betreuung der Emittenten im Rahmen von Börsengängen und der folgenden Erstemission von Stamm- und/oder Vorzugsaktien, Finanzierungen/Außenhandelsfinanzierungen, Konsortialführung bei Krediten, Bürgschaft bzw. Garantien aus Gewährleistungsverträgen, Kredit-syndizierung) erbringt.

Petition: Es sollte unter Rz. 47 ergänzend folgender Satz aufgenommen werden: *„Eine solche verantwortliche Leitung einer konkreten Steuergestaltungsumsetzung liegt jedoch nicht vor, wenn ein Kreditinstitut im Rahmen einer durch einen anderen Intermediär verwalteten Steuergestaltung ausschließlich banktypische Dienstleistungen erbringt.“*

Beispiel: Eine Kapitalanlage wird durch eine Fachabteilung eines Unternehmens der Unternehmensleitung angeboten. Diese Kapitalanlage wurde von einem anderen unternehmensfremden Intermediär konzipiert. Die Fachabteilung hat keine Einflussmöglichkeit auf

die Ausgestaltung der Kapitalanlage. Der Fachabteilung werden lediglich die unter Rz. 112 aufgeführten Dokumente (bspw. Anlagebedingungen) vom unternehmensfremden Intermediär zur Verfügung gestellt, die an sich nicht als standardisierte Dokumentation zu qualifizieren sind. Die Fachabteilung prüft und verwaltet lediglich die eigene Beteiligung. Die Verwaltung der Kapitalanlagegesellschaft selbst (bspw. des Investmentfonds) erfolgt durch einen Dritten und nicht durch die Fachabteilung des anlegenden Unternehmens.

Petition: Es sollte klargestellt werden, dass die Fachabteilung nicht die Eigenschaft eines Intermediärs i. S. d. Rz. 47 erfüllt, da insoweit keine Verwaltung der Umsetzung einer Steuergestaltung für Dritte vorliegt. Dieses gilt u. E. auch dann, wenn die o. g. "Fachabteilung" bei einer Konzerngesellschaft angesiedelt ist, die andere Unternehmen innerhalb des Konzerns bei Kapitalanlagen berät und die Beteiligungen verwaltet. Die Kapitalanlage und deren Verwaltung sind nicht steuerlich indiziert und damit für sich genommen nicht mitteilungspflichtig (vgl. hierzu auch unsere Anmerkungen zur Kapitalanlage bei Rz. 103).

Zu Rz. 48 und 49: Abgrenzung zwischen Intermediär und anderen an der Gestaltung Beteiligten

Da andere an der Gestaltung Beteiligte im Gegensatz zu Intermediären selbst die Gestaltung nicht melden müssen, kommt der Abgrenzung zwischen den beiden Personengruppen eine besondere Bedeutung zu.

Es ist daher zu begrüßen, dass in Rz. 48 klargestellt wird, dass derjenige, der eine Gestaltung, die ein Kennzeichen i. S. d. § 138e Abs. 1 AO erfüllt, vermarktet, konzipiert, organisiert, zur Nutzung bereitstellt oder deren Umsetzung verwaltet, kein Intermediär ist, 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.

In Rz. 49 wird darüber hinaus klargestellt, dass derjenige, der lediglich bei der Verwirklichung einzelner Teilschritte einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung mitgewirkt hat, grundsätzlich keine Tätigkeit i. S. d. § 138d Abs. 1 AO (Intermediärstätigkeit) erbringt. Beispielhaft wird hier die bloße Darlehensvergabe eines Kreditinstituts als Teilschritt einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung beschrieben, der allein nicht dazu führt, dass das Kreditinstitut Intermediär ist. Wir begrüßen sehr, dass mit der Klarstellung hinsichtlich

der Darlehensvergabe im Zusammenhang mit einer Steuergestaltung eine sachgerechte und praktikable Anwendung ermöglicht wird.

Eine solche Abgrenzung zwischen der Mitwirkung bei einzelnen Teilschritten und der tatsächlichen Intermediärstätigkeit ist aus Sicht der Praxis erforderlich. Gerade für Banken oder Versicherungsunternehmen würde ansonsten die Gefahr bestehen, dass auch bei alltäglichen branchenüblichen Sachverhalten eine Intermediärsstellung begründet würde und ggf. eine Meldepflicht entstünde.

Petition: Klarstellend sollte die Rz. 49 um weitere Beispiele von Teilschritten grenzüberschreitender Steuergestaltungen ergänzt werden, die für sich keine Intermediärstätigkeit begründen.

Beispiel: Die von Versicherungsunternehmen im alltäglichen Geschäft erbrachten Leistungen können zwar unter Umständen im Einzelfall Teilschritt einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung sein. Allerdings ist das Versicherungsunternehmen ohne weiteres Dazutun nicht in die Vermarktung, Konzeption, Organisation oder Verwaltung der Umsetzung weiterer Teilschritte der Steuergestaltung eingebunden. Dementsprechend liegt hier keine Intermediärstätigkeit i. S. d. § 138d Abs. 1 AO des Versicherungsunternehmens vor.

Dieses gilt beispielhaft für folgende Teilleistungen von Versicherungsunternehmen:

- den Abschluss von Risikoversicherungen sowie die entsprechenden Beitragszahlungen und Leistungen im Schadensfall,
- die bloße Mitwirkung eines Versicherungsunternehmens bei der Durchführung der betrieblichen Altersversorgung im Wege Pensionsfonds, Pensionskasse, Unterstützungskasse und Direktversicherung,
- den Abschluss von Riester- und Basisrentenverträgen nebst Beitragszahlungen und Inanspruchnahme von Zulagen und Sonderausgabenabzug hierfür,
- den Abschluss nebst Beitragszahlungen und Leistungen bei kapitalbildenden Lebensversicherungen,
- die Übernahme von Risiken zwischen verschiedenen Versicherungsunternehmen über Rückversicherungsverträge.

Daneben sollte auch klarstellend folgendes Beispiel aufgenommen werden, das deutlich macht, dass bei Überweisungen/Transaktionen, bei denen ein Kreditinstitut nur die techni-

sche Plattform für die Abwicklung bereitstellt, ohne eine aktive Rolle bei der Gestaltung selbst vorzunehmen, keine Meldeverpflichtungen ausgelöst werden.

Beispiel: Ein Kreditinstitut überweist aufgrund eines Online-Kundenauftrages einen beliebigen Betrag von einem Kundenkonto auf ein Konto, welches von einem Kreditinstitut geführt wird, das in einem Land ansässig ist, welches nicht am Informationsaustausch nach CRS teilnimmt. Das Kreditinstitut stellt lediglich die technische Plattform für die Überweisung zur Verfügung, hat jedoch keinen weiteren Austausch mit den Kunden geführt.

Durch die bloße Ausführung einer Überweisung aufgrund eines Online-Kundenauftrages erbringt das Kreditinstitut keine Tätigkeit i. S. d. § 138d Abs. 1 AO. Das Kreditinstitut stellt hier lediglich die technische Plattform für die Ausführung des Kundenauftrags zur Verfügung.

Darüber hinaus sollten folgende banktypische Leistungen explizit aufgeführt werden, die lediglich als Teilschritte einer Steuergestaltung keine Tätigkeit im Sinne des § 138d Abs. 1 AO darstellen:

- Kontoführung,
- Verwahrung von Wertpapieren,
- Abwicklung von Wertpapierkauf- und Wertpapierverkaufsaufträgen,
- Clearing von Derivaten, Administrieren von Kapitalmaßnahmen,
- Wertpapierverwahrung im Rahmen der Sicherheitenbestellung,
- Anbieten von Termin-, Fest- und Tagesgeldeinlagen,
- Betreuung der Emittenten im Rahmen von Börsengängen und der folgenden Erstemission von Stamm- und/oder Vorzugsaktien,
- Finanzierungen/Außenhandelsfinanzierungen,
- Konsortialführung bei Krediten,
- Bürgschaft bzw. Garantien aus Gewährleistungsverträgen,
- Kreditsyndizierung.

Zu Rz. 51: Konzernstrukturen

In Rz. 51 wird festgehalten, dass „weitere in die Gestaltung einbezogenen Konzerngesellschaften, bei denen keine steuerlichen Vorteile eintreten sollen“, als „andere an der Ge-

staltung Beteiligte“ zu verstehen sind. Damit wird im Verwaltungswege versucht, der Anwendungsbereich zu erweitern (vgl. hierzu auch unsere Anmerkungen zu Rz. 18 und 22).

Zu Rz. 52: Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds

Die „indirekte“ Anlage über einen Investmentfonds bzw. Spezial-Investmentfonds erfolgt grundsätzlich nicht aus steuerlichen Gründen, sodass hier regelmäßig keine „Steuergestaltung“ vorliegen wird (vgl. hierzu auch unsere Anmerkungen zu Kapitalanlagen bei Rz. 103). Sollte in Einzelfällen dennoch eine Meldepflicht anzunehmen sein, bedarf es ergänzend zu Rz. 52 weiterer Konkretisierungen, in welchen Fällen ein Investmentfonds bzw. Anleger eines Investmentfonds Nutzer, Intermediär oder anderer an der Gestaltung Beteiligter ist.

Die Erfüllung potentieller Meldepflichten wird bei indirekten Anlagen über Publikumsfonds zudem dadurch erschwert, dass dem Fonds unter Umständen die Anleger nicht bekannt sind. Dem Fonds als potenziellen Intermediär ist es in diesem Fall nicht möglich, seine Meldepflichten vollständig zu erfüllen (bspw. Nennung aller Nutzer). Der Anleger als potenzieller Nutzer einer Steuergestaltung hat hingegen kein Wissen, ob auf Ebene des Fonds ein mitteilungspflichtiger Sachverhalt verwirklicht wird. Insoweit kann auch der Anleger die Mitteilungspflicht nicht erfüllen (vgl. hierzu auch unsere Anmerkungen zu Rz. 21).

Gerade die Abgrenzung zwischen Nutzern, Intermediären und anderen an der Gestaltung Beteiligten sollte EU-weit abgestimmt sein. Nur so können Doppelmeldungen und Nicht-Meldungen aufgrund unterschiedlicher Richtlinienumsetzungen vermieden werden.

Petition: Die Rz. 52 sollte um Beispiele ergänzt werden, unter welchen Voraussetzungen Fonds bzw. Anleger von Fonds Nutzer, Intermediär oder an der Gestaltung Beteiligte sind und wann diese Mitteilungspflichten zu erfüllen haben.

Die Anlage in Investmentfonds- und Spezial-Investmentfonds erfolgt nicht nur in europäische Fonds, sondern auch in Fonds, die im Drittland gelegen sind. Insoweit können sich für den gesetzlichen Vertreter des Drittland-Fonds keine Mitteilungspflichten als Intermediär ergeben. Eventuelle Mitteilungspflichten wären damit von ggf. weiteren beteiligten in der EU ansässigen Intermediären oder aber von dem Anleger (Nutzer) selbst zu erfüllen.

Für eine rechtsicherer und administrierbare Prüfung evtl. Meldepflichten bedarf es in der Praxis einer eindeutigen Zuordnung der primären Offenlegungsverpflichtung. Dabei ist dem Willen des Richtlinien- und Gesetzgebers Rechnung zu tragen, dass soweit vorhanden, primär der Intermediär die Mitteilungspflichten erfüllen soll.

Beispiel: Im Rahmen einer geplanten Kapitalanlageinvestition in einen Fonds im Drittland wird noch während der Anlageauswahlphase bei einem externen Dienstleister die sogenannte Due Diligence mit Analyse und Beurteilung der Struktur im Hinblick auf steuerliche Implikationen beauftragt. Teil des Auftrags ist auch, dass bei ggf. steuerlich günstigeren Strukturierungsmöglichkeiten (wie z. B. die Nutzung eines speziellen Investitionsvehikels oder eines „Feeders“) Hinweise darauf gegeben werden sollen. Neben dem externen Dienstleister analysiert auch der Auftraggeber selber die Struktur und stimmt die Ergebnisse im Nachhinein mit dem externen Dienstleister ab.

Petition: Klarstellend sollte in Rz. 52 ergänzt werden, dass, sofern der Auftrag zu einer sogenannten „Due Diligence“ oder ähnlichen Tätigkeiten auch die Analyse zu steuerlich günstigeren oder alternativen Strukturen enthält, die Mitteilungspflicht nicht vom Anleger (Nutzer) sondern vom externen Dienstleister als Intermediär vorzunehmen ist.

Zu Rz. 89: Mitteilungspflicht mehrere Intermediäre wegen derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung

Zur Vermeidung der Mehrfachmeldungen sieht § 138f Abs. 9 Satz 2 die Befreiung von der Meldepflicht vor, wenn mehrere Intermediäre wegen derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung dem Grunde nach anzeigepflichtig wären.

In Rz. 89 wird hingegen eine gesetzlich nicht vorgesehene zusätzliche Tatbestandsvoraussetzung aufgenommen. Denn nach den Ausführungen in Rz. 89 wird für die Befreiung weiterer Intermediäre von der Meldepflicht nach § 138f Abs. 9 Satz 2 AO vorausgesetzt, „dass der Intermediär, der die grenzüberschreitende Steuergestaltung mitgeteilt hat, den sich auf die Befreiung berufenden Intermediär benannt hat“. Diese Auffassung widerspricht dem Gesetzeswortlaut und ist daher abzulehnen. Nach § 138f Abs. 9 Satz 2 AO ist ein (weiterer) Intermediär von der Mitteilungspflicht befreit, soweit er nachweisen kann, dass die in § 138f Abs. 3 AO bezeichneten Informationen zu derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung bereits durch einen anderen Intermediär dem BZSt oder der zuständigen Behörde eines anderen EU-Mitgliedsstaates mitgeteilt wurden. Eine weitere

Voraussetzung, dass er seinerseits benannt wurde, ergibt sich nicht aus dem Gesetz. Insbesondere lässt sich eine derartige Verpflichtung nicht aus § 138f Abs. 3 Satz 2 AO ableiten. Denn bei der Angabe eines weiteren an der Steuergestaltung beteiligten Intermediärs gemäß § 138f Abs. 3 Satz 2 AO handelt es sich nicht um eine Muss-, sondern lediglich um eine Kann-Vorschrift.

Petition: Der erste Satz unter Rz. 89 ist ersatzlos zu streichen.

Zu Rz. 95 ff: Main-Benefit-Test, Niedrigbesteuerung (§ 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3a AO)

Aus der Gesetzesbegründung ergibt sich, dass diverse Kennzeichen an das Bestehen einer ausländischen Niedrigbesteuerung anknüpfen sollen (z. B. beim Einsatz von Finanzierungsgesellschaften „im niedrig besteuerten 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 agierender Unternehmen ist. Auch vor dem Hintergrund der Überlegungen, den für die Hinzurechnungsbesteuerung maßgeblichen Steuersatz abzusenken, erscheint ein Abstellen auf einen Steuersatz von 25 Prozent nicht sachgerecht.

Petition: 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. Dies betrifft z. B. die Kennzeichen i. S. d. § 138e Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchstabe d und e AO die nach dem Wortlaut erfüllt sein können, wenn allein auf die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Zahlungsempfängers abgestellt wird, auch wenn die Erträge, etwa über die Anwendung der deutschen oder ausländischen Hinzurechnungsbesteuerungsregelungen, effektiv einer höheren Besteuerung unterliegen.

Im Rahmen des Main-Benefit-Tests ist zu prüfen, ob „der Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile der Gestaltung die Erlangung eines steuerlichen Vorteils“ ist. Jedoch erläutert der Entwurf des BMF-Schreibens nicht, wie ein *Hauptvorteil* in quantitativer und zeitlicher Hinsicht definiert ist.

Nach § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 AO hat der mitteilungspflichtige Nutzer bzw. Intermediär in seiner Meldung an das BZSt den Inhalt der Steuergestaltung anzugeben und dabei auch darzulegen, wie es zum steuerlichen Vorteil kommt. In Rz. 208 des Diskussionsentwurfs heißt es hierzu, dass es durch die Angaben des Mitteilungspflichtigen nachvollziehbar sein soll, ob und wie sich ein steuerlicher Vorteil durch die grenzüberschreitende Steuergestaltung im Vergleich zu einem rein innerstaatlichen Sachverhalt ergibt.

Folgt hieraus, dass bei der Prüfung im Rahmen des Main-Benefit-Tests, ob ein steuerlicher Hauptvorteil vorliegt, die steuerliche Belastung bei Umsetzung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung mit der steuerlichen Belastung bei rein innerstaatlicher Umsetzung zu vergleichen ist? Ist dieses zu bejahen, sollte klargestellt werden, dass bei der Prüfung der steuerlichen Belastung bei innerstaatlicher Umsetzung der Inhalt bzw. die Struktur des grenzüberschreitenden Sachverhalts nicht 1 zu 1 auf eine innerstaatliche Umsetzung übertragen werden kann. Stattdessen ist bei der steuerlichen Belastung bei einer rein innerstaatlichen Umsetzung auf eine wirtschaftlich sinnvolle vergleichbare innerstaatliche Umsetzung abzustellen.

Aufgrund der großen Bedeutung des Main-Benefit-Tests für die Beurteilung, ob eine mitteilungspflichtige Steuergestaltung vorliegt, ist für die Praxis eine Konkretisierung erforderlich.

Petition: Der Main-Benefit-Test sollte konkretisiert werden, sodass er in der Praxis rechtlich und administrierbar anzuwenden ist. Es sollte eine Subsumtionshilfe ergänzt werden, die berücksichtigt, dass eine Gestaltung sowohl steuerentlastende als auch steuerbelastende Wirkungen entfalten kann.

Der Main-Benefit-Test sollte im Übrigen dann ausgeschlossen sein, wenn offensichtlich Liefer- oder Leistungsbeziehungen im Vordergrund stehen und ein Steuervorteil nur ein Reflex oder eine Randerscheinung ist.

Zu Rz. 99: „DBA-Blocker-Gestaltungen“

Es erscheint unklar, welcher Fall mit der Vermeidung einer beschränkten Steuerpflicht durch eine grenzüberschreitende Gestaltung („DBA-Blocker-Struktur“) konkret gemeint ist. Dies sollte klargestellt bzw. an einem Beispiel erläutert werden.

Zu Rz. 100: „Steuerlicher Vorteil“

Auf Grund des überschießenden Charakters regen wir die Streichung des Verweises auf Drittstaaten an.

Petition: Die aktuelle Formulierung sollte wie folgt geändert werden: *„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).“*

Zu Rz. 103: Fallgruppen i. S. d. § 138d Abs. 3 Satz 3 AO („White List“)

Vor dem Hintergrund der weitgefassten Kennzeichen wird eine sachgerechte Begrenzung der Meldungen auf die relevanten Sachverhalte insbesondere über den Main-Benefit-Test möglich sein.

Es ist daher zu begrüßen, dass der Gesetzgeber mit der Regelung des § 138d Abs. 3 Satz 3 AO die Möglichkeit geschaffen hat, im Wege eines BMF-Schreibens für bestimmte Fallgruppen zu bestimmen, dass kein steuerlicher Vorteil i. S. d. Main-Benefit-Tests anzunehmen ist, insbesondere weil sich der steuerliche Vorteil einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung ausschließlich im Geltungsbereich der AO auswirkt und unter Berücksichtigung aller Umstände der Steuergestaltung gesetzlich vorgesehen ist.

Die in der Anlage zum Diskussionsentwurf aufgenommenen Sachverhalte sind dabei jedoch u. E. nicht ausreichend. Mit Ausnahme von Vorgängen, die dem Gesetz zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung unterfallen, sind keinerlei Fallgruppen aus dem Unternehmensteuerrecht enthalten. Es wäre daher grundsätzlich geboten, insbesondere auch Fallgruppen aus dem Unternehmenssteuerrecht zu benennen, um eine Mitteilungsflut, die sowohl auf Unternehmens- als auch auf Verwaltungsseite zu erheblichen Mehraufwand führt, zu verhindern. Sinnvoll wäre daher in diesem Zusammenhang u. a. die Aufnahme von standardisierten Prozessen, wie sie z. B. in Rz. 118 dargestellt sind.

Petition: Um eine Meldepflicht alltäglicher Sachverhalte zu vermeiden, sollte die Anlage zum BMF-Schreiben um die folgenden Sachverhalte ergänzt werden, bei denen kein steuerlicher Hauptvorteil gegeben ist bzw. dieser vom Gesetzgeber vorgesehen ist:

- **Gesetzlich vorgesehene „explizite“ Steuerbefreiungen**

Der Gesetzgeber hat in diversen Steuergesetzen „explizite“ Steuerbefreiungsvorschriften aufgenommen, welche notwendigerweise einen Steuervorteil für den Steuerpflichtigen begründen. Da dieser Vorteil ausdrücklich vom Gesetzgeber vorgesehen und gewünscht ist, kann das bloße Erfüllen eines solchen Steuerbefreiungstatbestands allein nicht meldepflichtig sein.

Es sollte daher klargestellt werden, dass die Erzielung von steuerbaren, aber nach den Steuergesetzen steuerfreien Einnahmen nicht meldepflichtig ist. Von der Anzeigepflicht auszunehmen sind daher u. a. die „expliziten“ Steuerbefreiungstatbestände des § 3 EStG, §§ 5, 8b KStG, § 3 GewStG, §§ 13 bis 13d ErbStG, §§ 3 bis 8 GrStG, §§ 3 bis 7 GrEStG, § 4 VersStG, §§ 8, 10 InvStG sowie die Teilfreistellungen nach § 20 InvStG.

- **Ausübung von Wahlrechten**

Die Steuergesetze sehen an verschiedenen Stellen explizit Wahlrechte zur steuerlichen Behandlung eines bestimmten Sachverhalts vor. Führt die Ausübung eines Wahlrechts zu einem steuerlichen Vorteil, so ist dieses ausdrücklich vom Gesetzgeber gewollt. Entsprechend kann die Ausübung eines im Gesetz ausdrücklich vorgesehenen Wahlrechts nicht als „Steuergestaltung“ meldepflichtig sein. Auch ist in den Fällen, in denen das Gesetz einen Antrag zur Ausübung eines Wahlrechts vorsieht, der Finanzverwaltung der steuerliche Sachverhalt auch ohne weitere Meldepflichten schon aufgrund des Antrags bekannt, sodass es schon deshalb keiner Meldung bedarf.

Die nachfolgenden Beispielfälle sind ausdrücklich nicht vollständig. Vielmehr sollen diese lediglich verdeutlichen, dass dem Steuerpflichtigen im Steuerrecht an diversen Stellen die Möglichkeit eröffnet wird, einen Sachverhalt auf unterschiedliche Weise zu behandeln und der Gesetzgeber diese Wahlrechte sowie die (ggf. günstigen oder günstigeren) steuerlichen Folgen explizit vorgesehen hat.

Beispielsfälle nicht meldepflichtiger gesetzlich vorgesehener Wahlrechte:

- Antrag auf Behandlung als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig nach § 1 Abs. 3 EStG.
- Antrag zur Verteilung der Zuwendungen an die Unterstützungskasse / den Pensionsfonds auf die folgenden 10 Jahre bei der Auslagerung der Versorgungsverpflichtung auf einen Pensionsfonds gemäß § 4d Abs. 3 sowie § 4e Abs. 3 EStG.
- Bildung eines Ausgleichspostens gemäß § 4g EStG bei Entnahme nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG.
- Möglichkeit der Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG.
- Wahlrecht bei der Berechnung der Herstellungskosten nach § 6 Abs. 1 Nr. 1b EStG.
- Wahl der Verbrauchsreihenfolge bei Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens nach § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG.
- Behandlung von Anschaffungskosten geringwertiger Wirtschaftsgüter (Sofortabschreibung, Bildung eines Sammelpostens) gemäß § 6 Abs. 2 und 2a EStG.
- Übertragungen stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter nach § 6b bzw. § 6c EStG.
- Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibung nach § 7g EStG.
- Verzicht auf den Verlustrücktrag gemäß § 10d Abs. 1 Satz 5 EStG.
- Antrag gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG auf Einbeziehung der Kapitalerträge i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG in das Teileinkünfteverfahren.
- Begünstigung nicht entnommener Gewinne gemäß § 34a EStG.
- Antrag auf Abzug anstatt Anrechnung ausländischer Steuern (§ 34c Abs. 2 EStG).
- Antrag auf Pauschalierung der Einkommensteuer durch Dritte gemäß § 37a EStG.
- Antrag auf Pauschalierung der Lohnsteuer gemäß § 40 ff. EStG.
- Steuerliche Vorteile, die sich durch die Ausübung von Wahlrechten im Umwandlungssteuerrecht ergeben können (bspw. Antrag auf Buchwertfortführung oder Zwischenwertansatz bei der Verschmelzung von Körperschaften nach § 11 Abs. 2 UmwStG).
- Antrag auf erweiterte Grundbesitzkürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG.
- Antrag nach § 27 Abs. 8 Satz 3 KStG für ausländische Gesellschaften.
- Wahl der Gewinnermittlungsmethode bei Ermittlung der dem Hinzurechnungsbetrag zugrunde liegenden Einkünfte nach § 10 Abs. 3 Sätze 2 und 3 AStG.
- Vornahme einer Kapitalrückzahlung bei Beteiligung an einem Investmentfonds mittels steuerneutraler Anteilsrücknahme entsprechend der amtlichen Begründung in Bundestags-Drucksache 18/8045, Seite 86

<http://dipbt.bundestag.de/doc/btd/18/080/1808045.pdf>

- **Umwandlungen im Sinne des UmwStG**

Sämtliche Rechtsfolgen, die sich aus der Anwendung des UmwStG ergeben – beispielsweise die steuerliche Rückwirkung oder ein Wechsel zwischen dem einkommensteuerlichen und körperschaftsteuerlichen Besteuerungsregime – sind unter den engen Voraussetzungen und Missbrauchsvorschriften des Gesetzes steuerlich vorgesehen. Da eine Abwägung der steuerlichen Vorteile einer Umwandlung gegenüber deren wirtschaftlichen Vorteilen im Rahmen des Main-Benefit-Tests erhebliche praktische Schwierigkeiten mit sich bringt und da Umwandlungen den Finanzbehörden durch Buchwertanträge ohnehin bekannt sind und die Vorteile gesetzgeberisch gewollt sind, sollte klargestellt werden, dass Umwandlungen i. S. d. UmwStG – ohne weitere hinzutretende Schritte – nicht meldepflichtig sind.

- **Abschluss von Riester- und Basisrentenverträgen nebst Beitragszahlungen und Inanspruchnahme von Zulagen und Sonderausgabenabzug hierfür**

Zur Förderung der Altersvorsorge in Deutschland hat sich der Staat ausdrücklich zur Einführung der Riester- und Basisrente nebst steuerlicher Förderung der Beiträge entschieden (Zulagen und Sonderausgabenabzug bzw. nur Sonderausgabenabzug).

Dementsprechend kann insoweit auch nicht der Main Benefit-Test erfüllt werden, da die Steuervorteile in den § 10a, §§ 79 ff. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b EStG ausdrücklich vom Gesetzgeber vorgesehen sind und sich zudem nur im Inland auswirken.

Hinzu kommt: Die gesetzlichen Rahmenbedingungen dieser Produkte sind eng definiert und reglementiert. Die Zertifizierung der Produkte ist im Bereich der privaten Altersvorsorge Fördervoraussetzung (zur betrieblichen Altersversorgung s. u.). Der förderberechtigte Personenkreis ist gesetzlich vorgegeben. Über steuerliche und regulatorische Regelungen wird während der Beitrags- und Leistungsphase sichergestellt, dass Riester- und Basisrentenverträge der Altersvorsorge dienen. Für Steuerhinterziehungs- oder Steuerverkürzungszwecke sind diese Produkte nicht geeignet. Entsprechend erklärt sich auch die Meldeausnahme im Kontext FACTA/CRS.

In der Regel wird es bei Riester- und Basisrentenverträgen auch an dem Merkmal der grenzüberschreitenden Steuergestaltung fehlen, da der Kunde regelmäßig in Deutschland ansässig ist. Allerdings kann die Förderung für Riester- und Basisrentenverträge auch von im Ausland ansässigen aber in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen in Anspruch genommen werden (bspw. Grenzpendlern). Auch in diesen Fällen ist je-

doch der steuerliche Vorteil ausdrücklich im Gesetz vorgesehen, sodass auch hier eine Anzeige überflüssig und nicht erforderlich ist.

Es ist daher folgerichtig, dass in der Anlage zum Diskussionsentwurf eines BMF-Schreibens der Abschluss von zertifizierten Basisrentenverträgen und Altersvorsorgeverträgen als ausgenommene Fallgruppe bestimmt ist. Allerdings wird bei dem Verweis auf die Zertifizierungsvorschriften lediglich auf § 5a AltZertG verwiesen, in dem die Zertifizierung von Basisrentenverträgen geregelt ist.

Petition: Der Verweis ist für steuerlich geförderte Altersvorsorgeverträge (Riesterverträge) um die Zertifizierungsvorschrift des § 5 AltZertG zu ergänzen.

Ergänzend hierzu sollte klargestellt werden, dass nicht nur der Abschluss von Riester- und Basisrentenverträgen, sondern auch Beitragszahlungen und Inanspruchnahme von Zulagen und Sonderausgabenabzug einen gesetzlich vorgesehenen Steuervorteil darstellen. Auch die Übertragung von Anrechten gemäß § 3 Nr. 55d EStG sollte ausgenommen werden.

Beispiel: Eine in den Niederlanden ansässige Person geht in Deutschland ihrer Erwerbstätigkeit nach und schließt bei einem deutschen Versicherungsunternehmen einen Riestervertrag ab. Für diesen Riestervertrag wird die steuerliche Förderung nach § 10a, §§ 79 ff. EStG in Anspruch genommen.

Auch die Art und Weise der Kapitalanlage für einen Riester- oder Basisrentenvertrag, z. B. in einen ausländischen Fonds, begründet keine Meldepflicht. Es fehlt hierbei schon an einem steuerlichen Hauptvorteil, da die Wahl der Kapitalanlage nicht aus steuerlichen Gründen erfolgt (s. u.), sondern zum Wohl des Kunden im Sinne eines möglichst optimalen Kapitalaufbaus für die Altersvorsorge. Hinzu kommen insbesondere auch aufsichtsrechtliche Vorgaben zur Risikostreuung.

- **Betriebliche Altersversorgung, Durchführungswege Pensionsfonds, Pensionskasse, Unterstützungskasse und Direktversicherung**

Bisher überhaupt noch nicht im Entwurf des BMF-Schreibens bzw. in der Anlage näher angesprochen ist die betriebliche Altersversorgung. Dies sollte angepasst werden. Insbesondere Pensionsfonds, Pensionskassen, Unterstützungskassen sowie Direktversicherungen eignen sich ebenfalls nicht zum steuerlichen Gestaltungsmissbrauch.

Auch die betriebliche Altersversorgung unterliegt in den benannten Durchführungswegen engen gesetzlichen Vorgaben, insbesondere gemäß dem Betriebsrentengesetz (BetrAVG). Steuerlich gefördert werden können Beiträge zur betrieblichen Altersversorgung nur, soweit diese im Rahmen der Alters-, Invaliditäts- oder Hinterbliebenenversorgung geleistet werden. Dem Steuerpflichtigen (Arbeitnehmer) ist es nicht möglich, von einem Arbeitsverhältnis und einer Zusage des Arbeitgebers losgelöst eine betriebliche Altersversorgung abzuschließen (Dreiecksverhältnis). Hinzu kommt: Gerade die engen gesetzlichen Vorgaben des BetrAVG unterstreichen den langfristigen Charakter der betrieblichen Altersversorgung. Der Steuerpflichtige baut während seiner Erwerbstätigkeit/Beitragsphase langfristig durch Entgeltumwandlung oder arbeitgeberfinanziert eine Altersversorgung auf, die grundsätzlich erst mit Renteneintritt in die Auszahlungsphase geht. Verträge der betrieblichen Altersversorgung laufen somit i. d. R. über mehrere Jahrzehnte. Über die Vertragslaufzeit wird dabei über verschiedene Reglementierungen sichergestellt, dass eine dem Sinn und Zweck der betrieblichen Altersversorgung widersprechende Verwendung der eingezahlten Beiträge ausgeschlossen ist (bspw. Abfindung und Übertragung von Anwartschaften nur in gesetzlich vorgesehenen Ausnahmefällen möglich).

Daneben unterliegen auch die durchführenden Einrichtungen selbst engen aufsichtsrechtlichen Regularien (z. B. EbAV-II-RL und VAG). Dabei wird die Einhaltung der aufsichtsrechtlichen Vorgaben in den Durchführungswegen Direktversicherung, Pensionskasse und Pensionsfonds per staatlicher Aufsicht durch die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) sichergestellt.

Die steuerliche Förderung knüpft eng an die Vorgaben des BetrAVG an. Auch hier hat sich der Staat ausdrücklich für eine steuerliche Förderung z. B. gemäß §§ 3 Nr. 63, 10a, 79 ff. oder auch § 100 EStG entschieden. Die Dotierung der Unterstützungskasse löst keine lohnsteuerlichen Folgen aus (keinen Zufluss). Die Leistungen aus diesen vier Durchführungswegen unterliegen grundsätzlich der nachgelagerten Besteuerung. Dementsprechend ergibt sich auch hier, dass – soweit der Main Benefit-Test überhaupt anwendbar ist – dieser nicht erfüllt ist, insbesondere da der Steuervorteil vom Gesetzgeber ausdrücklich zur Förderung der betrieblichen Altersversorgung vorgesehen ist.

Arbeitgeber und Arbeitnehmer sind zudem in der Regel in Deutschland ansässig, so dass sich ein etwaiger steuerlicher Vorteil auch nur national auswirkt. Allerdings kann

aufgrund der weitgefassten Definition des Tatbestands der Grenzüberschreitung gemäß § 138d Abs. 2 AO nicht ausgeschlossen werden, dass im Einzelfall trotz Ansässigkeit des Arbeitgebers und Arbeitnehmers im Inland das Merkmal der Grenzüberschreitung erfüllt ist. Auch in diesen Fällen wirkt sich der steuerliche Vorteil jedoch allein in Deutschland aus. In jedem Fall ist der steuerliche Vorteil der betrieblichen Altersversorgung vom Gesetzgeber vorgesehen.

Beispielsfälle nicht meldepflichtiger Sachverhalte:

- Ein Arbeitgeber gewährt seinem Angestellten (z. B. Grenzgänger) eine betriebliche Altersversorgung im Durchführungsweg Pensionsfonds, Pensionskasse, Direktversicherung oder auch Unterstützungskasse. Die vom Arbeitgeber geleisteten Beiträge sind im Rahmen des § 3 Nr. 63 EStG beim Arbeitnehmer steuerfrei (bzw. bei der Unterstützungskassenzusage nicht steuerpflichtig) und erst bei Auszahlung im Rahmen der nachgelagerten Besteuerung nach § 22 Nr. 5 EStG bzw. bei Auszahlung der Unterstützungskasse nach § 19 EStG zu versteuern. Ein sich evtl. aufgrund eines niedrigeren Alterseinkommens ergebender niedrigerer Steuersatz in der Auszahlungsphase (=Steuervorteil) ist für den Main Benefit-Test unbeachtlich, da dieses vom Gesetzgeber bewusst vorgesehen wurde.
- Die Ausübung der „10-Jahres-Verteilungs-Option“ nach § 4d Abs. 3 bzw. § 4e Abs. 3 EStG im Rahmen der Auslagerung einer Direktzusage oder einer Unterstützungskassenzusage auf einen Pensionsfonds nach § 3 Nr. 66 EStG ist ausdrücklich im Gesetz vorgesehen. Ein etwaiger Steuervorteil ist für die Anwendung des Main Benefit-Tests unbeachtlich. Gleiches sollte auch gelten für die Fälle des § 3 Nr. 55 bzw. § 3 Nr. 55 c EStG sowie im Anwendungsbereich des Übertragungsabkommens für Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen.
- Der Wechsel der verschiedenen möglichen Förderungen in der betrieblichen Altersversorgung (z. B. von der Steuerfreistellung nach § 3 Nr. 63 EStG hin zur Riester-Förderung der Beiträge) ist ausdrücklich gesetzlich vorgesehen und entsprechend nicht meldepflichtig.
- Der Abschluss und die Durchführung von Rückdeckungsversicherungen zur Auslagerung betriebsfremden Risiken aus einer Versorgungszusage (vorzeitiger Tod, Invalidität, Langlebigkeit) vom Unternehmen auf einen externen Risikoträger (typisch für rückgedeckte Unterstützungskassen- oder auch Direktzusagen).

- **Kapitalbildende Lebensversicherungsprodukte**

Kapitalbildende Lebensversicherungsprodukte sind im Leistungsfall nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG zu besteuern. Besteuert wird dabei der (hälftige) Unterschiedsbetrag zwischen der ausgezahlten Versicherungsleistung und der Summe der auf sie entrichteten Beiträge. Die Besteuerung mit dem Unterschiedsbetrag nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 1 EStG an sich ist keine steuerliche Begünstigung. Es handelt sich stattdessen um eine Ermittlungsvorschrift zur Bestimmung der steuerpflichtigen Kapitalerträge. Die teilweise Steuerfreistellung durch den Ansatz des hälftigen Unterschiedsbetrags nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 EStG begründet zwar einen steuerlichen Vorteil, allerdings ist dieser ausdrücklich vom Gesetzgeber vorgesehen und an konkrete Bedingungen geknüpft. Das „Abwarten“ der 12-Jahres-Frist (und der Vollendung des 62 Lebensjahres) an sich ist keine Steuergestaltung.¹ Da sich der Steuervorteil zudem nur im Inland auswirkt, sollte klargestellt werden, dass der Abschluss sowie die Leistungen aus Verträgen, die der Besteuerung nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG unterliegen, nicht meldepflichtig sind.

Bei diesen Produkten besteht auch kein Missbrauchspotential. Der Steueranspruch des Staates wird schon durch den Einbehalt der Kapitalertragsteuer bei Auszahlung durch die Versicherungsunternehmen sichergestellt. Der Kunde selbst kann die (steuerlich günstige) Besteuerung mit dem hälftigen Unterschiedsbetrag erst im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung geltend machen. Die Kapitalertragsteuer ist auch einzubehalten bei im Ausland ansässigen Kunden, die in Deutschland nur beschränkt steuerpflichtig sind (vgl. § 1 Abs. 4 i. V. m. § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchstabe a EStG sowie BMF-Schreiben vom 1. Oktober 2009, Rz. 87).

Daneben bestehen bereits umfangreiche Mitteilungspflichten gegenüber der Finanzverwaltung zur Offenlegung steuerlich relevanter Sachverhalte im Hinblick auf kapitalbildende Lebensversicherungsprodukte. Nach § 33 Abs. 3 ErbStG i. V. m. § 3 ErbStDV hat das Versicherungsunternehmen, bevor es Leistungen an einen anderen als den Versicherungsnehmer auszahlt oder zur Verfügung stellt, dem Finanzamt hierüber schriftlich Anzeige zu erstatten. Nach § 20 Abs. 6 ErbStG gibt es zudem eine gesonderte steuerliche Haftungsnorm für Versicherungsunternehmen für Leistungszahlun-

¹ Vgl. Gesetzesbegründung zum Regierungsentwurf Seite 26: „Nicht erfasst vom Begriff „Steuergestaltung“ ist hingegen, wenn ein Steuerpflichtiger lediglich den Ablauf einer gesetzlichen Frist oder eines gesetzlichen Zeitraums abwartet, nachdem er eine Transaktion steuerfrei realisieren kann.“

gen an im Ausland ansässige Kunden. Diese engmaschigen Mitteilungs- und Haftungsvorschriften stellen sowohl für Inlands- als auch für Auslandssachverhalte sicher, dass sich kapitalbildende Lebensversicherungsprodukte, die der Besteuerung nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG unterliegen, nicht zur Steuergestaltung eignen.

Kommt es bei einem kapitalbildenden Lebensversicherungsprodukt in Form der Rentenversicherung mit Kapitalwahlrecht (oder aber auch bei einer reinen Rentenversicherung) zur Rentenzahlung, so wird diese mit dem gesetzlich vorgegebenem Ertragsanteil besteuert. Es sollte daher auch klargestellt werden, dass die bloße Wahl des Kunden hinsichtlich der Auszahlungsform zwischen Rentenzahlung, Kapitalzahlung oder auch Teilkapitalzahlung nicht meldepflichtig ist. Auch bei Rentenzahlungen sind zudem die o. g. bereits bestehenden Mitteilungspflichten für Versicherungsunternehmen zu beachten. Daneben haben Versicherungsunternehmen nach § 22a EStG gegenüber der Finanzverwaltung Rentenbezugsmitteilungen zu erstellen.

- **Abschluss von Risikoversicherungen sowie die entsprechenden Beitragszahlungen und Leistungen im Schadensfall**

Bei Risikoversicherungen ist kein Gestaltungsmissbrauch erkennbar. Risikoversicherungen (bspw. Krankenversicherungen, Risikolebensversicherung, Unfallversicherung, Arbeitsunfähigkeitsversicherung, Berufsunfähigkeitsversicherung, Sachversicherungen) zielen nicht auf die Erzielung eines steuerlichen Vorteils ab, sondern auf die finanzielle Absicherung konkreter Lebensrisiken. Eine Leistung durch das Versicherungsunternehmen wird nur bei Eintritt des versicherten Risikos erbracht, sofern der Versicherungsnehmer den Eintritt des Risikos nicht aktiv selbst vorsätzlich herbeigeführt hat. Der Versicherungsnehmer hat i. d. R. kein Interesse am Eintritt des Schadensfalls.

Entsprechend sollte klargestellt werden, dass der Abschluss sowie die Beitragszahlungen und Leistungen bei Risikoversicherungen nicht meldepflichtig sind.

- **Rückversicherungsverträge**

Klassischerweise werden bei einer Rückversicherung Risiken von einem Erstversicherungs- auf ein Rückversicherungsunternehmen übertragen. Dadurch ergibt sich für den Erstversicherer eine Verminderung seines versicherungstechnischen Risikos. Im Regelfall dient die Rückversicherung somit dem Transfer versicherungstechnischer Risiken, insoweit ist kein Gestaltungspotential gegeben und es kann keine anzeige-

pflichtige Steuergestaltung vorliegen. Etwas anderes kann allenfalls dann gelten, wenn die Rückversicherung weniger aus versicherungstechnischen als vielmehr aus finanzwirtschaftlichen Zielsetzungen heraus abgeschlossen wird, es sich also um eine Finanzrückversicherung i. S. v. § 167 VAG handelt. In diesem Fall wäre zu prüfen, ob nach § 167 VAG ein Vertrag mit ausreichendem Risikotransfer vorliegt bzw. ob der entsprechende Vertrag nach den einschlägigen IFRS Standards (zukünftig IFRS 17) als Versicherungsvertrag eingestuft wird. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, kann ebenfalls keine anzeigepflichtige Steuergestaltung vorliegen. Nur sofern kein ausreichender Risikotransfer vorliegt, um den Vertrag als Versicherungsvertrag einzustufen, wäre zu prüfen, ob die Merkmale einer anzeigepflichtigen Steuergestaltung erfüllt sind.

Es sollte daher klargestellt werden, dass Rückversicherungen, die als Versicherungsvertrag nach den o. g. Kriterien einzustufen sind, nicht meldepflichtig sind.

- **Kapitalanlagen**

Die Wahl der Kapitalanlage von Unternehmen ist grundsätzlich nicht steuerlich getrieben. Dieses gilt insbesondere auch für die Finanzwirtschaft, bei der die Kapitalanlage zu den Kerntätigkeiten zählt. So haben beispielsweise Versicherer mit ihrer Vermögensanlagetätigkeit durch Art, Umfang und Qualität der Deckungsmittel die dauernde Erfüllbarkeit der Versicherungsverträge sicherzustellen. An die Tätigkeit der Versicherer werden dabei speziell auch aufgrund von Solvency II hohe Anforderungen gestellt. Um die dauernde Erfüllbarkeit der Versicherungsverträge sicherzustellen, müssen Versicherer Kapitalanlagen in ausreichendem Maße dem Sicherungsvermögen zuführen. Die zu erfüllenden rechtlichen Rahmenbedingungen sind dabei sehr eng und restriktiv.

Die Kapitalanlage erfolgt dabei nicht nur in Deutschland, sondern weltweit. Die Gründe hierfür liegen insbesondere in der angestrebten Diversifizierung der Kapitalanlagen unter Risiko- und Renditegesichtspunkten. Vielfach verschiebt sich der Anlagefokus deutscher Unternehmen mangels geeigneter Investmentprojekte im deutschen Heimatmarkt auf ausländische Märkte. Die grenzüberschreitenden Kapitalanlagen sind dabei nicht steuerlich initiiert, sondern vielmehr den Investitions- und Marktgegebenheiten geschuldet.

Die Notwendigkeit der Kapitalanlage im Ausland kann sich auch daraus ergeben, dass die Vermögensverwalter, die aufgrund ihrer Erfahrung oder Spezialisierung auf be-

stimmte Asset-Klassen wie bspw. Private Equity ausgewählt werden, ihren Sitz im Ausland haben. Auch hier erfolgt die Kapitalanlage im Ausland nicht aus steuerlichen Gründen. Beispielhaft sei hier das Investment über einen luxemburgischen Alternative Investmentfonds (AIF) genannt. Luxemburg als einer der weltweit größten Fondsstandorte ist für ausländische Investoren insbesondere aufgrund der regulatorischen Rahmenbedingungen und des dort ansässigen Know-hows attraktiv. Eventuelle sich ebenfalls ergebene steuerliche Vorteile einer ausländischen Kapitalanlage sind regelmäßig nebensächlich und begründen keinen Hauptvorteil.

Die im Rahmen des Anwendungsbereichs des Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen vorgesehenen Meldepflichten dürfen nicht dazu führen, dass sämtliche Investitionsentscheidungen im Ausland hinsichtlich des Main Benefit-Tests überprüft werden müssen. Dies gilt gerade und insbesondere für die Banken und Versicherungsunternehmen, da bei diesen die Kapitalanlage zum Kerngeschäft gehört. Es sollte daher klargestellt werden, dass die Kapitalanlage für sich genommen nicht meldepflichtig ist. Eventuelle steuerliche Vorteile, die sich durch die Kapitalanlage im Ausland ergeben können, begründen keinen Hauptvorteil i. S. d. Main Benefit-Tests.

Speziell die Anlage in einen Investmentfonds statt beispielsweise in eine Direktanlage darf ebenfalls nicht zu Mitteilungspflichten führen. Die bloße Errichtung, Unterhaltung und Abwicklung steuerlich transparenter Fondsstrukturen in der Rechtsform einer Personengesellschaft oder von semitransparenten Spezial-Investmentfonds dient der Bündelung unterschiedlicher Anlegergruppen, um sicherzustellen, dass die jeweiligen Anleger steuerlich so behandelt werden, als ob sie die Investments direkt hielten.

Auf Investmentfonds und deren Anleger ist in Deutschland das Investmentsteuergesetz als *lex specialis* anzuwenden. Aufgrund dessen kann sich die steuerliche Behandlung von Investmentfonds und deren Anlegern von den allgemeinen Regelungen unterscheiden. Durch die Schaffung spezialgesetzlicher Regelungen hat der Gesetzgeber aber gerade zum Ausdruck gebracht, dass diese Differenzierung gewollt ist. Es sollte klargestellt werden, dass etwaige steuerliche Vorteile, die sich durch die Anwendung des Investmentsteuergesetzes gegenüber den allgemeinen Regelungen ergeben können, nicht meldepflichtig sind.

Auch muss u. E. für den Bestand der Kapitalanlagen sichergestellt werden, dass es zu keiner rückwirkenden Anzeigepflicht kommt. Die Kapitalanlagen von Versicherungsunternehmen sind grundsätzlich langfristig ausgerichtet. Dabei ist auch Rechnung zu tragen, dass es im Rahmen des Bestands zu Auf- und Abstockungen einzelner Kapitalanlagen kommen kann. Es sollte daher klargestellt werden, dass, wenn ein Unternehmen beispielsweise Anteile eines ausländischen Fonds bereits vor dem 25. Juni 2018 im Bestand hatte und nach der Einführung der Meldepflicht weitere Anteile an dem ausländischen Fonds erwirbt, dieser Nachkauf nicht zu melden ist. Es handelt sich insoweit um einen „alten“ Sachverhalt (vgl. hierzu auch unsere Anmerkungen zu Rz. 9).

- **Ertragsteuerliche Organschaft**

Durch die Möglichkeit zur Bildung einer ertragsteuerlichen Organschaft können Konzernverluste und Gewinne innerhalb eines Konzerns verrechnen und die Anwendung des § 8b Abs. 5 KStG (5 Prozent der bezogenen Beteiligungseinkünfte gelten als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben) bzw. des Teileinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40 EStG) vermeiden. Insoweit führt die Organschaft zu einem Steuervorteil. Dieser ist jedoch vom Gesetzgeber durch die Regelung der §§ 14 bis 19 KStG sowie § 2 Abs. 2 Satz 2 und § 7a GewStG ausdrücklich vorgesehen. Der Gesetzgeber hat das „Organschaftsinstrumentarium“ gerade zur Ermöglichung dieses „Steuervorteils“ geschaffen. Die Anwendung der ertragsteuerlichen Organschaft und damit der steuerliche Vorteil sind zudem grundsätzlich auf inländische Sachverhalte beschränkt.

Aber auch wenn sich der Anwendungsbereich der ertragsteuerlichen Organschaft auf das Inland beschränkt, kann aufgrund der weitreichenden Definition des Merkmals der Grenzüberschreitung gemäß § 138d Abs. 2 AO nicht ausgeschlossen werden, dass im Einzelfall das Merkmal dennoch als erfüllt angesehen wird bzw. werden könnte. Eine Grenzüberschreitung könnte sich beispielsweise gemäß § 138d Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe b AO durch die steuerliche Ansässigkeit einer Organgesellschaft in mehreren Steuerhoheitsgebieten ergeben. In jedem Fall sind jedoch die steuerlichen Folgen der ertragsteuerlichen Organschaft bekannt und vom Gesetzgeber vorgesehen.

Es sollte daher klargestellt werden, dass die Organisation eines Konzerns im Wege der ertragsteuerlichen Organschaft nicht meldepflichtig ist.

- **Versicherungen, die im Rahmen des Kontrollmeldeverfahrens nach § 50d Abs. 6 i. V. m. Abs. 5 EStG zu melden sind**

Nach § 50d Abs. 6 i. V. m. Abs. 5 EStG kann das Bundeszentralamt für Steuern auf Antrag den Schuldner von Kapitalerträgen i. S. d. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 4 EStG ermächtigen, in Fällen von geringer steuerlicher Bedeutung ein vereinfachtes Verfahren (Kontrollmeldeverfahren) anzuwenden.

Im Kontrollmeldeverfahren unterlässt der Schuldner von sich aus bei Gläubigern, die in einem ausländischen Staat ansässig sind, mit dem ein entsprechendes DBA besteht, den Steuerabzug oder nimmt diesen nur nach dem gemäß dem DBA höchstens zulässigen Satz vor. Nach Ablauf des Kalenderjahres hat der Schuldner für jeden Gläubiger dem BZSt und dem für ihn zuständigen Finanzamt jeweils eine „Jahreskontrollmeldung“ zu übersenden. Das BZSt übermittelt die im Rahmen des Kontrollmeldeverfahrens angezeigten Sachverhalte sodann an die zuständigen Finanzbehörden des ausländischen Staates.

Der Steuervorteil, der sich durch die Verringerung/Vermeidung des Steuerabzugs ergibt ist ausdrücklich vom Gesetzgeber vorgesehen und wirkt sich zudem nur im Inland aus. Durch das Kontrollmeldeverfahren ist die (günstige) steuerliche Behandlung sowohl den deutschen als auch den ausländischen Finanzbehörden bekannt. Einer nochmaligen Meldung bedarf es daher nicht.

- **Anwendung des Prinzips der home-state-taxation bei Luftfahrzeugen**

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

- **Etablierung mehrstufiger Holdingstrukturen aus nachvollziehbaren wirtschaftlichen (nicht-steuerlichen) Gründen**

Holdingstrukturen, die beispielsweise zur Risikoabschottung, Wahrung regulatorischer Gesichtspunkte, struktureller Nachrangigkeit von Gläubigergruppen, Flexibilität hinsichtlich der Refinanzierung, Bündelung unterschiedlicher Investorenkreise, Trennung der Investition in verschiedene Unternehmens(-gruppen) sowie zur Flexibilität für zukünftige Akquisitionen und Verkäufe genutzt werden, sollten in die Aufzählung nicht mitteilungspflichtiger Sachverhalte aufgenommen werden.

• **Banktypische Standardgeschäfte**

Banktypische Standardgeschäfte sollten, soweit sie nicht mit zusätzlichen Bankprodukten und -dienstleistungen verknüpft werden, die insgesamt zu einer Steuergestaltung führen könnten, als Fallgruppen i. S. d. §138d Abs. 3 Satz 3 AO von der Meldepflicht ausgenommen und in die Anlage zum BMF-Schreiben aufgenommen werden:

- An Wertpapierbörsen gehandelte Finanzinstrumente, wie beispielsweise:
 - Aktien
 - Anleihen (insbesondere Asset Linked Notes, Aktienanleihen, Bundeswertpapiere, Commercial Paper, Coco-Anleihen, Credit Linked Notes, Floating Rate Notes, Fremdwährungsanleihen, Indexanleihen, Industriefinanzenleihen, Inflationsanleihen, Inhaberschuldverschreibungen, Kommunalanleihen, Namensschuldverschreibungen, Optionsanleihen, Rohstoffanleihen, strukturierte und bonitätsabhängige Anleihen, Stufenzinsanleihen, Umtausch- und Wandelanleihen, Zero-bonds)
 - Discount-Optionsscheine
 - Exchange Traded Funds (ETFs)
 - Genussscheine
 - Hypothekennamenspfandbriefe
 - Hypothekenpfandbriefe
 - Investmentfonds und Investmentvermögen gemäß OGAW-Richtlinie
 - Doppelung (= Credit Linked Notes)
 - Öffentliche Namenspfandbriefe
 - Öffentliche Pfandbriefe
 - Optionsscheine
 - Turbo-Optionsscheine
 - Zertifikate (insbesondere Basket-Zertifikate, (Reverse)Bonus-Zertifikate, Discount-Zertifikate, Express-Zertifikate, Faktor-Zertifikate/Partizipationszertifikate, Garantie-Zertifikate, Hebelzertifikate, Index-Zertifikate, Knock-out-Zertifikate, Open-End-Zertifikate, Rohstoff-Zertifikate/Exchange Traded Commodities, Sprinter-Zertifikate, Teilgarantie-Zertifikate, Tracker-Zertifikate)
- Außenhandelsfinanzierungen (Akkreditiv, letter of credit, guarantees, Hermes-Deckungen, Dokumentengeschäft, Dokumenteninkasso etc.)
- Bürgschaften/Garantien aus Gewährleistungsverträgen (Avale)
- Devisengeschäfte (Kassa- und OTC)
- Devisenoptionen und Strukturen (basierend auf Devisenoptionen)

- Edelmetallgeschäfte (Kassa und OTC)
- Edelmetalloptionen und Strukturen (basierend auf Edelmetalloptionen)
- Eigenhandelsgeschäfte (bei den dem Trennbankenprinzip unterliegenden Kreditinstituten)
- Factoring/Forfaitierung
- Finanzierungsberatung im Rahmen von Unternehmenskauf/-verkauf (M&A), IPOs (incl. Dienstleistungen, die damit verbunden sind z. B. Dokumentenführung, Wertpapierprospekte)
- Förderdarlehen (bezeichnet Darlehen oder darlehensähnliche Geschäfte, auch Eigenkapitalfinanzierungen, die von einer öffentlichen Entwicklungsbank oder einem Unternehmen, die bzw. das vom Zentralstaat oder einer regionalen oder lokalen Gebietskörperschaft eines Mitgliedstaats gegründet wurde, direkt oder über ein zwischengeschaltetes Kreditinstitut auf nicht-wettbewerblicher und nicht-gewinnorientierter Basis gewährt werden, um die Ziele der staatlichen Politik des Zentralstaats oder der regionalen oder lokalen Gebietskörperschaft eines Mitgliedstaats zu fördern)
- forderungsbesicherte Wertpapiere (asset-backed securities)
- Geldmarktgeschäfte (z. B. Termingelder, Tagesgelder) und Strukturen (basierend auf Geldmarktgeschäften)
- grundschuldbesicherte Darlehen und Hypothekendarlehen
- Infrastruktur- und Projektfinanzierungen
- IRD und CRD (OTC im bilateralen Geschäft)
- Kredithandel über den Sekundärmarkt
- Kreditsyndizierungen
- OTC-Derivate und an Terminbörsen gehandelte Derivate (Optionen und Futures) ohne Dividenden- bzw. Couponzahlung des zugrundeliegenden Wertpapiers während der Laufzeit
- Rohwarengeschäfte (Kassa und OTC)
- Rohwarenoptionen und Strukturen (basierend auf Rohwarenoptionen)
- Schuldscheindarlehen
- Standardfinanzierungen (Privat- und Geschäftskundendarlehen, Kreditkarten, Kontokorrentkredite, Konsumentenkredite)
- Standard-Leasinggeschäfte
- stille Einlagen
- Swapgeschäfte
- Versicherungen (z. B. Schrankfachversicherungen)

- Wertpapierleihe-/Repo-Geschäfte ohne Dividenden- bzw. Couponzahlung des zugrundeliegenden Wertpapiers während der Laufzeit
- Anbieten von Termin-, Spar-, Fest- und Tagesgeldeinlagen
- Auflegung und Vertrieb von OGAW, AIF und KAGB-konformen Fonds im In- und Ausland
- bankübliche Beratungsprozesse im Privatkundengeschäft (z. B. Konzeptgespräche)
- beratungsloses Geschäft, wie etwa Online-Banking- und Online-Brokerage-Transaktionen der Bankkunden
- Betreuung der Emittenten im Rahmen von Börsengängen und der folgenden Erstemission von Stamm- und/oder Vorzugsaktien
- Clearing von Derivaten
- Depotführung und -verwaltung (Abwicklung von Wertpapieraufträgen, Verwahrung von Wertpapieren, Wertpapierüberträge gegen Zahlung, Execution-only etc.)
- Depotüberträge in CRS-Staaten
- Durchführung des (Auslands-)Zahlungsverkehrs (Ausführung von Zahlungsanweisungen)
- Emission von an Wertpapierbörsen gehandelten Finanzinstrumenten (s. o.)
- Financial Planning
- Finanzportfolioverwaltung
- Kontoführung und damit verbundene Dienstleistungen (z. B. Ein-/Auszahlungen, Überweisungen, Daueraufträge, Lastschriften, (Kredit-)Karten, Schecks, Cash Pooling etc.)
- Securities Services (local custody, clearing and related investor services, wie bspw. Registrar and transfer agency services, Trustee & Depositary Services, Corporate Trustee and Agency services, Escrow Solutions, Post-IPO Equity Services, administration necessary for cross-border equity structures, Collateral-Sicherheiten in Wertpapieren und Cash)
- Verwahrstellenfunktion
- Wertpapierverwahrung im Rahmen von Sicherheitenbestellung
- Wertpapierleihe außerhalb eines Dividendenstichtages.

Aufgrund der Vergleichbarkeit sollten neben dem Abwarten einer gesetzlichen Frist auch das Einhalten gesetzlicher vorgegebener Grenzen nicht den Tatbestand eines steuerlichen Vorteils i. S. d. § 138d Abs. 3 AO erfüllen.

Petition: Wir regen daher die Aufnahme folgender Tatbestände in die Anlage zum Schreiben an:

Das Einhalten der

- Aktienfonds-Kapitalbeteiligungsquote nach § 2 Abs. 6 InvStG
- Mischfonds-Kapitalbeteiligungsquote nach § 2 Abs. 7 InvStG
- Immobilienfondsquote nach § 2 Abs. 9 InvStG.

Zu Rz. 105 ff: Vertraulichkeitsklausel (§ 138e Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a AO)

Das Kennzeichen des § 138e Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a AO 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 trotz der Eingrenzungen der Rz. 107 von dem Kennzeichen des § 138e Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a AO erfasst werden. Dies gilt insbesondere für sehr umfassende Vertraulichkeitsvereinbarungen, die im M&A-Kontext, gerade im Rahmen von kompetitiven Bieterprozessen, zwingend erforderlich sind.

Beispiel: Die in Deutschland ansässige A-GmbH mandatiert eine 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.

Zur Vermeidung einer Mitteilungspflicht – selbst bei nicht vorliegender steuerlicher Prägung einer Standard-Vertraulichkeitsklausel – wäre 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: 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. Zudem sollte in Rz. 107 klargestellt werden, dass Gestaltungen gemeint sind, die einen steuerlichen Vorteil vermitteln (vgl. Rz. 106). Die bisherige Formulierung könnte dahingehend missverstanden werden, dass jegliche Vertraulichkeitsklauseln erfasst wird.

Zu Rz. 109 ff: Standardisierung (§ 138e Abs. 1 Nr. 2 AO)

Das Kennzeichen gemäß § 138e Abs. 1 Nr. 2 AO 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.“*

Gründung und Einsatz von Finanzierungs- und Zentralgesellschaften

Nach Rz. 116 des Entwurfs sowie der Gesetzesbegründung (Bundestags-Drucksache 19/14685, Seite 32) kann bereits „die Gründung 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, als „standardisierte Struktur“ eine Mitteilungspflicht auslösen. Diese Auslegung entfaltet eine erheblich überschießende Wirkung, zumal ausländische Gesellschaften 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 Finanzierungs- oder Zentralgesellschaft angeführt werden können (z. B. Bündelung von Funktionen zur Effi-

zienzsteigerung bzw. Kostenminimierung, regionale Bündelungen, Nähe zu Kunden, Ausgabe von Anleihen, Cash-Pooling, Durchführung von Hedging-Aktivitäten), sollte von einer Mitteilungspflicht abgesehen werden.

Petition: Es sollte klargestellt werden, dass Finanzierungs- und Zentralgesellschaften nicht per se als „standardisierte Struktur“ gelten. Vielmehr ist auf den Einzelfall abzustellen. Im Ergebnis wäre die Gestaltung im Beispiel der Rz. 116 des Diskussionsentwurfs nicht meldepflichtig, wenn die Finanzierungsgesellschaft eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausübt.

Zudem sollten auch Cashpools, die dazu dienen, liquide Finanzmittel gezielt innerhalb von Konzernstrukturen einzusetzen, nicht als standardisierte Struktur angesehen werden.

Sofern Finanzierungs- und Zentralgesellschaften entgegen unseres Vorschlags als „standardisierte Struktur“ angesehen werden, sollte in Rz. 116 zumindest klargestellt werden, dass der laufende „Einsatz“ einer bereits vor dem 25. Juni 2018 begründeten Gesellschaft nicht meldepflichtig ist.

Aus dem Beispiel 2 unter Rz. 116, in dem ein Sachverhalt aufgegriffen wird, bei dem in Deutschland nach Berücksichtigung der einschlägigen Vorschriften (Zinsschranke, Verrechnungspreisvorschriften) abzugsfähiger Zinsaufwand entsteht und dieser im niedrig besteuerten Ausland versteuert wird, könnte sich schließen lassen, dass eine Anzeigepflicht allein daraus resultiert, dass ein Steuersatzunterschied genutzt wird. Tatsächlich wird dies jedoch bereits durch das Kennzeichen des § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe d AO widerlegt, wonach abzugsfähige Zahlungen u. A. dann meldepflichtig sind, wenn der Empfänger in einem Steuerhoheitsgebiet ansässig ist, in dem keine Körperschaftsteuer erhoben wird oder dessen Körperschaftsteuersatz 0 Prozent oder nahe 0 Prozent beträgt. Diese Spezialregelung wäre nicht erforderlich, wenn allein die Ausnutzung von Steuersatzunterschieden bereits unter das Kennzeichen der standardisierten Struktur/Gestaltung fallen würde.

Petition: Wir bitten um Klarstellung, dass allein die Verwendung von Steuersatzunterschiede im Rahmen einer Transaktion nicht das Kennzeichen einer standardisierten Struktur/Gestaltung erfüllt.

Weitere Sachverhalte „standardisierter Dokumentation oder Struktur“

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. Wir begrüßen daher, dass in Rz. 118 festgelegt wird, dass bei Standardvorgängen wie z. B. der Vergabe von Darlehen und Lizenzen oder der Entsendung von Mitarbeitern „regelmäßig nicht von einem steuerlichen Bezug“ auszugehen ist.

Petition: Wir bitten darum, weitere geschäfts- und fremdübliche Transaktionen des operativen Geschäfts, die auf Basis von standardisierten Vertragswerken ausgeführt werden, in die Liste aufzunehmen. Standard-Muster für Dokumentationen und Verträge dienen in den folgenden Fällen der Vereinfachung, Praktikabilität und Sicherstellung der Compliance in den Unternehmen und nicht der Erzielung von Steuervorteilen.

- **Standardisierte Leasing-, und Finanzierungsprodukte bei Fahrzeugen**

Obwohl Fahrzeug-Leasingprodukte i. S. d. § 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

Bankprodukte 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 Nr. 2 AO erfasst werden (standardisierte Dokumentation/Struktur). Das Kennzeichen sollte von den standardisierten 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 Verträge / Dokumentation zur Lieferung von Handelsware**

Das Beispiel für die standardisierte Lieferung von Fahrzeugen und Ersatzteilen lässt sich auf Handelsware aller Art übertragen, insbesondere auch auf Konsumgüter. Dort werden standardisierte Vertrags- und Dokumentationsstrukturen genutzt, sodass die Bedingungen des Kennzeichens in § 138e Abs. 1 Nr. 2 AO erfüllt sein können. Dies dient aber nicht der Steuerplanung. Die effiziente Distribution von Waren gehört zum Geschäftszweck eines international agierenden (Einzel-)Handelsunternehmens.

- **Abschluss von Versicherungsprodukten nebst Beitragszahlungen und Inanspruchnahme von Zulagen und Sonderausgabenabzug hierfür**

Beim Abschluss von Versicherungsverträgen werden in der Regel formularmäßige Verträge für eine Vielzahl von Kunden verwendet. Entsprechend handelt sich regelmäßig um eine standardisierte Dokumentation, welche jedoch für sich genommen keinen steuerlichen Bezug hat.

Es sollte klargestellt werden, dass bei den folgenden versicherungsspezifischen Standardvorgängen bei isolierter Verwendung kein steuerlicher Bezug vorliegt und diese damit nicht unter das Kennzeichen des § 138e Abs. 1 Nr. 2 AO fallen (vgl. hierzu auch unsere Anmerkungen zu Rz. 103):

- Den Abschluss von Risikoversicherungen sowie die entsprechenden Beitragszahlungen und Leistungen im Schadensfall.
 - Die bloße Mitwirkung eines Versicherungsunternehmens bei der Durchführung der betrieblichen Altersversorgung im Wege Pensionsfonds, Pensionskasse, Unterstützungskasse und Direktversicherung.
 - Den Abschluss von Riester- und Basisrentenverträgen nebst Beitragszahlungen und Inanspruchnahme von Zulagen und Sonderausgabenabzug hierfür.
 - Den Abschluss nebst Beitragszahlungen und Leistungen bei kapitalbildenden Lebensversicherungen.
 - Die Übernahme von Risiken zwischen verschiedenen Versicherungsunternehmen über Rückversicherungsverträge.
- **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 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.
 - **Einsatz von nationalen Akquisitionsvehikeln mit anschließender Organschaft (debt 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 (debt 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.

- **Ergänzung zur standardisierten Arbeitnehmerentsendung und Dienstreisen**

Wir begrüßen, dass die Entsendung von Mitarbeitern in die Liste der nicht mitteilungs-pflichtigen Standardvorgänge der Rz. 118 aufgenommen wurde. Im Zuge der Entsen-dung von Mitarbeitern kann sich außerdem die Frage stellen, ob der Tatbestand des § 138e Abs. 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 Zu-sammenhang 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 ei-ner der Tatbestände der §§ 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe e, Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buch-stabe a AO in Frage kommen. Auch in diesem Zusammenhang gilt, dass die Entsen-dung von Mitarbeitern in andere (verbundene) Unternehmen in aller Regel auf betrieb-lichen Überlegungen basiert. Von einer geplanten Lenkung im Sinne einer Steuerges-taltung, wird in diesen Fällen regelmäßig nicht ausgegangen werden können. Dies sollte ergänzend klargestellt werden.

- Weiterhin bitten wir in Rz. 118 (letzter Aufzählungspunkt) um eine Konkretisierung, welche „banktypischen Standardgeschäfte“ neben dem „Erwerb von Finanzinstrumen-ten, die an Wertpapierbörsen gehandelt werden“, nicht mitteilungs-pflichtig sind (z. B. standardisierter Erwerb von ausländischen Fonds, unabhängig von der Rechtsform des Fonds). Wir verweisen insoweit auf unsere Anmerkungen zu Rz. 103.

Zu Rz. 119: „Andere Beurteilung“

Hiernach kann sich eine andere Beurteilung ergeben, „wenn die Vorgänge zur Erzielung eines steuerlichen Vorteils ungewöhnlich ausgestaltet sind oder zu den vorgenannten Vorgängen weitere (Teil-)Schritte hinzutreten“.

Petition: Wir bitten um Erläuterung, was unter einer „ungewöhnlichen Ausgestaltung“ zu verstehen ist.

Zu Rz. 120 ff: Verlustnutzung (§ 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe a AO)

Das Kennzeichen gemäß § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe a AO 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, 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.

Weiterhin soll nach Rz. 122 eine Verlustgesellschaft bereits dann vorliegen, wenn im Betriebsvermögen **stille Lasten** angelegt sind. Dies ist zu weitgehend. Die Identifikation von stillen Lasten würde eine umfassende Einholung von Bewertungsgutachten für sämtliche Wirtschaftsgüter erfordern. Zudem wäre unklar, ob eine Mitteilungspflicht auch dann vorliegt, wenn neben stillen Lasten auch stille Reserven vorhanden sind. Des Weiteren wird der (Mit-)Erwerb stiller Lasten aufgrund von Ansatzverboten, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalten bereits durch die §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG geregelt, sodass von deutscher Seite kein Interesse bestehen sollte, über die EU-Richtlinie hinausgehende Meldungen des Erwerbs von Unternehmen mit stillen Lasten zu erhalten.

Petition: Die Einbeziehung stiller Lasten in die Definition eines verlustbringenden Unternehmens schafft erheblichen Aufwand und Rechtsunsicherheit. Sie sollte daher unterbleiben. Hilfsweise sollte zumindest klargestellt werden, dass stille Lasten, die von den Vorschriften des §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG erfasst werden oder die durch zwingende steuerli-

che Bewertungsobergrenzen (z. B. Pensions- und andere Rückstellungen) entstehen, ausgenommen werden.

Petition: Weiterhin bitten wir um Bestätigung, dass die oben beschriebene Prüfungshandlung nur bei „unangemessenen Schritten“ i. S. d. Verlustnutzung des § 138d Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe a AO anzuwenden ist, nicht jedoch bei den anderen Kennzeichen.

Zu Rz. 129 ff: Einkünfteumwandlung (§ 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe b AO)

Das Kennzeichen erfasst gemäß § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe b AO *„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 Nr. 3 Buchstabe b AO betrifft insbesondere Bereiche der Konzernfinanzierung. Der Entwurf des BMF-Schreibens und die Gesetzesbegründung (Bundestags-Drucksache 19/14685, Seite 33) enthalten diesbezüglich ein Anwendungsbeispiel zu einer mitteilungspflichtigen 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 der Erzielung von Steuervorteilen.

Petition: Konzerninterne Finanzierungsentscheidungen und Fälle des Wechsels der unmittelbaren Finanzierung einer Gesellschaft durch ihren Gesellschafter sollten ausdrücklich aus dem Anwendungsbereich des § 138e Abs. 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.

Wir regen an, ein Beispiel für einen nicht mitteilungspflichtigen Sachverhalt zu ergänzen: „Barkapitalerhöhungen ohne zusätzliche Schritte sind grundsätzlich nicht mitteilungspflichtig, z. B. wenn eine deutsche Muttergesellschaft eine ausländische Tochtergesellschaft mit Barmitteln für deren Geschäftstätigkeit ausstattet, um Investitionen zu ermöglichen.“

Beispiel: Auch im Bereich der betrieblichen Altersversorgung könnte man u. U. eine Einkünfteumwandlung annehmen (bspw. bei Entgeltumwandlung zugunsten einer Direktversicherung). Bei den mittelbaren Durchführungswegen der betrieblichen Altersversorgung (Direktversicherung, Pensionskasse, Pensionsfonds, Unterstützungskasse) handelt es sich um steuerlich geförderte Maßnahmen, die sich eng an den Vorgaben des BetrAVG orientieren und bei denen ein evtl. Steuervorteil vom Gesetzgeber ausdrücklich vorgesehen ist (vgl. hierzu auch unsere ausführlichen Anmerkungen zu Rz. 103).

Petition: Es sollte klargestellt werden, dass evtl. Einkünfteumwandlungen im Rahmen der betrieblichen Altersversorgung im Durchführungsweg der Direktversicherung, Pensionskasse, Pensionsfonds und Unterstützungskasse nicht meldepflichtig sind. Bspw. sollten die in der betrieblichen Altersversorgung praktizierten Fälle von Entgeltumwandlungen (z. B. nach § 1a BetrAVG) nicht unter die meldepflichtigen Gestaltungen fallen.

Zu Rz. 132 ff: zirkuläre Vermögensverschiebungen (§ 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe c AO)

Das Kennzeichen gemäß § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe c AO 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 laut Rz. 138 unter dieses Kennzeichen subsummiert werden kann, 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“.

Petition: Bei einem „Sale-Lease-Back“ handelt es sich 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.

Ein weiterer üblicher Sachverhalt, der laut Rz. 138 unter dieses Kennzeichen subsummiert werden kann, 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. An 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.

Sofern an der Mitteilungspflicht festgehalten wird, sollte zumindest klargestellt werden, dass der Cashpool als Ganzes, jedoch nicht jede einzelne Zahlung oder Transaktion meldepflichtig ist.

Im Übrigen sollten Cashpools auch nicht als standardisierte Struktur i. S. d. § 138e Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO gewertet werden.

Außerdem wird in Rz. 134 die Aussage getroffen, dass es unerheblich sei, „wie viel Zeit zwischen den einzelnen Transaktionen vergeht, solange sie entsprechend der Zweckbestimmung einem Gesamtplan folgen“. Zwar ist es zu begrüßen, dass die „Nachweisanforderungen der darlegungspflichtigen Finanzverwaltung“ im Zeitlauf höher werden. Dennoch besteht eine erhebliche Rechts- und Anwendungsunsicherheit, wenn damit gerechnet werden muss, dass selbst nach sehr langen Zeiträumen ein „Gesamtplan“ angenommen wird.

Petition: Wir plädieren dafür, die Aussage aufzunehmen, dass ein langer Zeitraum zwischen einzelnen Transaktionen (z. B. mind. zwei Jahre) dafürspricht, dass keine steuerliche Motivation i. S. d. Main-Benefit-Tests vorliegt. Diese Aussage sollte sich nicht allein auf das Kennzeichen des § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe c AO beschränken, sondern auf sämtliche meldepflichtige Merkmale beziehen.

Zu Rz. 135-137: Kennzeichen nach § 138 Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe c AO

Soweit nach Rz. 136 auch Hedgingtransaktionen von § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe c AO erfasst sein sollen, widerspricht das dem Gesetzeswortlaut. Das Kennzeichen des § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe c AO ist erfüllt, wenn „*Gestaltungen, die zum Gegenstand haben, dass [...] Transaktionen, die sich gegenseitig aufheben oder ausgleichen, für zirkuläre Vermögensverschiebungen genutzt werden*“. Als zirkulär gilt nach der Gesetzesbegründung der Abschluss von mindestens zwei Transaktionen, bei denen das betroffene Wirtschaftsgut nach Ende der Vertragslaufzeit wertmäßig wieder zum ursprünglichen Steuerpflichtigen zurückgelangt. Beim Hedging wird jedoch lediglich das Risiko aus dem Grundgeschäft mitigiert. Das Wirtschaftsgut gelangt dagegen nicht zum ursprünglichen Steuerpflichtigen zurück. Es fehlt mithin an einer zirkulären Verschiebung.

Petition: Wir bitten daher, unter der Rz. 136 klarzustellen, dass Hedgingtransaktionen nicht unter das Kennzeichen des § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe c AO fallen.

Entsprechende gegenläufige Positionen finden sich auch in weiteren Bereichen, wie z. B. im internationalen Getreidehandel. Bei diesen wird oft nur der Überhang an einem bestimmten Tag ausgeglichen, ohne dass es zur physischen Lieferung kommt ("Wash-out").

Petition: Wegen der Vergleichbarkeit mit den in Rz. 136 genannten vertraglichen Transaktionen von Kreditinstituten wäre es sehr hilfreich, wenn auch diese in die Klarstellung von Rz. 136 einbezogen werden.

Soweit in Rz. 137 für eine zirkuläre Transaktion ausreichen soll, dass das verschobene Wirtschaftsgut „teilweise oder vollständig“ wieder zum Veräußerer zurückkehrt, widerspricht dies jedenfalls zum Teil dem Gesetzeswortlaut. Der Wortlaut spricht von „aufheben“ bzw. „ausgleichen“. Das Wort „teilweise“ findet sich dagegen nicht im Gesetzeswortlaut. Insofern verlangt der Gesetzeswortlaut eine vollständige Rückkehr des Wirtschaftsgutes zum Veräußerer.

Petition: Es sollte entsprechend dem Gesetzeswortlaut das Wort „teilweise“ aus den Ausführungen unter der Rz. 137 gestrichen werden.

Zu Rz. 141: Keine Mitteilungspflicht einzelner Zahlungen

Wir begrüßen die Aussage sehr, dass im Kontext des Kennzeichens des § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe d AO (Nullsatzjurisdiktionen) „die grenzüberschreitende Steuergestaltung als Ganzes, nicht jede einzelne (...) Zahlung“ mitteilungspflichtig ist. Rz. 149 wiederholt diese Aussage für Gestaltungen i. S. d. § 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe a AO. Jedoch fehlt eine solche Klarstellung für Gestaltungen, welche das Kennzeichen einer „zirkulären Vermögensverschiebung“ (Rz. 132-138) oder einer „steuerbefreiten Zahlung“ (Rz. 142-148) erfüllen.

Petition: Wir plädieren dafür, die klarstellende Aussage der Rz. 141 und 149 auf sämtliche meldepflichtige Merkmale zu beziehen. Auf diese Weise lässt sich zum einen vermeiden, dass eine überbordende Anzahl an Meldungen entsteht. Zum anderen wird für die Mitteilungspflichtigen im Falle von sich wiederholenden Zahlungen Rechtssicherheit geschaffen. Dies ist gerade auch mit Blick auf drohende Sanktionen, die für jede einzelne nicht gemeldete Zahlung entstehen könnten, von großer Bedeutung.

Zu Rz. 142 ff: Steuerbefreite Zahlungen

(§ 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe e Doppelbuchstabe aa AO)

Das Kennzeichen gemäß § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe e Doppelbuchstabe aa AO 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.“

Dieses Kennzeichen soll 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, sodass 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: Wir weisen erneut darauf hin, dass es nicht sachgerecht und steuersystematisch höchst zweifelhaft ist, 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. Auch besteht in diesen Fällen aufgrund diverser Verlustverrechnungsbeschränkungen und Missbrauchsvorschriften keine Gefahr einer „missbräuchlichen Verlustnutzung“. Dies gilt ebenso für die Nutzung von Freibeträgen. Sofern solche Transaktionen fremdüblich ausgestaltet sind, bestehen keine Ansatzpunkte für eine mitteilungspflichtige Steuergestaltung.

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 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.

Die vorgesehene Auslegung des Kennzeichens würde den Unternehmen auferlegen, Detailprüfungen des ausländischen Steuerrechts für jede einzelne abzugsfähige Zahlung vorzunehmen und zu dokumentieren. Dieser Aufwand ist nicht leistbar und wäre zudem nicht verhältnismäßig.

Die einer Steuerbefreiung gleichzustellenden Tatbestände stehen zudem im Widerspruch zum BMF Schreiben zu „Subject-to-tax“ vom 20. Juni 2013. Es bleibt insgesamt unklar, in welchen Fällen von der Erfüllung des Main-Benefit-Tests bei solchen Zahlungen auszugehen ist.

Wir plädieren sehr dafür, das BMF-Schreiben in diesem Punkt grundlegend zu überarbeiten und die Aufzählung der Rz. 143 zu streichen.

Zu Rz. 145 ff: Präferenzregelung

(§ 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe e Doppelbuchstabe bb AO)

Das Kennzeichen erfasst gemäß § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe e Doppelbuchstabe bb AO *„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

sogenannte „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 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 Erstattungen 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 i. S. d. Kennzeichens gilt.

Petition: Wir erachten es als nicht sachgerecht, dass auch solche ausländischen Regelungen eine „Präferenzregelung“ darstellen sollen, die aus legitimen wirtschafts- und sozialpolitischen Lenkungsgründen implementiert wurden und z. B. vom Forum on Harmful Tax Practices nicht als „harmful“ eingestuft wurden (Rz. 146). 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. So wird z. B. die Schaffung eines immateriellen Vermögenswertes unter Nutzung einer steuerlichen Förderung für Forschung und Entwicklung (deutsches Modell) explizit von einer Mitteilungspflicht befreit, wohingegen Patent- oder Lizenz-Boxen (z. B. Niederlande) der Mitteilungspflicht

unterliegen sollen. Somit wird womöglich bei Anwendung der deutschen Förderung für Forschung und Entwicklung eine Mitteilungspflicht im europäischen Ausland ausgelöst, wohingegen eine ggf. im EU-Ausland nicht mitteilungspflichtige Gestaltung in Deutschland der Mitteilungspflicht unterliegt.

In dem Beispiel unter Rz. 146 des Diskussionsentwurfs heißt es, dass es für das Kennzeichen hingegen unerheblich ist, wenn der immaterielle Wert zunächst unter Nutzung einer steuerlichen Förderung für Forschung und Entwicklung geschaffen wurde.

Petition: Es sollte klargestellt werden, welche Sachverhalte von dieser Einschränkung des Begriffs der Präferenzregelung erfasst werden sollen.

Zu Rz. 149: Keine Mitteilungspflicht einzelner Zahlungen

Nach Rz. 149 ist *eine „grenzüberschreitende Steuergestaltung als Ganzes“ und „nicht jede einzelne Zahlung“* mitteilungspflichtig. Offenbar wird im Entwurf des BMF-Schreibens die bloße Zahlung an ein verbundenes Unternehmen, das in einer black-listed Jurisdiktion ansässig ist, noch nicht als Steuergestaltung angesehen. Dies ist zu begrüßen. Denn der Umstand, dass die Erfüllung dieses Kennzeichens unabhängig vom Relevanztest zur Mitteilung führt, führt in der Praxis zu einer nahezu unmöglichen Umsetzungsverpflichtung.

Insofern würden wir eine Klarstellung im BMF-Schreiben begrüßen, dass mit der eingangs erwähnten Aussage wirklich eine tatbestandliche Einschränkung verbunden ist.

Petition: Es sollte im BMF-Schreiben ergänzend klargestellt werden, dass die bloße Zahlung an ein verbundenes Unternehmen, das in einer black-listed Jurisdiktion ansässig ist, noch nicht als Steuergestaltung zu qualifizieren ist.

Zu Rz. 150: Nicht-Ansässigkeit von Zahlungsempfängern (§ 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa AO)

Das Kennzeichen gemäß § 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa AO 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 Personengesellschaften als Zahlungsempfänger nicht unter das Kennzeichen gemäß § 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa AO fallen.

Zu Rz. 155: Mehrfache Absetzungen für Abnutzung desselben Vermögenswertes (§ 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe b Doppelbuchstabe aa AO)

Das Kennzeichen gemäß § 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe b Doppelbuchstabe aa AO 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: Eine Meldepflicht erscheint in diesen Fällen überschießend. 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 gemäß § 10 Abs. 3 Satz 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.

- **„Check-the-Box-Verfahren“ nach dem US-Steuerrecht**

Unter dem Wortlaut des Kennzeichens könnten grundsätzlich auch Abschreibungsfälle meldepflichtig werden, die durch das sogenannte „Check-the-Box“-Verfahren im US-

Steuerrecht bedingt sind. Das US-Steuerrecht gewährt für bestimmte Unternehmensformen ein Einordnungswahlrecht (Formular 8832), ob die Gesellschaft – unabhängig von ihrer Rechtsform – transparent oder intransparent besteuert wird.

Beispiel: Eine US-Kapitalgesellschaft mit US-Anteilseignern und einer europäischen Tochterkapitalgesellschaft wird aufgrund des „Check-the-Box“-Wahlrechts als transparent behandelt. Dadurch erfolgen eine Zurechnung und Besteuerung der Einkünfte auf Ebene der Anteilseigner der US-Kapitalgesellschaft. Macht die europäische Tochtergesellschaft als selbstständiges Rechts- und Steuersubjekt nun eine Absetzung für Abnutzungen geltend, wirkt sich diese Abschreibung dadurch steuerlich sowohl im europäischen als auch im US-Hoheitsgebiet aus.

Petition: Das „Check-the-Box“-Verfahren ist ein gängiges Wahlrecht im US-Steuerrecht. Da sich nicht nur die Absetzungen für Abnutzungen steuermindernd in zwei Hoheitsgebieten auswirken, sondern auch die Einkünfte in beiden Hoheitsgebieten einer Besteuerung unterliegen, liegt dadurch jedoch keine Steuergestaltung vor. Es wäre daher zu begrüßen, doppelte Absetzungen für Abnutzungen aufgrund des „Check-the-Box“ Verfahrens in die „White List“ aufzunehmen, um eine überschießende Wirkung des Gesetzes zu vermeiden.

Zu Rz. 157: Mehrfache Befreiung von der Doppelbesteuerung für dieselben Einkünfte oder Vermögen (§ 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe b Doppelbuchstabe bb AO)

Das Kennzeichen gemäß § 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb AO 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 (gemäß § 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.

Wir weisen außerdem darauf hin, dass auch die neugefasste Mutter-Tochter-Richtlinie (Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. November 2011) ausdrücklich darauf abzielt, Dividendenzahlungen und andere Gewinnausschüttungen von Tochtergesellschaften an ihre Muttergesellschaften von Quellensteuern zu befreien und die Doppelbesteuerung derartiger Einkünfte auf Ebene der Muttergesellschaft zu beseitigen. Dies darf durch die Mitteilungspflicht nicht konterkariert werden.

Zu Rz. 158 ff: Auseinanderfallende Bewertung einer Vermögensübertragung (§ 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe c AO)

Das Kennzeichen gemäß § 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe c AO 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 dem Entwurf des BMF-Schreibens und der Gesetzesbegründung (Bundestags-Drucksache 19/14685, Seite 38) ist eine Gestaltung nicht mitteilungspflichtig, 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.

Zu Rz. 161 ff: Aushöhlung der Mitteilungspflichten nach dem gemeinsamen Meldestandard (§ 138e Abs. 2 Nr. 2 AO)

§ 138e Abs. 2 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.“

Grundsätzliche Anmerkung: Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) und Common Reporting Standard (CRS) sind zwei internationale Verfahren zum Austausch von Finanzkonteninformationen mit dem Ziel, grenzüberschreitende Steuersachverhalte aufzudecken und Steuerhinterziehung zu bekämpfen. Bereits mit CRS und FATCA wird also die Steuerehrlichkeit bei internationalen bzw. grenzüberschreitenden Sachverhalten durch einen gegenseitigen automatischen Informationsdatenaustausch der teilnehmenden Staaten gefördert und sichergestellt.

Informationen über Leistungen aus Finanzkonten (bspw. Bankkonten oder Versicherungsprodukten), die der Meldepflicht nach FATCA/CRS unterliegen, werden bereits grenzüberschreitend ausgetauscht und sind den zuständigen Finanzverwaltungen hinreichend bekannt. Insoweit bedarf es keiner zusätzlichen Meldung im Rahmen der Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen. Dieser bürokratische wie unnötige Aufwand (Doppelmeldung) ist zu vermeiden und würde auch zu keinem Informationsmehrwert auf Seiten der Finanzverwaltung führen.

Petition: Es sollte klargestellt werden, dass eine Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen nach § 138d ff. AO nicht notwendig ist, wenn dieser Sachverhalt bereits der Meldepflicht nach FATCA/CRS unterlegen hat.

Petition: Zudem sollte in der Rz. 161 folgende bereits in der Gesetzesbegründung enthaltene Passage aufgenommen werden: „Die Kennzeichen unter § 138e Abs. 2 Nr. 2 AO entsprechen den von der OECD entwickelten „Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures“ (MDR) (OECD (2018), Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, OECD, Paris. <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore->

structures.pdf).“ Das Dokument kann für Zwecke der Auslegung der in § 138e Abs. 2 Nr. 2 AO aufgeführten Kennzeichen herangezogen werden.

Wissentlich und willentliche Nutzung (Rz. 164)

Unter den Meldepflichten für FATCA/CRS bestehen bereits umfassende Kontrollpflichten für Finanzinstitute. In diesem Zusammenhang ist es wichtig, aufzuzeigen, dass durch das Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen keine zusätzlichen Kontrollen im Bereich FATCA/CRS implementiert werden sollen.

Petition: Es sollte folgender Satz am Ende der Rz. 164 aufgenommen werden: *„Dabei bestehen auf Seiten der Finanzinstitute keine Verpflichtungen, weitere Due Diligence Kontrollen zu implementieren, die über die bereits implementierten Verpflichtungen zur Erfüllung der bestehenden rechtlichen Anforderungen im Zusammenhang mit GwG, FKAustG und der FATCA-UmsV hinausgehen.“*

§ 138e Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe c AO

Die Nummer 2 Buchstabe c umfasst die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen, 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.

In Rz. 165 des FATCA/CRS-BMF-Schreibens vom 1. Februar 2017 sind bestimmte „Produkte“ von der Meldung nach FATCA/CRS ausgenommen, da bei diesen anerkanntermaßen kein Steuerhinterziehungspotential besteht. Es sollte klargestellt werden, dass eine Umqualifizierung von Einkünften und Vermögensgegenständen zu den in Rz. 165 des BMF-Schreibens vom 1. Februar 2017 genannten „Produkten“ nicht unter die Meldepflicht nach § 138e Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe c AO fällt.

Die Nutzung eines solchen Finanzkontos im Rahmen des originären Zwecks erfolgt nicht aus steuerlichen Gründen (siehe vorstehend). Auch ist es den Finanzinstituten nicht möglich die Fälle zu identifizieren, in denen der Kunde ein solches Finanzkonto u. U. im Rahmen einer anzeigepflichtigen Steuergestaltung nutzt. Das bloße Bereitstellen eines Finanzkontos kann nicht ohne weiteres dazu führen, dass das Finanzinstitut als Intermediär i. S. d. § 138d Abs. 1 AO angesehen wird.

Petition: Es sollte klargestellt werden, dass eine Umqualifizierung von Einkünften und Vermögensgegenständen zu den in Rz. 165 des BMF-Schreibens vom 1. Februar 2017 genannten „Produkten“ nicht unter die Meldepflicht nach § 138e Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe c AO fällt.

§ 138e Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe e AO

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.

§ 138e Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe f AO

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.

Grundsätzliche Anmerkung: Mögliche Schwächen in den Meldesystemen der Banken sind den Inhabern von Finanzkonten grundsätzlich nicht bekannt und können damit nicht ausgenutzt werden.

Keine Mitteilungspflicht bei Unkenntnis des Intermediärs über die Melde-Vermeidungsabsicht (Rz. 166)

In Rz. 166 wird ausgeführt, dass eine mitteilungspflichtige grenzüberschreitende Steuergestaltung in den Fällen vorliegt, in denen Intermediäre positiv Kenntnis von dem Umgehungswillen der FATCA/CRS Meldepflichten eines Kontoinhabers haben oder diesen vermuten. Neben der Alternative Wissen („Weiß die Person ...“) wird im ersten Satz der Rz. 166 ausgeführt „...oder hätte diese Person dies wissen müssen...“. Dies führt zu einer Erweiterung des meldepflichtigen Intermediärsbegriffs um eine Nachforschungspflicht, die nach Rz. 40, 49 aber gerade nicht gewollt ist. Dass der Passus derart missverstanden werden kann, sollte verhindert werden.

Petition: Der Halbsatz im ersten Satz der Rz. 166 „... oder hätte diese Person dies wissen müssen...“ sollte gestrichen werden.

In dem Beispiel 3 unter Rz. 166 heißt es:

„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.“

Petition: Statt wie im Beispiel 3 auf die Entlastungsgründe abzustellen (zulässige wirtschaftliche oder persönliche Gründe), sollte stattdessen eine Mitteilung nur dann erfolgen müssen, wenn der Intermediär positiv Kenntnis einer Melde-Vermeidungsabsicht des Kontoinhabers hat. Andernfalls wären Intermediäre bei jeder Transaktion ihrer Kunden dazu angehalten, den wirtschaftlichen oder persönlichen Grund des Kunden zu erfragen und zu dokumentieren, um eine Meldepflicht zu vermeiden.

Weiterhin lässt die Äußerung in der Rz. 166 „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,“ Unklarheiten aufkommen.

Petition: Wir bitten auch insoweit um eine Klarstellung.

Zu Rz. 170 ff: Intransparente Beteiligungsketten (§ 138e Abs. 2 Nr. 3 AO)

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.

Zu Rz. 176: Verrechnungspreisgestaltungen

Grundsätzlich wird auf die Dokumentationspflichten gemäß § 90 Abs. 3 AO Bezug genommen. Allerdings wird mit der Begrifflichkeit „verbundenes Unternehmen“ eine von

§ 1 Abs. 2 AStG (nahestehende Person) abweichende Definition eingeführt, die wahrscheinlich auf überwiegend den gleichen Personenkreis abstellt.

Aus unserer Sicht wäre es praktikabler, wenn im BMF-Schreiben eine entsprechende Auslegung und Abgrenzung unter Verweis auf § 1 Abs. 2 AStG vorgenommen würde. Ohne weitergehende Erläuterungen würde sich z. B. die Frage nach dem Unterschied zwischen erheblichem und beherrschendem Einfluss stellen. Zudem wäre offen, ob die Kontrolle an einer anderen Person gemäß § 138e Abs. 3 Nr. 2 AO unmittelbar sein muss oder aber eine mittelbare Kontrolle ausreicht.

Petition: Das BMF-Schreiben sollte um entsprechende Ausführungen ergänzt werden.

Zu Rz. 177: Safe-Harbour-Regelungen (§ 138e Abs. 2 Nr. 4 Buchstabe a AO)

Das Kennzeichen gemäß § 138e Abs. 2 Nr. 4 Buchstabe a AO 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 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 Verrechnungspreisan-

passungen durch die Steuerbehörden eines Landes) die Fremdüblichkeit einer Transaktion zu gewährleisten und zu dokumentieren. Außerdem sollte klargestellt werden, dass Anpassungen innerhalb einer bestehenden Safe-Harbour-Regelung keine Gestaltung sind (vgl. auch unsere Anmerkungen zu Rz. 9).

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).“ Der Entwurf des BMF-Schreibens wiederholt diese Aussage.

Petition: Diese praxismgerechte 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.

Fraglich ist außerdem, ob ein unilateral ausgehandeltes APA ebenfalls als Verrechnungspreisgestaltung gilt, oder ob nur gesetzlich festgeschriebene Safe-Harbour-Regelungen zu den Verrechnungspreisgestaltungen zählen.

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

Das Kennzeichen § 138e Abs. 2 Nr. 4 Buchstabe b AO 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).“*

Die Mitteilungspflicht für schwer zu bewertende immaterielle Werte gemäß § 138e Abs. 2 Nr. 4 Buchstabe b AO führt ebenso wie § 138e Abs. 2 Nr. 4 Buchstabe c AO (Funktionsverlagerungen) zu einem doppelten Dokumentations-/Mitteilungserfordernis. Sowohl bei der Übertragung einzelner immaterieller Wirtschaftsgüter als auch bei Funktionsverlagerungen ist in der Regel die „Dokumentation eines außergewöhnlichen Geschäftsvorfalles“ erforderlich.

Hier könnte es ein praktikabler Ansatz sein, wenn eine Vereinfachungsregelung dergestalt aufgenommen würde, dass die im Rahmen der „Dokumentation eines außergewöhnlichen Geschäftsvorfalles“ mitgeteilten Angaben von der Mitteilungspflicht nach § 138d AO abgedeckt sind.

Aufgrund ihrer Einzigartigkeit gibt es bei immateriellen Wirtschaftsgütern in den allermeisten Fällen keine ausreichend verlässlichen Vergleichswerte (so auch Rz. 179). Aus diesem Grund soll daher unter den Voraussetzungen des § 138e Abs. 2 Nr. 4 Buchstabe b AO (u. a. Übertragung und Überführung) eine Mitteilungspflicht bestehen. Gegenstand der Mitteilungspflicht ist unter anderem die Angabe des wirtschaftlichen Werts der Steuergestaltung gemäß § 138 f Abs. 3 Satz 1 Nr. 8 AO. Dies bedingt jedoch einen Zirkelschluss: Denn wäre eine entsprechende Bewertung möglich, würde der Vorgang nicht der Mitteilungspflicht unterliegen. Sobald aber der Vorgang schwer oder nicht bewertbar ist, muss er mit seinem wirtschaftlichen Wert dokumentiert werden.

Petition: Hier ist eine Konkretisierung erforderlich, in welchem Umfang hinsichtlich der Angabe des wirtschaftlichen Werts der Gestaltung eine Mitteilung erfolgen muss bzw. kann.

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.

Zu Rz. 181: Funktionsverlagerung (§ 138e Abs. 2 Nr. 4 Buchstabe c AO)

Das Kennzeichen § 138e Abs. 2 Nr. 4 Buchstabe c AO 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 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 Nr. 4 Buchstabe c AO nicht einschlägig sein.

Weitere Anmerkungen 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 mitteilungs-pflichtig. 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.

Zu Rz. 185: Mitteilungsfrist (§ 138f Abs. 2 AO)

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 mitteilungs-pflichtigen Ereignisses beginnen muss. Dazu ist es erforderlich, mindestens jede Woche eine Überprüfung aller potenziell mitteilungs-pflichtigen Transaktionen durchzuführen. Dies ist – auch aufgrund der benötigten Personalressourcen – für die Unternehmen sehr belastend und in einigen Fällen kaum durchführbar.

Petition: Im Rahmen der Evaluation der Richtlinie sollte daher 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.

Zu Rz. 186: Erneute Mitteilung bei Erweiterung einer Steuergestaltung

In Rz. 186 des Diskussionsentwurfs wird klargestellt, dass es einer erneuten Mitteilung bei einzelnen Zahlungen oder Transaktionen im Rahmen der Umsetzung der Steuergestaltung u. a. bedarf, wenn die bereits gemeldete Steuergestaltung erweitert wird. Unklar bleibt, wann eine solche mitteilungspflichtige „Erweiterung“ einer bereits gemeldeten Steuergestaltung vorliegt. Eine mitteilungspflichtige „Erweiterung“ sollte u. E. nur dann anzunehmen sein, wenn es zu einer geänderten steuerrechtlichen Beurteilung kommt. Zudem ist zu konkretisieren, auf welcher Ebene die Prüfung, ob eine mitteilungspflichtige Erweiterung vorliegt, vorzunehmen ist.

Beispiel: Eine inländische Kapitalgesellschaft beteiligt sich an einer ausländischen Personengesellschaft und der erstmalige Beteiligungserwerb unterliegt der Mitteilungspflicht. Die ausländische Personengesellschaft investiert in verschiedene Kapitalanlagen in verschiedenen Ländern (z. B. weitere Personengesellschaften, Kapitalgesellschaften und Investmentfonds) und auch dieser Erwerb soll angenommen der Mitteilungspflicht unterliegen. Im Laufe der Zeit erhöht die inländische Kapitalgesellschaft ihre Beteiligung an der ausländischen Personengesellschaft und die ausländische Personengesellschaft verändert ihre Investitionen.

Beispiel: Wie oben, aber die inländische Kapitalgesellschaft legt die Beteiligung an der ausländischen Personengesellschaft in eine inländische Tochtergesellschaft ein.

In beiden Fällen ergeben sich u. E. keine mitteilungspflichtigen Erweiterungen, da sich die steuerliche Behandlung nicht geändert hat. Es sollte klargestellt werden, dass Umschichtungen im Konzern und bloße Erweiterungen einer Beteiligung nicht erneut mitteilungspflichtig sind.

Petition: Es sollte konkretisiert werden, unter welchen Voraussetzungen eine Änderung/Erweiterung einer bereits gemeldeten grenzüberschreitenden Steuergestaltung zu einer erneuten Mitteilungspflicht führt und wer diese vorzunehmen hat. Dabei sollten auch

Private Equity Fonds bedacht werden, bei denen die einzelnen Investitionen erstmal als „blind pool“ bestehen.

Zu Rz. 205: Verbundene Unternehmen

Der Gesetzgeber hat versucht, den Text der europäischen Richtlinie in nationales Recht zu übernehmen. Gleiches gilt für die nationalen Gesetzgeber in den anderen Mitgliedstaaten. Um jedoch die Meldungen auf Seiten der Finanzbehörden sinnvoll nutzen zu können, wäre es sinnvoll, eine einheitliche Definition zwischen den europäischen Staaten zu verwenden.

Zu Rz. 214 ff: Angabe des wirtschaftlichen Werts (§ 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 8 AO)

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 möchten wir anmerken, dass eine spürbare Vereinfachung eintreten würde, wenn eine Bagatellgrenze definiert würde, unterhalb derer eine Angabe unterbleiben kann.

Zu Rz. 223 ff: Sprachenregelung

Für die Unternehmen wäre es eine spürbare Erleichterung, wenn die Mitteilung nicht zwingend in deutscher Sprache erfolgen müsste und – wie z. B. bei den Regelungen der Transfer Pricing Dokumentation – eine Mitteilung in Englisch akzeptiert würde.

Petition: Die Mitteilung einer grenzüberschreitender Steuergestaltung sollte wahlweise auch in englischer Sprache möglich sein.

Zu Rz. 255: Angabe im Rahmen der Steuererklärung, in der sich der steuerliche Vorteil erstmals auswirken soll

Entsprechend § 138k Satz 1 AO ist eine grenzüberschreitende Steuergestaltung *„in der Steuererklärung für die Steuerart und den Besteuerungszeitraum oder den Besteuerungszeitpunkt, in der sich der steuerliche Vorteil der grenzüberschreitenden Steuergestaltung erstmals auswirken soll, anzugeben.“*

Anders als in den Rz. 253 und 254 angedeutet und entgegen dem Gesetzeswortlaut könnte Rz. 255 so verstanden werden, dass eine Steuergestaltung, deren steuerlicher Vorteil sich in mehreren Besteuerungszeiträumen auswirkt, nicht nur im ersten sondern in allen betroffenen Veranlagungszeiträumen in den Steuererklärungen anzugeben ist.

Petition: Um klarzustellen, dass dies nicht der Fall ist, sollte die Rz. 255 wie folgt angepasst werden: *„Wirkt sich der steuerliche Vorteil auf mehrere Steuerarten [Streichung: und Besteuerungszeitpunkte oder Besteuerungszeiträume] aus, ist die grenzüberschreitende Steuergestaltung in allen betroffenen Steuererklärungen anzugeben.“*

Zu Rz. 259 ff: Ahndung von Verstößen gegen die Mitteilungspflicht

Der Entwurf des BMF-Schreibens konkretisiert zwar die Ahndung von vorsätzlichen oder leichtfertigen Verstößen gegen die Mitteilungspflicht als Ordnungswidrigkeit gemäß § 379 Abs. 2 und 7 AO, trifft aber keine Erläuterung zur Anwendung im unternehmerischen Bereich.

Petition: Es sollte eine Konkretisierung erfolgen, wer innerhalb eines Unternehmens bei Verstößen gegen die Mitteilungspflichten eine Ordnungswidrigkeit begeht, d. h. wer mit einem Bußgeld belegt werden kann. Unklar ist beispielsweise, ob Mitarbeiter einer unternehmensinternen Steuerabteilung betroffen sein können.

Unzutreffende Angaben bzgl. des Datums des ersten Umsetzungsschrittes (vgl. Rz. 212 sowie § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 6 AO) sind bedauerlicherweise bislang nicht vom Bußgeldtatbestand des § 379 AO ausdrücklich ausgenommen. Aufgrund der im Einzelfall schwierigen genauen Abgrenzung, wann der erste Umsetzungsschritt erfolgt ist, sollte lediglich eine Abweichung in der Datumsangabe von der „Auffassung der Finanzverwaltung“ hierzu nicht Bußgeld bewährt sein.

Beispiel: In der Mitteilung des Intermediärs wird als Datum des ersten Umsetzungsschritts der 25. März angegeben. Nach Auffassung der Finanzverwaltung sei hingegen der erste Umsetzungsschritt schon am 24. März erfolgt.

Petition: „Unzutreffende“ Angaben des Datums des ersten Umsetzungsschritts sollten für sich genommen nicht zu einem Bußgeld führen.

Zu Rz. 266 ff: Verschiebung der erstmaligen Meldung aufgrund der Corona-Pandemie

Aufgrund der Corona-Pandemie kommt es derzeit zu einem zunehmenden Ausfall bzw. eingeschränkten Einsatzmöglichkeiten der Mitarbeiter in den berichtspflichtigen Unternehmen. Da die Mitteilungspflichten grenzüberschreitender Steuergestaltungen mit erheblichen Implementierungsaufwendungen und Anpassungen bestehender Compliance-Abläufe einhergehen, regen wir dringend an, die Pflicht zur erstmaligen Mitteilung an das BZSt bis zum 1. Juli 2021 zu verschieben. Hierdurch gehen der Finanzverwaltung keinerlei Informationen verloren, da lediglich der Zeitpunkt der Meldungen verschoben wird. Da es sich um ein europaweites Problem handelt, sollte eine entsprechende Verschiebung auch europaweit ermöglicht werden.

Petition: Aufgrund der Corona-Pandemie sollte die erstmalige Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen an das BZSt zumindest bis zum 1. Juli 2021 verschoben werden. Eine EU-weit abgestimmte Verschiebung der Mitteilungspflichten wäre angesichts des europaweiten Problems erstrebenswert.