



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

Bundeszentralamt für Steuern

HAUSANSCHRIFT

TEL

FAX

E-MAIL

DATUM 29. März 2021

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

ANLAGEN 1 Anlage

GZ **IV A 3 - S 0304/19/10006 :010**

IV B 1 - S 1317/19/10058 :011

DOK **2021/0289747**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

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

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

Inhaltsverzeichnis

I. Sachlicher und persönlicher Anwendungsbereich der Mitteilungspflicht	7
1. Allgemeines.....	7
2. Sachliche Voraussetzungen der Mitteilungspflicht (§ 138d AO)	8
2.1 Überblick.....	8
2.2 Steuern, auf die das EU-Amtshilfegesetz Anwendung findet.....	9
2.3 Steuergestaltung	9
2.4 Beteiligte der Steuergestaltung	10
2.4.1 Nutzer i. S. d. § 138d Abs. 5 AO.....	10
2.4.1.1 Bereitstellung zur Umsetzung (§ 138d Abs. 5 Nr. 1 AO).....	11
2.4.1.2 Bereitschaft zur Umsetzung (§ 138d Abs. 5 Nr. 2 AO)	11
2.4.1.3 Verwirklichung des ersten Schritts der Umsetzung (§ 138d Abs. 5 Nr. 3 AO)	12
2.4.2 Andere an der Gestaltung Beteiligte	12
2.4.3 Rolle des Intermediärs.....	12
2.4.4 Besonderheiten bei Personengesellschaften und Gemeinschaften	13
2.4.5 Besonderheiten im Konzern	13
2.4.6 Besonderheiten bei Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds.....	14
2.5 Grenzüberschreitender Bezug (§ 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 AO)	15
2.6 Merkmal i. S. d. § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO	18
2.7 Dauersachverhalte	18
2.8 Änderungen steuerlicher Rahmenbedingungen	18
3. Persönliche Voraussetzungen der Mitteilungspflicht.....	19
3.1 Vorrangige Verpflichtung des Intermediärs zur Mitteilung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung	19
3.1.1 Der Begriff des Intermediärs	19
3.1.1.1 Vermarkten	20
3.1.1.2 Konzipieren	20
3.1.1.3 Organisieren	22
3.1.1.4 Bereitstellen zur Nutzung	22
3.1.1.5 Verwalten der Umsetzung	22
3.1.2 Abgrenzung von Intermediär und anderen an der Gestaltung Beteiligten	23
3.1.3 Erfüllungsgehilfen	23

3.1.4	Inlandsbezug des Intermediärs (§ 138f Abs. 7 AO).....	23
3.1.4.1	Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt.....	24
3.1.4.2	Inlandsbezug aus anderen Gründen.....	24
3.1.5	(Partielle) Ausnahmen von der Mitteilungspflicht des Intermediärs	26
3.1.5.1	Informationspflicht des Intermediärs	27
3.1.5.2	Befreiung von der Verschwiegenheitspflicht durch den Nutzer	27
3.1.5.3	Partieller Übergang der Mitteilungspflicht auf den Nutzer.....	28
3.2	Verpflichtung des Nutzers zur Mitteilung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung	28
3.2.1	Vollständige Mitteilungspflicht des Nutzers.....	28
3.2.1.1	Inhouse-Gestaltung.....	28
3.2.1.2	Intermediär ohne Inlandsbezug (§ 138g AO).....	29
3.2.1.3	Inlandsbezug des Nutzers (§ 138g Abs. 3 AO).....	29
3.2.2	Partielle Mitteilungspflicht des Nutzers	30
3.3	Konkurrierende Mitteilungspflichten/Befreiung von der Mitteilungspflicht.....	30
3.3.1	Mitteilungspflicht eines Nutzers/Intermediärs in mehreren Mitgliedstaaten	30
3.3.2	Mitteilungspflicht mehrerer Intermediäre wegen derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung	31
3.3.3	Mitteilungspflicht mehrerer Nutzer wegen derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung	31
II.	Kennzeichen (§ 138e AO)	32
1.	Kennzeichen i. S. d. § 138e Abs. 1 AO mit Relevanztest.....	33
1.1	Relevanztest i. S. d. § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a) AO	33
1.1.1	Allgemein	33
1.1.2	Steuerlicher Vorteil i. S. d. § 138d Abs. 3 AO.....	33
1.1.3	Fallgruppen i. S. d. § 138d Abs. 3 Satz 3 AO	34
1.2	Kennzeichen i. S. d. § 138e Abs. 1 AO.....	34
1.2.1	Qualifizierte Vertraulichkeitsklauseln (§ 138e Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) AO).....	34
1.2.2	Honorarvereinbarung (§ 138e Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b) AO)	35
1.2.3	Standardisierte Dokumentation oder Struktur (§ 138e Abs. 1 Nr. 2 AO).....	36
1.2.3.1	Standardisierte Dokumentation	36
1.2.3.2	Standardisierte Struktur	36
1.2.3.3	Standardvorgänge der Rechts- oder Steuerberatung	37

1.2.4	Verlusterwerb (§ 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a) AO).....	38
1.2.4.1	Verlustbringendes Unternehmen.....	38
1.2.4.2	Beendigung der Haupttätigkeit dieses Unternehmens.....	38
1.2.4.3	Verlustnutzung	39
1.2.4.4	Unangemessene rechtliche Schritte.....	39
1.2.5	Einkünfteumwandlung (§ 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b) AO).....	39
1.2.6	Zirkuläre Vermögensverschiebungen (§ 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. c) AO)	40
1.2.7	Nullsatzjurisdiktionen (§ 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. d) AO)	41
1.2.8	Steuerbefreite Zahlungen (§ 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e) AO)	41
2.	Kennzeichen i. S. d. § 138e Abs. 2 AO ohne Relevanztest	43
2.1	Besteuerung des Zahlungsempfängers (§ 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a) AO).....	43
2.2	Besteuerung der Zahlung (§ 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b) AO)	44
2.3	Ausnutzung von Bewertungsunterschieden bei einer Vermögensübertragung (§ 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c) AO).....	45
2.4	Aushöhlung der Mitteilungspflichten nach dem gemeinsamen Meldestandard (§ 138e Abs. 2 Nr. 2 AO)	46
2.5	Zwischenschaltung rechtlicher Eigentümer oder wirtschaftlich Berechtigter zur Verschleierung der Identität wirtschaftlich Berechtigter (§ 138e Abs. 2 Nr. 3 AO)	49
2.6	Verrechnungspreisgestaltungen (§ 138e Abs. 2 Nr. 4 AO).....	50
2.6.1	Safe-Harbour-Regelungen (§ 138e Abs. 2 Nr. 4 Buchst. a) AO).....	50
2.6.2	Schwer zu bewertende immaterielle Werte (§ 138e Abs. 2 Nr. 4 Buchst. b) AO)	51
2.6.3	Funktionsverlagerungen (§ 138e Abs. 2 Nr. 4 Buchst. c) AO).....	51
III.	Verfahren zur Mitteilung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung.....	52
1.	Mitteilung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung an das Bundeszentralamt für Steuern.....	52
1.1	Mitteilung über die amtlich bestimmte Schnittstelle.....	52
1.2	Mitteilungsfristen	53
1.2.1	Allgemeine Mitteilungsfrist	53
1.2.2	Maßgebende Ereignisse zur Auslösung einer Mitteilungspflicht.....	53
1.2.3	Anlaufhemmung der Mitteilungsfrist in den Fällen des § 138f Abs. 6 AO	54
1.2.4	Vereinbarung zur vollständigen Mitteilung durch den Nutzer der Steuergestaltung (§ 138f Abs. 6 Satz 5 AO)	55
1.3	Inhalt der Mitteilung	55

1.3.1	Inhalt der Mitteilung im Einzelnen	56
1.3.1.1	Angaben zum Intermediär (§ 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO).....	56
1.3.1.2	Angaben zum Nutzer der Steuergestaltung (§ 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO).....	57
1.3.1.3	Angaben zu verbundenen Unternehmen (§ 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 AO).....	57
1.3.1.4	Einzelheiten über das die Mitteilungspflicht auslösende Kennzeichen (§ 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 AO)	57
1.3.1.5	Inhalt der grenzüberschreitenden Steuergestaltung (§ 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 AO).....	57
1.3.1.6	Datum des ersten Umsetzungsschrittes (§ 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 6 AO).....	58
1.3.1.7	Benennung der betroffenen Vorschriften (§ 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 AO).....	58
1.3.1.8	Angabe des wirtschaftlichen Werts der Steuergestaltung (§ 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 8 AO).....	59
1.3.1.9	Angabe der betroffenen Mitgliedstaaten (§ 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 9 AO).....	59
1.3.1.10	Angabe der betroffenen Personen (§ 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 10 AO).....	59
1.3.1.11	Angabe der Registriernummer und der Offenlegungsnummer	59
1.3.2	Sprachenregelung	60
1.4	Ordnungsmerkmale der grenzüberschreitenden Steuergestaltung	61
1.4.1	Die Registriernummer	61
1.4.1.1	Funktion der Registriernummer	61
1.4.1.2	Vergabe einer Registriernummer	61
1.4.1.3	Weitergabe der Registriernummer	62
1.4.2	Die Offenlegungsnummer	62
1.4.2.1	Funktion der Offenlegungsnummer	62
1.4.2.2	Vergabe einer Offenlegungsnummer	62
1.4.2.3	Verwendung als Referenz-Offenlegungsnummer	63
1.4.2.4	Weitergabe der Offenlegungsnummer	63
1.5	Informationspflichten	63
1.5.1	Mitteilung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung durch den Intermediär.....	63
1.5.1.1	Information des Nutzers der grenzüberschreitenden Steuergestaltung	63
1.5.1.2	Information weiterer, in der Mitteilung genannter Intermediäre	63
1.5.1.3	Information weiterer, in der Mitteilung nicht genannter Intermediäre	64
1.5.2	Mitteilung durch den Nutzer	64
1.6	Aktualisierungspflicht bei marktfähigen Steuergestaltungen	64

2.	Keine Rückmeldung der Finanzverwaltung.....	66
3.	Pflicht zur Angabe der grenzüberschreitenden Steuergestaltung in der Steuererklärung (§ 138k AO).....	66
4.	Ahndung von Verstößen gegen die Mitteilungspflicht	67
5.	Anwendungs- und Übergangsregelungen	68

I. Sachlicher und persönlicher Anwendungsbereich der Mitteilungspflicht

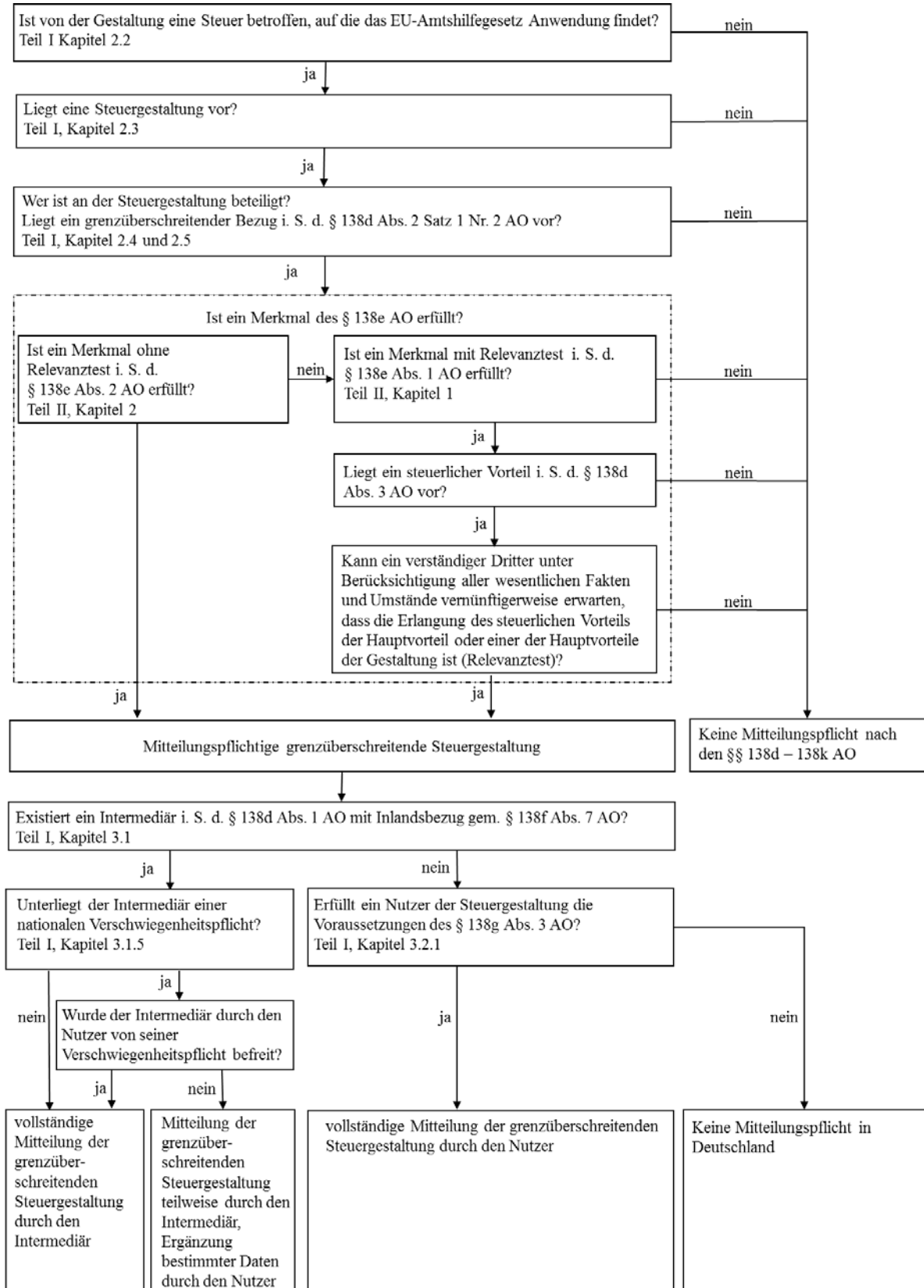
1. Allgemeines

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

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

2.1 Überblick

- 6 Bei der Prüfung, ob eine Mitteilungspflicht nach den §§ 138d - 138k AO besteht, ist folgendermaßen vorzugehen:



2.2 Steuern, auf die das EU-Amtshilfegesetz Anwendung findet

7 Die §§ 138d -138k AO sowie die Regelungen des EUAHiG sind auf alle Steuern anzuwenden, die von einem oder für einen EU-Mitgliedstaat bzw. von oder für gebiets- oder verwaltungsmäßige Gliederungseinheiten eines EU-Mitgliedstaats, einschließlich der lokalen Behörden, erhoben werden. Die Kirchensteuer fällt auch im Falle einer Verwaltung durch die staatlichen Behörden nicht unter diese Regelungen. Die Regelungen gelten daneben entsprechend § 1 Abs. 2 EUAHiG nicht für

- die Umsatzsteuer, einschließlich der Einfuhrumsatzsteuer,
- Zölle,
- harmonisierte Verbrauchsteuern, sofern diese in Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG (ABl. L 9 vom 14.1.2009, S. 12), die zuletzt durch die Richtlinie 2010/12/EU (ABl. L 50 vom 27.2.2010, S. 1) geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung genannt werden,
- Beiträge und Umlagen sowie damit verbundene Abgaben und Gebühren nach dem Sozialgesetzbuch, den in § 68 des Ersten Buches Sozialgesetzbuch (SGB I) genannten Gesetzen, dem Aufwendungsausgleichsgesetz und
- Gebühren.

8 In den Anwendungsbereich der §§ 138d – 138k AO sowie des EUAHiG fallen damit insbesondere die

- Einkommensteuer,
- Körperschaftsteuer,
- Gewerbesteuer,
- Grunderwerbsteuer,
- Kraftfahrzeugsteuer,
- Versicherungsteuer,
- Grundsteuer,
- Erbschaft- und Schenkungsteuer,
- Luftverkehrsteuer und
- nicht-harmonisierten Verbrauchsteuern (z. B. Kaffeesteuer).

Erfasst sind auch Steuern anderer Mitgliedstaaten, die in den Anwendungsbereich der EU-Amtshilferichtlinie fallen.

2.3 Steuergestaltung

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

oder verändert. Diese Struktur, dieser Prozess oder diese Situation bekommt dadurch eine steuerrechtliche Bedeutung, die ansonsten nicht eintreten würde. Eine Steuergestaltung liegt nicht vor, wenn ein Steuerpflichtiger lediglich den Ablauf einer gesetzlichen Frist oder eines gesetzlichen Zeitraums abwartet, nach welchem er eine Transaktion steuerfrei oder nicht steuerbar realisieren kann. Unerheblich ist, ob die Gestaltung modellhaft angelegt ist.

- 10 Beispiele für Gestaltungen mit steuerlicher Bedeutung, die nur unter Berücksichtigung der weiteren Tatbestandsvoraussetzungen des § 138d AO eine Mitteilungspflicht auslösen:
- die Schaffung, die Zuordnung, der Erwerb oder die Übertragung von Einkünften oder deren Quellen auf einen anderen Rechtsträger;
 - die Gründung oder der Erwerb einer die Einkünfte erzielenden juristischen Person;
 - Anpassung vertraglicher Konditionen nicht ausschließlich unter Fremdvergleichsgrundsätzen.

Beispiel:

Im Jahr 2019 wurde zwischen der deutschen Muttergesellschaft und ihrer ausländischen Tochtergesellschaft (100 Prozent-Beteiligung) ein Darlehensvertrag mit einer fremdüblichen Zinsvereinbarung mit einem Zinssatz von 3 Prozent geschlossen. Aufgrund der allgemeinen Zinsentwicklung wird im Jahr 2022 der Zinssatz angepasst und auf 1 Prozent gemindert. Dieser Zinssatz ist auch als fremdüblich anzusehen.

Die allein durch den Fremdvergleichsgrundsatz gebotene Anpassung der Darlehensbedingungen stellt keine Steuergestaltung dar.

2.4 Beteiligte der Steuergestaltung

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

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

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

tende Steuergestaltung erfüllt ist. In Anlehnung an den in der EU-Amtshilferichtlinie verwendeten Begriff des sog. relevanten Steuerpflichtigen ist der Nutzer zudem regelmäßig die steuerpflichtige Person, auf deren Besteuerung sich die Steuergestaltung auswirken soll.

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

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

Beispiel:

Steuerberater S präsentiert seiner Mandantin T im Beratungsgespräch verschiedene steuerliche Handlungsoptionen, die jeweils als grenzüberschreitende Steuergestaltungen anzusehen und mitteilungs pflichtig wären.

Allein durch die Darlegung von Handlungsoptionen oder Gestaltungsmöglichkeiten ist eine Steuergestaltung noch nicht zur Umsetzung bereitgestellt. T wäre in diesem Fall nur als Nutzerin im Sinne des § 138d Abs. 5 Nr. 1 AO anzusehen, wenn nur die Informationen in dem Beratungsgespräch mit S sie in die Lage versetzen würden, eine der dargestellten Handlungsoptionen unmittelbar umzusetzen. Dies wäre der Fall, wenn die Umsetzung der Gestaltung nach dem Gespräch mit S ausschließlich von ihrer Entscheidung abhinge.

- 15 Es kommt nicht darauf an, ob der Nutzer die grenzüberschreitende Steuergestaltung tatsächlich umsetzt.

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

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

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

17 § 138d Abs. 5 Nr. 3 AO erfasst als Auffangtatbestand Fallgestaltungen, in denen weder § 138d Abs. 5 Nr. 1 AO noch § 138d Abs. 5 Nr. 2 AO erfüllt ist.

18 Dies ist beispielsweise der Fall, wenn ein Vertrag vorliegt, dessen Wirkung von einer Bedingung abhängig gemacht wird (aufschiebende Bedingung i. S. d. § 158 BGB). Eine Person ist in diesem Fall Nutzer i. S. d. § 138d Abs. 5 Nr. 3 AO, sobald sie erste Schritte zur Umsetzung der grenzüberschreitenden Gestaltung vornimmt.

2.4.2 Andere an der Gestaltung Beteiligte

19 Zu den an der Gestaltung Beteiligten i. S. d. § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a) bis d) AO gehören neben dem Nutzer bzw. den Nutzern auch

- die ihnen nahestehenden Personen i. S. d. § 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes (AStG) sowie
- ihre jeweiligen Geschäfts- oder Vertragspartner,

wenn sie in die jeweilige Steuergestaltung aktiv eingebunden sind. Das bedeutet nicht, dass dem anderen an der Gestaltung Beteiligten bekannt sein muss, dass er an einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung mitwirkt. Die gesellschaftsrechtliche Zustimmung eines mittelbaren oder unmittelbaren Gesellschafters zur Durchführung einer Steuergestaltung führt isoliert nicht dazu, dass der Gesellschafter in die Gestaltung aktiv eingebunden ist.

Beispiele:

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

2.4.3 Rolle des Intermediärs

20 Zur Definition des Intermediärs vgl. [Teil I, Kapitel 3.1.1](#).

21 Übt der Intermediär im Zusammenhang mit einer von ihm konzipierten, organisierten, vermarkteten, zur Nutzung bereit gestellten oder verwalteten grenzüberschreitenden Steuergestaltung ausschließlich eine der vorgenannten Tätigkeiten aus, gilt er nach § 138d Abs. 7 AO nicht als an der Gestaltung Beteiligter. Dies hat insbesondere zur Folge, dass keine mitteilungsspflichtige grenzüberschreitende Steuergestaltung vorliegt, wenn alle Beteiligten der Steuergestaltung (d. h. ohne den ausschließlich Tätigkeiten i. S. d. § 138d Abs. 1 AO ausübenden reinen Intermediär) in demselben (fremden) Steuerhoheitsgebiet ansässig sind und keine der weiteren Voraussetzungen des § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b) bis e) AO erfüllen und nur der reine Intermediär einen Inlandsbezug i. S. d. § 138f Abs. 7 AO aufweist.

2.4.4 Besonderheiten bei Personengesellschaften und Gemeinschaften

- 22 Nutzer der grenzüberschreitenden Steuergestaltung i. S. d. § 138d Abs. 5 AO ist grundsätzlich die Personengesellschaft oder Gemeinschaft, bei der sich die grenzüberschreitende Steuergestaltung auswirken soll. Eine steuerliche Auswirkung in diesem Sinn liegt auch vor, wenn sich die grenzüberschreitende Steuergestaltung auf ein Feststellungsverfahren auswirkt. Die Gesellschafter und Gemeinschaftler sind unabhängig davon, ob sie aktiv in die jeweilige Gestaltung eingebunden sind, andere an der Gestaltung Beteiligte, wenn ihre steuerliche Behandlung (z. B. durch Ansässigkeit oder Steuerpflicht) für die Steuergestaltung von Bedeutung ist. Sie können ausnahmsweise auch Nutzer der Steuergestaltung sein, wenn sich die grenzüberschreitende Steuergestaltung nicht ausschließlich bei der Personengesellschaft oder Gemeinschaft, sondern darüber hinaus auch unmittelbar beim Gesellschafter oder Gemeinschaftler steuerlich auswirken soll und dieser eine der Voraussetzungen des § 138d Abs. 5 AO erfüllt.

2.4.5 Besonderheiten im Konzern

- 23 Innerhalb einer Konzernstruktur können die rechtlich und steuerrechtlich eigenständigen Unternehmenseinheiten unabhängig voneinander Intermediär (vgl. [Teil I, Kapitel 3.1.1](#)), Nutzer (vgl. [Teil I, Kapitel 2.4.1](#)) oder anderer an der Gestaltung Beteiligter sein (vgl. [Teil I, Kapitel 2.4.2](#)).
- 24 Hat eine Konzerngesellschaft für andere Konzerngesellschaften Steuergestaltungen konzipiert (oder konzipieren lassen), sie für andere Konzerngesellschaften organisiert, zur Umsetzung an andere Konzerngesellschaften bereitgestellt oder verwaltet sie deren Umsetzung, ist sie Intermediär. Ist die Konzerngesellschaft darüber hinaus in die Gestaltung eingebunden, kann sie unter den weiteren Voraussetzungen des § 138d Abs. 5 AO Nutzerin oder andere an der Gestaltung Beteiligte sein. Die betroffenen Konzerngesellschaften hingegen sind Nutzer, soweit sich die Steuergestaltung bei ihnen steuerlich auswirken soll. Weitere Konzerngesellschaften, die keine Nutzer sind, sind nur dann andere an der Gestaltung Beteiligte, wenn sie in die Steuergestaltung eingebunden sind.
- 25 Wird die Steuergestaltung einer Konzern(ober)gesellschaft zur Umsetzung bereitgestellt, ist sie zur Umsetzung bereit oder hat sie den ersten Umsetzungsschritt gemacht (vgl. § 138d Abs. 5 AO), ist dies auch den ihr nachgeschalteten Konzerngesellschaften zuzurechnen, wenn sich diese Gestaltung nicht nur bei ihr, sondern auch bei nachgeschalteten Konzerngesellschaften steuerlich auswirken soll; dies gilt nur, wenn die Konzern(ober)gesellschaft mittelbar oder unmittelbar über die Mehrheit der Stimmrechte an den nachgeschalteten Konzerngesellschaften verfügt.

Beispiel 1:

Der M-Konzern besteht aus der in Deutschland ansässigen M-GmbH und deren Tochtergesellschaften TG 1 und TG 2 mit Sitz im Ausland. Die M-GmbH beauftragt

Steuerberater S mit der Konzeption einer Steuergestaltung (deren Mitteilungspflicht sei unterstellt). Der S händigt der Geschäftsführung der M-GmbH alle zur Umsetzung der Steuergestaltung nötigen Unterlagen und Informationen aus. Die Steuergestaltung soll sich bei der M-GmbH und der TG 1 steuerlich auswirken.

Die M-GmbH ist Nutzerin, da ihr die Steuergestaltung durch S zur Umsetzung bereitgestellt wird und die Steuergestaltung sich auf ihre Besteuerung auswirkt. Auch die TG 1 ist Nutzerin der Steuergestaltung i. S. d. § 138d Abs. 5 Nr. 1 AO, weil sich die Steuergestaltung auch bei ihr auswirken soll. Ihr ist die Bereitstellung zur Umsetzung an die M-GmbH unabhängig davon zuzurechnen, ob ihr die Unterlagen von der M-GmbH weitergeleitet wurden. TG 2 ist weder Nutzerin noch andere an der Gestaltung beteiligte Person. Zum maßgeblichen Ereignis vgl. Beispiel [Teil III, Kapitel 1.2.2.](#)

2.4.6 Besonderheiten bei Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds

- 26 Nutzer der grenzüberschreitenden Steuergestaltung i. S. d. § 138d Abs. 5 AO ist grundsätzlich der Investmentfonds i. S. d. § 1 Abs. 2 des Investmentsteuergesetzes (InvStG) oder der Spezial-Investmentfonds i. S. d. § 26 InvStG, bei dem sich die grenzüberschreitende Steuergestaltung steuerlich auswirken soll. Wirkt sich die grenzüberschreitende Steuergestaltung beim Investmentfonds oder Spezial-Investmentfonds nicht aus, ist er gleichwohl Nutzer, wenn sich die dem Investmentfonds zur Umsetzung bereitgestellte oder durch ihn umgesetzte grenzüberschreitenden Steuergestaltung ausschließlich auf der Ebene des Anlegers steuerlich auswirken soll.
- 27 Bei einem Spezial-Investmentfonds ist auch der Anleger, bei dem sich die grenzüberschreitende Steuergestaltung steuerlich auswirken soll, Nutzer i. S. d. § 138d Abs. 5 AO.
- 28 Wird ein Investmentfonds im Rahmen einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung durch den Anleger zur Erzielung einer steuerlichen Auswirkung eingesetzt, ist der Anleger, der eine der in § 138d Abs. 5 Nr. 1 bis 3 AO genannten Voraussetzungen erfüllt, Nutzer. Der von der Steuergestaltung betroffene Investmentfonds ist in diesen Fällen unabhängig davon, ob er selbst an der Steuergestaltung mitwirkt oder ihm seine Mitwirkung an der grenzüberschreitenden Steuergestaltung bekannt ist, anderer an der Gestaltung Beteiligter.
- 29 Eine Kapitalverwaltungsgesellschaft oder eine sonstige Verwaltungsgesellschaft i. S. d. § 1 Abs. 14 des Kapitalanlagegesetzbuches (KAGB), die eine Steuergestaltung vermarktet, sie für einen Investmentfonds oder für einen Spezial-Investmentfonds und dessen Anleger konzipiert, zur Nutzung bereitstellt oder die Umsetzung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung verwaltet, ist der Intermediär.
- 30 Eine intern verwaltete Investmentgesellschaft, die eine Steuergestaltung für sich konzipiert, ist Nutzer. Soweit die intern verwaltete Investmentgesellschaft i. S. d. § 1 Abs. 12 KAGB eine

Steuergestaltung konzipiert, vermarktet oder sie zur Nutzung bereitstellt, bei der sich die steuerlichen Auswirkungen auf der Anlegerebene ergeben, so ist sie (ggf. zusätzlich) Intermediär.

Beispiel 1:

Einem Spezial-Investmentfonds wird eine Steuergestaltung von einem Steuerberater bzw. einer Kapitalverwaltungsgesellschaft zur Nutzung bereitgestellt.

Beim Steuerberater bzw. bei der Kapitalverwaltungsgesellschaft handelt es sich um den Intermediär. Der Spezial-Investmentfonds ist Nutzer i. S. d. § 138d AO, unabhängig davon, ob sich die Steuergestaltung steuerlich bei ihm auswirken soll. Der Anleger ist nur dann Nutzer, wenn sich bei ihm eine steuerliche Auswirkung ergeben soll.

Abwandlung Beispiel 1:

Es handelt sich um einen Investmentfonds.

Beim Steuerberater bzw. bei der Kapitalverwaltungsgesellschaft handelt es sich um den Intermediär. Der Investmentfonds ist Nutzer i. S. d. § 138d AO, unabhängig davon, ob sich die Steuergestaltung steuerlich bei ihm auswirken soll. Der Anleger des Investmentfonds ist auch dann kein Nutzer, wenn sich die Steuergestaltung steuerlich bei ihm auswirken soll.

Beispiel 2:

Ein Steuerberater konzipiert eine Steuergestaltung für den Anleger eines Investmentfonds, die sich beim Anleger steuerlich auswirken soll. Diese Steuergestaltung setzt keine Mitwirkung bzw. kein bestimmtes Anlageverhalten des Investmentfonds voraus. Vielmehr wird die Steuergestaltung ausschließlich auf der Anlegerebene umgesetzt.

Beim Steuerberater handelt es sich um den Intermediär. Der Anleger des Investmentfonds ist Nutzer i. S. d. § 138d Abs. 5 AO. Wirkt sich die Steuergestaltung nicht auf Ebene des Investmentfonds aus und erfüllt er keine der Voraussetzungen i. S. d. § 138d Abs. 5 AO, so ist der Investmentfonds nicht Nutzer. In diesem Fall ist der Investmentfonds anderer an der Gestaltung Beteiligter.

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

- 31 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). Der Begriff der Betroffenheit ist weit auszulegen und setzt keine steuerliche Auswirkung voraus. Ob die Steuergestaltung grenzüberschreitend ist, richtet sich darüber hinaus grundsätzlich nach der Ansässigkeit oder der Tätigkeit der Beteiligten, d. h.

des Nutzers, der anderen an der Gestaltung Beteiligten und ausnahmsweise des Intermediärs (wenn er über die Tätigkeiten i. S. d. § 138d Abs. 1 AO hinaus an der Steuergestaltung beteiligt ist). Hierzu muss mindestens einer der folgenden Sachverhalte vorliegen:

- nicht alle an der Gestaltung Beteiligten sind im selben Steuerhoheitsgebiet ansässig;
- einer oder mehrere der an der Gestaltung Beteiligten sind gleichzeitig in mehreren Steuerhoheitsgebieten ansässig;
- einer oder mehrere der an der Gestaltung Beteiligten gehen in einem anderen Steuerhoheitsgebiet über eine dort gelegene Betriebsstätte einer Geschäftstätigkeit nach und die Gestaltung ist Teil der Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte oder macht deren gesamte Geschäftstätigkeit aus;
- einer oder mehrere der an der Gestaltung Beteiligten gehen in einem anderen Steuerhoheitsgebiet einer Tätigkeit nach, ohne dort ansässig zu sein oder eine Betriebsstätte zu begründen.

- 32 Die steuerliche Ansässigkeit i. S. d. § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a) und b) AO bestimmt sich nach dem nationalen Recht der jeweils beteiligten Steuerhoheitsgebiete. Anknüpfungspunkte für eine Ansässigkeit einer natürlichen oder juristischen Person sowie einer Personengesellschaft, Gemeinschaft oder Vermögensmasse können Wohnsitz (vgl. § 8 AO), gewöhnlicher Aufenthalt (vgl. § 9 AO), Ort der Geschäftsleitung (vgl. § 10 AO), Sitz (vgl. § 11 AO) oder Staatsangehörigkeit sein.

Beispiel 1:

Die A-GmbH (ansässig in Deutschland) verkauft Anteile an der B-GmbH (ansässig im Ausland) an die C-GmbH (ansässig in Deutschland). Im Ausland ergeben sich durch die Übertragung der Anteile an der B-GmbH keine steuerlichen Auswirkungen.

Die Ansässigkeit der B-GmbH hat keine materielle Relevanz für die Transaktion. Die B-GmbH ist damit keine weitere an der Gestaltung beteiligte Person. Die an der Gestaltung beteiligten A-GmbH und C-GmbH sind beide in Deutschland ansässig und ein grenzüberschreitender Bezug ist nicht gegeben.

- 33 Steuerhoheitsgebiet bezeichnet sowohl Staaten als auch nicht-staatliche Rechtsgebiete mit steuerlicher Autonomie.
- 34 Eine gleichzeitige Ansässigkeit in mehreren Steuerhoheitsgebieten i. S. d. § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b) AO liegt auch dann vor, wenn aufgrund des im konkreten Fall anzuwendenden Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) das Besteuerungsrecht hinsichtlich des der mitteilungspflichtigen Steuergestaltung zu Grunde liegenden Sachverhalts allein einem der Vertragsstaaten zugewiesen ist. Dies gilt nur, soweit die sich aus dem konkreten DBA ergebende Ansässigkeit für die Steuergestaltung von Bedeutung ist.

- 35 Betriebsstätte i. S. d. § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c) und d) AO ist sowohl eine Betriebsstätte i. S. d. § 12 AO als auch eine Betriebsstätte i. S. d. im konkreten Fall anzuwendenden DBA. Dadurch werden auch solche Fälle erfasst, in denen eine Steuergestaltung auf der Nutzung von Unterschieden zwischen dem abkommensrechtlichen und dem innerstaatlichen Betriebsstättenbegriff beruht.
- 36 Die Tätigkeit i. S. d. § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d) AO muss in einer Gesamtschau unter Berücksichtigung der übrigen Tatbestandsvarianten des § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO und nach dem Sinn und Zweck der Richtlinie (EU) 2018/822 steuerlich erheblich sein. Tätigkeiten, die sich nach dem Recht aller beteiligten Steuerhoheitsgebiete steuerlich nicht auswirken, sind daher unerheblich. Andererseits setzt die Tätigkeit in einem Steuerhoheitsgebiet keine körperliche Präsenz voraus. Eine Tätigkeit in diesem Sinn liegt daher beispielsweise auch bei (grenzüberschreitenden) digitalen Dienstleistungen vor. Es sind nur solche Tätigkeiten zu berücksichtigen, die für die konkrete Steuergestaltung relevant sind.

Beispiel 2:

Die A-GmbH erwirbt von der B-GmbH ein bebautes Grundstück im Inland. Die Übertragung ist als Steuergestaltung anzusehen. Die A-GmbH und die B-GmbH sind beide (allein) in Deutschland ansässig. Die A-GmbH erbringt digitale Dienstleistungen an Kunden in Deutschland, aber auch in Italien.

Die Erbringung der digitalen Dienstleistungen der A-GmbH in Italien ist für die rechtliche Beurteilung des Grundstückserwerbs der A-GmbH irrelevant. Für die Beurteilung des grenzüberschreitenden Bezugs i. S. d. § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO ist sie daher nicht zu berücksichtigen.

- 37 Außerdem gelten nach § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. e) AO auch solche Steuergestaltungen als grenzüberschreitend, die Auswirkungen auf den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten in Steuersachen nach dem gemeinsamen Meldestandard oder die Identifizierung der wirtschaftlichen Eigentümer haben können.
- 38 Besteht eine Steuergestaltung aus einer Reihe von Gestaltungen, gilt sie nach § 138d Abs. 2 Satz 2 AO als grenzüberschreitende Steuergestaltung, wenn mindestens ein Schritt oder Teilschritt der Reihe grenzüberschreitend i. S. d. § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO ist. In diesem Fall hat die Mitteilung nach § 138d Abs. 1 AO die gesamte Steuergestaltung zu umfassen.
- 39 Ob eine grenzüberschreitende Steuergestaltung in Deutschland mitteilungsspflichtig ist, richtet sich danach, ob der Intermediär nach § 138f Abs. 7 AO - oder im Fall der Mitteilungspflicht des Nutzers (vgl. § 138g Abs. 1 und 3 AO) dieser - einen Inlandsbezug aufweist (vgl. [Teil I, Kapitel 3.1.4](#)).

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

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

2.7 Dauersachverhalte

- 43 Für die Beurteilung, ob eine Steuergestaltung i. S. d. § 138d Abs. 2 AO vorliegt, sind nur solche Sachverhalte zu berücksichtigen, die nach dem 24. Juni 2018 verwirklicht worden sind. Vor dem 25. Juni 2018 verwirklichte und nicht mitteilungspflichtige Dauersachverhalte (z. B. Lizenz- und Darlehensverträge) führen daher nur zu einer Steuergestaltung i. S. d. § 138d Abs. 2 AO, wenn nach dem 24. Juni 2018 wesentliche Änderungen eingetreten sind, welche isoliert betrachtet als Steuergestaltung i. S. d. § 138d Abs. 2 AO anzusehen sind, da sie insbesondere ein Kennzeichen des § 138e AO erfüllen.
- 44 Reine Umsetzungshandlungen in Erfüllung einer vertraglichen Abrede (z. B. der reine Zahlungsvorgang zur Bedienung bereits bestehender, vertraglicher Verpflichtungen) analog zu [Teil II, Einführung, Rz. 106](#) sind nicht als (neue) Gestaltung zu werten.

Beispiel:

Eine Finanzierungsgesellschaft stattet über verschiedene zwischengeschaltete Gesellschaften eine Akquisitionsgesellschaft mit Kapital (Eigen- und Fremdkapital) aus. Aufgrund von Liquiditätsengpässen erfolgt eine Nachfinanzierung. Erfüllt die erste Finanzierung die Merkmale einer mitteilungspflichtigen grenzüberschreitenden Steuergestaltung und wird ordnungsgemäß mitgeteilt, ist die Nachfinanzierung nicht erneut mitzuteilen, weil sie nicht als wesentliche Änderung bzw. neue Gestaltung anzusehen ist.

2.8 Änderungen steuerlicher Rahmenbedingungen

- 45 Außerhalb der Einflussphäre der Beteiligten stehende Änderungen der steuerlichen Rahmenbedingungen (z. B. Gesetzesänderungen, Abschluss eines DBA), infolge derer eine Gestaltung erst nachträglich in den Anwendungsbereich eines Kennzeichens hineinwächst, führen

grundsätzlich nicht zum (erneuten) Vorliegen einer mitteilungspflichtigen Steuergestaltung. Das gilt allerdings nicht, wenn die künftige Änderung der steuerlichen Rahmenbedingungen für die Steuergestaltung wesentlich ist und bewusst berücksichtigt wurde.

3. Persönliche Voraussetzungen der Mitteilungspflicht

- 46 Nach § 138d Abs. 1 AO ist vorrangig der Intermediär, also derjenige, der eine grenzüberschreitende Steuergestaltung vermarktet, für Dritte konzipiert, organisiert oder zur Nutzung bereitstellt oder ihre Umsetzung durch Dritte verwaltet, gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern zur Mitteilung verpflichtet. Siehe hierzu [Teil I, Kapitel 3.1](#).
- 47 In Fällen, in denen kein mitteilungspflichtiger Intermediär vorhanden ist oder in denen die grenzüberschreitende Steuergestaltung durch den Nutzer der Steuergestaltung selbst konzipiert worden ist (Inhouse-Gestaltung), obliegt die Mitteilungspflicht dem Nutzer der grenzüberschreitenden Steuergestaltung selbst. Zur Mitteilungspflicht des Nutzers einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung siehe [Teil I, Kapitel 3.2](#). Zum partiellen Übergang der Mitteilungspflicht auf den Nutzer siehe [Teil I, Kapitel 3.1.5.3](#).

3.1 Vorrangige Verpflichtung des Intermediärs zur Mitteilung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung

3.1.1 Der Begriff des Intermediärs

- 48 Intermediär ist gemäß § 138d Abs. 1 AO derjenige, der eine grenzüberschreitende Steuergestaltung vermarktet, sie für Dritte konzipiert, organisiert oder zur Nutzung bereitstellt oder ihre Umsetzung durch Dritte verwaltet. Intermediär ist nicht, wem die steuerliche Bedeutung des Schaffensprozesses nicht bewusst ist, z. B. weil er lediglich eingesetzt wird, den in der Gestaltung vorgesehenen Betriebsübergang arbeitsrechtlich zu begleiten oder er für Umsetzungsfragen etwa des Gesellschaftsrechts oder des Kapitalmarktrechts eingeschaltet wird.
- 49 Intermediär kann jede natürliche oder juristische Person, (partiell) rechtsfähige Personenvereinigung oder Vermögensmasse sein. Ist der Intermediär keine natürliche Person, ist das Handeln der für die jeweilige Gesellschaft handelnden Vertreter/Organe der Gesellschaft zuzurechnen.
- 50 Die Intermediäreigenschaft erfordert keine Zugehörigkeit zu einer bestimmten Berufsgruppe. Intermediäre können insbesondere Angehörige der steuerberatenden Berufe, Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Finanzdienstleister oder sonstige Berater sein.
- 51 Die Qualifikation als Intermediär setzt eine aktive Tätigkeit im unmittelbaren Zusammenhang mit einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung voraus. Im Einzelnen:

3.1.1.1 Vermarkten

- 52 Eine grenzüberschreitende Steuergestaltung wird vermarktet, sobald sie auf den Markt gebracht und dort gegen Entgelt gegenüber Dritten angeboten wird. Das setzt voraus, dass eine bestimmte, in der Regel marktfähige Steuergestaltung zunächst ohne konkreten Bezug zu einem bestimmten Nutzer entwickelt wird, wobei die Entwicklung nicht durch den Vermarkter erfolgen muss. Der Vermarkter ist derjenige, der die Steuergestaltung am Markt mit dem Ziel der Anbahnung einer Geschäftsbeziehung zwischen dem Vermarkter und einem noch unbestimmten Nutzer vertreibt. Eine Steuergestaltung ist auch dann am Markt angeboten, wenn nur ein begrenzter potenzieller Nutzerkreis vorhanden ist.

Beispiel 1:

Im Rahmen einer Fortbildungsveranstaltung wird den Teilnehmern durch den Vortragenden V eine marktfähige Steuergestaltung präsentiert. Die Teilnahme an der Fortbildungsveranstaltung ist kostenpflichtig und der V erhält eine Vergütung für seine Vortragstätigkeit.

Die Steuergestaltung wird durch V nicht vermarktet im Sinne von § 138d Abs. 1 AO. Zwar bringt er die Gestaltung durch seinen Vortrag an den Markt und erhält eine Gegenleistung für seine Vortragstätigkeit. Er tut dies jedoch nicht mit dem Ziel, eine Geschäftsbeziehung mit den Teilnehmern der Veranstaltung einzugehen und diese beispielsweise bei der Umsetzung der Steuergestaltung gegen Entgelt zu beraten.

Beispiel 2:

Steuerberater A veröffentlicht eine Ausarbeitung zu verschiedenen Optionen zur grenzüberschreitenden Steueroptimierung in einer Fachzeitschrift und erhält hierfür ein Honorar. Die Gestaltungsoptionen sind im Aufsatz des A so konkret dargelegt, dass ein verständiger Leser hierdurch in die Lage versetzt wird, die Gestaltung umzusetzen.

Die Autorentätigkeit des A ist kein Vermarkten i. S. d. § 138d Abs. 1 AO, da die Veröffentlichung seines Aufsatzes nicht unmittelbar mit dem Ziel erfolgt, potenzielle Mandanten bei der Umsetzung der dargelegten Optionen zu beraten.

- 53 Vom Vermarkten abzugrenzen ist das Angebot, eine maßgeschneiderte Steuergestaltung für einen bestimmten, bereits feststehenden Nutzer zu konzipieren (s. hierzu [Teil I, Kapitel 3.1.1.2](#)).

3.1.1.2 Konzipieren

- 54 Konzipieren ist das Planen, Entwerfen oder Entwickeln einer konkreten, regelmäßig maßgeschneiderten Steuergestaltung in Bezug zu einem bestimmten Nutzer oder zu einer Mehrzahl von Nutzern, soweit es sich bei diesen Dritten um eigene Geschäftspartner (o. ä.) des

Konzipierenden handelt. Wird das Konzept durch einen Nutzer an einen Dritten weitergeleitet, der kein weiterer Geschäftspartner des Intermediärs ist, ist der Konzipierende insoweit nicht Intermediär.

Beispiel 1:

Steuerberater S konzipiert im Auftrag seiner Mandantin M für diese eine Steuergestaltung, deren Mitteilungspflicht unterstellt sei. Nachdem S das Konzept der M übermittelt hat, gibt diese es einem befreundeten Nachbarn N weiter, der dieses umsetzt. N ist kein Geschäftspartner des S.

S ist für die durch den N umgesetzte Steuergestaltung kein Intermediär. Unter den Voraussetzungen des § 138d Abs. 1 AO käme M als Intermediärin der durch N umgesetzten Steuergestaltung in Betracht. Erfüllt keine andere Person eine der Voraussetzungen des § 138d Abs. 1 AO wäre N als Nutzer der Steuergestaltung selbst zu deren Mitteilung verpflichtet.

- 55 Hierzu gehört nicht die bloße Beurteilung einer vom Nutzer oder von einem Dritten geplanten, entworfenen oder entwickelten steuerlichen Konzeption (z. B. Erstellung von Gutachten allein zu den steuerrechtlichen Rechtsfolgen einer vorgegebenen Gestaltung). Gleiches gilt für die bloße Wiedergabe oder Darstellung des Gesetzeswortlauts, der Auffassung der Finanzverwaltung, der Rechtsprechung der (Finanz-)Gerichte etc. zu abstrakten einzelnen Rechtsfragen.

Beispiel 2:

Steuerberater S wird vom ausländischen Investor I beauftragt, eine steuerliche Analyse zu erstellen, mit welcher Gesellschaftsstruktur und ggf. Finanzierungsstruktur der Kauf einer deutschen Unternehmensgruppe vollzogen werden soll. Diese Akquisitionsstruktur erfüllt im konkreten Fall die Voraussetzungen einer mitteilungs-pflichtigen grenzüberschreitenden Steuergestaltung. Parallel beauftragt I die Anwaltskanzlei A, ihn bei der Verhandlung des Unternehmenskaufvertrags zu beraten und S bei der Umsetzung der Akquisitionsstruktur durch das Aufsetzen von Gesellschaften, Unternehmensverträgen oder Darlehensverträgen zu unterstützen.

Da die Akquisitionsstruktur von S für den Dritten I konzipiert wird, ist S Intermediär. A berät den Nutzer I bzw. unterstützt den S bei einzelnen Rechtsfragen, ist dadurch aber nicht selbst Intermediär.

- 56 Auch die Beratung zum Bestehen oder Nichtbestehen einer Mitteilungspflicht für eine vom Nutzer oder einem Dritten konzipierte Steuergestaltung erfüllt nicht den Tatbestand des Konzipierens i. S. d. § 138d Abs. 1 AO.

3.1.1.3 Organisieren

- 57 Die Organisation einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung für Dritte stellt insbesondere auf administrative Aspekte ab und beinhaltet die umfassende und systematische Vorbereitung und Planung einer möglichen Umsetzung der Steuergestaltung in Bezug auf einen bestimmten Nutzer oder eine Mehrzahl von Nutzern bis hin zur Bereitstellung zur Nutzung.

Fortführung der Lösung zu Beispiel 2 (aus [Teil I, Kapitel 3.1.1.2](#)):

Die Unterstützung des S durch A stellt kein Organisieren i. S. d. § 138d Abs. 1 AO dar. A erbringt lediglich eine partielle, unterstützende Rechtsberatung, nicht jedoch eine umfassende und systematische Organisation bzw. administrative Vorbereitung der Umsetzung der Steuergestaltung.

3.1.1.4 Bereitstellen zur Nutzung

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

3.1.1.5 Verwalten der Umsetzung

- 60 Die Verwaltung der Umsetzung durch Dritte erfasst die verantwortliche Leitung der konkreten Umsetzung der Steuergestaltung durch einen anderen als den Nutzer der Steuergestaltung selbst. Nicht unter die Verwaltung der Umsetzung fällt regelmäßig die bloße Abbildung der steuerlichen Konsequenzen aus der Umsetzung der Steuergestaltung im Rahmen der Erstellung der entsprechenden Steuererklärungen, sofern die Steuergestaltung hierdurch nicht insgesamt umgesetzt wird.

3.1.2 Abgrenzung von Intermediär und anderen an der Gestaltung Beteiligten

- 61 Wer eine Gestaltung, die ein Kennzeichen i. S. d. § 138e Abs. 1 AO erfüllt, vermarktet, konzipiert, organisiert, zur Nutzung bereitstellt oder deren Umsetzung verwaltet, ist kein Intermediär, wenn er nicht wusste, dass für den Nutzer oder einen potentiellen Nutzer einer der Hauptvorteile die Erzielung eines steuerlichen Vorteils i. S. d. § 138d Abs. 3 AO ist, und keine objektiven Anhaltspunkte dafür vorlagen, dass dies der Fall ist. Hierbei sind alle vorliegenden relevanten Fakten (d. h. alle Sachverhaltsinformationen, die für die rechtliche Beurteilung der Steuergestaltung und die Prüfung einer Mitteilungspflicht nach der AO erforderlich sind) sowie das einschlägige Fachwissen und Verständnis, das für die Erbringung solcher Dienstleistungen erforderlich ist, zu berücksichtigen. Weitergehende Ermittlungen sind nicht geboten.
- 62 Wer lediglich an der Verwirklichung einzelner Teilschritte einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung mitgewirkt hat, erbringt grundsätzlich keine Tätigkeit i. S. d. § 138d Abs. 1 AO.

Beispiel:

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

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

3.1.3 Erfüllungsgehilfen

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

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

- 64 Ein Intermediär ist nur mitteilungspflichtig nach den §§ 138d ff. AO, wenn bei ihm ein Inlandsbezug i. S. d. § 138f Abs. 7 AO gegeben ist. In diesem Fall besteht eine Mitteilungspflicht in Deutschland selbst dann, wenn die grenzüberschreitende Steuergestaltung an sich keinen Inlandsbezug aufweist, z. B. weil sie keinen in Deutschland ansässigen Nutzer und auch keine deutschen Steueransprüche betrifft.

3.1.4.1 Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt

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

3.1.4.2 Inlandsbezug aus anderen Gründen

- 67 Ist ein Intermediär weder im Geltungsbereich der AO noch in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässig, hat er jedoch aus anderen Gründen einen Inlandsbezug, besteht unter den Voraussetzungen des § 138f Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 AO eine Mitteilungspflicht gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern. Dies gewährleistet eine in Deutschland zu erfüllende Mitteilungspflicht solcher Intermediäre, die nicht in der Europäischen Union ansässig sind.
- 68 Ein weder im Geltungsbereich der AO noch in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässiger Intermediär unterliegt nach der abschließenden Aufzählung des § 138f Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 AO der Mitteilungspflicht nach den §§ 138d ff. AO, wenn er im Geltungsbereich der AO eine Betriebstätte unterhält, durch die Dienstleistungen im Zusammenhang mit der grenzüberschreitenden Steuergestaltung erbracht werden (§ 138f Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a) und Satz 2 AO). Es kommt konkret darauf an, von welchem Ort aus der an der Steuergestaltung beteiligte Intermediär tätig wird, z. B. wo die konkrete Ausarbeitung von Unterlagen zur Vorbereitung einer bestimmten Steuergestaltung durchgeführt wird. Unter der Betriebstätte in diesem Sinn sind sowohl die Betriebstätte i. S. d. § 12 AO als auch die Betriebstätte i. S. eines im konkreten Fall anwendbaren DBA zu verstehen.
- 69 Ein weder im Geltungsbereich der AO noch in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässiger Intermediär unterliegt zudem der Mitteilungspflicht, wenn er im Geltungsbereich der AO in das Handelsregister oder in ein öffentliches berufsrechtliches Register eingetragen ist (§ 138f Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b) AO). Öffentliche berufsrechtliche Register in diesem Sinn sind beispielsweise das
- Berufsregister für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (§ 37 Abs. 1 Satz 1 der Wirtschaftsprüferordnung (WPO)),
 - bei der Bundessteuerberaterkammer geführte elektronische Verzeichnis nach § 3b des Steuerberatungsgesetzes (StBerG) über die Dienstleister aus anderen EU-Mitgliedstaaten, den Vertragsstaaten des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum

oder der Schweiz, die nach § 3a StBerG in Deutschland zur vorübergehenden und gelegentlichen Hilfeleistung in Steuersachen befugt sind oder

- bei den Rechtsanwaltskammern geführte elektronische Verzeichnis der im jeweiligen Bezirk zugelassenen Rechtsanwälte und Syndikusrechtsanwälte nach § 31 der Bundesrechtsanwaltsordnung (BRAO).

70 Ein weder im Geltungsbereich der AO noch in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässiger Intermediär ist auch mitteilungsspflichtig, wenn er im Geltungsbereich der AO bei einem Berufsverband für juristische oder beratende Dienstleistungen registriert ist (§ 138f Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c) AO). Hierunter fallen sowohl Berufsverbände, deren Mitgliedschaft zwingend ist (z. B. Berufsgenossenschaften) als auch Berufsverbände, deren Mitgliedschaft freiwillig ist (z. B. Interessenverbände).

Beispiel:

Die Beratungs-LLP (LLP) mit Sitz und Verwaltungssitz in London (Vereinigtes Königreich (VK)) ist eine Limited Liability Partnership nach englischem Recht, die mit einer (deutschen) Personengesellschaft vergleichbar ist. Die deutschen Büros sind steuerlich als Betriebstätten der LLP anzusehen. Der in Deutschland ansässige Mandant (M) wird durch die LLP steuerlich beraten. Die Mandatsvereinbarung, die der M zu Beginn der Beratungstätigkeit unterzeichnet, sieht vor, dass die Beratungsleistung durch die LLP erbracht wird.

In den deutschen Büros der LLP wird für M eine mitteilungsspflichtige Steuergestaltung i. S. d. § 138d AO konzipiert, die dem M im Oktober 2020 zur Nutzung bereitgestellt wird.

Als rechtsfähige Personengesellschaft kann auch die LLP unter den Voraussetzungen des § 138d Abs. 1 AO Intermediär sein. Die LLP ist Vertragspartner des M und die deutschen Büros konzipieren in ihrem Auftrag und Namen eine mitteilungsspflichtige Steuergestaltung für den M. Die Konzeption und Bereitstellung zur Nutzung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung i. S. d. § 138d AO sind der LLP zuzurechnen und sie ist damit Intermediär i. S. d. § 138d Abs. 1 AO.

Die LLP wäre als Intermediär in Deutschland nur unter den Voraussetzungen des § 138f Abs. 7 AO (Inlandsbezug) zur Mitteilung der Steuergestaltung verpflichtet. Da die LLP ihren Sitz im VK hat und VK bis zum 31. Dezember 2020 noch als EU-Mitgliedstaat gilt, erfüllt sie weder die Voraussetzungen des § 138f Abs. 7 Satz 1 AO noch die des § 138f Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 AO. Die LLP hat die Steuergestaltung im VK nach den dortigen nationalen Vorschriften zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2018/822 mitzuteilen, sofern sie danach als Intermediär mitteilungsspflichtig ist.

Nach § 138g Abs. 1 Satz 1 AO wäre der M als Nutzer der grenzüberschreitenden Steuergestaltung gem. § 138d Abs. 5 Nr. 1 AO zur Mitteilung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung verpflichtet, da er in Deutschland ansässig ist (§ 138g Abs. 3 Nr. 1 AO). Die Mitteilungspflicht des M besteht jedoch nicht, wenn er nachweisen kann, dass die Mitteilung durch LLP bereits im VK erfolgt ist (§ 138g Abs. 1 Satz 2 AO). Diesen Nachweis kann er durch die der LLP im VK mitgeteilten Registriernummer führen; vgl. hierzu [Teil I, Kapitel 3.2.1.2.](#)

Abwandlung 1:

Die grenzüberschreitende Steuergestaltung wird dem M im Sommer 2022 von der LLP zur Nutzung bereitgestellt.

Bis zum 31. Dezember 2020 gilt das VK gem. § 1 Brexit-Übergangsgesetz (BrexitÜG) als EU-Mitgliedstaat. Ab dem 1. Januar 2021 ist das VK kein EU-Mitgliedstaat mehr. Die LLP ist wie im Ausgangsfall Intermediär i. S. d. § 138d Abs. 1 AO. Sie erfüllt die Voraussetzungen des § 138f Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a) AO, da sie eine Betriebsstätte (Büros) in Deutschland hat und durch diese Dienstleistungen im Zusammenhang mit der grenzüberschreitenden Steuergestaltung erbracht werden. Die LLP ist demnach in Deutschland unter den Voraussetzungen des § 138f Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 AO mitteilungspflichtig.

Abwandlung 2:

Nach interner Abstimmung übernimmt der für das deutsche Büro der LLP tätige und in die Konzeption und Bereitstellung zur Nutzung involvierte deutsche Steuerberater (St) das Mandat als selbständiger Steuerberater. Zwischen M und St wird hierfür eine gesonderte Mandatsvereinbarung unterzeichnet.

Es liegt eine Beratungsleistung zwischen dem deutschen Berater und dem Mandanten vor. St konzipiert für den M eine grenzüberschreitende Steuergestaltung i. S. d. § 138d AO und stellt sie ihm zur Nutzung bereit, wodurch er die Voraussetzungen des § 138d Abs. 1 AO erfüllt. St ist in Deutschland zur Mitteilung verpflichtet, da er hier seinen Wohnsitz hat (§ 138f Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 AO).

3.1.5 (Partielle) Ausnahmen von der Mitteilungspflicht des Intermediärs

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

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

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

3.1.5.1 Informationspflicht des Intermediärs

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

3.1.5.2 Befreiung von der Verschwiegenheitspflicht durch den Nutzer

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

3.1.5.3 Partiieller Übergang der Mitteilungspflicht auf den Nutzer

- 77 Hat der als Intermediär tätige Berufsgeheimnisträger den Nutzer der grenzüberschreitenden Steuergestaltung gemäß § 138f Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 AO informiert und hat sich der Nutzer dazu entschieden, den Intermediär nicht von seiner Verschwiegenheitspflicht zu entbinden, obliegt dem Nutzer unabhängig von dessen Wohnsitz (vgl. § 8 AO), gewöhnlichem Aufenthalt (vgl. § 9 AO), Ort der Geschäftsleitung (vgl. § 10 AO), Sitz (vgl. § 11 AO) oder Staatsangehörigkeit die partielle Mitteilungspflicht für die individuellen Angaben der Gestaltung (§ 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 2, 3 und 10 AO).
- 78 Die Mitteilungspflicht geht insoweit jedoch erst auf den Nutzer über, sobald der Intermediär alle übrigen, nicht der Verschwiegenheitspflicht unterliegenden Daten an das Bundeszentralamt für Steuern übermittelt und die ihm für diese Mitteilung zugewiesene Registrierungsnummer und Offenlegungsnummer an den Nutzer weitergeleitet hat. Der Intermediär hat dem Nutzer darüber hinaus die Angaben nach § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 2, 3 und 10 AO zur Verfügung zu stellen, soweit sie diesem nicht bekannt sind.
- 79 Zum Mitteilungsverfahren siehe [Teil III, Kapitel 1](#).
- 80 Die Pflicht zur Mitteilung der in § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 und 4 bis 9 AO genannten (abstrakten) Angaben geht auch dann nicht auf den Nutzer der grenzüberschreitenden Steuergestaltung über, wenn Intermediär und Nutzer vereinbaren, dass der Nutzer alle Angaben der grenzüberschreitenden Steuergestaltung in einer Mitteilung an das Bundeszentralamt für Steuern meldet. Insoweit handelt der Nutzer als Auftragsdatenübermittler für den Intermediär (vgl. § 138f Abs. 6 Satz 5 AO). Die Pflichten nach § 87d AO sind von Nutzer und Intermediär zu beachten.

3.2 Verpflichtung des Nutzers zur Mitteilung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung

3.2.1 Vollständige Mitteilungspflicht des Nutzers

3.2.1.1 Inhouse-Gestaltung

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

Beispiel:

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

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

3.2.1.2 Intermediär ohne Inlandsbezug (§ 138g AO)

- 83 Nach § 138g Abs. 1 AO ist der Nutzer einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung auch dann selbst zur Mitteilung aller in § 138f Abs. 3 AO bezeichneten Angaben verpflichtet, wenn zwar ein Intermediär i. S. d. § 138d Abs. 1 AO existiert, dieser aber keinen Inlandsbezug i. S. d. § 138f Abs. 7 AO hat.
- 84 Der Nutzer ist nur dann nicht mitteilungsspflichtig, wenn er nachweisen kann, dass er selbst, der Intermediär oder ein anderer Nutzer dieselbe grenzüberschreitende Steuergestaltung bereits in einem anderen EU-Mitgliedstaat nach dessen Recht mitgeteilt hat (§ 138g Abs. 1 Satz 2 AO). Gleiches gilt, wenn der Nutzer nachweisen kann, dass ein anderer Intermediär oder ein anderer Nutzer dieselbe grenzüberschreitende Steuergestaltung dem Bundeszentralamt für Steuern mitgeteilt hat. Dem Nachweis ist regelmäßig genügt, wenn der Nutzer die dieser Steuergestaltung zugewiesene Registriernummer und Offenlegungsnummer vorhalten kann und er in dieser Mitteilung auch als Nutzer benannt ist. Siehe hierzu [Teil I, Kapitel 3.3](#).

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

- 85 Nicht jeder Nutzer i. S. d. § 138d Abs. 5 AO ist auch selbst mitteilungsspflichtig. Durch die Regelung in § 138g Abs. 3 AO wird die Mitteilungspflicht des Nutzers einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung analog zu § 138f Abs. 7 AO beschränkt auf solche Nutzer, die einen Inlandsbezug haben.
- 86 Der Inlandsbezug des Nutzers besteht unter anderem dann, wenn er im Geltungsbereich der AO seinen Wohnsitz (vgl. § 8 AO) oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt (vgl. § 9 AO) bzw. bei juristischen Personen, (partiell) rechtsfähigen Personenvereinigungen oder Vermögensmassen seine Geschäftsleitung (vgl. § 10 AO) oder seinen Sitz (vgl. § 11 AO) hat (§ 138g Abs. 3 Nr. 1 AO). Ist der Nutzer in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässig, hat er seiner Mitteilungspflicht in diesem Staat nach dem dort geltenden Recht nachzukommen (Art. 8ab Abs. 7 Buchst. a EU-Amtshilferichtlinie).
- 87 Ist ein Nutzer der grenzüberschreitenden Steuergestaltung weder im Geltungsbereich der AO noch in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässig, besteht gleichwohl eine Mitteilungspflicht gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern, wenn er im Geltungsbereich der AO eine Betriebsstätte i. S. d. § 138d Abs. 4 AO unterhält, in der durch die grenzüberschreitende Steuergestaltung ein steuerlicher Vorteil entsteht (§ 138g Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a) AO). Betriebsstätten sind sowohl die Betriebsstätte i. S. d. § 12 AO als auch die Betriebsstätte i. S. eines im konkreten Fall anzuwendenden DBA.
- 88 Ein weder im Geltungsbereich der AO noch in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässiger Nutzer ist darüber hinaus mitteilungsspflichtig, wenn er im Geltungsbereich der AO Einkünfte erzielt oder eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, sofern diese für eine Steuer von Bedeutung

ist, auf die das EUAHiG anzuwenden ist (§ 138g Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b) AO). Bei der Prüfung des Inlandsbezugs nach § 138g Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b) AO sind nur solche Einkünfte oder wirtschaftliche Tätigkeiten zu berücksichtigen, die für die Steuergestaltung von Bedeutung sind.

- 89 Dies gewährleistet eine in Deutschland zu erfüllende Mitteilungspflicht auch für solche Nutzer, die nicht in der Europäischen Union ansässig sind, die aber innerhalb der Europäischen Union Einkünfte erzielen, die steuerlich relevant sein könnten.
- 90 § 138g Abs. 3 AO gilt auch bei Inhouse-Gestaltungen i. S. d. § 138d Abs. 6 AO.

3.2.2 Partielle Mitteilungspflicht des Nutzers

- 91 Siehe unter [Teil I, Kapitel 3.1.5.3](#).

3.3 Konkurrierende Mitteilungspflichten/Befreiung von der Mitteilungspflicht

3.3.1 Mitteilungspflicht eines Nutzers/Intermediärs in mehreren Mitgliedstaaten

- 92 Ein in der Europäischen Union ansässiger Intermediär kann zur Mitteilung derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung zugleich im Geltungsbereich der AO und in einem oder mehreren anderen EU-Mitgliedstaaten nach den dortigen Regelungen zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen verpflichtet sein.
- 93 Da die Informationen über mitgeteilte grenzüberschreitende Steuergestaltungen zwischen diesen EU-Mitgliedstaaten ausgetauscht werden, sollen mehrere identische Mitteilungen der gleichen grenzüberschreitenden Steuergestaltung in mehreren EU-Mitgliedstaaten vermieden werden. Deshalb ist ein Intermediär nach § 138f Abs. 8 AO von der Mitteilungspflicht nach § 138d Abs. 1 AO befreit, sofern und soweit er nachweisen kann, dass er dieselbe grenzüberschreitende Steuergestaltung bereits in einem anderen EU-Mitgliedstaat ordnungsgemäß nach den dort geltenden nationalen Regelungen zur Mitteilungspflicht grenzüberschreitender Steuergestaltungen mitgeteilt hat.
- 94 Gleiches regelt § 138g Abs. 1 Satz 2 AO für Fälle, in denen die Mitteilungspflicht dem Nutzer der grenzüberschreitenden Steuergestaltung obliegt.
- 95 Soweit die zuständige Behörde eines anderen EU-Mitgliedstaats für die ihr mitgeteilte grenzüberschreitende Steuergestaltung eine Registriernummer und eine Offenlegungsnummer (siehe [Teil III, Kapitel 1.4](#)) vergeben hat, genügt es, wenn der zur Mitteilung verpflichtete Intermediär bzw. Nutzer (mitteilungspflichtige Person) diese vorhalten und auf Anforderung des Bundeszentralamts für Steuern oder der zuständigen Finanzbehörde mitteilen kann.

3.3.2 Mitteilungspflicht mehrerer Intermediäre wegen derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung

- 96 Jede Person, die nach den Vorschriften der §§ 138d Abs. 1 und 138f Abs. 7 AO oder nach den einschlägigen Vorschriften der übrigen EU-Mitgliedstaaten zur Umsetzung der diesbezüglichen Vorgaben der EU-Amtshilferichtlinie Intermediär ist, ist zur Mitteilung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung verpflichtet. Das kann zur Folge haben, dass mehrere Intermediäre in den unterschiedlichen EU-Mitgliedstaaten zur Mitteilung derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung verpflichtet sind. § 138f Abs. 9 Satz 1 AO stellt klar, dass mehrere Intermediäre derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung grundsätzlich nebeneinander zur Mitteilung verpflichtet sind.
- 97 Zur Vermeidung von Mehrfachmeldungen derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung sieht § 138f Abs. 9 Satz 2 AO eine Befreiung von der Mitteilungspflicht vor, soweit der Intermediär nachweisen kann, dass bereits ein anderer Intermediär im Hinblick auf dieselbe Steuergestaltung die erforderlichen Informationen entweder dem Bundeszentralamt für Steuern oder der zuständigen Behörde eines anderen EU-Mitgliedstaats übermittelt hat. Gleiches gilt, wenn der Intermediär nachweisen kann, dass die erforderlichen Informationen im Hinblick auf dieselbe grenzüberschreitende Steuergestaltung durch den Nutzer entweder dem Bundeszentralamt für Steuern (vgl. § 138f Abs. 6 Satz 5 AO, siehe [Teil I, Kapitel 3.1.5.3, Rz. 80](#)) oder der zuständigen Behörde eines anderen EU-Mitgliedstaats übermittelt worden sind.
- 98 Als Nachweis für die Befreiung von der Mitteilungspflicht reicht es in diesem Zusammenhang aus, die für diese grenzüberschreitende Steuergestaltung vom Bundeszentralamt für Steuern nach § 138f Abs. 5 AO oder von der zuständigen Behörde eines anderen EU-Mitgliedstaats vergebene Registriernummer vorzuhalten und auf Anforderung des Bundeszentralamts für Steuern oder der zuständigen Finanzbehörde mitzuteilen.
- 99 Erforderliche Informationen i. S. d. § 138f Abs. 9 Satz 2 AO sind die Angaben nach § 138f Abs. 3 AO (vgl. [Teil III, Kapitel 1.3](#)).
- 100 Voraussetzung der Befreiung ist, dass der Intermediär, der die grenzüberschreitende Steuergestaltung mitgeteilt hat, den sich auf die Befreiung berufenden Intermediär benannt hat. Das ergibt sich aus § 138f Abs. 9 Satz 2 i. V. m. Abs. 3 AO, da die Befreiung von der Mitteilungspflicht für alle weiteren Intermediäre voraussetzt, dass der mitteilende Intermediär alle Angaben des § 138f Abs. 3 AO, d. h. auch die weiteren Intermediäre in seiner Mitteilung benennt. Die Benennung anderer Intermediäre ist für den mitteilenden Intermediär freiwillig (§ 138f Abs. 3 Satz 2 AO). Hat er in seiner Mitteilung allerdings andere Intermediäre benannt, so hat er sie darüber zu informieren (vgl. [Teil III, Kapitel 1.5.1.3](#)).

3.3.3 Mitteilungspflicht mehrerer Nutzer wegen derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung

- 101 In den Fällen, in denen kein Intermediär die Voraussetzungen des § 138f Abs. 7 AO erfüllt und auch keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt oder bei juristischen Personen, (partiell) rechtsfähigen Personenvereinigungen oder Vermögensmassen Geschäftsleitung, Sitz oder sonstigen Bezug zu einem EU-Mitgliedstaat i. S. v. Art. 8ab Abs. 3 EU-Amtshilferichtlinie hat, obliegt die Mitteilungspflicht dem Nutzer der grenzüberschreitenden Steuergestaltung selbst. In diesem Fall ist auch denkbar, dass mehrere Nutzer hinsichtlich derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung nebeneinander zur Mitteilung verpflichtet sind. Zur Vermeidung von Mehrfachmeldungen kommt unter den Voraussetzungen des § 138g Abs. 2 AO eine Befreiung von der Mitteilungspflicht in Betracht.
- 102 § 138g Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO enthält für die (abstrakten) Angaben zur grenzüberschreitenden Steuergestaltung eine Rangfolge, nach der die verschiedenen Nutzer zur Mitteilung verpflichtet sind. Die vorrangige Mitteilungspflicht für die in § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 und 4 bis 9 AO bezeichneten (abstrakten) Angaben zur Steuergestaltung trifft den Nutzer, der die grenzüberschreitende Steuergestaltung mit dem Intermediär oder den Intermediären vereinbart - d. h. insbesondere diesen mit der Konzeptionierung oder Organisation der grenzüberschreitenden Steuergestaltung beauftragt - hat; nachrangig ist der Nutzer mitteilungspflichtig, der die Umsetzung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung verwaltet. In diesem Fall gelten die Regelungen des § 138f Abs. 5 Satz 1 und 4 AO entsprechend.
- 103 Hinsichtlich der in § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 2, 3 und 10 AO bezeichneten individuellen Angaben der Steuergestaltung sind alle Nutzer eigenständig zur Mitteilung verpflichtet. Hierbei haben sie die Registriernummer und Offenlegungsnummer der grenzüberschreitenden Steuergestaltung anzugeben.
- 104 Nur soweit der nach § 138g Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO vorrangig mitteilungspflichtige Nutzer hinsichtlich der übrigen Nutzer auch die in § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 2, 3 und 10 AO bezeichneten Angaben mitgeteilt hat, sind die übrigen Nutzer von ihrer individuellen Mitteilungspflicht befreit.

II. Kennzeichen (§ 138e AO)

- 105 § 138e AO enthält die abschließende Aufzählung der Kennzeichen, die einen mitteilungspflichtigen Tatbestand auslösen. Dabei erfasst § 138e Abs. 1 AO die bedingten Kennzeichen, auf die der Relevanztest des § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a) AO anzuwenden ist. Im Gegensatz dazu erfasst § 138e Abs. 2 AO solche unbedingten Kennzeichen, deren Vorliegen ohne Relevanztest zu einer mitteilungspflichtigen Steuergestaltung führt. Siehe [Teil I, Kapitel 2.6](#).
- 106 Mitteilungspflichtig ist die grenzüberschreitende Steuergestaltung als Ganzes, nicht jeder einzelne Teilschritt, wie z. B. einzelne Zahlungen (§ 138d Abs. 2 Satz 2 AO; vgl. auch [Teil III, Kapitel 1.2.1, Rz. 195](#)).

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

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

1.1.1 Allgemein

- 107 Bei den bedingten Kennzeichen des § 138e Abs. 1 AO ist weitere Voraussetzung für das Vorliegen einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung, dass ein verständiger Dritter unter Berücksichtigung aller wesentlichen Fakten und Umstände vernünftigerweise erwarten kann, dass der Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile der Gestaltung die Erlangung eines steuerlichen Vorteils i. S. d. § 138d Abs. 3 AO ist. Wird dies bejaht, ist der Relevanztest erfüllt.
- 108 Der Mitteilungspflichtige kann die Nachrangigkeit eines steuerlichen Vorteils dadurch hinreichend dokumentieren, dass er derart überwiegende außersteuerliche (insbesondere wirtschaftliche) Gründe für die konkrete Strukturierung einer Transaktion darlegt, durch die der steuerliche Vorteil in den Hintergrund rückt. Anders als in den Fällen des § 42 Abs. 2 Satz 2 AO reicht es aber nicht aus, lediglich beachtliche außersteuerliche Vorteile aufzuzeichnen. Es muss vielmehr hinreichend dokumentiert werden, dass der steuerliche Vorteil kein Hauptvorteil der Gestaltung ist. Der steuerliche Vorteil ist insbesondere kein Hauptvorteil der Steuergestaltung, wenn der Steuervorteil nur ein Reflex oder eine Randerscheinung ist. Zur Dokumentation können entsprechende Nachweise insbesondere durch die Unternehmenskorrespondenz, Memos oder Beschlüsse erbracht werden.

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

- 109 § 138d Abs. 3 Satz 1 AO enthält die gesetzliche Definition eines steuerlichen Vorteils i. S. d. § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a) AO. Ein steuerlicher Vorteil liegt danach vor, wenn durch die Steuergestaltung
- Steuern erstattet werden sollen,
 - Steuervergütungen gewährt oder erhöht werden sollen,
 - Steueransprüche entfallen oder verringert werden sollen,
 - die Entstehung von Steueransprüchen verhindert werden soll,
 - die Entstehung von Steueransprüchen in andere Besteuerungszeiträume oder auf andere Besteuerungszeitpunkte verschoben werden soll.
- 110 Steueransprüche sollen entfallen oder verringert werden, wenn mit der grenzüberschreitenden Steuergestaltung beispielsweise das Ziel verfolgt wird, Aufwendungen in verschiedenen Steuerhoheitsgebieten - im Ergebnis doppelt - steuermindernd berücksichtigen zu können.
- 111 Die Entstehung von Steueransprüchen wird insbesondere verhindert, wenn durch die grenzüberschreitende Steuergestaltung eine Steuerpflicht vermieden wird, ohne dass dafür wirtschaftliche Gründe vorliegen. Eine auf wirtschaftlichen Erwägungen beruhende Rechtsform- oder Standortwahl verhindert hingegen keine Entstehung von Steueransprüchen

i. S. d. § 138d Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO. Indizien für eine auf volks- und betriebswirtschaftlichen Kriterien beruhende Standortwahl sind insbesondere die branchenspezifische Marktüblichkeit, die Zahl potentieller Kunden und Konkurrenten zum Zeitpunkt der Entscheidung und für die (betriebswirtschaftlich) vorhersehbare Zukunft.

- 112 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).
- 113 Es kommt nicht darauf an, ob der steuerliche Vorteil, der mit der grenzüberschreitenden Steuergestaltung erzielt werden soll, letztlich auch eintritt.
- 114 Der steuerliche Vorteil i. S. d. § 138d Abs. 3 AO ist weder deckungsgleich mit dem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil i. S. d. § 42 Abs. 2 Satz 1 AO noch mit dem nicht gerechtfertigten Steuervorteil i. S. d. § 370 Abs. 1 AO. Die Mitteilungspflicht knüpft nicht an die Angemessenheit, Unangemessenheit, Legalität oder Illegalität der Gestaltung an. Unerheblich ist daher auch, ob die Gestaltung unwirtschaftlich, umständlich, kompliziert, schwerfällig, gekünstelt, überflüssig, ineffektiv oder widersinnig ist. Die Gestaltung muss auch nicht ungewöhnlich sein.
- 115 Ein Steuerpflichtiger und etwaige verbundene Unternehmen erlangen keinen steuerlichen Vorteil i. S. d. § 138d Abs. 3 AO, soweit etwaige Steuervorteile in einem Hoheitsgebiet durch korrespondierende, im unmittelbaren Zusammenhang mit diesem Steuervorteil stehende zusätzliche Steuerbelastungen im selben Hoheitsgebiet ausgeglichen werden oder die zusätzlichen Steuerbelastungen saldiert überwiegen.

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

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

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

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

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

- 118 § 138e Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a) AO bestimmt eine vertragliche Vertraulichkeitsklausel als Kennzeichen einer potenziell mitzuteilenden Steuergestaltung. Gesetzliche und standesrechtliche Verschwiegenheitspflichten fallen nicht in den Anwendungsbereich des Kennzeichens.
- 119 Erfasst werden solche Vereinbarungen, die es dem Nutzer oder einem anderen an der Steuergestaltung Beteiligten verbieten, die Art und Weise, durch welche der durch die Steuergestaltung vermittelte steuerliche Vorteil erlangt wird, gegenüber anderen, auch von der Mitteilungspflicht erfassten Intermediären oder der Finanzverwaltung offenzulegen.
- 120 Vereinbaren zwei Parteien eine Klausel, wonach die Gestaltung nicht ohne Zustimmung des Erstellers an Dritte weitergeleitet werden darf, erfüllt dies auch die Anforderungen des Kennzeichens, denn Dritte sind in diesem Fall auch andere von der Mitteilungspflicht erfasste Intermediäre und die Finanzverwaltung. Sind umgekehrt die Finanzverwaltung und andere zur Mitteilung verpflichtete Intermediäre bezüglich der Einzelheiten des steuerlichen Vorteils in der Klausel ausdrücklich ausgenommen, führt die Vertraulichkeitsklausel nicht zu einer Mitteilungspflicht. Vertraulichkeitsklauseln, die lediglich die Offenlegung gegenüber weiteren Intermediären untersagen, welche von der potenziellen Mitteilungspflicht zu einer konkreten Steuergestaltung nicht erfasst sind, erfüllen ebenfalls nicht das Kennzeichen des § 138e Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) AO. Etwaige Vorbehalte einer Vertragspartei, der Offenlegung des steuerlichen Vorteils zuzustimmen, führen auch zu keiner Mitteilungspflicht, wenn die Parteien in der Vertraulichkeitsklausel vereinbart haben, dass die Zustimmung zur Offenlegung gegenüber der Finanzverwaltung und anderen von der Mitteilungspflicht erfassten Intermediären stets als erteilt gilt.
- 121 Vertraulichkeitsklauseln im Zusammenhang mit der
- Erstellung einer Steuererklärung,
 - Erstellung der Buchhaltung,
 - Jahresabschlussprüfungstätigkeit eines Wirtschaftsprüfers oder auch
 - Mandatierung für ein Due-Diligence-Projekt und dazugehörige Abschlussberichte
- weisen regelmäßig keinen spezifischen Bezug zum steuerlichen Vorteil auf, der durch die steuerliche Gestaltung vermittelt wird.

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

- 122 § 4a des Rechtsanwaltsvergütungsgesetzes (RVG), § 9a StBerG und § 55a WPO, nach denen unter bestimmten Bedingungen Rechtsanwälte, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer Erfolgshonorare vereinbaren dürfen, bleiben von dem Kennzeichen unberührt. Dementsprechend wird die Vergütung dieser Berufsgruppen nicht i. S. d. Vorschrift „in Bezug auf den steuerlichen Vorteil der Steuergestaltung festgesetzt“, wenn sich der Gegenstandswert i. S. d. RVG allein infolge der Berücksichtigung des erwarteten steuerlichen Vorteils erhöht. Erfasst werden dagegen solche echten Erfolgshonorare, die ohne Verletzung der maßgeblichen recht-

lichen Bestimmungen vereinbart werden können und deren Inhalt es gerade ist, eine (zusätzliche) Vergütung bei Eintritt einer Bedingung (§ 158 BGB) auszulösen, sofern sich die Bedingung auf den erwarteten steuerlichen Vorteil bezieht.

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

- 123 Die in § 138e Abs. 1 Nr. 2 AO definierten Kennzeichen sollen Gestaltungen erfassen, die in einer Vielzahl weiterer Fälle in im Wesentlichen gleicher Weise eingesetzt werden können (Standardisierung). Die Standardisierung kann sich sowohl auf die (äußere) Dokumentation als auch auf die (innere) Struktur der Gestaltung beziehen.
- 124 Marktfähige Gestaltungen i. S. d. § 138h Abs. 1 AO (siehe auch [Teil III, Kapitel 1.6](#)) sind daher stets auch standardisiert.
- 125 Nimmt ein Intermediär eine für den konkreten Einzelfall entwickelte Steuergestaltung zum Anlass, daraus eine standardisierte Dokumentation oder Struktur zu entwerfen, indem er die Einzelfallgestaltung in anderer Weise für eine Vielzahl weiterer Fälle verwendbar macht, wird hierdurch das Kennzeichen des § 138e Abs. 1 Nr. 2 AO erfüllt.

1.2.3.1 Standardisierte Dokumentation

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

1.2.3.2 Standardisierte Struktur

- 128 Eine Struktur i. S. d. § 138e Abs. 1 Nr. 2 AO ist ein steuerlicher, geplanter Zusammenhang mehrerer rechtlicher oder tatsächlicher Schritte, die eine bestimmte steuerliche Rechtsfolge bewirken sollen. Dies ist regelmäßig anzunehmen, wenn ein bewusstes Hintereinanderschalten oder Zusammenwirken von rechtlichen Teilschritten zur Zielerreichung gewählt wird. So beispielsweise, wenn eine Transaktion durch eine Mehrzahl hintereinander geschalteter

Schritte strukturiert wird, ohne dass dies im Ergebnis eine Änderung des wirtschaftlichen Gehalts der Transaktion zur Folge hat. Eine Struktur kann auch dann vorliegen, wenn kein eigenständiger wirtschaftlicher Zweck verfolgt wird, sondern allein der Steuervorteil im Vordergrund steht.

- 129 Die Struktur einer Steuergestaltung i. S. d. § 138e Abs. 1 Nr. 2 AO ist standardisiert, wenn sie ungeachtet ihrer äußeren Form inhaltlich so aufgebaut ist, dass sie ohne wesentliche Anpassung der Struktur in einer Vielzahl weiterer Fälle in gleicher Weise eingesetzt werden kann. Wesentlich sind solche Anpassungen der Struktur, die die betreffende Steuergestaltung inhaltlich ändern.

Beispiel:

Beim sog. „Goldfinger“-Modell wurde durch den Erwerb von Gold (Umlaufvermögen) im Ausland bei Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung im Jahr des Erwerbs ein dem negativen Progressionsvorbehalt unterliegender Verlust erzielt. Der Gewinn aus der Veräußerung des Goldes im Folgejahr unterlag zwar dem positiven Progressionsvorbehalt, wirkte sich jedoch aufgrund der Höhe der übrigen Einkünfte des Steuerpflichtigen, die bereits mit dem Spitzensteuersatz zu versteuern waren, nicht aus. Das „Goldfinger“-Modell wurde in nahezu gleicher Form für eine Vielzahl von Nutzern von Intermediären ohne wesentliche Änderung umgesetzt.

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

1.2.3.3 Standardvorgänge der Rechts- oder Steuerberatung

- 130 Zahlreiche Vorgänge der Rechts- oder Steuerberatung werden standardisiert dokumentiert oder strukturiert. Sofern diese isoliert verwendet werden, ist vorbehaltlich [Teil II, Kapitel 1.2.3.3, Rz. 131](#) regelmäßig nicht von einem steuerlichen Bezug im o.g. Sinn auszugehen. Dies gilt etwa für die formularmäßige

- Gründung von Gesellschaften oder Gemeinschaften,
- Vergabe von Darlehen,
- Vergabe von Lizenzen,
- Entsendung von Mitarbeitern,
- Vereinbarung von Dienstleistungen, z. B. zur Abwicklung des Zahlungs- und Wertpapierverkehrs,
- Anpassung von Dauerschuldverhältnissen, die ausschließlich zur Erhaltung der Fremdüblichkeit erfolgen,
- Standardleasingverträge (z. B. Finanzierungsleasingverträge über Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens),

- Vornahme der sonstigen in § 1 Abs. 1, 1a und 3 des Kreditwesengesetzes (KWG) genannten Geschäfte, Dienstleistungen und Tätigkeiten oder die
- Vornahme der sonstigen in § 2 Abs. 8 und 9 WpHG (Wertpapierhandelsgesetz) genannten Geschäfte, Dienstleistungen und Tätigkeiten.

131 Eine andere Beurteilung kann sich ergeben, wenn zu den vorgenannten Vorgängen weitere (Teil-)Schritte hinzutreten und sich in einer zusammenhängenden Betrachtung ein steuerlicher Bezug des Standardvorgangs ergibt.

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

132 § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a) AO betrifft Gestaltungen, die zum Gegenstand haben, dass ein an der Gestaltung Beteiligter planmäßig 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.

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

1.2.4.1 Verlustbringendes Unternehmen

134 Der Begriff verlustbringendes Unternehmen ist weit auszulegen und erfasst sowohl Unternehmen mit Verlustvorträgen oder laufenden Verlusten, als auch mit Verlusten, die zwar bereits angelegt sind, die sich allerdings erst zukünftig steuerlich realisieren lassen (stille Lasten).

135 Auf die Rechtsform des zu erwerbenden Unternehmens kommt es nicht an.

1.2.4.2 Beendigung der Haupttätigkeit dieses Unternehmens

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

137 Nicht erfasst sind daher Gestaltungen, die - ohne dass die Beendigung der Haupttätigkeit beabsichtigt ist - allein auf den Erwerb eines verlustbringenden Unternehmens zur Minderung der eigenen Steuerbelastung abzielen. Haupttätigkeit ist die Tätigkeit mit den höchsten Bruttoerträgen des Unternehmens im Durchschnitt der drei vorausgegangenen Jahre.

1.2.4.3 Verlustnutzung

- 138 Die Verluste müssen dafür genutzt werden, die Steuerbelastung eines an der Gestaltung Beteiligten insgesamt zu verringern, einschließlich der Übertragung der Verluste in ein anderes Steuerhoheitsgebiet oder der zeitlich näheren Nutzung dieser Verluste.

1.2.4.4 Unangemessene rechtliche Schritte

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

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

- 142 Gemäß § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b) AO stellt auch die Umwandlung von Einkünften in Vermögen, in Schenkungen oder andere nicht oder niedriger besteuerte Einnahmen oder nicht steuerbare Einkünfte eine mitteilungspflichtige Steuergestaltung dar. An der Umwandlung können ein Steuerpflichtiger oder mehrere Steuerpflichtige sowie verbundene Unternehmen beteiligt sein. Neben den unmittelbaren sind auch Umwandlungen über mehrere Stufen erfasst. Unter dem Begriff der „Umwandlung“ ist die Umqualifizierung von Einkünften zu verstehen.
- 143 Auch die Umwandlung in niedriger besteuerte oder steuerfreie Einnahmen oder Einkünfte kann eine mitteilungspflichtige Steuergestaltung begründen.

Beispiel:

Eine inländische Gesellschaft ist Inhaberin einer Forderung, aus der sie steuerpflichtige Zinserträge erzielt. Überträgt sie die Forderung auf eine ausländische Tochtergesellschaft, sind die von der Tochtergesellschaft zukünftig bezogenen (ggf. aufgrund der übertragenen Forderung höheren) Dividenden unter den Voraussetzungen des § 8b Abs. 1 und 4 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) steuerfrei. Sofern die Umqualifizierung der Einkünfte die effektive Steuerbelastung der ganzen Struktur bei einer Gesamtbetrachtung der in- und ausländischen geschuldeten Steuer mindert, wird regelmäßig auch ein relevanter steuerlicher Vorteil gegeben sein, der zu einer Mitteilungspflicht führt.

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

- 144 Bei zirkulären Vermögensverschiebungen nach § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. c) AO ist maßgeblich, dass mindestens zwei Transaktionen getätigt werden und dass das betroffene Vermögen nach Abschluss der Transaktionen wertmäßig wieder zum ursprünglichen Steuerpflichtigen zurückgelangt. Für solche Transaktionen genügt bereits der Übergang der wirtschaftlichen Zuordnung für eine sog. juristische Sekunde. Wesentlich ist auch, dass die Transaktionen einem planmäßigen Ablauf folgen.

Beispiel:

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

- 145 Unter einer Transaktion ist eine gegenseitige - ggf. mehrteilige - Übertragung von Gütern oder Rechten zwischen mindestens zwei juristischen oder natürlichen Personen, Rechtsträgern oder Vermögensmassen zu verstehen.
- 146 Bei mehrteiligen Übertragungen ist es unerheblich, wie viel Zeit zwischen den einzelnen Transaktionen vergeht, solange sie entsprechend der Zweckbestimmung einem planmäßigen Ablauf folgen.

- 147 Damit sich Transaktionen im Sinne dieser Vorschrift gegenseitig aufheben oder ausgleichen, darf dies nicht infolge rechtlicher Vorgaben, beispielsweise infolge eines gesetzlich vorgesehenen und ausgestalteten Clearings oder eines sog. Liquidationsnettings im Rahmen von Finanztermingeschäften, geschehen.
- 148 Rein vertragliche Transaktionen, die Kreditinstitute beispielsweise zur Allokation oder zum Ausgleich von Markt- oder Ausfallrisiken verwenden, können sich dagegen gegenseitig aufheben oder ausgleichen und erfüllen dadurch den Tatbestand des § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. c) AO. Erfolgt die Transaktion jedoch, um die zugrundeliegenden Markt- bzw. Ausfallrisiken zwischen den Parteien zu allokatieren und spiegeln sich die Risikoeinschätzungen der Parteien daher auch im Verkaufs- bzw. Rückkaufspreis wider, ist der Tatbestand des § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. c) AO nicht erfüllt.
- 149 Bei diesem Kennzeichen ist wesentlich, dass sämtliche Vermögensverschiebungen, bei denen durch das planmäßige Ineinandergreifen der einzelnen Transaktionen tatsächlich keine Unsicherheit darüber besteht, ob und zu welchem risikogewichteten Wert das verschobene Wirtschaftsgut (oder ein wertidentisches Surrogat) teilweise oder vollständig wieder zum Veräußerer zurückkehrt, als zirkulär angesehen werden müssen. Denn in diesem Fall wird das betroffene Vermögen nach Abschluss der Transaktionen wertmäßig, ohne Änderungen der Zugriffsmöglichkeiten, wieder zum ursprünglichen Steuerpflichtigen zurückgelangen.

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

- 150 Eine Nullsatzjurisdiktion liegt vor, wenn ein Steuerhoheitsgebiet
- weder eine Körperschaftsteuer noch eine der Körperschaftsteuer vergleichbare Steuer erhebt oder
 - zwar eine Körperschaftsteuer oder eine der Körperschaftsteuer vergleichbare Steuer erhebt, aber der nominale Steuersatz nahe null Prozent liegt. Ein Steuersatz von „nahe null Prozent“ liegt vor, wenn er kleiner oder gleich 4 Prozent ist.
- 151 Die Definition des verbundenen Unternehmens ergibt sich aus § 138e Abs. 3 AO.

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

- 152 § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e) AO unterliegen die Fälle, in denen die grenzüberschreitenden Zahlungen beim Empfänger steuerlich begünstigt sind. Dies kann im Wege einer gesetzlichen sachlichen oder persönlichen Steuerbefreiung oder im Wege einer sog. Präferenzregelung geschehen.
- 153 Grundlage für eine Steuerbefreiung ist, dass das Steuerhoheitsgebiet, in dem der Zahlungsempfänger ansässig ist, die Zahlungen nicht in die steuerliche Bemessungsgrundlage einbezieht. Dies ist insbesondere der Fall, soweit

- die den Aufwendungen entsprechenden Erträge dort nach nationalem Recht nicht besteuert werden können, insbesondere weil diese nicht steuerbar bzw. sachlich steuerbefreit sind oder der Steuerpflichtige persönlich steuerbefreit ist oder
- aus anderen Gründen eine tatsächliche Besteuerung der Erträge unterbleibt (z. B. aufgrund Verzichts durch Erlass der Steuer).

- 154 Sofern die Besteuerung infolge eines Verlustausgleichs oder -abzugs wegen anderer negativer Einkünfte unterbleibt, ist nicht von einer Steuerbefreiung im Sinne dieses Kennzeichens auszugehen.
- 155 Eine Präferenzregelung liegt in der Regel dann vor, wenn bestimmte Branchen, Sektoren oder Einnahmen im Vergleich zur übrigen Wirtschaft oder zu anderen Einnahmekategorien steuerlich begünstigt werden. Es reicht aus, wenn eine von der Regelbesteuerung abweichende, niedrige Besteuerung vorliegt. Beispiele für Präferenzregelungen sind insbesondere die vom Forum on Harmful Tax Practices (FHTP) der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) nach Maßgabe der Empfehlungen zum Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)-Aktionspunkt 5 (vgl. Kapitel 3 des Abschlussberichts 2015 zu Aktionspunkt 5, OECD (2016)¹, und Kapitel 1 des Fortschrittsberichts 2018 des FHTPs²) bewerteten Steuerregime. Dabei ist unerheblich, ob diese vom FHTP als „harmful“ (schädlich) eingestuft werden oder nicht. Somit sind auch grenzüberschreitende Steuergestaltungen mit Bezug auf Präferenzregelungen mitzuteilen, die mit BEPS-Aktionspunkt 5 der OECD konform sind.

Beispiel:

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

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

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

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

- 156 Eine Übersicht der Ergebnisse der Prüfungen des FHTP sowie weitere identifizierte Präferenzregelungen finden Sie auf der Internetseite des Bundeszentralamts für Steuern (www.bzst.de) unter der Rubrik *Unternehmen > Internationaler Informationsaustausch > Austausch von Steuergestaltungen > Vorschriften*. Diese Liste ist nicht abschließend und kann nur als Indiz für das Vorliegen einer Präferenzregelung herangezogen werden.
- 157 Sofern mehrere verbundene Unternehmen Lizenzeinkünfte erzielen, die präferentiell besteuert werden, sind entsprechend § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 AO alle betroffenen Unternehmen in einer Mitteilung an das Bundeszentralamt für Steuern zu benennen. Sofern weitere verbundene Unternehmen in eine derartige Präferenzregelung einbezogen werden, ist die ursprüngliche Meldung zu aktualisieren.

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

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

- 158 Zu einer Nicht- Ansässigkeit von Zahlungsempfängern i. S. d. § 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a) Doppelbuchst. aa) AO kommt es beispielsweise durch deren tatsächliches Verhalten oder infolge unterschiedlicher Ansässigkeitsregelungen der betroffenen Staaten. Dies kann der Fall sein, wenn ein Staat die steuerliche Ansässigkeit allein vom Ort der Geschäftsleitung abhängig macht und ein zweiter Staat allein vom Ort der Gründung der Gesellschaft. Wird eine Gesellschaft nun im ersten Staat gegründet und liegt der Ort der Geschäftsleitung im zweiten Staat, entsteht eine in keinem Steuerhoheitsgebiet ansässige Gesellschaft (sog. ghost company).
- 159 Erfasst sind auch solche Fälle, in denen die steuerliche Ansässigkeit nach den Bestimmungen eines DBA von beiden Vertragsstaaten nicht in korrespondierender Weise bestimmt wird. Dies kann beispielsweise bei der Bestimmung der Ansässigkeit einer Gesellschaft nach Maßgabe des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung auftreten, indem jeder Vertragsstaat davon ausgeht, dass sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung im jeweils anderen Staat befindet. Folge ist, dass kein Staat das Besteuerungsrecht als sog. Ansässigkeitsstaat dieser Gesellschaft wahrnimmt.
- 160 Personengesellschaften sind nach deutscher Rechtsauffassung grundsätzlich nicht abkommensberechtigt und damit nicht ansässig. Dies gilt selbst dann, wenn sie im ausländischen Staat intransparent wie ein Körperschaftsteuersubjekt besteuert werden. Für Zwecke des § 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a) AO gilt eine Personengesellschaft jedoch in einem solchen Fall und bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen im Gründungs- und/oder Sitzstaat als ansässig. Erfolgt in allen betroffenen Staaten eine transparente Besteuerung der Personengesellschaft, ist für die Ansässigkeitsbestimmung auf deren Gesellschafter abzustellen; jedoch nur insoweit, wie ihnen die Einkünfte nach dem Steuerrecht der betroffenen Staaten zuzurechnen sind. Erfolgt eine transparente Besteuerung der Personengesellschaften nicht in

allen betroffenen Staaten (hybride Strukturen), sind Zahlungen immer mitzuteilen, es sei denn die Personengesellschaft gilt für Zwecke des § 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a) AO als ansässig.

- 161 Als nichtkooperative Steuerhoheitsgebiete i. S. d. § 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a) Doppelbuchst. bb) AO werden zum einen Länder und Gebiete bezeichnet, die nicht die von den EU-Mitgliedstaaten beschlossenen Standards in Bezug auf Transparenz, fairen Steuerwettbewerb oder in Bezug auf die Umsetzung der Maßnahmen gegen Gewinnkürzung und -verschiebung (BEPS) der OECD erfüllen. Diese Liste finden Sie auf der Internetseite des Bundeszentralamts für Steuern (www.bzst.de) unter der Rubrik *Unternehmen > Internationaler Informationsaustausch > Austausch von Steuergestaltungen > Vorschriften*.
- 162 Nichtkooperative Steuerhoheitsgebiete i. S. d. § 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a) Doppelbuchst. bb) AO sind zum anderen Länder und Gebiete, die die Transparenzstandards der OECD nicht erfüllen. Eine anhand dieser Transparenzstandards erstellte Liste der nicht kooperativen Staaten kann auf der Internetseite des Bundeszentralamts für Steuern (www.bzst.de) für Unternehmen unter der Rubrik *Unternehmen > Internationaler Informationsaustausch > Austausch von Steuergestaltungen > Vorschriften* aufgerufen werden.
- 163 Das Kennzeichen i. S. d. § 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a) Doppelbuchst. bb) AO ist erfüllt, wenn zu einem der in § 138f Abs. 2 AO genannten Zeitpunkte der Ansässigkeitsstaat des Zahlungsempfängers auf der jeweiligen Liste der nicht kooperierenden Drittstaaten der EU oder der OECD aufgeführt ist.

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

- 164 Unter dieses Kennzeichen fallen zum einen Abschreibungsfälle (§ 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b) Doppelbuchst. aa) AO), bei denen Absetzungen für Abnutzung in mehr als einem Hoheitsgebiet geltend gemacht werden können.

Beispiel 1:

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

Von dem Kennzeichen gem. § 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b) Doppelbuchst. aa) AO, der Inanspruchnahme der Absetzung für Abnutzung desselben Vermögenswertes in mehr als einem Steuerhoheitsgebiet, sind jedoch solche Fälle nicht erfasst, in denen die mehrfache Inanspruchnahme aus einer Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung gem. §§ 7 ff. AStG

resultiert. Gleiches gilt, wenn sich die mehrfache Inanspruchnahme bei einem Steuerpflichtigen aufgrund der Anwendung der Anrechnungs-, Abzugs- oder Pauschalierungsmethode oder aufgrund des Erlasses der auf die ausländischen Einkünfte entfallenden inländischen Steuer zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ergibt.

Beispiel 2 zur Anrechnungsmethode:

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

- 165 Zum anderen sind von diesem Kennzeichen Fälle erfasst, in denen eine Befreiung von einer Doppelbesteuerung mehrfach für dieselben Einkünfte oder Vermögen beantragt wird (§ 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b) Doppelbuchst. bb) AO). Dies kann beispielsweise in einer Drei-Staaten-Konstellation vorkommen, in der auf Basis des DBA zwischen den ersten beiden Staaten eine Freistellung der Einkünfte im zweiten Staat und auf Basis des DBA zwischen dem ersten und dem dritten Staat eine Freistellung der Einkünfte im ersten Staat gewährt wird. Dies kann sich aus Qualifikations- oder Zuordnungskonflikten im Hinblick auf eine steuerliche Transaktion, die diese drei Staaten betrifft, ergeben.
- 166 Dividendenzahlungen, welche z. B. im Inland aufgrund eines DBA und unter Berücksichtigung des § 50d Abs. 3 EStG zur vollständigen oder teilweisen Quellensteuerentlastung (Freistellung oder Erstattung) führen und im Ausland gleichzeitig aufgrund nationaler Regelungen (vergleichbar § 8b KStG) beim Empfänger steuerbefreit sind, sind nicht von dem Kennzeichen nach § 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b) Doppelbuchst. bb) AO umfasst.

2.3 Ausnutzung von Bewertungsunterschieden bei einer Vermögensübertragung (§ 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c) AO)

- 167 § 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c) AO sieht eine Mitteilungspflicht für solche Gestaltungen vor, bei denen eine Übertragung oder Überführung von Vermögensgegenständen in zwei beteiligten Hoheitsgebieten hinsichtlich des Wertansatzes steuerlich unterschiedlich beurteilt wird. Dabei kann es sich um grenzüberschreitende Übertragungen oder Überführungen handeln. Es können jedoch auch inländische Überführungen oder Übertragungen betroffen sein (z. B. in grenzüberschreitenden Betriebstätten-Sachverhalten bei Umwandlung/Einbringung eines Teilbetriebs in eine Kapital- oder Personengesellschaft). Bewertungsunterschiede können dabei sowohl auf Gesellschafts- als auch auf Gesellschafterebene vorliegen. Auch der Wegzug einer

natürlichen Person, die Anteile an einer Kapitalgesellschaft besitzt, und hieraus resultierende Bewertungsunterschiede im Zu- und Wegzugsstaat in den Anteilen kann dieses Kennzeichen erfüllen.

- 168 Dies gilt nicht für die Fälle, in denen es in Anwendung von Art. 5 der Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 (ABl. L 193 vom 19.7.2016; Übertragung von Vermögenswerten und Wegzugsbesteuerung) zu einem korrespondierenden Wertansatz in den beteiligten EU-Mitgliedstaaten kommt.
- 169 Wenn der Unterschied im Wertansatz des übertragenen oder überführten Vermögensgegenstandes mehr als 10 Prozent des bei der Übertragung bzw. Überführung für Besteuerungszwecke zugrunde gelegten Wertes und mindestens 100 000 Euro beträgt oder der Unterschied des Wertansatzes 500 000 Euro übersteigt, ist er wesentlich und erfüllt das Kennzeichen des § 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c) AO.

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

- 170 § 138e Abs. 2 Nr. 2 AO knüpft an den Standard für den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten nach dem gemeinsamen Meldestandard der OECD an (sog. Common Reporting Standard - CRS). Der gemeinsame Meldestandard wurde in Deutschland durch das Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz (FKAustG) umgesetzt. Das Kennzeichen verweist hinsichtlich der Begriffe „Finanzkonto“, „Finanzinstitut“, „Kontoinhaber“ und „beherrschende Person“ auf die Begriffsbestimmungen der §§ 19 und 20 FKAustG.
- 171 § 138e Abs. 2 Nr. 2 AO erfasst Gestaltungen, die darauf abzielen, Mitteilungspflichten gemäß den Rechtsvorschriften zur Umsetzung des gemeinsamen Meldestandards zu umgehen oder anderweitig auszuhöhlen, indem sie sowohl eine unzureichende Umsetzung des gemeinsamen Meldestandards durch Steuerhoheitsgebiete oder Finanzinstitute bzw. die von ihnen Beauftragten als auch die Nichtanwendbarkeit des gemeinsamen Meldestandards ausnutzen. 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)⁴.
- 172 Die Nichtanwendbarkeit des gemeinsamen Meldestandards kann darauf zurückgehen, dass ein Steuerhoheitsgebiet an dem Informationsaustausch nicht teilnimmt oder dass der persönliche, sachliche oder zeitliche Anwendungsbereich des an sich umgesetzten gemeinsamen Meldestandards umgangen wird.

⁴ Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, OECD (2018); vgl. <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.pdf>.

- 173 Von einer Umgehung oder Aushöhlung des gemeinsamen Meldestandards ist insbesondere dann auszugehen, wenn eine oder mehrere der unter § 138e Abs. 2 Nr. 2 AO aufgezählten Nutzungen, Übertragungen, Umwandlungen, Neueinstufungen, Aushöhlungen von Verfahren oder ähnliche Konstrukte wissentlich und willentlich von Personen i. S. d. § 138d Abs. 1 und Abs. 6 AO genutzt werden, um nicht aufgrund der durch Finanzinstitute angewandten Sorgfaltspflichten i. S. d. FKAustG einer Meldung an die zuständigen Behörden zu unterliegen. Eine Mitteilungspflicht entsteht aufgrund der Kennzeichen gem. § 138e Abs. 2 Nr. 2 AO unabhängig von der Qualifikation eines Finanzinstituts als nicht meldendes Finanzinstitut bzw. eines Finanzkontos als ausgenommenes Konto nach der jeweiligen Umsetzung des gemeinsamen Meldestandards.
- 174 Die bloße Tatsache, dass infolge einer Gestaltung eine Meldung oder ein Informationsaustausch nach dem gemeinsamen Meldestandard unterbleibt, erlaubt für sich alleine nicht die Annahme, dass Rechtsvorschriften zur Umsetzung des gemeinsamen Meldestandards umgangen würden. Die Ausnutzung oder Vermeidung des entsprechenden Regelwerks liegt insbesondere nicht vor, wenn im Vordergrund einer Gestaltung nachvollziehbare wirtschaftliche Erwägungen stehen, die reflexhaft zur Folge haben, dass auch eine Meldung oder ein Informationsaustausch nach dem gemeinsamen Meldestandard ausbleibt.

Beispiel 1:

Ein nach dem FKAustG meldepflichtiges Finanzinstitut stellt fest, dass eine im Ausland steuerlich ansässige Person (Kontoinhaber), die gleichzeitig bei dem Finanzinstitut ein Einlagekonto i. S. d. FKAustG unterhält, den Gesamtbetrag abhebt, um damit einen Immobilienerwerb zu finanzieren. Das Kennzeichen des § 138e Abs. 2 Nr. 2 AO ist nicht erfüllt. Es liegt keine mitteilungspflichtige Gestaltung vor.

- 175 Weiß die Person i. S. d. § 138d Abs. 1 AO, dass ein Geschäftsvorfall darauf abzielt, eine Meldepflicht zu vermeiden, oder hätte diese Person dies wissen müssen, liegt eine mitteilungspflichtige Gestaltung vor. Drängt sich der Person i. S. d. § 138d Abs. 1 AO unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls die Annahme auf, dass wirtschaftliche Erwägungen nicht im Vordergrund einer entsprechenden Transaktion stehen, sondern diese lediglich akzessorisch auftreten und gleichzeitig die Meldepflicht umgangen oder ausgehöhlt wird, hat eine Meldung durch die Personen i. S. d. § 138d Abs. 1 bzw. 6 AO auch dann zu erfolgen, wenn es sich in der Sache um einen typischen Vorgang handelt, der einer gewöhnlichen privaten Lebens- oder Geschäftsführung zuzurechnen ist. Für die Beurteilung des Einzelfalls ist es erforderlich und ausreichend, dass die Person i. S. d. § 138d Abs. 1 AO die Erkenntnisse berücksichtigt, die ihr bei der Erfüllung bestehender rechtlicher Anforderungen, insbesondere aufgrund des § 154 AO, des Geldwäschegesetzes (GwG), des FKAustG und der FATCA-USA-Umsetzungsverordnung (FATCA-USA-UmsVO), bekannt werden. Die Person i. S. d. § 138d Abs. 1 AO kann durch weitergehende Nachforschungen einen sich ihr aufdrängenden Anschein ausschlaggebender wirtschaftlicher Motive entkräften.

Beispiel 2:

Das auf einem Finanzkonto eines meldepflichtigen Finanzinstituts befindliche Vermögen eines im Ausland steuerlich ansässigen Rechtsträgers (Kontoinhaber) in Höhe von 999 996 Euro wird in vier Beträgen à 249 999 Euro auf vier Konten, die bei vier verschiedenen Finanzinstituten in einem Steuerhoheitsgebiet geführt werden, das sich zur Umsetzung des gemeinsamen Meldestandards zum übernächsten Kalenderjahr verpflichtet hat, transferiert, was die Verhinderung einer Meldung an den Ansässigkeitsstaat des Kontoinhabers zur Folge hat. Es sind keine Beziehungen unternehmerischer Art zu dieser Steuerjurisdiktion aus der Vergangenheit bekannt oder aktuell erkennbar. Das Kennzeichen des § 138e Abs. 2 Nr. 2 AO ist erfüllt.

- 176 Eine Umgehung des gemeinsamen Meldestandards liegt nicht vor, sofern die Informationen zum Finanzkonto gemäß einem FATCA-Abkommen mit der Steuerverwaltung bzw. den Steuerverwaltungen des meldepflichtigen Kontoinhabers ausgetauscht werden.
- 177 Das Vorliegen der Kennzeichen nach § 138e Abs. 2 Nr. 2 AO beurteilt sich unabhängig von der steuerlichen Ansässigkeit der nach dem gemeinsamen Meldestandard meldepflichtigen Personen bzw. dem Staat oder Gebiet, der oder das Empfänger des Informationsaustausches nach dem gemeinsamen Meldestandard ist.
- 178 Die Regelungen der Buchstaben a) bis f) des § 138e Abs. 2 Nr. 2 AO stehen in einem Alternativverhältnis zueinander.
- a. § 138e Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a) AO sieht die Mitteilungspflicht solcher grenzüberschreitender Gestaltungen vor, welche die Nutzung eines Kontos, Produkts oder einer Anlage umfassen, die formal nicht zur Annahme eines meldepflichtigen Kontos führen, obwohl dieses Konto, Produkt oder diese Anlage typische Merkmale eines nach dem gemeinsamen Meldestandard meldepflichtigen Finanzkontos beinhaltet.
- b. § 138e Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b) AO sieht die Mitteilungspflicht grenzüberschreitender Gestaltungen vor, die zum Gegenstand haben, dass ein meldepflichtiges Finanzkonto oder Vermögenswerte in ein Steuerhoheitsgebiet übertragen werden, das keinen Finanzkonteninformationsaustausch nach dem gemeinsamen Meldestandard mit dem Steuerhoheitsgebiet durchführt, in dem der Nutzer der Gestaltung bzw. des meldepflichtigen Finanzkontos ansässig ist. Erfasst wird auch die Einbeziehung eines solchen Steuerhoheitsgebiets in eine Steuergestaltung.
- c. § 138e Abs. 2 Nr. 2 Buchst. c) AO sieht eine Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Gestaltungen vor, die Einkünfte und Vermögen als Produkte oder Zahlungen einstufen, die nicht dem gemeinsamen Meldestandard unterliegen. Damit ist eine Umqualifizierung von Einkünften und Vermögensgegenständen zu Finanzprodukten erfasst, die keiner Meldeverpflichtung nach dem gemeinsamen Meldestandard unterliegen.

- d. § 138e Abs. 2 Nr. 2 Buchst. d) AO erfasst grenzüberschreitende Gestaltungen, die die Übertragung oder die Umwandlung eines Finanzinstituts oder eines Finanzkontos oder der darin enthaltenen Vermögenswerte, welche grundsätzlich als meldende Finanzinstitute oder meldepflichtige Finanzkonten einzustufen sind, in Finanzinstitute, Finanzkonten oder in Vermögenswerte vorsehen, die nicht der Meldepflicht im Rahmen des gemeinsamen Meldestandards unterliegen.
- e. In Abgrenzung zu dem Buchstaben d) erfasst § 138e Abs. 2 Nr. 2 Buchst. e) AO grenzüberschreitende Gestaltungen, die keine Übertragung oder Umwandlung eines meldenden Finanzinstituts oder meldepflichtigen Finanzkontos zum Gegenstand haben, jedoch Rechtsträger, Steuergestaltungen oder Strukturen einbeziehen, die die Meldung eines oder mehrerer Kontoinhaber bzw. einer oder mehrerer beherrschender Personen im Rahmen des automatischen Informationsaustauschs über Finanzkonten nach dem gemeinsamen Meldestandard ausschließen oder vorgeblich ausschließen.
- f. § 138e Abs. 2 Nr. 2 Buchst. f) AO beschreibt grenzüberschreitende Gestaltungen, die darauf abzielen, Schwächen in den Verfahren, die Finanzinstitute zur Erfüllung der Sorgfaltspflicht bezüglich des gemeinsamen Meldestandards anwenden, auszunutzen oder diese Verfahren auszuhöhlen. Dies schließt die Einbeziehung solcher Steuerhoheitsgebiete in die grenzüberschreitende Gestaltung mit ein, die über ungeeignete bzw. schwache Regelungen über die Durchsetzung von Regelungen für die Durchführung von Vorschriften gegen die Geldwäsche oder mit schwachen Transparenzanforderungen für juristische Personen oder Rechtsvereinbarungen ausgestattet sind. Bei der Beurteilung, inwieweit Schwächen im vorstehenden Sinne in den jeweiligen Steuerhoheitsgebieten vorliegen, können die Ergebnisse des Global Forum aus der Überprüfung der Implementierung und der Einhaltung der Standards für den automatischen Informationsaustausch und den Informationsaustausch auf Ersuchen herangezogen werden.

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

- 179 § 138e Abs. 2 Nr. 3 AO sieht eine Mitteilungspflicht für Gestaltungen vor, die durch Zwischenschaltung rechtlicher Eigentümer oder wirtschaftlich Berechtigter i. S. d. § 3 GwG mit Einbeziehung verschiedener Personen, Rechtsvereinbarungen oder Strukturen ermöglichen, die Identität wirtschaftlich Berechtigter zu verschleiern und somit eine intransparente Kette zu installieren.
- 180 Um eine intransparente Kette bejahen zu können, müssen die unter den Buchstaben a) und b) des § 138e Abs. 2 Nr. 3 AO aufgeführten Voraussetzungen kumulativ erfüllt und die Identifizierung der wirtschaftlich Berechtigten der einbezogenen Personen, Rechtsvereinbarungen oder Strukturen nicht möglich sein.

- 181 Eine Identifizierung ist insbesondere dann möglich, wenn die in der Gestaltung einbezogenen Personen, Rechtsvereinbarungen oder Strukturen ihren Mitteilungsverpflichtungen an ein Register zur Identifizierung ihrer wirtschaftlich Berechtigten nachgekommen sind und diese Eigentumsinformationen im Wege der zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch zuverlässig erlangt werden können.
- 182 Von einer zuverlässigen Amtshilfe kann in diesem Zusammenhang jedenfalls dann nicht mehr ausgegangen werden, wenn der Staat oder das Gebiet, in dem die Eigentumsinformationen verfügbar sind, im Rahmen der jüngsten Überprüfung des Standards für den Informationsaustausch auf Ersuchen durch das Global Forum mit einer Gesamtbewertung schlechter als „Largely Compliant“ beurteilt worden ist.
- 183 Die Bewertungen des Global Forum können im Internet abgerufen werden.⁵
- 184 Die bloße Tatsache, dass im Zuge eines rein wirtschaftlich geprägten bzw. gewinnorientierten Handelns Konstrukte gewählt werden, die das Zwischenschalten einer Person, einer Rechtsvereinbarung oder einer Struktur notwendig machen und die dazu führen, dass rechtliches und wirtschaftliches Eigentum auseinanderfallen, erlaubt nicht die Annahme einer Gestaltung, die nur aus dem Grund gewählt wurde, die Identität der wirtschaftlich Berechtigten zu verschleiern.

Beispiel:

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

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

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

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

- 186 Bei § 138e Abs. 2 Nr. 4 Buchst. a) AO wird auf die Nutzung unilateraler Safe-Harbour-Regelungen abgestellt. Eine Safe-Harbour-Regelung im vorliegenden Sinne ist eine Regelung, die für eine festgelegte Kategorie von Steuerpflichtigen oder Geschäftsvorfällen gilt und dafür in

⁵ Vgl. <https://www.oecd.org/tax/transparency/exchange-of-information-on-request/ratings/>.

Betracht kommende Steuerpflichtige von bestimmten Verpflichtungen befreit, die aufgrund der allgemeinen Verrechnungspreisvorschriften eines Staates sonst zu erfüllen wären. Eine Safe-Harbour-Regelung ersetzt die Verpflichtungen des allgemeinen Verrechnungspreissystems durch einfachere Verpflichtungen (Tz. 4.102 OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2017; im Allgemeinen zu diesem Bereich Kapitel IV E. dieser Verrechnungspreisleitlinien).

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

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

- 188 Der Begriff schwer zu bewertende immaterielle Werte umfasst immaterielle Werte oder Rechte an immateriellen Werten, für die zum Zeitpunkt ihrer Übertragung oder Überführung keine ausreichend verlässlichen Vergleichswerte vorliegen und zum Zeitpunkt der Transaktion die Prognosen voraussichtlicher Cashflows oder die vom übertragenen immateriellen Wert erwarteten abzuleitenden Einkünfte oder die der Bewertung des immateriellen Werts zugrunde gelegten Annahmen höchst unsicher sind, weshalb der letztendliche Erfolg des immateriellen Werts zum Zeitpunkt der Übertragung oder Überführung nur schwer absehbar ist (Tz. 6.189 OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2017).
- 189 Es ist unerheblich, ob der immaterielle Wert an ein verbundenes Unternehmen übertragen oder zwischen dem Unternehmen und seiner ausländischen Betriebsstätte überführt wird.

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

- 190 § 138e Abs. 2 Nr. 4 Buchst. c) AO normiert eine Mitteilungspflicht für Übertragungen und Überführung von Funktionen, Risiken und Wirtschaftsgütern oder sonstigen Vorteilen innerhalb von verbundenen Unternehmen und auf Betriebsstätten, sofern sich dies erheblich negativ auf den erwarteten jährlichen Gewinn vor Zinsen und Steuern (sog. Earnings Before Interest and Taxes - EBIT) des übertragenden Unternehmens auswirkt. Eine erhebliche Auswirkung ist gegeben, wenn das EBIT des übertragenden Unternehmens über einen Zeitraum von drei Jahren nach der Übertragung weniger als 50 Prozent des jährlichen EBIT des übertragenden Unternehmens beträgt, der erwartet worden wäre, wenn die Übertragung nicht stattgefunden hätte. Abzustellen ist auf die Erwartung zum Zeitpunkt der Übertragung. Zugrunde zu legen ist eine durchschnittliche Betrachtungsweise über den Dreijahreszeitraum.

III. Verfahren zur Mitteilung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung

1. Mitteilung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung an das Bundeszentralamt für Steuern

1.1 Mitteilung über die amtlich bestimmte Schnittstelle

- 191 § 138f Abs. 1 Satz 1 AO regelt, dass grenzüberschreitende Steuergestaltungen i. S. d. § 138d Abs. 2 AO dem Bundeszentralamt für Steuern nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle mitzuteilen sind. Für weitere Informationen zur Art der Übermittlung und der Datenformate wird auf die Kommunikationshandbücher und die im Internetauftritt des Bundeszentralamts für Steuern bereitgestellten Dokumente verwiesen. Diese finden Sie auf der Internetseite des Bundeszentralamts für Steuern (www.bzst.de) für Unternehmen unter der Rubrik *Unternehmen > Internationaler Informationsaustausch > Austausch von Steuergestaltungen > Handbücher* und für Privatpersonen unter der Rubrik *Privatpersonen > Austausch von Steuergestaltungen > Handbücher*.
- 192 Intermediäre und Nutzer haben für die Mitteilung der Angaben nach § 138f Abs. 3 AO an das Bundeszentralamt für Steuern das DAC6 XML-Schema zu verwenden. Zur Beschreibung des amtlich vorgeschriebenen Datensatzes siehe BMF-Schreiben vom 29. April 2020 (BStBl I S. 519).
- 193 Die Übermittlung des Datensatzes hat nach Maßgabe der §§ 87a und 87b AO elektronisch zu erfolgen. Hierfür stehen folgende Übermittlungswege zur Verfügung:
- Einzeldatenübermittlung (BZStOnline-Portal)
Die Übermittlung der Meldung(en) erfolgt über das Internetportal des Bundeszentralamts für Steuern (BZStOnline-Portal - BOP). Hierfür wird im BOP ein Online-Formular bereitgestellt. In diesem müssen die Daten für die jeweilige Einzelmeldung händisch erfasst und anschließend an das Bundeszentralamt für Steuern übermittelt werden.
 - XML-Web Upload im BOP
Im BOP ist die Datenübermittlung neben der Nutzung des Formulars für Einzeldatenmeldungen auch über einen direkten Upload von XML-Dateien möglich.
 - Elektronische Massendatenübermittlung (ELMA)
Der Datenaustausch erfolgt im XML-Format und wird in einem automatisierten Verfahren über die ELMA-Schnittstelle für Massendaten durchgeführt. Die für den Austausch benötigten Datensätze im XML-Format sind durch den Meldenden zu erstellen.

1.2 Mitteilungsfristen

1.2.1 Allgemeine Mitteilungsfrist

- 194 § 138f Abs. 2 AO normiert eine 30-tägige Frist, innerhalb der die Mitteilung an das Bundeszentralamt für Steuern zu erfolgen hat. Hierbei ist es nicht von Bedeutung, ob die Mitteilungspflicht dem Intermediär oder dem Nutzer obliegt. Die Frist beginnt nach Ablauf des Tages, an dem das erste der in § 138f Abs. 2 Nr. 1 bis 3 AO genannten Ereignisse (maßgebendes Ereignis) eingetreten ist (vgl. [Teil III, Kapitel 1.2.2](#)).
- 195 Die Mitteilung hat die gesamte Gestaltung zu erfassen. Die erneute Mitteilung bei einzelnen Zahlungen oder anderweitigen Transaktionen im Rahmen der Umsetzung der Steuergestaltung ist nur erforderlich, wenn die bereits mitgeteilte Steuergestaltung erweitert oder geändert wird und sich dadurch Abweichungen von der geplanten und gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern mitgeteilten Steuergestaltung ergeben haben, die zu einer geänderten rechtlichen Beurteilung führen.

1.2.2 Maßgebende Ereignisse zur Auslösung einer Mitteilungspflicht

- 196 Nach § 138f Abs. 2 Nr. 1 bis 3 AO lösen die nachfolgenden Ereignisse, die an die Stellung des Nutzers anknüpfen, die Mitteilungspflicht einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung aus:
- die grenzüberschreitende Steuergestaltung wird zur Umsetzung bereitgestellt (§ 138f Abs. 2 Nr. 1 AO, vgl. auch [Teil I, Kapitel 2.4.1.1](#)),
 - der Nutzer der grenzüberschreitenden Steuergestaltung ist zu deren Umsetzung bereit (§ 138f Abs. 2 Nr. 2 AO, vgl. auch [Teil I, Kapitel 2.4.1.2](#)) oder
 - mindestens ein Nutzer der grenzüberschreitenden Steuergestaltung hat den ersten Schritt der Umsetzung dieser Steuergestaltung gemacht (§ 138f Abs. 2 Nr. 3 AO, vgl. [Teil I, Kapitel 2.4.1.3](#)).

Beispiel 1:

Die in Deutschland ansässige M-AG beauftragt den Steuerberater S mit der Konzeption einer Steuergestaltung (deren Mitteilungspflicht sei unterstellt). Der S übersendet alle zur Umsetzung der Steuergestaltung nötigen Unterlagen und Informationen an die Konzernsteuerabteilung der M-AG. Die M-AG hat gegenüber dem S im Vorfeld der Übersendung der final fertiggestellten Unterlagen dargelegt, dass sie die Steuergestaltung umsetzen werde. S hat die Unterlagen am Montag, den 5. Oktober 2020 zur Post gegeben. S weiß nicht, wann der Postdienstleister die Unterlagen an die M-AG zustellt.

S hat die grenzüberschreitende Steuergestaltung erst mit dem Zugang der finalen Unterlagen bei der M-AG bereitgestellt. Für die Ermittlung des Bereitstellungsdatums kann sich S darauf berufen, dass der Postdienstleister die Unterlagen drei Tage nach

Aufgabe zur Post zugestellt haben dürfte. Wenn er sich nicht auf ein späteres Bereitstellungsdatum berufen möchte, muss er das Datum des Posteingangs bei der M-AG nicht erfragen und auch keine substantiierten und begründeten Zweifel an der Dreitagevermutung darlegen und dokumentieren (z. B. durch Vorlage des bei der M-AG eingegangenen Briefumschlags mit dem Poststempel). Die grenzüberschreitende Steuergestaltung gilt somit als der M-AG am 8. Oktober 2020 zur Umsetzung bereitgestellt.

Abwandlung 1:

Die Unterlagen werden von S mit Einschreiben mit Rückschein an die M-AG versandt. Laut dem von der M-AG unterzeichneten Rückschein ist das Einschreiben der M-AG am Mittwoch, den 7. Oktober 2020 zugegangen.

Bereitstellungsdatum ist in diesem Fall das aus dem Rückschein ersichtliche Empfangsdatum, der 7. Oktober 2020.

Abwandlung 2:

Die Unterlagen werden von S per E-Mail am Montag, den 5. Oktober 2020, um 22.00 Uhr an die M-AG geschickt.

Bereitstellungsdatum ist grundsätzlich das Datum des Zugangs der E-Mail im E-Mail-Postfach der M-AG und damit regelmäßig das Datum der Versendung; beim Eingang außerhalb der üblichen Büro- und Geschäftszeiten der folgende Tag. In diesem Fall darf S davon ausgehen, dass die Unterlagen der M-AG am Dienstag, den 6. Oktober 2020 zugegangen sind. Wenn S sich nicht auf ein späteres (tatsächliches) Bereitstellungsdatum berufen möchte, muss er das Datum des Zugangs der E-Mail bei der M-AG nicht erfragen und auch keine substantiierte Begründung für ein tatsächlich späteres Bereitstellungsdatum vortragen und nicht dokumentieren.

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

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

- 198 § 138f Abs. 6 Satz 4 AO normiert für Fälle, in denen Intermediäre als Berufsheimnisträger einer gesetzlichen Pflicht zur Verschwiegenheit unterliegen und vom Nutzer der Steuergestaltung hiervon nicht entbunden werden (vgl. [Teil I, Kapitel 3.1.5.3](#)), eine Anlaufhemmung der Mitteilungsfrist. Danach beginnt die 30-tägige Mitteilungsfrist des Nutzers für die Mitteilung der in § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 2, 3 und 10 AO genannten Angaben erst mit Ablauf des Tages, an dem der Nutzer vom Intermediär die erforderlichen Angaben erlangt hat (§ 138f Abs. 6 Satz 4 AO).

- 199 Trotz des Bestehens einer Verschwiegenheitspflicht geht die Mitteilungspflicht des Intermediärs hinsichtlich der in § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 2, 3 und 10 AO genannten Angaben erst auf den Nutzer über, sobald der Intermediär seiner Aufklärungspflicht nachgekommen ist und der Intermediär dem Nutzer die Registriernummer und die Offenlegungsnummer seiner Meldung sowie – soweit dem Nutzer nicht bekannt – die Angaben nach § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 2, 3 und 10 AO zur Verfügung gestellt hat (vgl. [Teil I, Kapitel 3.1.5.1](#)). Der Fristbeginn für die Ergänzungsmitteilung durch den Nutzer bei partiellem Übergang der Mitteilungspflicht auf den Nutzer weicht in der Regel vom Fristbeginn für die Mitteilung durch den Intermediär ab.
- 200 Mit dieser Anlaufhemmung wird dem Umstand Rechnung getragen, dass der Intermediär zunächst die nicht der Verschwiegenheitspflicht unterfallenden Angaben nach § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 und 4 bis 9 AO an das Bundeszentralamt für Steuern übermitteln muss. Erst nach der Übermittlung dieser Angaben erhält er die Registriernummer und die Offenlegungsnummer (zur Vergabe von Registriernummer und Offenlegungsnummer siehe [Teil III, Kapitel 1.4](#)), die er dem Nutzer zur Ergänzung der bereits abgegebenen Mitteilung weiterzugeben hat (vgl. § 138f Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 AO). Dabei dient die Offenlegungsnummer des Intermediärs dem Nutzer als Referenz-Offenlegungsnummer (vgl. [Teil III, Kapitel 1.4](#)). Für die Mitteilung des Intermediärs gilt auch in diesen Fällen die reguläre 30-tägige Mitteilungsfrist des § 138f Abs. 2 AO. Durch die Anlaufhemmung wird daher sichergestellt, dass auch dem Nutzer ausreichend Zeit verbleibt, seine Mitteilung an das Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln.

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

- 201 Unterliegt der Intermediär einer gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht und hat ihn der Nutzer hiervon nicht entbunden, können der Intermediär und der Nutzer vereinbaren, dass der Nutzer selbst die grenzüberschreitende Steuergestaltung vollständig an das Bundeszentralamt für Steuern übermittelt (vgl. § 138f Abs. 6 Satz 5 AO).
- 202 In solchen Fällen greift die Anlaufhemmung nach § 138f Abs. 6 Satz 4 AO nicht für die Mitteilung der individuellen Angaben der Steuergestaltung nach § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 2, 3 und 10 AO, da der Nutzer nicht erst durch die Mitteilung der Registriernummer und Offenlegungsnummer durch den Intermediär objektiv dazu in die Lage versetzt wird, die grenzüberschreitende Steuergestaltung an das Bundeszentralamt für Steuern zu melden. Ein späterer Fristbeginn durch die Anlaufhemmung ist daher nicht notwendig.

1.3 Inhalt der Mitteilung

- 203 § 138f Abs. 3 AO bestimmt, welche Angaben der an das Bundeszentralamt für Steuern zu übermittelnde Datensatz zu enthalten hat.

204 Die nachstehenden Ausführungen zum Inhalt der Mitteilung gelten sowohl für den zur Mitteilung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung verpflichteten Intermediär als auch für den Nutzer der jeweiligen grenzüberschreitenden Steuergestaltung, soweit dieser zur Mitteilung verpflichtet ist (mitteilungspflichtige Person).

1.3.1 Inhalt der Mitteilung im Einzelnen

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

205 § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO enthält die mitzuteilenden Angaben zu dem oder den Intermediären.

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

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

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

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

210 Zur Benennung weiterer Intermediäre in der Mitteilung vgl. [Teil I, Kapitel 3.3.2](#).

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

- 211 § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO konkretisiert die mitzuteilenden Angaben zum Nutzer der grenzüberschreitenden Steuergestaltung.
- 212 Sofern der Nutzer eine natürliche Person ist, hat der Datensatz Familienname, Vorname sowie Tag und Ort der Geburt zu enthalten. Ist der Nutzer hingegen keine natürliche Person, sind Firma lt. Handelsregister oder Name des Unternehmens anzugeben.
- 213 Darüber hinaus sind die von der Steuergestaltung betroffenen Anschriften, Ansässigkeitsstaaten ([Teil I, Kapitel 2.5](#)) sowie - soweit bekannt - (in- oder ausländische) Steueridentifikationsmerkmale oder (in- oder ausländische) Steuernummern anzugeben.
- 214 Für die Erhebung und sonstige Verarbeitung dieser personenbezogenen Daten gelten die Bestimmungen der Datenschutz-Grundverordnung und der ergänzenden datenschutzrechtlichen Bestimmungen der AO (insbesondere die §§ 2a, 29b, 29c, 30 und 32a bis 32j AO).

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

- 215 Der Datensatz muss nach § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 AO Angaben zu solchen verbundenen Unternehmen des Nutzers enthalten, die an der grenzüberschreitenden Steuergestaltung beteiligt sind. Zur Definition des verbundenen Unternehmens siehe § 138e Abs. 3 AO.
- 216 Anzugeben sind nach § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 AO Firma lt. Handelsregister oder Name, Anschrift, Staat, in dem das Unternehmen ansässig ist, und Steueridentifikationsmerkmal oder Steuernummer, soweit dem Intermediär dies bekannt ist.

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

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

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

- 218 Die Regelung des § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 AO verlangt, dass die mitteilungspflichtige Person den Inhalt der mitzuteilenden grenzüberschreitenden Steuergestaltung so zusammenfasst, dass ein sachkundiger Dritter ohne Weiteres nachvollziehen kann, wie sich die grenzüberschreitende Steuergestaltung bei dem oder den Nutzern steuerlich auswirken soll.

- 219 Nach § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 Buchst. a) AO ist auch eine der mitteilungspflichtigen Person bekannte und allgemein oder in Fachkreisen gebräuchliche Bezeichnung der Steuergestaltung zu benennen.
- 220 Nach § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 Buchst. b) AO ist eine abstrakt gehaltene Beschreibung der im Hinblick auf die konkrete grenzüberschreitende Steuergestaltung relevanten Geschäftstätigkeit oder Gestaltung des Nutzers mitzuteilen. Dies gilt allerdings nur, soweit dies nicht zur Offenlegung eines Handels-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnisses oder eines Geschäftsverfahrens oder von Informationen führt, deren Offenlegung die öffentliche Ordnung verletzen würde.

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

- 221 Im Rahmen der Mitteilung ist zudem das Datum des Tages anzugeben, an dem mit der Umsetzung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung nach § 138f Abs. 2 Nr. 3 AO begonnen wird. Hierbei ist das Datum des Tages maßgeblich, an dem erste Teilschritte zur Umsetzung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung gemacht wurden oder voraussichtlich gemacht werden. Es kommt nicht darauf an, wann erstmalig ein steuerlicher Vorteil eintritt. Das Datum muss für die Gestaltung an sich sowie bei marktfähigen Steuergestaltungen i. S. d. § 138h AO für jeden einzelnen Nutzer gesondert angegeben werden.

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

- 222 § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 AO legt fest, dass Einzelheiten über die für die Steuergestaltung wesentlichen, einschlägigen inländischen Vorschriften und für die wesentlichen, einschlägigen Vorschriften aller weiteren betroffenen EU-Mitgliedstaaten möglichst exakt benannt werden. Wesentliche, einschlägige Vorschriften in diesem Sinn sind nicht die Vorschriften der §§ 138d ff. AO, sondern die für die konkrete grenzüberschreitende Steuergestaltung relevanten Vorschriften. Das umfasst nicht nur die Vorschriften, die im Rahmen der grenzüberschreitenden Steuergestaltung angewandt werden, sondern auch die Vorschriften, deren Anwendung durch die konkrete Steuergestaltung verhindert wird. Handelt es sich um Vorschriften von weiteren EU-Mitgliedstaaten, ist die genaue Bezeichnung des jeweiligen Gesetzes einschließlich der Angabe des jeweils gesetzgebenden Staates erforderlich.

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

- 223 Nach § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 8 AO ist der wirtschaftliche Wert der grenzüberschreitenden Steuergestaltung anzugeben.
- 224 Der wirtschaftliche Wert einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung bemisst sich nicht am erwarteten steuerlichen Vorteil der Steuergestaltung, sondern bezieht sich auf den Wert der konkreten Transaktion. Maßgebend zur Wertbestimmung kann insbesondere die Höhe der Gegenleistung oder der Investition sein.
- 225 Unrichtige Angaben des wirtschaftlichen Werts sind nach § 379 Abs. 2 Nr. 1e oder Nr. 1f AO nicht bußgeldbewehrt.

1.3.1.9 Angabe der betroffenen Mitgliedstaaten (§ 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 9 AO)

- 226 § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 9 AO erfordert, dass alle anderen EU-Mitgliedstaaten benannt werden, die von der mitzuteilenden grenzüberschreitenden Steuergestaltung wahrscheinlich betroffen sind. Das gilt nur, soweit sie der mitteilungspflichtigen Person bekannt sind.
- 227 Nicht mitzuteilen sind all jene EU-Mitgliedstaaten, die zwar womöglich vergleichbare Regelungen, die zu einem entsprechenden steuerlichen Vorteil führen können, erlassen haben, auf die sich jedoch die mitzuteilende grenzüberschreitende Steuergestaltung nicht konkret auswirkt.

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

- 228 § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 10 AO erfordert, dass alle anderen Personen - soweit diese der mitteilungspflichtigen Person bekannt sind - benannt werden, die von der grenzüberschreitenden Steuergestaltung wahrscheinlich unmittelbar betroffen sind. Hierunter sind insbesondere die anderen an dieser grenzüberschreitenden Steuergestaltung voraussichtlich beteiligten Personen, die nicht Nutzer sind, zu verstehen (vgl. [Teil I, Kapitel 2.4.2](#)). Dies kann auch der Intermediär sein, sofern er über seine Tätigkeit i. S. d. § 138d Abs. 1 AO hinaus in die Gestaltung eingebunden ist. Anzugeben ist dann auch, zu welchen EU-Mitgliedstaaten diese Personen in Beziehung stehen.

1.3.1.11 Angabe der Registriernummer und der Offenlegungsnummer

- 229 Sofern einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung aufgrund der Mitteilung eines anderen Intermediärs vom Bundeszentralamt für Steuern oder von der zuständigen Behörde eines anderen EU-Mitgliedstaats im Einklang mit den dort geltenden Rechtsvorschriften bereits eine

Registriernummer zugewiesen worden ist, hat der mitteilende Intermediär dem Bundeszentralamt für Steuern im Datensatz nach § 138f Abs. 3 Satz 1 AO jene bereits erteilte Registriernummer mitzuteilen (§ 138f Abs. 5 Satz 2 AO), soweit ihm diese bekannt ist.

- 230 Daneben soll eine bereits bekannte Registriernummer (vgl. [Teil III, Kapitel 1.4.1](#)) in einer Mitteilung angegeben werden, wenn der Intermediär eine bestimmte Steuergestaltung beispielsweise verschiedenen Nutzern gegenüber vermarktet und für die verschiedenen Nutzer eine Mitteilung gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern abzugeben hat. Dies soll ermöglichen, dass inhaltsgleiche bzw. inhaltlich vergleichbare Steuergestaltungen beim Bundeszentralamt für Steuern zusammengeführt und zusammengefasst bewertet werden können.
- 231 Teilt der Nutzer in den Fällen des § 138f Abs. 6 AO die individuellen Angaben der Steuergestaltung i. S. d. § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 2, 3 und 10 AO dem Bundeszentralamt für Steuern mit, hat er in seiner Mitteilung die ihm vom Intermediär mitgeteilte Registriernummer sowie die Offenlegungsnummer als Referenz-Offenlegungsnummer anzugeben (§ 138f Abs. 6 Satz 2 AO; vgl. [Teil I, Kapitel 3.3.3](#) und [Teil III, Kapitel 1.3.1.2](#)).

1.3.2 Sprachenregelung

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

- die abstrakte Beschreibung der geschäftlichen und rechtlichen Verbindung zu anderen Unternehmen (nur bei Angabe der Unternehmensstruktur/ArrangementChart)
- die abstrakte Beschreibung des Kennzeichens „Andere“.

1.4 Ordnungsmerkmale der grenzüberschreitenden Steuergestaltung

1.4.1 Die Registriernummer

1.4.1.1 Funktion der Registriernummer

- 235 Die Registriernummer ist eine eindeutige Identifikationsnummer für eine grenzüberschreitende Steuergestaltung, die bei der erstmaligen Mitteilung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung durch den EU-Mitgliedstaat ausgestellt wird, bei dem die Mitteilung eingeht. In der durch die Richtlinie (EU) 2018/822 geänderten EU-Amtshilferichtlinie wird hierfür der Begriff „ArrangementID“ und in der Durchführungsverordnung zur Richtlinie (EU) 2018/822 der Begriff „Reference Number“ analog verwendet.
- 236 Die Registriernummer ist zudem ein gestaltungsbezogenes Ordnungsmerkmal, das nur bei der erstmaligen Mitteilung einer bestimmten grenzüberschreitenden Steuergestaltung erteilt werden soll. Dies ermöglicht eine Zusammenführung von mehreren Mitteilungen über eine bestimmte grenzüberschreitende Steuergestaltung durch einen oder mehrere Intermediäre/Nutzer.
- 237 Die Registriernummer ist 17-stellig und wird nach einem EU-weit einheitlichen Standard wie folgt aufgebaut: CCAYYYMMDDXXXXXX.

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

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

YYYYMMDD enthält das Ausgabedatum der Registriernummer.

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

1.4.1.2 Vergabe einer Registriernummer

- 238 Nach § 138f Abs. 5 Satz 1 AO weist das Bundeszentralamt für Steuern grundsätzlich jedem erstmalig zu einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung übermittelten Datensatz i. S. d. § 138f Abs. 3 Satz 1 AO eine Registriernummer zu und teilt sie dem mitteilenden Intermediär mit. Bei Mitteilung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung durch den Nutzer wird diesem

eine Registriernummer mitgeteilt (für Inhouse-Gestaltungen vgl. § 138d Abs. 6 i. V. m. § 138f Abs. 5 AO; für mitteilungspflichtige Nutzer i. S. d. § 138g Abs. 1 AO vgl. § 138g Abs. 2 Satz 2 AO).

- 239 Wurde bereits durch eine vorangegangene Mitteilung eine Registriernummer für eine grenzüberschreitende Steuergestaltung vergeben und ist diese dem Mitteilenden bekannt, so ist sie in weiteren Mitteilungen zu dieser Steuergestaltung anzugeben (§ 138f Abs. 5 Satz 2 AO). Eine neue Registriernummer wird in diesem Fall nicht vergeben (§ 138f Abs. 5 Satz 3 AO). Damit soll vermieden werden, dass für dieselbe grenzüberschreitende Steuergestaltung mehrere Registriernummern vergeben werden.

1.4.1.3 Weitergabe der Registriernummer

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

1.4.2 Die Offenlegungsnummer

1.4.2.1 Funktion der Offenlegungsnummer

- 241 Die Offenlegungsnummer ist ein eindeutiges mitteilungsbezogenes Ordnungsmerkmal. Im EU-Kontext wird der Begriff „DisclosureID“ verwendet.
- 242 Die Offenlegungsnummer ist 17-stellig und wird nach einem EU-weit einheitlichen Standard wie folgt aufgebaut: CCDYYYYMMDDXXXXXX.

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

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

YYYYMMDD enthält das Ausgabedatum der Offenlegungsnummer.

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

1.4.2.2 Vergabe einer Offenlegungsnummer

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

1.4.2.3 Verwendung als Referenz-Offenlegungsnummer

- 244 Die Referenz-Offenlegungsnummer ist die Offenlegungsnummer des Intermediärs zu einer gestaltungsbezogenen Mitteilung, wenn er diese dem Nutzer einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung zur Ergänzung der Mitteilung (§ 138f Abs. 6 Satz 2 AO) anzugeben hat ([Teil I, Kapitel 3.1.5.3](#)). In diesem Fall wird dem Nutzer für seine ergänzende Mitteilung eine eigene Offenlegungsnummer erteilt.

1.4.2.4 Weitergabe der Offenlegungsnummer

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

1.5 Informationspflichten

1.5.1 Mitteilung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung durch den Intermediär

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

1.5.1.1 Information des Nutzers der grenzüberschreitenden Steuergestaltung

- 247 Der Intermediär hat die vom Bundeszentralamt für Steuern der grenzüberschreitenden Steuergestaltung zugewiesene Registriernummer und die Offenlegungsnummer für die eingegangene Mitteilung unverzüglich dem Nutzer derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung mitzuteilen (§ 138f Abs. 5 Satz 4 AO). Das gilt ungeachtet dessen, ob der Nutzer selbst seine (individuellen) Angaben nach § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 2, 3 und 10 AO an das Bundeszentralamt für Steuern meldet.
- 248 Werden auch die individuellen Angaben des Nutzers der grenzüberschreitenden Steuergestaltung durch den Intermediär gemeldet, hat der mitteilende Intermediär den Nutzer darüber zu informieren, welche ihn betreffenden Angaben der Intermediär an das Bundeszentralamt für Steuern übermittelt hat oder übermitteln wird (vgl. § 138f Abs. 4 Satz 1 AO).

1.5.1.2 Information weiterer, in der Mitteilung genannter Intermediäre

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

1.5.1.3 Information weiterer, in der Mitteilung nicht genannter Intermediäre

- 250 Ist dem Intermediär bekannt, dass neben ihm mindestens ein weiterer Intermediär im Geltungsbereich der AO oder in einem anderen EU-Mitgliedstaat zur Mitteilung derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung verpflichtet ist, soll der mitteilende Intermediär die ihm nach § 138f Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 AO vom Bundeszentralamt für Steuern vergebene Registriernummer den anderen ihm bekannten Intermediären mitteilen.
- 251 Der mitteilende Intermediär hat die anderen Intermediäre in diesem Fall auch unverzüglich darüber zu informieren, dass er die Angaben gemäß § 138f Abs. 3 AO an das Bundeszentralamt für Steuern übermittelt hat (vgl. § 138f Abs. 4 Satz 2 AO). Auf diesem Weg wird es den anderen mitteilungspflichtigen Intermediären ermöglicht nachzuweisen, dass ihre Mitteilungspflicht bereits durch den mitteilenden Intermediär erfüllt wurde (vgl. auch [Teil I, Kapitel 3.3.2](#)).

1.5.2 Mitteilung durch den Nutzer

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

1.6 Aktualisierungspflicht bei marktfähigen Steuergestaltungen

- 253 Grundsätzlich ist zu jeder grenzüberschreitenden Steuergestaltung eine eigenständige und alle Angaben i. S. d. § 138f Abs. 3 AO umfassende Mitteilung zu fertigen. Bei marktfähigen grenzüberschreitenden Steuergestaltungen hätte dies allerdings zur Folge, dass dem Bundeszentralamt für Steuern und den zuständigen Behörden der anderen EU-Mitgliedstaaten eine Vielzahl von Mitteilungen derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltungen mit inhaltlich weitgehend identischen Angaben übermittelt werden müssten. In diesen Fällen ist die Information ausreichend, ob und wenn ja, welche weiteren Nutzer dieselbe grenzüberschreitende Steuergestaltung verwirklichen wollen. Durch die Regelung in § 138h AO soll daher vermieden werden, dass der Intermediär einer marktfähigen grenzüberschreitenden Steuergestaltung bei einem neu hinzukommenden Nutzer nochmals Angaben zu allen bisherigen Nutzern in seine Mitteilung mit aufzunehmen hat. Die Mitteilung i. S. d. § 138h AO ist daher auf solche Angaben beschränkt, die selbst eine neue Mitteilungspflicht auslösen und neue Informationen vermitteln können.
- 254 Eine grenzüberschreitende Steuergestaltung ist nach Art. 3 Nr. 24 der EU-Amtshilferichtlinie i. V. m. § 138h Abs. 1 AO eine marktfähige Gestaltung, wenn eine konzipierte, vermarktete,

umsetzungsbereite oder zur Umsetzung bereitgestellte grenzüberschreitende Steuergestaltung für weitere Nutzer nicht individuell angepasst (d. h. nicht maßgeschneidert) werden muss.

- 255 Liegt eine marktfähige Steuergestaltung in diesem Sinn vor, hat der Intermediär bei Hinzutreten neuer Nutzer die Angaben nach § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 bis 5, 7 und 8 AO zu wiederholen und folgende Ergänzungen mitzuteilen:
- Angaben zu dem oder den Intermediär(en) (§ 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO), vgl. [Teil III, Kapitel 1.3.1.1](#);
 - Angaben zu dem bzw. den Nutzer(n) der Steuergestaltung (§ 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO), vgl. [Teil III, Kapitel 1.3.1.2](#);
 - Datum des ersten Umsetzungsschrittes (hierzu gehört sowohl das Datum des ersten Umsetzungsschrittes der Gestaltung sowie das ggf. individuelle Datum des ersten Umsetzungsschrittes der Nutzer) (§ 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 6 AO), vgl. [Teil III, Kapitel 1.3.1.6](#);
 - Angabe der betroffenen Mitgliedstaaten (§ 138f Abs. 1 Satz 1 Nr. 9 AO), vgl. [Teil III, Kapitel 1.3.1.9](#);
 - Angabe der betroffenen Personen (§ 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 10 AO), vgl. [Teil III, Kapitel 1.3.1.10](#).
- 256 Ergeben sich hinsichtlich bereits mitgeteilter Nutzer nachträglich Änderungen, sind diese nur mitzuteilen, wenn sie für die steuerliche Beurteilung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung von Bedeutung sein können. Bloße Adressänderungen eines bereits mitgeteilten Nutzers sind im Wege einer Änderung daher nur mitzuteilen, wenn sie - z. B. durch einen Umzug in einen anderen EU-Mitgliedstaat oder einen Drittstaat - für die Steuergestaltung bedeutsam sein können und dem Intermediär bekannt geworden sind.
- 257 Abweichend von § 138f Abs. 2 AO hat er diese Änderungen und Ergänzungen nicht innerhalb von 30 Tagen, sondern bis zum 10. Tag nach Ablauf des jeweiligen Kalendervierteljahres, in dem die jeweils mitteilungspflichtigen Umstände eingetreten sind, gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern mitzuteilen (§ 138h Abs. 2 Satz 1 AO).
- 258 Für die Datenübermittlung gelten die Ausführungen unter [Teil III, Kapitel 1.1](#). Die Aktualisierung ist unter Angabe der Registriernummer und Offenlegungsnummer (und ggf. der Referenz-Offenlegungsnummer) vorzunehmen, die im Rahmen der Erstmeldung zugewiesen worden sind. Für nähere Informationen zu Aktualisierungen (Korrekturen) und Ergänzungen wird auf die Kommunikationshandbücher des Bundeszentralamts für Steuern verwiesen. Diese finden Sie auf der Internetseite des Bundeszentralamts für Steuern (www.bzst.de) für Unternehmen unter der Rubrik *Unternehmen > Internationaler Informationsaustausch > Austausch von Steuergestaltungen > Handbücher* und für Privatpersonen unter der Rubrik *Privatpersonen > Austausch von Steuergestaltungen > Handbücher*.

259 Soweit anstelle des Intermediärs ein Nutzer mitteilungspflichtig ist, gelten insoweit die gleichen Bestimmungen.

2. Keine Rückmeldung der Finanzverwaltung

260 Durch die Regelung des § 138j Abs. 4 AO wird klargestellt, dass aus dem Unterbleiben einer Reaktion des Bundeszentralamts für Steuern, der Generalzolldirektion, des Bundesministeriums der Finanzen oder des Gesetzgebers auf die Mitteilung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung keine Schlüsse auf die steuerrechtliche Zulässigkeit dieser Steuergestaltung gezogen werden können.

261 Die Mitteilung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung begründet auch im Hinblick auf den Gesetzgeber kein schützenswertes Vertrauen des Nutzers oder Intermediärs in die Zulässigkeit seiner Gestaltung.

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

262 Hat ein Nutzer eine grenzüberschreitende Steuergestaltung verwirklicht, muss er diese nach § 138k Satz 1 AO in der Steuererklärung für die Steuerart und den Besteuerungszeitraum oder den Besteuerungszeitpunkt angeben, in der sich der steuerliche Vorteil der grenzüberschreitenden Steuergestaltung erstmals auswirken soll. Diese Verpflichtung gilt für alle Steuererklärungen, die freiwillig oder aufgrund gesetzlicher Verpflichtung ab dem 1. Juli 2020 den Finanzbehörden übermittelt werden (vgl. Art. 97 § 33 Abs. 1 und 2 EGAO); § 138k AO begründet allerdings keine eigene Steuererklärungspflicht. Soweit Steuererklärungen vor dem 1. Juli 2020 übermittelt werden und darin keine Angaben nach § 138k AO enthalten sind, müssen diese Angaben auch nicht nachträglich ergänzt werden.

263 Die Verwirklichung knüpft an den Zeitpunkt an, in dem sich ein steuerlicher Vorteil erstmals auswirken soll. Eine grenzüberschreitende Steuergestaltung ist in diesem Sinne nicht erst dann verwirklicht, wenn alle Teilschritte einer bestimmten grenzüberschreitenden Steuergestaltung umgesetzt sind. Vielmehr knüpft die Verwirklichung bereits an den Zeitpunkt an, in dem wegen der grenzüberschreitenden Gestaltung eines bestimmten Sachverhalts unter Berücksichtigung aller im Einzelfall einschlägigen Rechtsnormen erstmals eine von einem rein innerstaatlich verwirklichten Sachverhalt abweichende, steuerliche Rechtsfolge ausgelöst werden soll. Diese steuerliche Rechtsfolge kann in Anlehnung an die Definition des steuerlichen Vorteils in § 138d Abs. 3 Satz 1 AO (vgl. hierzu [Teil II, Kapitel 1.1.2](#)) bestehen in

- einer Steuererstattung,
- der Gewährung oder Erhöhung einer Steuervergütung,
- dem Entfallen oder der Verringerung eines Steueranspruchs,
- der Verhinderung der Entstehung eines Steueranspruchs oder

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

- 264 Für die Angabe in der Steuererklärung genügt es, die vom Bundeszentralamt für Steuern zugewiesene Registriernummer und Offenlegungsnummer oder die von der zuständigen Behörde eines anderen EU-Mitgliedstaats zugewiesene Registriernummer und Offenlegungsnummer anzugeben (§ 138k Satz 2 AO). Sind im betreffenden Steuerklärungsvordruck keine Eintragungsmöglichkeiten für die Registriernummer und Offenlegungsnummer vorgesehen, sind sie zusammen mit der Steuererklärung formlos mitzuteilen. Hierfür soll das qualifizierte Freitextfeld gem. § 150 Abs. 7 Satz 1 AO verwendet werden.
- 265 Liegen dem Nutzer einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung im Zeitpunkt der Übermittlung der maßgeblichen Steuererklärung noch keine Registriernummer und Offenlegungsnummer für seine grenzüberschreitende Steuergestaltung vor, hat er hierauf in seiner Steuererklärung hinzuweisen. Die Mitteilungspflicht nach den §§ 138d ff. AO bleibt hiervon unberührt.
- 266 § 138k AO gilt nicht nur für Steuern, die von den Ländern oder Gemeinden verwaltet werden, sondern auch für Steuern, die von Bundesfinanzbehörden verwaltet werden.

4. Ahndung von Verstößen gegen die Mitteilungspflicht

- 267 Vorsätzliche oder leichtfertige Verstöße gegen die nachfolgenden Mitteilungspflichten stellen Ordnungswidrigkeiten dar, die gem. § 379 Abs. 2 und 7 AO mit einem Bußgeld von bis zu 25 000 Euro geahndet werden können.
- 268 Nach § 379 Abs. 2 Nr. 1e AO handelt ordnungswidrig, wer vorsätzlich oder leichtfertig als Intermediär entgegen einer bestehenden Verpflichtung aus
- § 138d Abs. 1 AO,
 - § 138f Abs. 1, 2, 3 Satz 1 Nr. 1 bis 7 sowie 9 und 10 AO oder
 - § 138h Abs. 2 AO
- eine Mitteilung über eine grenzüberschreitende Steuergestaltung nicht oder nicht rechtzeitig macht oder zur Verfügung stehende Angaben nicht vollständig übermittelt.
- 269 Nach § 379 Abs. 2 Nr. 1f AO handelt ein Nutzer ordnungswidrig, der vorsätzlich oder leichtfertig entgegen einer bestehenden Verpflichtung aus
- § 138g Abs. 1 Satz 1 AO die Angaben nach § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 bis 7 sowie 9 und 10 AO oder
 - § 138h Abs. 2 AO die Angaben nach § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 2, 6, 9 und 10 AO nicht, nicht richtig, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig mitteilt.

- 270 Nach § 379 Abs. 2 Nr. 1g AO handelt auch der Steuerpflichtige ordnungswidrig, der vorsätzlich oder leichtfertig entgegen einer bestehenden Verpflichtung aus § 138k Satz 1 AO in der maßgeblichen Steuererklärung die Angabe der von ihm verwirklichten grenzüberschreitenden Steuergestaltung nicht, nicht richtig, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig macht.
- 271 In Bezug auf den subjektiven Tatbestand gelten die Ausführungen zum Vorsatz und zur Leichtfertigkeit im Anwendungserlass zur Abgabenordnung zu § 153, Nr. 2.5 bis 2.7 sinngemäß.
- 272 Zuständige Verwaltungsbehörde für das Bußgeldverfahren ist nach § 409 Satz 1 AO die nach § 387 Abs. 1 AO sachlich zuständige Finanzbehörde. Damit ist grundsätzlich das Bundeszentralamt für Steuern zuständig, es sei denn, es handelt sich um Verstöße gegen die Pflicht des Nutzers zur Angabe der grenzüberschreitenden Steuergestaltung in der Steuererklärung (§ 379 Abs. 2 Nr. 1g i. V. m. § 138k AO), dann ist die jeweils örtlich zuständige Finanzbehörde zuständig.
- 273 Für die Ahndung von Verstößen gegen die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen gilt das Opportunitätsprinzip. Sofern sich zureichende tatsächliche Anhaltspunkte für eine durch den Bevollmächtigten des Nutzers i. S. d. § 80 AO als Intermediär begangene Verletzung der Mitteilungspflicht i. S. d. § 379 Abs. 2 Nr. 1e bis 1g AO im Besteuerungsverfahren des Nutzers ergeben, deren Ermittlung der örtlich zuständigen Finanzbehörde obliegt, ist das Bundeszentralamt für Steuern hierüber zu unterrichten. Das Bundeszentralamt für Steuern entscheidet nach pflichtgemäßem Ermessen, ob es die Ordnungswidrigkeit des Intermediärs verfolgt. Die ggf. erfolgende Ahndung der durch den Bevollmächtigten des Nutzers begangenen Ordnungswidrigkeit findet keine Berücksichtigung im Besteuerungsverfahren des Nutzers.
- 274 Für die Bußgeldbemessung gelten die allgemeinen Ausführungen in Nr. 114 AStBV (St) 2020 vom 1. Dezember 2019, BStBl I S. 1235.

5. Anwendungs- und Übergangsregelungen

- 275 Die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen besteht ab dem 1. Juli 2020. Sie besteht auch für grenzüberschreitende Steuergestaltungen, bei denen der erste Schritt zur Umsetzung nach dem 24. Juni 2018 und vor dem 1. Juli 2020 gemacht worden ist. In diesen Fällen ist die Mitteilung abweichend von § 138f Abs. 2 AO innerhalb von zwei Monaten nach dem 30. Juni 2020 an das Bundeszentralamt für Steuern zu erstatten.
- 276 Die Annahme der Mitteilungen über grenzüberschreitende Steuergestaltungen durch das Bundeszentralamt für Steuern ist ab dem 1. Juli 2020 möglich. So kann die Übermittlung über das BOP-Formular ab dem 1. Juli 2020 erfolgen. Zusätzlich steht die Massendatenschnittstelle ELMA ab dem 15. Juli 2020 zur Verfügung.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht. Es steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internet-Seiten des Bundesministeriums der Finanzen unter der Rubrik *Themen – Steuern – Steuerverwaltung & Steuerrecht – Abgabenordnung – BMF-Schreiben/Allgemeines* (<http://www.bundesfinanzministerium.de>) zur Ansicht und zum Abruf bereit.

Im Auftrag

Anlage zum BMF-Schreiben

§ 138d Abs. 3 Satz 3 AO ermächtigt das Bundesministerium der Finanzen, im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder für bestimmte Fallgruppen zu bestimmen, dass kein steuerlicher Vorteil i. S. d. § 138d Abs. 3 Satz 1 und 2 AO anzunehmen ist, sofern sich der steuerliche Vorteil ausschließlich im Geltungsbereich der AO auswirkt und er unter Berücksichtigung aller Umstände der Steuergestaltung gesetzlich vorgesehen ist. Die Ermächtigung bezieht sich dabei ausschließlich auf Fallgestaltungen i. S. d. § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a) i. V. m. § 138e Abs. 1 AO. Die nach § 138d Abs. 3 Satz 3 AO von der Mitteilungspflicht ausgenommenen Fallgruppen werden im Folgenden näher bestimmt:

- Nutzung von Freigrenzen und Freibeträgen,
- Ausübung steuerlicher Wahlrechte,
- Erfüllung der Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach § 5 KStG oder § 3 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG),
- Vorgänge, die dem Gesetz zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (Forschungszulagengesetz - FZulG) unterfallen,
- Abschluss von Altersvorsorgeverträgen und Basisrentenverträgen, die nach den §§ 5 und 5a des Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetzes (AltZertG) zertifiziert sind,
- Güterstandsklauseln unter Nutzung von § 5 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG),
- Änderung des Gesellschaftsvertrags, um die Voraussetzungen des § 13a Abs. 9 ErbStG zu erfüllen,
- Abschluss von Poolverträgen i. S. d. § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG zur Herbeiführung einer Begünstigung von Anteilen an Kapitalgesellschaften,
- Renten, Entschädigungen und Leistungen i. S. d. § 3 Nr. 8 und 8a EStG,
- Betriebliche Altersversorgung für Arbeitnehmer im Rahmen der § 3 Nr. 55, 55c, 63 und 66; §§ 4d Abs. 3 und 4e Abs. 3 sowie §§ 10a, 79 ff. und 100 EStG,
- Übertragung von Anrechten gemäß § 3 Nr. 55c und 55d EStG,
- Abschluss von Verträgen, bei denen die geleisteten Beiträge als Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 2, 3 oder 3a EStG anerkannt werden können,
- Ansatz des hälftigen Unterschiedsbetrags nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 EStG bei kapitalbildenden Lebensversicherungen,
- Versicherungen, die im Rahmen des Kontrollmeldeverfahrens nach § 50d Abs. 6 i. V. m. Abs. 5 EStG gemeldet werden,
- Langfristige Auf- oder Abstockung von Beteiligungen, die darauf abzielen, eine abweichende steuerliche Rechtsfolge auszulösen (z. B. Vermeidung von § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG, Erfüllung der Anlagebedingung nach § 26 Nr. 6 Satz 1 InvStG) und
- Errichtung einer ertragsteuerlichen Organschaft gemäß den §§ 14 bis 19 KStG sowie § 2 Abs. 2 Satz 2 und § 7a GewStG.

- Wohnsitzverlegung zur Inanspruchnahme oder Vermeidung der Grenzgängerregelung nach den DBA,
- Zusätzlicher (privater) Aufenthalt im ausländischen Tätigkeitsstaat zur Überschreitung der abkommensrechtlichen 183-Tages-Frist,

Eine andere Beurteilung kann sich ergeben, wenn Vertragsklauseln oder weitere (Teil-)Schritte im Zusammenhang mit den oben genannten Fallgruppen in einer zusammenhängenden Betrachtung zu einem gesetzlich nicht ausdrücklich vorgesehenen steuerlichen Vorteil führen, der insbesondere im rein nationalen Kontext nicht erzielt werden würde.

Daher sind z. B. Auf- und Abstockungen von Beteiligungen nicht von der Mitteilungspflicht ausgenommen, wenn bereits im Zeitpunkt der Auf- bzw. Abstockung beabsichtigt ist, die Beteiligung nach Erlangung des steuerlichen Vorteils wieder ab- bzw. aufzustocken.

Auch die sog. Atomisierung zum Zweck der mehrfachen Inanspruchnahme von Freigrenzen oder Freibeträgen geht über die reine Nutzung von Freibeträgen hinaus und ist daher nicht nach § 138d Abs. 3 Satz 3 AO von der Mitteilungspflicht ausgenommen.