

STELLUNGNAHME ZUM REFERENTENENTWURF EINES GESETZES ZUR EINFÜHRUNG EINER PFLICHT ZUR MITTEILUNG GRENZÜBERSCHREITENDER STEUERGESTALTUNGEN

Stand: 2. Oktober 2019

Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung	1
2	Anmerkungen zum Referentenentwurf	2
2.1	Verfahren und Definitionen	2
2.2	Main Benefit Test (Relevanztest)	4
2.3	Kennzeichen	5
2.4	Sonstiges.....	10
2.5	Schlussbetrachtung.....	10

1 Einleitung

Mit dem am 26.09.2019 veröffentlichten Referentenentwurf eines „Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen“ beginnt auch in Deutschland die nationale Umsetzung der Vorgaben der 2018 um eine Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen ergänzte EU-Amtshilferichtlinie („DAC 6“).

Wir begrüßen, dass zumindest in dem vorliegenden Referentenentwurf grundsätzlich davon Abstand genommen wurde, den Anwendungsbereich der Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen über die EU-Vorgaben hinaus auf z.B. weitere Hallmarks, Steuerarten oder innerstaatliche Gestaltungen auszuweiten. Insbesondere eine Ausweitung auf innerstaatliche Gestaltungen sollte angesichts des anzuzweifelnden Nutzens eines solchen Vorhabens nicht weiterverfolgt werden. Zu begrüßen ist auch, dass für Mitteilungen von Gestaltungen aus dem Rückwirkungszeitraum keine Sanktionen vorgesehen sind.

Aus Gründen, die nicht von den Steuerpflichtigen zu vertreten sind, findet das Gesetzgebungsverfahren unter einem gewissen Zeitdruck statt, da die EU-Vorgaben schon bis Jahresende 2019 umgesetzt sein sollen. Es ist zu hoffen, dass trotz der engen Zeitvorgaben genügend Zeit bleibt, die Diskussionsbeiträge der Betroffenen zu würdigen und den Entwurf entsprechend anzupassen. Bereits das Verfahren zur DAC 6 auf EU-Ebene war seinerzeit in schnellem Tempo durchgeführt worden, was ein Grund für die vielen Ungereimtheiten der Richtlinie sein mag.

Aufgrund der ebenfalls sehr engen Stellungnahmefrist zum vorliegenden Referentenentwurf enthält diese Stellungnahme nur eine kurze und vorläufige Liste unserer Kritikpunkte. Auf zusätzliche Punkte und Details gehen wir gerne im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens ein.

2 Anmerkungen zum Referentenentwurf

2.1 Verfahren und Definitionen

- Die Entscheidung des BMF, den Intermediär auch im Fall einer Verschwiegenheitspflicht in das Zentrum der Mitteilungsverpflichtung zu stellen, ist nicht sachgerecht. Eine Aufteilung der zu übermittelnden Informationen ist in der DAC 6 nicht angelegt und führt zu einer deutlichen Steigerung der Komplexität des Mitteilungsverfahrens.

Petition: Im Fall einer Verschwiegenheitspflicht sollte die Mitteilungspflicht, wie von der EU-Richtlinie vorgesehen, vollständig auf den Nutzer übergehen.

- Die Übertragung der erhobenen Daten vom BZSt an die EU soll in englischer Sprache erfolgen. Da im Gesetz keine anderen Angaben zu finden sind, gehen wir davon aus, dass die Mitteilungen an das BZSt in deutscher Sprache erfolgen sollen. International tätige Steuerpflichtige und Intermediäre erfassen die entsprechenden Vorgänge gleichwohl meist in englischer Sprache, da i.d.R. Informationen aus mindestens zwei Ländern zusammengetragen werden.

Petition: Die Abgabe der Mitteilungen sollte wahlweise auf Englisch möglich sein. Dies könnte auch die im Finanztableau angesetzten Übersetzungskosten auf Seiten der Finanzverwaltung reduzieren. Außerdem wären Probleme aufgrund im Einzelfall fehlerhafter amtlicher Übersetzungen von vorneherein ausgeschlossen.

- Laut EU-Amtshilferichtlinie (Art. 8ab Abs. 1) müssen Intermediäre nur die „ihnen bekannten, in ihrem Besitz oder unter ihrer Kontrolle befindlichen Informationen“ über die jeweilige Gestaltung mitteilen. Es gibt demnach ausdrücklich keine Nachforschungspflicht. Der Referentenentwurf setzt dies nur in Ansätzen um (z.B. in § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d, Nr. 3 Buchst. d und Nr.10 AO-E).

Petition: Es sollte analog zur DAC 6 auch im Umsetzungsgesetz festgehalten werden, dass Intermediäre nur die ihnen bekannten, in ihrem Besitz oder unter ihrer Kontrolle befindlichen Informationen über die jeweilige Gestaltung mitteilen müssen. Dementsprechend können Sie auch nur anhand der ihnen vorliegenden Informationen beurteilen, ob eine mitteilungspflichtige Gestaltung vorliegt (vgl. u.).

- Zu § 138d Abs. 1 AO-E: Kritisch zu sehen sind die ergänzenden Erläuterungen bzgl. des Intermediärs im Rahmen der Gesetzesbegründung. So wird in der Begründung zu § 138d Abs. 1 AO-E auf S. 28 des Entwurfs ausgeführt, „wer lediglich bei der Verwirklichung einzelner Teilschritte einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung mitgewirkt hat, ohne dies zu wissen und auch ohne dies vernünftigerweise erkennen zu müssen, ist kein Intermediär im Sinne des § 138d Abs. 1 AO“. Diese weite Auslegung des Intermediärsbegriffs, welche eine Anzeigepflicht demnach auch bei bloßem Kennenmüssen der grenzüberschreitenden Gestaltung annehmen würde, ist u.E. nicht mit dem Gesetzeswortlaut zu vereinbaren. Überdies steht sie im Widerspruch zu den sonstigen Ausführungen des Entwurfs. Denn eine Steuergestaltung kann auch lt. Gesetzesbegründung nur „bewusst und aktiv herbeigeführt oder verändert [werden]“ (vgl. S. 33 Ref-E). Intermediär kann demnach auch nur derjenige sein, der die Steuergestaltung aktiv und bewusst konzipiert, vermarktet, zur Nutzung bereitstellt, organisiert oder die Umsetzung verwaltet.

Petition: Der Zusatz auf S. 33 des Entwurfs „ohne dies vernünftigerweise erkennen zu müssen“ sollte zur Klarstellung daher ersatzlos gestrichen werden, denn eine ordnungsmäßige Meldung wäre in diesem Fall in der Praxis nur möglich, wenn weitere Ausforschungen vorgenommen würden (s.o.).

- Die EU-Amtshilferichtlinie sieht in der Definition des Intermediärs in Art. 3 Nr. 21 2. Unterabsatz Satz 2 eine allgemeine Exkulpationsbefugnis vor. Danach hat jede Person das Recht, Beweise zu

erbringen, wonach sie nicht wusste oder vernünftigerweise nicht wissen konnte, dass sie an einer meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung beteiligt war. Eine solche Exkulpationsbefugnis ist nicht im Gesetz, sondern nur ansatzweise in der Gesetzesbegründung enthalten (S. 28).

Petition: Analog zur DAC 6 sollte eine allgemeine Exkulpationsbefugnis in den Gesetzestext aufgenommen werden.

- Die Definition des Intermediärs ist u.a. mit Blick auf die Rolle einer zentralen Konzernsteuerabteilung unklar.

Petition: Aus Sicht der Wirtschaft wäre eine Klarstellung begrüßenswert, ob und unter welchen Bedingungen eine Konzernsteuerabteilung als Intermediär gilt.

- Zu § 138d Abs. 7 AO-E: Ein Intermediär, der nur Tätigkeiten i.S.d. § 138d Abs. 1 AO-E ausübt, soll nicht als an der Gestaltung Beteiligter gelten. In der Gesetzesbegründung wird hierzu weiter ausgeführt, dass der „reine“ Intermediär kein Beteiligter sei. In der Begründung zu § 138d Abs. 2 AO-E heißt es hingegen, der Intermediär sei „grundsätzlich“ kein Beteiligter.

Petition: Wir bitten um Klarstellung, wie diese gesetzlich vorgesehene Ausnahme unter Maßgabe der genannten unbestimmten Rechtsbegriffe auszulegen ist. Insbesondere bitten wir um Hinweise (ggf. unter Anführung von Beispielen) dahingehend, inwieweit bei einer Gestaltung auch ein Intermediär mitwirken könnte, der nicht unter diese Ausnahme fallen würde.

- Nach dem Entwurf sind Gestaltungen ab dem ersten Euro, der daraus als steuerlicher Vorteil entstehen kann, mitteilungspflichtig, weil es keine Mindestaufgriffsgrenze gibt. Eine generelle Mindestaufgriffsgrenze könnte ein wirksames Mittel sein, um die Mitteilung von irrelevanten „Kleingestaltungen“ zu vermeiden.

Petition: Z.B. in § 138d Abs. 2 könnte eine Mindestaufgriffsgrenze aufgenommen werden, nach der (ggf. mit Ausnahme der Hallmarks der D-Kategorie) nur Gestaltungen gemeldet werden müssen, die zu einem Steuervorteil von mindestens 500.000 Euro führen (wie auch im Entwurf vom 30.01.2019 für innerstaatliche Gestaltungen vorgesehen). Sofern dies national nicht möglich ist, sollte die Bundesregierung bei der anstehenden Überarbeitung der Kennzeichen auf EU-Ebene darauf hinwirken.

- § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 10 AO-E: Nach dem Gesetzentwurf sind auch Angaben zu EU-Personen zu machen, die von der grenzüberschreitenden Steuergestaltung „wahrscheinlich“ unmittelbar betroffen sind.

Petition: Das Wort „wahrscheinlich“ sollte gestrichen und der Anwendungsbereich klar definiert werden.

- § 138f Abs. 3 Satz 2 AO-E: Nach dem Gesetzentwurf sind „weitere Intermediäre, die zur Mitteilung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung verpflichtet sind“, zu nennen. Hier ist zu beachten, dass die DAC 6 aufgrund ihrer offenen Formulierung zu unterschiedlichen Interpretationen bzw. abweichender nationaler Umsetzung der Richtlinie führen kann (vgl. hierzu auch die weite Definition des „Intermediärs“ in der Gesetzesbegründung auf S. 28 zu § 138d). Die Auslegung der nationalen Definitionen kann dabei nur von den Intermediären im jeweiligen Mitgliedsstaat anhand ihres konkreten Umsetzungsgesetzes geleistet werden.

Petition: Die Verpflichtung, andere Intermediäre zu nennen, geht über den Sinn und Zweck des Gesetzes hinaus und sollte gestrichen werden. Dies gilt insbesondere, da keine Ausforschungspflicht besteht.

- Zu § 138f Abs. 3 Nr. 8 AO-E: Die Mitteilung erfordert die Ermittlung des „tatsächlichen oder voraussichtlichen wirtschaftlichen Werts“ einer Gestaltung, ohne diesen genau zu definieren.

Petition: Der Begriff „wirtschaftlicher Wert der Gestaltung“ sollte insbesondere durch weitere Beispiele genauer definiert werden; so könnte z.B. die Angabe von Buchwerten ausdrücklich anerkannt werden, wenn keine Marktwerte vorliegen.

- Die Auslegung des Begriffs „Gestaltung“ in der Gesetzesbegründung ist sehr weitgehend (S. 28f.). Es wird das Ziel erkennbar, sämtliche denkbaren Tätigkeiten unter dem Gestaltungsbe- griff zu subsumieren und damit den Anwendungsbereich möglichst weit fassen. Wenn z.B. schon der Erwerb einer Gesellschaft über eine neu gegründete Gesellschaft oder die einfache Grün- dung einer ausländischen Gesellschaft zur Aufnahme einer Geschäftstätigkeit (statt Tätigwer- den über eine Betriebsstätte) als eine Steuergestaltung gilt, wird der Gestaltungsbe- griff kontur- los und jeder alltägliche Geschäftsvorfall fällt unter den Gestaltungsbe- griff. Hier rächt sich, dass die DAC 6 ihrerseits auf eine Definition des Gestaltungsbe- griffs verzichtet. Allerdings stellt die DAC 6 insbesondere in den Erwägungsgründen klar, dass die Mitteilungs- pflicht auf aggressive Steuergestaltungen abzielt. Dieses Kriterium fehlt im deutschen Gesetzes- text. Nur an zwei Stellen in der Begründung wird im Rahmen der Beschreibung des steuerlichen Vorteils auf die Definition der EU-Kommission von „aggressiver Steuerplanung“ verwiesen. Das Kriterium „aggressiv“ könnte ein nützlicher Filter sein, um die Zahl der Mitteilungen sinnvoll ein- zuschränken.

Petition: Der Gestaltungsbe- griff sollte weniger extensiv ausgelegt werden. Stattdessen soll- ten in Übereinstimmung mit den Grundprinzipien des OECD BEPS-Projekts nur aggressive Steuergestaltungen von der Mitteilungspflicht erfasst werden.

2.2 Main Benefit Test (Relevanztest)

- Weder aus dem Gesetz noch aus der Begründung geht eindeutig hervor, anhand welcher Refe- renzkonstellation das Vorliegen eines steuerlichen Vorteils beurteilt werden soll. Aus unserer Sicht kann es dabei nur um einen Vergleich „Durchführung der Gestaltung“ vs. „Unterlassung der Gestaltung“ gehen, mit anderen Worten, um die Identifikation eines Steuervorteils, der erst durch eine grenzüberschreitende Gestaltung erzielt werden kann. Für völlig ausgeschlossen halten wir demgegenüber eine Betrachtungsweise, bei der etwa die Gestaltung mit alternativen Kausalver- läufen (etwa Kredit statt Leasing) verglichen werden müsste. Auf der anderen Seite kann eine pflichtgemäße Ausübung der Geschäftsleitungsaufgabe, d.h. die Verhinderung exzessiver oder mehrfacher Steuerzahlungen, nicht als Vergleichskonstellation zur Erfüllung des Main Benefit Tests gelten.

Petition: Eine Klarstellung, was der Vergleichsmaßstab zur Ermittlung des steuerlichen Vor- teils ist, wäre wünschenswert. Dies gilt neben dem Main Benefit Test (§ 138d Abs. 2 und 3 AO-E) auch für einige Kennzeichen (§ 138e Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a und b AO-E), das Mitteilungsverfahren durch den Nutzer (§ 138g Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO-E) und die Angabe in der Steuererklärung (§ 138k Satz 1 AO-E).

- Nach § 138d Abs. 3 Satz 3 AO-E gilt ein steuerlicher Vorteil, der gesetzlich vorgesehen ist, nur dann nicht als steuerlicher Vorteil i.S.d. Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 lit. a, wenn sich der steuerliche Vor- teil ausschließlich im Geltungsbereich dieses Gesetzes auswirkt und gesetzlich vorgesehen ist. Die Regelung wirkt für die Nutzer und die Intermediäre insofern begünstigend, als sie für diesen Fall eine Anzeigepflicht über den Main-Benefit-Test ausschließt. Die Überlegung, gesetzlich vor- gesehene Steuervorteile für den Main Benefit Test nicht zu beachten, ist ein vernünftiger An- satz, um unnötige Mitteilungen zu vermeiden, und steht damit im Einklang mit der rechtspoliti- schen und veranlagungsunterstützenden Funktion der Anzeigepflicht. Es erscheint jedoch nicht

sachgerecht und vor dem Hintergrund der Grundfreiheiten europarechtlich bedenklich, diese begünstigende Regelung allein auf rein inländische Steuervorteile anzuwenden.

Eine Ausprägung der Regelung wird auf S. 38 der Gesetzesbegründung beschrieben, wonach das Kennzeichen § 138e Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 lit. e AO-E nicht erfüllt sein soll, wenn im Inland ein Schachtelprivileg nach § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG gewährt wird. Wird ein Schachtelprivileg hingegen auf Grundlage eines DBA oder der Mutter-Tochter-Richtlinie 2011/96/EU gewährt, soll ein Steuervorteil und somit ein meldepflichtiges Ereignis vorliegen. Europarechtlich ist für die dadurch bewirkte Beschränkung u.E. kein Rechtfertigungsgrund ersichtlich. Insofern sollte geprüft werden, ob nicht ein Anschluss an die Gesetzesbegründung zu § 138e Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 lit. b AO-E genommen werden kann, wonach auch ausländische Steuervorteile einzubeziehen sind (s. den 2. Absatz auf S. 36 des Referentenentwurfs).

Petition: Die Nicht-Berücksichtigung gesetzlich vorgesehener Steuervorteile für die Beurteilung, ob der MBT erfüllt ist, sollte beibehalten werden. Die Einschränkung des § 138d Abs. 3 Satz 3 AO-E auf einen steuerlichen Vorteil, der ausschließlich im Inland entsteht, sollte jedoch fallen gelassen werden. Zumindest sollten aus EU-rechtlichen Gründen im Recht anderer EU-Mitgliedstaaten vorgesehene Steuervorteile sowie Steuervorteile, die sich aus zwischenstaatlichen Abkommen oder EU-Richtlinien ergeben, einbezogen werden.

- Anders als in § 42 Abs. 2 AO ist im vorliegenden Entwurf nicht allgemein definiert, wie der Gegenbeweis erbracht werden kann, dass kein steuerlicher Hauptvorteil vorliegt. Stattdessen wird in § 138d Abs. 3 Satz 3 AO-E nur die besondere Ausnahme definiert, nach der dann kein steuerlicher Vorteil anzunehmen ist, wenn sich der steuerliche Vorteil ausschließlich in Deutschland auswirkt und gesetzlich vorgesehen ist.

Petition: Die Möglichkeit zum Gegenbeweis, dass kein steuerlicher Hauptvorteil vorliegt, sollte analog zu § 42 AO eingeführt werden, wobei allerdings unter praktischen Gesichtspunkten auch die Erfordernisse der Mitteilungspflicht als Massenverfahren berücksichtigt werden sollten.

2.3 Kennzeichen

- **§ 138e Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO-E (Gestaltung mit standardisierter Dokumentation/Struktur):**

Das Kennzeichen ist bereits in der EU-Richtlinie 2018/822/EU äußerst weit formuliert und dürfte in der Praxis zu erheblichen Unsicherheiten bei der Rechtsanwendung führen. Diese Rechtsunsicherheit wird durch den Entwurf der Gesetzesbegründung leider nicht beseitigt, sondern in Teilen noch verschärft. So ist es etwa nicht ersichtlich, warum die Errichtung ausländischer Finanzierungs-, Zentral- und Einkaufsgesellschaften anzeigepflichtig sein soll. Dabei handelt es sich um Strukturen, die der Finanzverwaltung bekannt sind. Ihre Anzeige kann daher nicht mit dem Zweck der Anzeigepflicht gerechtfertigt werden, dass die Finanzverwaltung möglichst frühzeitig von neuartigen Gestaltungen erfährt. Auch ist ein veranlagungsunterstützender Effekt nicht ersichtlich, da die Gründung ausländischer Tochtergesellschaften bereits heute nach § 138 Abs. 2 AO spätestens zusammen mit der Steuererklärung zu melden ist (und als Transaktion im Rahmen der Verrechnungspreisdokumentation erfasst werden muss).

Die Gründung z.B. einer Dienstleistungsgesellschaft in Polen, die ein Shared-Service-Center betreibt, ist vielmehr gerade durch die unionsrechtlichen Grundfreiheiten geschützt und durch das Binnenmarktprinzip getragen. Wenn die Gründung einer ausländischen Zentralgesellschaft als solche eine Anzeigepflicht auslöst, widerspricht dies dem Kern des Binnenmarktprinzips und erscheint insofern europarechtlich bedenklich. Der Steuervorteil, der sich aus dem niedrigeren ausländischen Steuerniveau – im obigen Beispiel des polnischen Shared-Service-Centers – unter der Annahme einer fremdüblichen Vergütung ergibt (Besteuerung der Dienstleistungserträge in Polen mit 19 Prozent Körperschaftsteuer bei gleichzeitiger Abzugsfähigkeit des Dienstleistungsentgelts in Deutschland), ist zudem gesetzlich sowohl im deutschen Recht (§ 4 Abs. 4 EStG) als

auch im polnischen Recht vorgesehen. Auch insoweit erscheint eine Überarbeitung des § 138d Abs. 3 Satz 3 AO-E dahingehend erforderlich, auch Steuervorteile, die zugleich im ausländischen Recht vorgesehen sind, von der Anzeigepflicht auszunehmen (siehe oben bereits zu § 138d Abs. 3 Satz 3 AO-E).

Petition: Zur Erhöhung der Rechtsanwendungssicherheit wäre es zu begrüßen, wenn z.B. in einem zeitnah zum Gesetz erscheinenden BMF-Schreiben eine Positiv- und Negativliste standardisierter Dokumentationen und Strukturen aufgenommen wird, die zu melden bzw. nicht zu melden sind. Zu den nicht zu meldenden Strukturen sollten dabei aus den oben genannten Gründen auch die Gründung ausländischer Finanzierungs-, Zentral- und Einkaufsgesellschaften gehören. Auch sollte klargestellt werden, dass das im ersten Referentenentwurf vom 30.01.2019 enthaltene Beispiel „RETT-Blocker“, das im vorliegenden Entwurf fehlt, entfallen ist, weil es sich nicht um eine mitteilungspflichtige Gestaltung handelt.

- **§ 138e Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 lit. d und e, Abs. 2 Nr. 1 lit. a AO (grenzüberschreitende Zahlungen):** Während nach der EU-Richtlinie 2018/822/EU nur grenzüberschreitende abzugsfähige Zahlungen an verbundene Unternehmen das Kennzeichen C.1. erfüllen, fehlt im Referentenentwurf das Tatbestandsmerkmal „abzugsfähig“. Dies führt dazu, dass u.a. alle grenzüberschreitend von einer ansässigen Tochtergesellschaft an eine gebietsfremde Muttergesellschaft gezahlten Dividenden der Meldepflicht unterliegen sollen (siehe S. 38 des Entwurfs der Gesetzesbegründung, wo ausdrücklich per DBA oder Mutter-Tochter-Richtlinie im Ausland steuerfrei gestellte Zahlungen der Anzeigepflicht unterliegen sollen). Eine derartige Anzeigepflicht entspricht nicht der Richtlinie 2018/822/EU, die nur abzugsfähige Zahlungen erfasst. Bei grenzüberschreitend ins Ausland gezahlten Dividenden handelt es sich auch nicht um eine Steuergestaltung, sondern einen völlig normalen und alltäglichen wirtschaftlichen Vorgang. Allein die Ausweitung der Anzeigepflicht auf ins Ausland gezahlte Dividenden würde - nach unserer Schätzung - zu mehreren zehntausend jährlichen Anzeigen führen. Ein sachlicher Grund, warum diese zu melden sein sollten, ist dabei nicht ersichtlich. Der Finanzverwaltung ist die Möglichkeit, dass Dividenden ins Ausland gezahlt werden können, ohne Zweifel bekannt, so dass dies nicht mit der Funktion der Anzeigepflicht, dass die Finanzverwaltung von bisher nicht bekannten Steuergestaltungen erfährt, begründet werden kann. Auch eine veranlagungsstützende Funktion ist nicht ersichtlich, da Dividenden ohnehin über die Kapitalertragsteueranmeldung oder - im Fall von Freistellungsbescheinigungen nach § 50d Abs. 2 EStG - spätestens über die MURI-Meldungen an die Finanzverwaltung gemeldet werden müssen. Eine Anzeigepflicht grenzüberschreitend ins Ausland gezahlter Dividenden würde daher sowohl auf Seiten der Steuerpflichtigen als auch auf Seiten der Finanzverwaltung zu einem völlig zwecklosen Verwaltungsaufwand führen, der durch keine sachlichen Gesichtspunkte gerechtfertigt erscheint. Die Ausweitung der Anzeigepflicht auch auf nicht abzugsfähige grenzüberschreitende Zahlungen begegnet vor dem Hintergrund der rückwirkenden Anwendung ab dem 25.06.2018 zudem erheblichen verfassungsrechtlichen Bedenken, da die Rückwirkung insoweit nicht durch die EU-Richtlinie 2018/822/EU vorbestimmt ist. Im Übrigen würde von der aktuellen Formulierung, die sämtliche grenzüberschreitende Zahlungen erfasst, unvermeidlich auch der Warenverkehr zwischen den Ländern betroffen. Dies kann nicht gewollt sein, da damit die Zahl der Meldungen nochmals stark ansteigen würde, da beliebige Alltagssachverhalte mitteilungspflichtig würden. Das Einfügen des Worts „abzugsfähig“ würde diese Gefahr nur dann verhindern, wenn die spätere Abzugsfähigkeit der Abschreibungen außer Betracht bliebe, was systematisch zumindest nicht unproblematisch ist. Nach Sinn und Zweck des Hallmarks wäre es eigentlich ratsam, z.B. nur Zins- und Lizenzzahlungen, auf keinen Fall aber Warenlieferungen einzubeziehen.

Petition: Bei den Kennzeichen zu grenzüberschreitenden Zahlungen ist in § 138e Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 lit. d und e, Abs. 2 Nr. 1 lit. a AO der Wortlaut der EU-Richtlinie einzuhalten, nach dem nur steuerlich abzugsfähige Zahlungen erfasst sind. Daneben sollten z.B. nur Zins- und Lizenzzahlungen erfasst sein, auf keinen Fall aber Warenlieferungen. Darüber hinaus sollte klar-

gestellt werden, dass nur das erstmalige Aufsetzen der jeweiligen Gestaltung, die i.d.R. deutlich später zu einer Zahlung mit den entsprechenden Eigenschaften führt, mitteilungspflichtig ist und die Mitteilungspflicht nicht jede einzelne Zahlung trifft.

- **§ 138e Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 lit. d AO-E (Körperschaftsteuersatz nahe null):** Nach dem Entwurf der Gesetzesbegründung soll ein Steuersatz von „nahe 0 Prozent“ vorliegen, wenn er kleiner oder gleich 4 Prozent ist. Dies erscheint mit dem Wortlaut des § 138 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 lit. e AO („0 Prozent oder nahe 0 Prozent“) sowie der EU-Richtlinie 2018/822/EU kaum vereinbar. Es entspricht auch nicht der Ansicht der Kommission (Commission, Working Party IV Direct Taxation, Summary Record, 24.09.2018, S. 5, abrufbar unter <https://ec.europa.eu/transparency/regexpert/index.cfm?do=groupDetail.groupMeeting&meetingId=6330>), wonach dies ein Steuersatz < 1 Prozent sein soll. Eine Anlehnung an die Kommissionsauffassung wäre im Sinne einer europaweit einheitlichen Anwendung und Auslegung der Richtlinie 2018/822/EU jedoch sachgerecht und aus Sicht der Wirtschaft begrüßenswert.

Petition: Der Begriff „Körperschaftsteuersatz nahe null“ sollte als Steuersatz kleiner 1 Prozent ausgelegt werden.

- **Zu § 138e Abs. 2 Nr. 1 b) aa) AO-E (mehrfache AfA für denselben Vermögenswert):** Bspw. bei grenzüberschreitendem Leasing kommt es mitunter zu Qualifikationskonflikten, die von den Vertragsparteien weder intendiert noch vermeidbar sind. Dies etwa dann, wenn das Leasing-Objekt in Deutschland nach den Kriterien der „Leasing-Erlasse“ bilanziell dem Leasing-Geber zugerechnet wird, während im Ausland unter Anwendung von an IAS 17 angelehnten nationalen Steuervorschriften eine Qualifikation als Finance Lease (Zurechnung beim Leasing-Nehmer) erfolgt. In diesen Fällen kommt es unweigerlich zu einer Inanspruchnahme von Absetzungen für Abnutzung (AfA) für dasselbe Leasing-Objekt sowohl im Inland als auch im Ausland, so dass das Kennzeichen des § 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa AO-E erfüllt ist (vgl. Beispiel 4 der Gesetzesbegründung). Ein Steuervorteil geht für die Beteiligten damit allerdings nicht einher. Nach unserem Verständnis dürfte die Meldung solcher Fälle auch nicht der gesetzgeberischen Intention entsprechen.

Petition: Das Kennzeichen des § 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa AO-E (doppelte Abschreibungen) sollte nur dann greifen, wenn die AfA-Inanspruchnahme in mehr als einem Hoheitsgebiet bei einer Gesamtbetrachtung unter Mitberücksichtigung aller kompensatorischen Effekte (korrespondierende Reduzierung anderer Aufwandskategorien bzw. Erhöhung von Ertragsansätzen) zu mehr als unwesentlichen Steuervorteilen führt.

- **§ 138e Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 lit. b AO-E (Umwandlung von Einkünften):** Es ist zu begrüßen, dass im Entwurf der Gesetzesbegründung klargestellt wird, dass ein gesetzlich vorgesehener Steuervorteil das Kennzeichen nicht erfüllt. Nicht vollständig nachvollziehbar ist demgegenüber, warum die Einlage einer verzinslichen Forderung in eine ausländische Tochtergesellschaft (Beispiel auf S. 36) zu einer Umwandlung in niedrig besteuerte oder steuerfreie Einkünfte führen soll. Denn die Steuerfreiheit der Dividende ist gerade in § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG gesetzlich vorgesehen. Zudem ist die Dividende nicht vollständig steuerfrei, sondern es werden nach § 8b Abs. 5 KStG 5 Prozent als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben wieder hinzugerechnet. Zu beachten ist schließlich, dass die Zinseinkünfte im Ausland regelmäßig einer Besteuerung unterliegen werden. Unseres Erachtens ist das Tatbestandsmerkmal der Umwandlung von Einkünften nicht erfüllt, da die Zinseinkünfte nicht umgewandelt werden (es bestehen weiterhin Zinseinkünfte bei der Tochtergesellschaft), sondern eine zusätzliche Einkunftsebene über die Ausschüttung geschaffen wird. Selbst wenn man von einer Umwandlung von Einkünften ausgehen würde, käme es zur Umwandlung nur, wenn auch tatsächlich ausgeschüttet wird.

Petition: Das Beispiel auf S. 36 ist zu überarbeiten.

- **§ 138e Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 lit. c AO-E (zirkuläre Vermögensverschiebungen):** Der Entwurf der Gesetzesbegründung enthält bisher keine genaueren Erläuterungen, was unter „Einbeziehung zwischengeschalteter Unternehmen, die keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausüben“ oder unter „Transaktionen, die sich gegenseitig aufheben oder ausgleichen“ zu verstehen ist.

Petition: Eine Konkretisierung der Begriffe „Einbeziehung zwischengeschalteter Unternehmen, die keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausüben“ und „Transaktionen, die sich gegenseitig aufheben oder ausgleichen“ wäre aus Gründen der Rechtssicherheit für die Wirtschaft wünschenswert. Erfolgt eine eigenständige Auslegung oder sind bspw. Kriterien des 50d Abs. 3 EStG oder des AStG heranzuziehen?

- **§ 138e Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 lit. e sublit. aa AO-E (vollständige Steuerbefreiung):** Nach S. 38 unten des Entwurfs der Gesetzesbegründung soll es einer vollständigen Steuerbefreiung gleichstehen, wenn beim Empfänger eine Besteuerung infolge (i) Freibeträgen, (ii) eines Verlustausgleichs oder -abzugs, (iii) des Abzugs bzw. der Anrechnung von im Ausland gezahlten Steuern, (iv) der Anwendung von DBA-Schachteldividenden-Regelungen, (v) der Mutter-Tochter-Richtlinie oder (vi) vom deutschen Steuerrecht abweichenden Regelungen zur Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage unterbleibt.

Eine derartige Auslegung geht u.E. über den Wortlaut des § 138d Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 lit. e sublit. aa AO-E und der Richtlinie (Kennzeichen C.1.b)i) hinaus, da es sich bei den genannten Sachverhalten steuertechnisch nicht um eine vollständige Steuerbefreiung handelt. Werden die grenzüberschreitenden Zahlungen beim Empfänger z.B. aufgrund einer Verrechnung mit vorhandenen Verlustvorträgen nicht besteuert, ist dies nicht das Ergebnis einer Freistellung, sondern die - dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechende - Folge der Verlustverrechnung. Darüber hinaus verlässt die o.g. Auslegung die im Hallmark zwingend vorgeschriebene Betrachtungsebene der Zahlung. Die o.g. Fälle (i), (ii) und (iii) setzen gerade voraus, dass die Zahlung dem Grunde nach besteuert wird. Nur dann kann z.B. ein Verlust aus der Vorperiode mit der Zahlung überhaupt verrechnet werden.

Wären derartige Fälle, wie im Entwurf der Gesetzesbegründung vorgesehen, dennoch zu melden, würde allein dieser Umstand nach unserer Einschätzung deutschlandweit zu mehreren zehntausend Meldungen jährlich führen. Eine sachliche Rechtfertigung hierfür ist nicht ersichtlich, da der Finanzverwaltung solche Effekte bekannt sind und auch eine veranlagungsunterstützende Funktion nicht ersichtlich ist (Fälle, in denen es deswegen zu einer anderen Veranlagung kommen wird, sind nicht ersichtlich).

Für die Unternehmen würde die im Entwurf der Gesetzesbegründung vorgenommene Auslegung zudem zu einem erheblichen administrativen Mehraufwand führen, da bei allen grenzüberschreitenden Zahlungen geprüft werden müsste, ob diese effektiv im Empfängerstaat besteuert werden. Zudem müsste allein für die Anzeigepflicht grenzüberschreitender Steuergestaltungen die Bemessungsgrundlage der ausländischen Gesellschaft nach deutschem Steuerrecht ermittelt werden. So weitgehende administrative Belastungen erscheinen dabei nicht als gerechtfertigt. Darüber hinaus wären die o.g. Effekte im Regelfall erst zu einem deutlich späteren Zeitpunkt als dem Zeitpunkt der Zahlung erkennbar. Ein steuerlicher Effekt, der z.B. erst bei der Veranlagung eines Zahlungsempfängers entsteht, kann schon dem Grunde nach kein mitteilungsauslösendes Ereignis i.S.d. § 138f Abs. 2 sein. In so einem Fall wird weder eine Gestaltung zur Umsetzung bereitgestellt, noch ist eine Gestaltung umsetzungsbereit oder wird der erste Schritt einer Gestaltung umgesetzt.

Petition: Es wäre dringend erforderlich, die Auslegung des Kennzeichens § 138e Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 lit. e sublit. aa AO-E auf den im Wortlaut vorbestimmten Anwendungsbereich der vollständigen und unmittelbaren Steuerbefreiung der Zahlung im Empfängerstaat zu begrenzen.

- **§ 138e Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 lit. e sublit. bb AO-E (steuerliche Präferenzregelung):** Es ist nicht nachvollziehbar, warum das Kennzeichen auch Präferenzregime erfassen soll, die dem OECD Nexus Approach entsprechen oder von der OECD als unbedenklich eingestuft wurden.

Petition: Das Kennzeichen sollte gerade auch im Zusammenhang mit den Ergebnissen des OECD BEPS-Projekts verstanden und entsprechend so ausgelegt werden, dass von der OECD als „non harmful“ eingestufte Präferenzregelungen sowie IP-Boxen, die dem Nexus Approach entsprechen, nicht erfasst sind. Sofern dies national nicht möglich ist, sollte die Bundesregierung bei der anstehenden Überarbeitung der Kennzeichen auf EU-Ebene darauf hinwirken.

- In § 138e Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe a) AO-E (Verschleierung des wirtschaftlich Berechtigten) wird als erste Voraussetzung für eine Meldepflicht genannt, dass die „Personen, Rechtsvereinbarungen oder Strukturen [...] keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, die mit angemessener Ausstattung, angemessenen personellen Ressourcen, Vermögenswerten und Räumlichkeiten einhergeht“
Unklar bleibt, wann das Tatbestandsmerkmal der „Angemessenheit“ erfüllt ist.

Petition: Es sollte klargestellt werden, welche Kriterien zur Beurteilung der Angemessenheit maßgeblich sind. Erfolgt eine eigenständige Auslegung oder sind bspw. Kriterien des 50d Abs. 3 EStG oder des AStG heranzuziehen?

- Der Wortlaut des § 138e Abs. 2 Nr. 3 AO-E (Verschleierung des wirtschaftlich Berechtigten) schließt mit der Voraussetzung ab „...sofern die wirtschaftlich Berechtigten dieser Personen, Rechtsvereinbarungen oder Strukturen im Sinne § 3 des Geldwäschegesetzes nicht identifizierbar gemacht werden (intransparente Kette)“
Unklar bleibt, welche Maßstäbe zur Auslegung des Begriffs der „Identifizierbarkeit“ der wirtschaftlichen Eigentümer heranzuziehen sind. In Gestaltungen kommen aber oftmals ausländische Gesellschaften vor, in deren Staaten es nicht die gleichen Transparenzregelungen wie bspw. in Deutschland oder in der EU gibt.
Auf Seite 43 des Referentenentwurfs wird dazu lediglich ausgeführt, dass die Frage der Identifizierbarkeit über das Geldwäschegesetz unter Beachtung der Vierten EU-Geldwäscherichtlinie zu beantworten ist. Wir verstehen diesen Hinweis so, dass von einer Identifizierbarkeit der wirtschaftlich Berechtigten insbesondere dann auszugehen ist, wenn die in der Gesellschaftsstruktur vorhandenen Gesellschaften ihren jeweils lokalen Meldepflichten an die dortigen Transparenzregister - soweit diese bestehen - nachgekommen sind (unter Berücksichtigung von Meldefiktionen).

Petition: Die Auslegung des Begriffs „identifizierbar“ sollte klargestellt werden.

- § 138e Abs. 2 Nr. 4 Buchst. a AO-E (Safe Harbor Regelungen):
Safe Harbor Regelungen haben oft einen engen Bezug zu Zahlungen, da sie z.B. die Höhe einer akzeptierten Zinszahlung vorgeben. Analog zu den Hallmarks bezüglich grenzüberschreitender Zahlungen wäre es unangemessen, jede einzelne Zahlung als mitteilungspflichtiges Ereignis zu werten. Darüber ist nicht klar, ob nur gesetzliche oder auch verwaltungsseitige Regelungen als Safe Harbor Regelungen gelten.

Petition: Im Hinblick auf Safe Harbor Regelungen sollte klargestellt werden, dass die Mitteilungspflicht nicht jede einzelne Zahlung (z.B. Zinszahlung) trifft, die von einer entsprechenden Regelung profitiert. Stattdessen sollte nur das erstmalige Aufsetzen der jeweiligen Gestaltung, die i.d.R. deutlich später zu einer Zahlung mit den entsprechenden Eigenschaften führt, mitteilungspflichtig sein.

Außerdem sollte klargestellt werden, dass nur gesetzliche Regelungen mitteilungspflichtig sind.

- § 138e Abs. 2 Nr. 4 Buchst. b AO-E (Übertragung schwer zu bewertender immaterieller Wirtschaftsgüter):
Das Kriterium „höchst unsichere Annahmen“ kann auf Basis des Gesetzentwurfs nur unzureichend vom Vergleichsmaßstab „unsichere Annahmen“ abgegrenzt werden. In der Praxis kann

Unsicherheit z.B. durch Preisanpassungsklauseln wirksam eingegrenzt werden. Durch die spätere Anpassung der Preise führt die anfangs bestehende Unsicherheit in diesen Fällen nicht zu unangemessenen Preisen.

Petition: Die Anwendung sollte auf wirklich „höchst unsichere“ Fälle beschränkt werden, wie z.B. auf die Entwicklung eines neuartigen Medikaments. Es sollte klargestellt werden, dass keine Mitteilungspflicht besteht, wenn eine Preisanpassungsklausel gewährt wurde.

- **§ 138e Abs. 2 Nr. 4 Buchst. c AO-E (Funktionsverlagerung):** Nach unserem Verständnis zielt das Kennzeichen E.3 der DAC eindeutig auf sog. Funktionsverlagerungen. Allerdings ist der Wortlaut insoweit überschießend, als auch Fälle jenseits von Funktionsverlagerungen wie die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter erfasst werden. Ein Beispiel wäre die Übertragung einer vermieteten Immobilie an eine ausländische Schwestergesellschaft, wobei die Immobilie das einzige wesentliche Wirtschaftsgut des Veräußerers war. Daneben werden durch den reinen Bezug auf den EBIT auch steuerlich unbedenkliche Sachverhalte erfasst.

Petition: Der Anwendungsbereich sollte sich nur auf tatsächliche Funktionsverlagerungen und nur auf Fälle beschränken, die auch nach § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG und der Funktionsverlagerungsverordnung zu einer Berichtigung der Einkünfte führen würden und soweit nicht nur die Übertragung eines wesentlichen immateriellen Wirtschaftsguts gemäß Escape-Klausel in Rede steht.

2.4 Sonstiges

- Die künftige EU-weite Anwendung der Mitteilungspflicht droht erheblich dadurch belastet zu werden, dass die Mitgliedstaaten die DAC 6 teils deutlich abweichend auslegen und umsetzen. Konkrete Maßnahmen der Harmonisierung der Interpretation zwischen den europäischen Mitgliedsstaaten fehlen.

Petition: Die Mitgliedstaaten und die EU-Kommission sollten umgehend Abstimmungen einleiten, um eine einheitliche Auslegung und Anwendung der DAC 6 sicherzustellen.

- Die Regelungen bei einer Mitteilungspflicht in mehreren Mitgliedstaaten sehen vor, dass der Intermediär oder Nutzer stets selbst auf die zuständigen Behörden aller betroffenen Mitgliedstaaten zugehen muss und dort zumindest die Registrier- und Offenlegungsnummer anzugeben hat. Aufgrund des ohnehin durchgeführten Informationsaustausches wäre eine Regelung sinnvoller und mit weniger Bürokratie auch für die Finanzverwaltung verbunden, wenn die einmalige Mitteilung in einem Land automatisch von weiteren Mitteilungen derselben Gestaltung in anderen Mitgliedstaaten entbindet. Dies wäre ohne Informationsverlust für die Finanzbehörden möglich, da in der Mitteilung ja die betroffenen Mitgliedstaaten anzugeben sind.

Petition: Eine abgegebene Mitteilung sollte EU-weit von weiteren Mitteilungen für dieselbe Gestaltung in anderen EU-Staaten freistellen.

2.5 Schlussbetrachtung

Alles in allem ist die Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen ein zweifelhaftes steuerpolitisches Instrument. Transparenz- und Meldepflichten können immer nur unter dem Ziel gesehen werden, dass diese einer effektive Besteuerung dienen. Dass die Mitteilungspflicht dieses Ziel erreicht, kann angesichts der enormen Unklarheiten, des zu erwartenden Bürokratieaufwands und der voraussichtlich nur geringen zusätzlichen Erkenntnisse ernsthaft angezweifelt werden. Außerdem wäre im Gegenzug zwingend zu erwarten, dass auch die Steuerpflichtigen durch eine gesteigerte Rechtssicherheit von den spürbar höheren Anforderungen profitieren. Derartiges ist jedoch offenbar nicht vorgesehen.

EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

Die globale EY-Organisation im Überblick

Die globale EY-Organisation ist einer der Marktführer in der Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Transaktionsberatung und Managementberatung. Mit unserer Erfahrung, unserem Wissen und unseren Leistungen stärken wir weltweit das Vertrauen in die Wirtschaft und die Finanzmärkte. Dafür sind wir bestens gerüstet: mit hervorragend ausgebildeten Mitarbeitern, starken Teams, exzellenten Leistungen und einem sprichwörtlichen Kundenservice. Unser Ziel ist es, Dinge voranzubringen und entscheidend besser zu machen – für unsere Mitarbeiter, unsere Mandanten und die Gesellschaft, in der wir leben. Dafür steht unser weltweiter Anspruch „Building a better working world“.

Die globale EY-Organisation besteht aus den Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited (EYG). Jedes EYG-Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig und haftet nicht für das Handeln und Unterlassen der jeweils anderen Mitgliedsunternehmen. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach englischem Recht und erbringt keine Leistungen für Mandanten. Weitere Informationen finden Sie unter www.ey.com.

In Deutschland ist EY an 20 Standorten präsent. „EY“ und „wir“ beziehen sich in dieser Präsentation auf alle deutschen Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited.

© 2019 Ernst & Young GmbH

 <p>Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Flughafenstraße 61 70629 Stuttgart Telefon: (0711) 9881 - 0</p> <p>Internet: http://www.de.ey.com</p>	<p>Verfasser: Daniel Käshammer Partner National Office Tax Dirk Nolte Partner International Tax and Transaction Services Roland Nonnenmacher Senior Manager National Office Tax</p> <p>Copyright: Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten. Die Wiedergabe, Vervielfältigung, Verbreitung und/oder Bearbeitung sämtlicher Inhalte und Darstellungen des Beitrages sowie jegliche sonstige Nutzung ist nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung der Ernst & Young GmbH gestattet. Es wird – auch seitens der jeweiligen Autoren – keine Gewähr und somit auch keine Haftung für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Inhalte und Darstellungen übernommen. Diese Publikation ersetzt keine Steuerberatung.</p>
--	--