



Herrn Ministerialdirektor Dr. Rolf Möhlenbrock  
Bundesministerium der Finanzen  
Wilhelmstr. 97  
10117 Berlin

Ausschließlich per Email: [IVA2@bmf.bund.de](mailto:IVA2@bmf.bund.de)

30. September 2019  
RF

### **Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen**

Sehr geehrter Herr Dr. Möhlenbrock,  
sehr geehrte Damen und Herren,

wir danken Ihnen für die Möglichkeit, zu dem Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen Stellung nehmen zu können.

#### **1. Hallmarks / Kennzeichen:**

Die Beschreibungen der Kennzeichen sind teilweise sehr weit gefasst. Über das Ziel Steuervermeidungsstrategien, die als vom Gesetzgeber nicht gewollt gelten sollen, frühzeitig zu erkennen, schießen sie teilweise hinaus.

Vor dem Hintergrund, dass die fehlende, verspätete oder unvollständige Meldung in den Katalog der Steuervermeidungsstatbestände aufgenommen worden ist (§ 379 Abs. 2 Nr. 1e bis 1g AO-E) und der Main-Benefit-Test nur eine geringe Schwelle aufweist (vgl. die Gesetzesbegründung auf Seite 30, wonach beachtliche außersteuerliche Gründe zur Entkräftung des § 42 AO nicht ausreichen), ist zu erwarten, dass Unternehmen aus Vorsichtsgründen im Zweifelsfall eine Gestaltung des laufenden operativen Geschäftsbetriebs zur Sicherstellung der Compliance melden, um eine auch den geringsten Anschein einer Ordnungswidrigkeit auszuschließen. Mit Veröffentlichung des Gesetzes, eventuell auch im Wege eines BMF-Schreibens, sollten die Kennzeichen dringend präzisiert werden, um eine Flut von Meldungen zu vermeiden. Zusätzlich könnten in einer „White-List“ bestimmte Strukturen oder Gestaltungen explizit ausgenommen



werden. Zudem sollte eine „de-minimis“-Regelung eingeführt werden, um für materiell nicht bedeutende Fälle eine Meldung zu vermeiden.

Die Umsetzung der EU-Richtlinie sollte genutzt werden, um im nationalen Recht unbestimmte und erläuterungsbedürftige Kennzeichen zu spezifizieren, um das oben beschriebene „Über-Reporting“ zu verhindern.

Beispiele:

- „standardisierte Dokumentation oder Struktur der Gestaltung“ (§ 138e Abs. 1 Nr. 2 AO-E);
- „unangemessene rechtliche Schritte, um ein verlustbringendes Unternehmen ... zu erwerben“ (§ 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a AO-E);
- „Transaktionen, die sich gegenseitig aufheben oder ausgleichen, für zirkuläre Vermögensverschiebungen“ (§ 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. c AO-E);
- „steuerliche Präferenzregelung“, (§ 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e Doppelbuchst. bb AO-E).

## 2. Main-Benefit Test / Steuerlicher Vorteil:

Die Beschränkung der Exkulpationsmöglichkeit des § 138d Abs. 3 Satz 3 AO-E auf gesetzlich vorgesehene steuerliche Vorteile, die sich in Deutschland auswirken, lässt Zweifel an der Binnenmarktkonformität der Regelung aufkommen. Hier sollten auch steuerliche Vorteile, die sich in anderen Mitgliedstaaten auswirken und ebenfalls gesetzlich vorgesehen sind, die Anzeigepflicht suspendieren. Ferner sollte der Begriff des „gesetzlich vorgesehenen Vorteils“ geregelt werden und ggf. durch Anwendungsbeispiele (vgl. oben zur „White-List“) zur Orientierung veranschaulicht werden.

Darüber hinaus sollte der Gesetzgeber auch die Klarstellung der Richtlinie (Abs. 3 des Teil I. des Anhang IV) übernehmen, dass die Erfüllung der dort genannten Kennzeichen (Hoheitsgebiet ohne KSt oder KSt von null/nahe null; steuerbefreiter Empfänger; Empfänger mit präferentiellen Steuerregime) alleine noch nicht den Main-Benefit-Test erfüllt.

Insbesondere die Einordnung von Finanzierungs-, Einkaufs- oder anderen Zentralgesellschaften als „standardisierte Struktur“, sofern „die konkrete Gestaltung auch ohne wesentliche inhaltliche oder konzeptionelle Änderungen bei anderen Steuerpflichtigen verwendet werden kann“, führt zu erheblicher Unsicherheit. Aus wirtschaftlichen Überlegungen ist die Zentralisierung von Funktionen in entsprechenden Gesellschaften sinnvoll und daher sicher in einer Vielzahl von Konzernen anzutreffen. Sofern man bejaht, dass es sich dabei um Standard-Strukturen handelt, nur weil sich das Konstrukt „Zentralgesellschaft“ replizieren lässt, wäre in all diesen Fällen der „Main Benefit“-Test zu führen. Dieser gestattet



sich jedoch insbesondere in diesen Fällen als schwierig, da eine Vielzahl von nicht quantifizierbaren Aspekten (z.B. Lohnkosten, Verfügbarkeit von Fachkräften und Expertise, Stabilität des lokalen Finanzmarkts, verkehrsgünstige Anbindung) mit steuerlichen Vorteilen abgewogen werden müssen. Gerade in diesen vielschichtigen Situationen birgt das Abstellen auf den „Main Benefit“-Test jedoch erhebliche Unsicherheit, die angesichts der drohenden Sanktionen schwer hinnehmbar sind.

### **3. Verbundene Unternehmen**

§ 138e Absatz 3 AO enthält eine Definition des „verbundenen Unternehmens“ im Sinne der Absätze 1 und 2. Sie entspricht der Definition des Artikels 3 Nummer 23 der durch Artikel 1 der Richtlinie (EU) 2018/822 geänderten Amtshilferichtlinie. Die Regelung birgt jedoch hohes Streitpotential. Die Bundesregierung sollte sich deshalb für eine Neufassung der Richtlinie einsetzen.

### **4. Steueridentifikationsnummer/Steuernummer anderer Intermediäre**

Der Intermediär ist nach § 138f Abs. 3 Satz 2 AO-E verpflichtet, im Datensatz die Angaben zu anderen Intermediären nach Satz 1 Nr. 1 zu machen. Hierzu gehört nach § 138f Abs. 3 Nr. 1e) AO-E auch die Steueridentifikationsnummer / Steuernummer des anderen Intermediärs. Diese ist dem mitteilenden Intermediär in der Regel nicht bekannt. Die Regelungen für Intermediäre sind ausdrücklich auch für Nutzer anwendbar, die eine grenzüberschreitende Steuergestaltung für sich selbst konzipiert haben (§ 138d Abs. 6 AO-E), d.h. insbesondere Inhouse-Steuerabteilungen müssen bei Zusammenarbeit mit anderen Intermediären, z.B. externe Dienstleister (Berater, Banken), diese Daten zur Verfügung haben.

### **5. Schutz von Geheimnissen**

Die in § 138f Absatz 3 Nummer 5 AO-E enthaltenen Bestimmungen zum Schutz von Handels-, Gewerbe- und Berufsgeheimnissen sowie Geschäftsverfahren sind zu begrüßen. Unklar ist jedoch, wie weit dieser Schutz im Einzelfall reicht.

### **6. Verfahren:**

Für die Erstellung des Datensatzes stehen lediglich 30 Tage zur Verfügung. Dieser Zeitrahmen ist deutlich zu eng.



Die Möglichkeiten des Gesetzes, keinen doppelten Datensatz abschicken zu müssen (z.B. Versendung ist schon durch einen anderen Intermediär erfolgt), sind bei diesem Zeitdruck kaum nutzbar und werden in der Praxis wohl leer laufen. Das Gleiche gilt für Nutzer, für die das Gesetz in § 138g Abs. 2 AO-E vorschreibt, wer vorrangig zu melden hat.

Selbst wenn man sich auf die verpflichtenden Abstimmungen beschränkt, ist der gewählte Zeitraum angesichts des umfangreichen Inhalts der Meldepflicht und der umfangreichen Abstimmungserfordernisse zu kurz. Der Intermediär muss sich zur Erstellung des Datensatzes mit den Nutzern sowie u.U. mit anderen Intermediären abstimmen. Er hat sich u.U. auch mit dem Mandanten über die Entbindung von der Verschwiegenheitsverpflichtung zu verständigen. Insbesondere bei den „fremdbestimmten“ Meldepflichten, also Kennzeichen für Gestaltungen mit fremden Dritten (§ 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchst. B AO-E: AfA bei mehreren Personen für denselben Vermögenswert, Steuerbefreiung bzw. Nichtbesteuerung bei mehreren Personen; Übergang von Wirtschaftsgütern mit wesentlich unterschiedlicher Bewertung), benötigt der Steuerpflichtige für einen vollständigen Datensatz einen derartigen Grad an Informationen über die Besteuerungsverhältnisse des Geschäfts-/Vertragspartners, dass es ihm praktisch unmöglich ist, die Meldepflicht, wenn überhaupt, innerhalb der gesetzlichen Frist zu erfüllen.

## 7. Verschwiegenheitsverpflichtung

Die in der Richtlinie vorgesehene Möglichkeit zur Befreiung von Intermediären, die einer gesetzlichen Verschwiegenheitsverpflichtung unterliegen, sollte genutzt werden. Die derzeit vorgesehenen Regelungen verstoßen teilweise gegen die Verschwiegenheitsregelungen, sind aufwändig und unpraktikabel.

**Verschwiegenheitsverpflichtung bei marktfähigen grenzüberschreitenden Steuergestaltungen:** Die Verschwiegenheitsverpflichtung soll bei marktfähigen grenzüberschreitenden Steuergestaltungen nicht gelten (§ 138h Abs. 2 AO-E). Eine Begründung, warum in diesen Fällen die Verschwiegenheitsverpflichtung nicht anwendbar ist, ist nicht zu finden. Nach der Gesetzesbegründung soll hingegen § 138f Absatz 5 AO-E nicht zur Anwendung kommen (Regelungen zur Registriernummer/Offenlegungsnummer). Das Gesetz und die Gesetzesbegründung sind nicht aufeinander abgestimmt. Hier besteht Korrekturbedarf.

**Mitteilung an andere Intermediäre:** Der mitteilende Intermediär ist verpflichtet andere ihm bekannte Intermediäre unverzüglich darüber zu informieren, dass die Daten an das BZSt übermittelt wurden (§ 138f Abs. 4 Satz 2 AO-E). Die Mitteilung an andere Intermediäre könnte für Intermediäre, die einer gesetzlichen Verschwiegenheitsverpflichtung unterliegen, ein Verstoß gegen diese Verschwiegenheitsverpflichtung bedeuten. Eine Regelung, wie der Intermediär zu



verfahren hat, wenn er nicht von der Verschwiegenheitsverpflichtung entbunden wird, ist anders als in § 138f Abs. 6 AO-E hier nicht zu finden.

#### **8. Ausbleiben einer Reaktion des Bundeszentralamts für Steuern**

§ 138j Absatz 5 AO-E ist Ausdruck fehlender Reziprozität innerhalb des Unterworfenheitsverhältnisses, das nur unzureichend in die bisherige Systematik und Dogmatik der Abgabenordnung eingepasst ist, was zu einem Mangel an Rechtssicherheit führt. So bleibt offen, gegen wen gegebenenfalls eine Untätigkeitsklage des zur Anzeige Verpflichteten zu richten ist.

- 9. Sanktionen:** Mit § 138k AO-E soll – zusätzlich zur unterjährigen, sanktionsbewehrten Meldepflicht (§ 138d bis § 138h i.V.m. § 379 Abs. 2 Nr. 1e und Nr. 1f AO-E) – eine weitere Erklärungspflicht für die Steuererklärung eingeführt werden, Diese ist separat mit bis zu EUR 25.000,00 ebenfalls sanktionsbewehrt (§ 379 Abs. 2 Nr. 1g AO-E). Diese Meldepflicht und Sanktion sind weder durch die Richtlinie gedeckt, noch dienen sie der frühzeitigen Erkennung ungewollter Steuervermeidungspraktiken. Sie sollten daher gestrichen werden.

Mit freundlichen Grüßen

Roland Franke  
Leiter Steuer- und Finanzpolitik