



Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Bundesministerium der Finanzen  
Herrn MDg Dr. Hans-Ulrich Misera  
Unterabteilungsleiter IV A  
11016 Berlin

**E-Mail: [IVA3@bmf.bund.de](mailto:IVA3@bmf.bund.de)**

**Abt. Steuerrecht und  
Rechnungslegung**

Unser Zeichen: Fi/We  
Tel.: +49 30 240087-43  
Fax: +49 30 240087-77  
E-Mail: [steuerrecht@bstbk.de](mailto:steuerrecht@bstbk.de)

8. April 2020

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

### **Diskussionsentwurf eines BMF-Schreibens**

**Gz: IV A 3 – S 0304/19/10006 :003**

**IV B 1 – S 1317/19/10058 :003**

**Dok: 2020/0124895**

Sehr geehrter Herr Dr. Misera,

vielen Dank für die Gelegenheit zur Stellungnahme zum o. g. Diskussionsentwurf.

Der vorliegende Diskussionsentwurf beschreibt die Anforderungen des neuen Gesetzes und das Verfahren umfassend. Für einen steuerberatenden Berufsträger, der sich in seiner täglichen Berufspraxis auch für seinen Mandanten schnell und rechtssicher informieren möchte, ob ein Fall der „normalen Steuerberatung“ oder eine meldepflichtige grenzüberschreitende Steuergestaltung vorliegt, ist das Schreiben derzeit aber noch nicht geeignet.

Im Gesetzgebungsverfahren war aber genau dies zugesagt worden. Die Regierungsfractionen haben sich darauf verständigt, in § 138d Abs. 3 Satz 3 AO die Möglichkeit einer sog. „white list“ zu schaffen. In einem BMF-Schreiben soll verbindlich festgelegt werden, in welchen Fallgruppen kein steuerlicher Vorteil und damit keine Mitteilungspflicht besteht. Damit sollen steuerliche Berater und deren Mandanten Rechtssicherheit darüber haben, wann eine Mitteilung unterbleiben kann, ohne dass das Risiko einer Bußgeldfestsetzung besteht (vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des FA, BT-Drs. 19/15876, S. 9 [Wortlaut des neuen § 138d Abs. 3 Satz 3 AO], S. 37 [CDU/CSU-Fraktion], S. 38 [SPD-Fraktion], S. 57 [Begründung zum neuen § 138d Abs. 3 Satz 3 AO]; vgl. auch Plenarprotokoll 19/134 über die 134. Sitzung BT, 12. Dezember 2019, S. 16765 (C) und S. 16769 (A)).

Der Diskussionsentwurf listet in einer Anlage einige wenige Fälle aus dem Erbschaft- und Einkommensteuerrecht auf, in denen kein steuerlicher Vorteil vorliegt und damit keine Meldepflicht entsteht. Mit diesen Fällen wird weder der im Gesetzgebungsverfahren initiierte Sinn und Zweck erreicht, die normale, alltägliche Steuerberatung auszunehmen, noch eine Meldeflut an die Finanzverwaltungen verhindert.



Seite 2

Insgesamt sollte darauf geachtet werden, dass die politische Zusage, dass sich aus der „white list“ die eindeutig nicht meldepflichtigen Sachverhalte ergeben, für den Rechtsanwender und den Nutzer eindeutig erkennbar ist.

Wir begrüßen ausdrücklich das Bestreben, das Anwendungsschreiben im Juni 2020 und damit vor dem Beginn der Meldepflicht zu veröffentlichen. Dennoch bitten wir in der gegenwärtigen Situation folgendes zu bedenken: Bis zum Juli und auch darüber hinaus werden die Unternehmen auch mit den Folgen der aktuellen Corona-Krise zu kämpfen haben. Das Überleben eines Unternehmens zu sichern, ist gegenüber der Erfüllung der Meldepflichten als vordringlich anzusehen. Wir plädieren daher dringend für eine Verschiebung des Beginns der Übermittlungsverpflichtung über die in den Übergangsregelungen des Diskussionsentwurfs vorgesehene Verlängerung hinaus.

Wir hoffen, dass Sie unsere Anmerkungen als konstruktiven Beitrag verstehen und verbleiben

mit freundlichen Grüßen

Claudia Kalina-Kerschbaum  
Geschäftsführerin  
Bundessteuerberaterkammer

Dr. Eberhard Richter  
Geschäftsführer  
Wirtschaftsprüferkammer

Anlage



**Bundessteuerberaterkammer**  
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS



**WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER**

Körperschaft des  
öffentlichen Rechts

**Anlage**

**Stellungnahme von**  
**Bundessteuerberaterkammer und Wirtschaftsprüferkammer**  
**zum Diskussionsentwurf eines BMF-Schreibens**  
**zur Anwendung der Vorschriften über die Pflicht**  
**zur Mitteilung grenzüberschreitender**  
**Steuergestaltungen**

**Abt. Steuerrecht und  
Rechnungslegung**

Telefon: 030 24 00 87-60  
Telefax: 030 24 00 87-77  
E-Mail: [steuerrecht@bstbk.de](mailto:steuerrecht@bstbk.de)

8. April 2020

Seite 2

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

### **Allgemeine Vorbemerkungen**

#### Beweislastverteilung

Wir möchten an dieser Stelle unseren grundsätzlichen Bedenken gegen das Vorgehen im vorliegenden Entwurf Ausdruck geben, soweit die Finanzverwaltung die Auffassung vertritt, dass bei den einen Relevanztest verlangenden Kennzeichen der Steuerpflichtige bzw. der Intermediär nachweisen muss, dass kein steuerlicher Vorteil gegeben ist. Nach den üblichen Regeln der Beweislastverteilung müsste vielmehr die Finanzverwaltung darlegen, dass ein solcher Vorteil vorliegt. Die im Entwurf vertretene Auslegung wiegt umso schwerer, als nicht einmal eine gesetzlich normierte Möglichkeit besteht, sich durch den Nachweis wirtschaftlicher, außersteuerlicher Gründe wirksam zu exkulpieren. Zwar gewährt der Diskussionsentwurf in Rz. 96 eine solche Möglichkeit. Die Anforderungen bleiben jedoch unbestimmt. Insbesondere ist nicht klar, wie der Steuerpflichtige seine wirtschaftlichen Beweggründe glaubhaft machen soll.

#### Keine Rückmeldung der Finanzverwaltung

Wie bereits wiederholt vorgetragen, halten wir es für unangemessen und unverhältnismäßig, den Steuerpflichtigen und ihren Beratern umfangreiche neue, in vielen Bereichen unklare und durch unbestimmte Rechtsbegriffe nur unzureichend bestimmte Pflichten aufzuerlegen, ohne dass dem Erleichterungen, etwa in Form einer erhöhten Rechtssicherheit, gegenüberstehen.

#### Nachweis einer Befreiung von der Meldepflicht

In verschiedenen Konstellationen können der Intermediär oder der Nutzer von ihrer Meldepflicht befreit sein, wenn sie nachweisen können, dass eine Meldung bereits durch einen anderen erfolgt ist. Dies wird in zahlreichen Randziffern angesprochen, ohne dass die Art des Nachweises genauer thematisiert wird. Aus unserer Sicht muss es jeweils ausreichen, dass ein solcher Nachweis (etwa in Form der Registriernummer und der Offenlegungsnummer), lediglich vorgehalten wird, aber keine Pflicht zu einer aktiven Vorlage oder „Angabe“ (insbesondere nicht innerhalb der geltenden Meldefristen) besteht. Es bestünde sonst auch die Frage, wie und wo die Registrier- und Offenlegungsnummern mangels einer (erneuten) Meldung über die Steuergestaltung, angegeben werden sollten. Eine Pflicht dazu ergibt sich u. E. auch nicht aus dem Gesetzeswortlaut. Um alle möglichen Konstellationen abzudecken, sollte eine Klarstellung an einer geeigneten Stelle vorgenommen werden.

#### Verfahren zur Mitteilung der Gestaltungen

Wir sind darauf hingewiesen worden, dass die im Entwurf enthaltenen Anforderungen teilweise nicht mit den vom BZSt bekannt gemachten Datenfeldern bzw. Feldbeschreibungen übereinstimmen. Es ist uns bewusst, dass in beiden Fällen bisher nur vorläufige Angaben vorliegen. Dennoch bitten wir dringend darauf zu achten, dass sämtliche Anforderungen aus beiden Bereichen in der Endfassung übereinstimmen.

## **Unsere Anmerkungen im Einzelnen**

### **Zu Rz. 6: Prüfung der Mitteilungspflicht, hier: Überblick Vorgehensmodell**

Die überblicksartige Darstellung der Prüfung, ob eine Mitteilungspflicht nach den §§ 138d – 138h AO besteht, begrüßen wir. Sie schafft für alle Beteiligten Orientierung und hilft den Meldepflichtigen bei der Abgrenzung der sachlichen Mitteilungspflicht.

### **Zu Rz. 9: Steuergestaltung**

Es ist zu begrüßen, dass hier der Versuch unternommen wird, eine grenzüberschreitende Steuergestaltung (erstmalig) abstrakt zu definieren. Nach dieser Definition sollten regelmäßig außerhalb der Einflussosphäre 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, nicht zum (erneuten) Vorliegen einer Steuergestaltung führen.

#### Petition:

Wir bitten um entsprechende Klarstellung.

### **Zu Rz. 10: Beteiligte an einer Steuergestaltung**

Nach Rz. 10 sollen als Beteiligte der Steuergestaltung der Nutzer, andere Beteiligte und der Intermediär in Betracht kommen. Dem Begriff der „Beteiligten“ kommt nach dem Gesetz allerdings eine spezifische Bedeutung zu (siehe etwa §§ 138d Abs. 2 Nr. 2, 138f Abs. 3 Nr. 3 AO); damit ist er vorbelegt. Ein Intermediär wird im Regelfall nicht an der Gestaltung beteiligt sein; ein Nutzer kann an der Gestaltung beteiligt sein, muss es aber nicht.

#### Petition:

Im Sinne einer genaueren Abgrenzung der Begrifflichkeiten regen wir an, in Rz. 10 vor dem Doppelpunkt lieber von „Rollen im Zusammenhang mit einer Steuergestaltung“ zu sprechen.

### **Zu Rz. 13: Bereitstellung zur Umsetzung**

Als Nutzer ist die (natürliche oder juristische) Person anzusehen, der eine Steuergestaltung zur Umsetzung bereitgestellt wird. Eine Absicht zur Umsetzung soll insbesondere dann gegeben sein, „sobald die den Einzelfall betreffenden vertraglichen Unterlagen an den Nutzer überreicht oder anderweitig zur Verfügung gestellt wurden“.

Der Abgrenzung zwischen Personen, die Nutzer sind, und solchen, die lediglich Beteiligte sind, ist für die Erfüllung der Meldepflichten bedeutsam, da Beteiligte in einer Meldung lediglich gemeldet werden müssen. Die „Bereitstellung einer Gestaltung zur Umsetzung“ betrifft dabei nicht nur den Nutzer (§ 138d Abs. 5 Nr. 1 AO), sondern sie definiert auch den Intermediär

Seite 4

(§ 138d Abs. 1 AO). Die Ausführungen zu diesem Tatbestandsmerkmal sollten daher in beiden Kontexten im Gleichklang stehen.

Petition:

Im Kontext der Ausführungen zu Rz. 13 f. sollte auch auf die Ausführungen in Rzn. 45 und 46 verwiesen werden.

Als Nutzer i. S. d. § 138d Abs. 5 Nr. 1 AO können nach der obigen Definition auf jeden Fall alle Personen angesehen werden, denen eine Steuergestaltung unmittelbar durch den Intermediär zur Umsetzung bereitgestellt wird. Offen ist hingegen, ob eine Person auch dadurch zum Nutzer werden kann, dass ihr eine zur Umsetzung bereitgestellte Gestaltung von einem anderen weitergeleitet wird.

**Beispiel:** Die in Deutschland ansässige M-GmbH beauftragt Steuerberater S mit der Konzeption einer Steuergestaltung. Diese soll annahmegemäß meldepflichtig sein. Die Steuergestaltung wird der M-GmbH durch S zur Umsetzung bereitgestellt. Die M-GmbH leitet der Geschäftsführung der Tochtergesellschaft TG 1 eine Kopie der ihr zur Umsetzung bereitgestellten Gestaltung weiter. Zudem geht der Geschäftsführer der M-GmbH mit der Gestaltung zu einer Bank, um einen Kredit, der für die Umsetzung der Steuergestaltung notwendig ist, zu beantragen.

Eine Qualifikation der Bank als Nutzer i. S. d. § 138d Abs. 5 Nr. 1 AO sollte daran scheitern, dass sie die Steuergestaltung nicht umsetzen kann. Fraglich ist aber, ob neben M auch TG 1 als Nutzer i. S. d. § 138d Abs. 5 Nr. 1 AO in Betracht kommt. Bedeutung hat die Frage zum einen für M (wird diese durch die Weiterleitung selbst zum Intermediär?) und zum anderen für S, der nicht nur wissen muss, ob die TG 1 lediglich als Beteiligte (§ 138 f Abs. 1 Nr. 3 AO) oder als weiterer Nutzer (§ 138f Abs. 1 Nr. 2 AO) zu melden ist, sondern ob ihn auch mit Blick auf die TG 1 die besonderen gegenüber einem Nutzer bestehenden Pflichten treffen.

Der TG wird die Gestaltung nicht direkt durch S bereitgestellt. Dieser kann für die Angabe des Nutzers nach § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO regelmäßig nicht wissen, wem die Gestaltung (gerade innerhalb eines Konzerns) weitergeleitet wird und – mit Blick die Bereitstellung als meldefristauslösendes Ereignis (§ 138f Abs. 2 Nr. 1 AO) – wann dies geschieht.

Petition:

Es sollte daher klargestellt werden, dass Nutzer nach § 138d Abs. 5 Nr. 1 AO nur diejenige(n) Person(en) sein kann/können, der/denen die Steuergestaltung durch den Intermediär unmittelbar zur Umsetzung bereitgestellt wird. Alternativ oder ergänzend könnte festgelegt werden, dass Nutzer nur derjenige ist, der dem Intermediär den Auftrag für die Konzeption usw. einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung erteilt hat. Sofern dieser Nutzer die Gestaltung dann anderen (verbundenen Unternehmen) zur Verfügung stellt, wären diese Beteiligte an der Gestaltung.

## **Zu Rz. 15: Bereitschaft zur Umsetzung**

Als Nutzer ist die (natürliche oder juristische) Person anzusehen, die bereit ist, eine Steuergestaltung umzusetzen. Dies soll dann gegeben sein, wenn „die tatsächliche Umsetzung der Steuergestaltung nur noch von der abschließenden Entscheidung des Nutzers abhängig ist“. Im Einklang mit der Gesetzesbegründung zu § 138f Abs. 2 AO (BR-Drs. 498/19, S. 42) soll § 138d Abs. 5 Nr. 2 AO insbesondere in Fällen der sog. „Inhouse-Gestaltung“ zur Anwendung kommen.

Dem ist zuzustimmen. Offen bleibt aber, ob, und wenn ja unter welchen Bedingungen, ein Nutzer nach § 138d Abs. 5 Nr. 2 AO auch in Fällen der Existenz eines Intermediärs vorliegen soll. Wie bereits dargelegt, ist es für die Erfüllung der Meldepflichten bedeutsam, ob Personen lediglich Beteiligte oder als Nutzer zu qualifizieren sind.

**Beispiel:** Die in Deutschland ansässige M-GmbH beauftragt Steuerberater S mit der Konzeption einer Steuergestaltung. Diese soll annahmegemäß meldepflichtig sein. Die Steuergestaltung betrifft ausschließlich Tochtergesellschaften (TG 1 und TG 2) der M-GmbH. Beispielsweise soll die TG 1 immaterielle Werte auf TG 2 übertragen. Die Steuergestaltung wird ausschließlich der M-GmbH bereitgestellt.

Unstrittig sollte in diesem Fall die M-GmbH als Nutzer nach § 138d Abs. 5 Nr. 1 AO anzusehen sein. Fraglich ist allerdings, ob die TG 1 in diesem Fall als Nutzer nach § 138d Abs. 5 Nr. 2 AO anzusehen ist. Solange die TG 1 nicht über die Gestaltung weiß, kann sie auch nicht über die Umsetzung der Steuergestaltung entscheiden. S wird i. d. R. nicht erfahren, ob und wann die Gestaltung an die TG 1 weitergeleitet wird und wann diese eine Entscheidung über die Umsetzung treffen kann oder dies letztlich tut und damit umsetzungsbereit ist.

### Petition:

In Fällen der Beteiligung eines Intermediärs sollten nur die Personen Nutzer sein, denen die Steuergestaltung durch den Intermediär bereitgestellt wird.

## **Zu Rz. 18: Andere an der Gestaltung Beteiligte**

In Rz. 18 des Entwurfs wird der Kreis derjenigen Personen bestimmt, die neben dem Nutzer als Beteiligte gelten, und anhand derer nach § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO zu bestimmen ist, ob eine grenzüberschreitende Gestaltung vorliegt. Soweit hier zum Ausdruck gebracht wird, dass der Nutzer stets auch ein an der Gestaltung Beteiligter ist, ist dem nicht zuzustimmen. Der Nutzer kann an der Gestaltung beteiligt sein, muss es aber nicht.

**Beispiel:** Die in Deutschland ansässige M-GmbH beauftragt Steuerberater S mit der Konzeption einer Steuergestaltung. Die Steuergestaltung betrifft ausschließlich Tochtergesellschaften

(TG 1 und TG 2) der M-GmbH in Staat A. Beispielsweise soll die TG 1 immaterielle Werte auf TG 2 übertragen. Die Steuergestaltung wird ausschließlich der M-GmbH bereitgestellt.

In dieser Fallgestaltung ist die M-GmbH zwar Nutzer i. S. d. § 138d Abs. 5 Nr. 1 AO, nicht aber ein an der Gestaltung Beteiligter. Da TG 1 und TG 2 als einzige an der Gestaltung Beteiligte im selben Steuerhoheitsgebiet ansässig sind, fehlt es an einer grenzüberschreitenden Gestaltung. Anders wäre dies, wenn die M-GmbH der TG 2 eine Finanzierung für den Erwerb der immateriellen Werte zur Verfügung stellen würde. Dann wäre auch die M-GmbH Beteiligte und es läge eine grenzüberschreitende Gestaltung vor.

Petitum:

Die Ausführungen in Rz. 18 sollten dem Umstand Rechnung tragen, dass der Nutzer Beteiligter sein kann, aber nicht in jedem Fall sein muss.

**Zu Rz. 25: Steuerliche Ansässigkeit**

Zur Feststellung eines grenzüberschreitenden Bezugs der Steuergestaltung wird nach zwei verschiedenen Kriterien differenziert, die beide kumuliert vorliegen müssen, damit eine grenzüberschreitende Gestaltung gegeben ist (§ 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO):

- Es sind mehr als ein EU-Mitgliedstaat, bzw. mindestens ein EU-Mitgliedstaat und ein Drittstaat betroffen.
- Beteiligte an einer Steuergestaltung sind mehreren Steuerhoheitsgebieten ansässig oder tätig.

Was unter Betroffenheit eines Mitgliedstaates oder Drittstaates zu verstehen ist, wird im Gesetz nicht definiert. Hier fehlt eine Erläuterung im Entwurf. Es liegt nahe zu vermuten, dass ein Staat betroffen ist, wenn die Gestaltung sein Steueraufkommen berührt. Es gibt Gestaltungen, deren Mitteilungspflicht sich genau an dieser Frage entscheidet.

**Beispiel:** Bei Immobilieninvestitionen werden aus diversen Überlegungen heraus australische Immobilien über eine Trustkonstruktion vor Ort gehalten. Dies führt nach rein nationalem Steuerrecht in Australien zu einer extrem günstigen Besteuerung. Die Besteuerung in Deutschland unterscheidet sich bei den verschiedenen Modellen für das Investitionsvehikel aber nicht. Alle anderen Kriterien für eine mitteilungspflichtige Steuergestaltung sind erfüllt. Wenn für die Betroffenheit der Staaten das Entstehen eines Steuervorteils maßgebend ist, ist die Gestaltung nicht grenzüberschreitend und damit im Ergebnis nicht mitteilungspflichtig, da in diesem Sinne nur Australien als Drittstaat betroffen ist.

Seite 7

Petitum:

Wir bitten um ergänzende Klarstellungen, wann ein Staat von einer Steuergestaltung „betroffen“ ist.

**Zu Rz. 29: Tätigkeit**

Nach § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d) AO liegt eine grenzüberschreitende Gestaltung auch dann vor, wenn einer oder mehrere der an der Gestaltung Beteiligten in einem anderen Staat einer Tätigkeit nachgehen, ohne dort ansässig zu sein oder eine Betriebsstätte zu begründen. Um dieses Tatbestandsmerkmal zu erfüllen, soll die Tätigkeit nach Rz. 29 steuerlich „erheblich“ sein.

Diese Aussage ermöglicht u. E. noch keine sachgerechte Einschränkung des Tatbestandsmerkmals, da sich so gut wie alle Tätigkeiten von Unternehmen (z. B. der Verkauf von Waren, Dienstleistungen inkl. der ausdrücklich genannten digitalen Dienstleistungen, Vergabe von Darlehen, Lizenzen etc.) in mindestens einem der beteiligten Steuerhoheitsgebiete steuerlich auswirken. Um ein Ausufern dieses Tatbestandsmerkmals zu verhindern, müsste es hier auf einen Kausalzusammenhang zwischen der Tätigkeit und der Gestaltung ankommen.

**Beispiel:** Die A-GmbH erwirbt von der B-GmbH ein bebautes Grundstück im Inland. 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. Soll der Immobilienerwerb allein wegen der Tätigkeit der A-GmbH in Italien eine grenzüberschreitende Gestaltung darstellen?

Petitum:

Auch wenn § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d) AO einen solchen Vorbehalt – anders als Buchst. c) dieser Norm – nicht ausdrücklich enthält, muss dieses Tatbestandsmerkmal auf solche Fälle beschränkt werden, in denen die Gestaltung Teil der oder die gesamte Tätigkeit in einem anderen Steuerhoheitsgebiet ist. Denn § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO stellt auf die Identifizierung grenzüberschreitender Gestaltungen ab, nicht aber auf solche Gestaltungen, an denen lediglich international tätige Unternehmen beteiligt sind.

**Zu Rz. 43: Konzipieren**

Unter das Konzipieren für Dritte fällt das Planen, Entwerfen oder Entwickeln einer konkreten Steuergestaltung. Wir begrüßen die Klarstellung, dass „die bloße Beurteilung einer vom Nutzer oder von einem Dritten geplanten, entworfenen oder entwickelten steuerlichen Konzeption“ nicht unter den Begriff des Konzipierens fällt.

Wegen der enormen praktischen Bedeutung sollte eine entsprechende Klarstellung aber auch für abstrakte Rechtsdarstellungen zu einzelnen Rechtsfragen erfolgen.

**Beispiel:** Die in Paris ansässige F-S.A. oder ihr französischer steuerlicher Berater bitten den in Deutschland ansässigen Steuerberater S um Ausführungen, nach welchen Grundsätzen und innerhalb welcher Grenzen eine deutsche Kapitalgesellschaft Zinsen auf ein erhaltenes Darlehen als Betriebsausgaben steuerlich abziehen kann.

Petitum:

Die bloße Wiedergabe oder Darstellung des Gesetzeswortlauts, der Auffassung der Finanzverwaltung, der Rechtsprechung der (Finanz-)Gerichte etc. zu abstrakten einzelnen Rechtsfragen sollte ebenfalls nicht als Konzipieren gelten. Ferner sollte klargestellt werden, dass ein allein die Beratung zum Bestehen oder Nichtbestehen einer Meldepflicht für eine vom Nutzer oder einem anderen Intermediär konzipierte Steuergestaltung den Beratenden nicht zum Intermediär macht.

**Zu Rzn. 45 und 46: Bereitstellen zur Nutzung**

Während § 138d Abs. 5 Nr. 1 AO bei der Definition des Nutzers im Einklang mit Art. 3 Nr. 22 Amtshilfe-Richtlinie von der Bereitstellung „zur Umsetzung“ spricht (siehe auch Rz. 13 f. des Entwurfs), spricht § 138d Abs. 1 AO bei der Definition des Intermediärs – abweichend von Art. 3 Nr. 21 Amtshilfe-Richtlinie – von der Bereitstellung „zur Nutzung“.

Petitum:

Ähnlich der Klarstellung in Rz. 11 des Entwurfs (zur Begriffsdiskrepanz von Nutzer und relevantem Steuerpflichtigen) sollte hier klargestellt werden, dass der Begriff „Nutzung der Gestaltung“ stets im Sinne von „Umsetzung der Gestaltung“ zu verstehen ist. Außerdem sollte auch auf die Ausführungen in Rz. 13 und 14 verwiesen werden, um sicherzustellen, dass eine einheitliche Auffassung vertreten wird.

Ungeachtet der Darlegung in Rz. 13, wonach unverbindliche und reine Werbemaßnahmen, mit denen ein Intermediär auf eine Beauftragung abzielt, keine Bereitstellung zum Umsetzung bedeuten, ist die Abgrenzung in der Phase vor einem Mandatsvertrag manchmal schwierig.

**Beispiel:** In manchen Pitches wird für ein konkretes Problem bereits eine vollumfängliche Lösung verlangt. Was fehlt sind konkrete Verträge. Stellen solche Sachverhalte noch unverbindliche Angebote dar oder besteht, obwohl kein Auftrag erteilt ist, bereits eine Mitteilungspflicht? Hängt dies davon ab, ob für die Teilnahme am Pitch eine pauschale Aufwandsentschädigung oder ein pauschales Entgelt ausgelobt ist?

Die Präsentation von Gestaltungsoptionen im Mandantengespräch soll (nur dann) keine Bereitstellung zur Nutzung sein, soweit der Nutzer dadurch nicht in die Lage versetzt wird, eine konkrete Steuergestaltung zu nutzen. Diese Grenze ist u. E. nur schwer zu ziehen und hängt

auch vom Detaillierungsgrad und der Vollständigkeit der Präsentation ab. Eine „Bereitstellung zur Umsetzung“ durch die Präsentation kann nur vorliegen, wenn „nur“ noch die Verträge zur Umsetzung fehlen. In der Praxis wird es so etwas nur selten geben, da meist bis zur Unterschrift unter die Verträge der Intermediär, der die Steuergestaltung konzipiert hat, noch zur Beurteilung der steuerlichen Eignung oder Zulässigkeit der vertraglichen Ausgestaltung herangezogen wird (wenn er diese nicht selbst leistet, weil er auch rechtsberatend tätig ist). Das zeigt, dass eine Präsentation (oder Gutachten ö. ä.) nur in sehr seltenen Fällen ausreichen wird, um den Nutzer zur völlig selbstständigen Umsetzung in die Lage zu versetzen und damit das Kriterium der Bereitstellung zu erfüllen.

#### Petitum

Wir regen an, die Abgrenzung in der Formulierung noch besser zum Ausdruck zu bringen.

#### **Zu Rz. 47: Verwalten der Umsetzung**

In dieser Rz. wird von einer „Verwaltung der Umsetzung durch Dritte“ gesprochen. Dies ist aus unserer Sicht sprachlich nicht ganz klar. Gemeint sein kann entweder, dass die Steuergestaltung durch Dritte (Nutzer) umgesetzt und vom Intermediär/Steuerberater verwaltet wird oder aber, dass die Verwaltung der Gestaltung durch die Einschaltung eines (anderen) Dritten (Dienstleisters) erfolgt. In der Amtshilfe-Richtlinie ist von „Dritten“ nicht die Rede. Es müsste zumindest darauf geachtet werden, dass der hier erwähnte „Dritte“ derselbe ist wie derjenige bei anderen Kriterien.

#### Petitum:

Wir bitten um entsprechende Klarstellung.

#### **Zu Rzn. 48 und 49: Abgrenzung zwischen Intermediär und an der Gestaltung Beteiligten**

In der Rz. 48 wird eine Einschränkung des Begriffs des Intermediärs vorgenommen. Demnach ist eine Person kein Intermediär, wenn sie zwar eine der Tätigkeiten des § 138d Abs. 1 AO erfüllt, sie aber „weder wusste noch objektiv erkennen konnte, dass für den Nutzer oder einen potentiellen Nutzer einer der Hauptvorteile die Erzielung eines steuerlichen Vorteils i. S. d. § 138d Abs. 3 AO ist“.

Eine derartige Einschränkung ist erforderlich und daher zu begrüßen. In ihrer derzeitigen Ausgestaltung greift sie aber zu kurz. Da der Intermediär tätigkeitsbezogen definiert wird und keiner bestimmten Berufsgruppe angehören muss, können auch Personen als Intermediär anzusehen sein, die über keinerlei steuerliche Erfahrungen bzw. Qualifikationen verfügen. Somit dürfte für solche Personen auch nur schwer erkennbar sein, ob etwa ein Kennzeichen nach § 138e Abs. 2 AO vorliegt, für das kein Relevanztest erforderlich ist.

Seite 10

Petition:

Die Einschränkung sollte erweitert werden und auch die Fälle umfassen, in denen Kennzeichen i. S. d. § 138e Abs. 2 AO erfüllt sind. Letztlich geht es darum, ob die Person wusste oder objektiv erkennen konnte, ob die Voraussetzung des § 138d Abs. 2 Nr. 3 AO erfüllt ist. Angesichts der „Vorbelegung“ des Begriffs der „an der Gestaltung Beteiligten“ regen wir außerdem an, die Überschrift zu Abschnitt 3.1.2 umzuformulieren, z. B. in „Abgrenzung zwischen Intermediär und anderen im Kontext der Gestaltung Tätigen“.

Die Aussage in Rz. 49, wonach die Mitwirkung an einzelnen Teilschritten einer grenzüberschreitenden Gestaltung nicht dazu führt, dass der Mitwirkende als Intermediär anzusehen ist, begrüßen wir nachdrücklich.

In dem angegebenen Beispiel wird das Kreditinstitut zu einem an der Steuergestaltung Beteiligten. Dies beruht u. E. auf der im Zusammenhang mit der Gestaltung stehenden Darlehensvergabe. Anders sähe dies aber aus, wenn etwa ein Steuerberater oder Rechtsanwalt lediglich eine steuerliche Detailfrage klärt, ohne in die Konzeption oder andere Teilschritte der Gestaltung eingebunden zu sein. Eine solche Beratung allein kann nie dazu führen, dass der Beratende dadurch zum Beteiligten würde.

Petition:

Wir bitten um eine entsprechende Klarstellung durch eine Präzisierung im Beispiel oder die Ergänzung durch ein zweites Beispiel.

**Zu Rz. 50: Erfüllungsgehilfen**

Wir begrüßen die Klarstellung, dass ein angestellter Steuerberater nicht als Intermediär gilt. Intermediär soll derjenige Steuerberater sein, in dessen Namen die Umsetzung der Steuergestaltung erfolgt. Folgt daraus, dass Intermediär entweder der einzelne Sozius/Partner ist oder aber die Sozietät/Partnerschaft als solche, je nachdem, wie die Mandatsverträge ausgestaltet sind?

Petition:

Wir bitten um entsprechende Klarstellung.

**Zu Rz. 51: Konzernstrukturen**

In Rz. 51 wird ausgeführt, dass auch innerhalb von Konzernstrukturen die rechtlich und steuerrechtlich eigenständigen Unternehmenseinheiten unabhängig voneinander Intermediär, Nutzer oder andere an der Gestaltung Beteiligte sein können. Aus dem gebildeten Beispiel ergeben sich jedoch mehrere Zweifelsfragen:

Seite 11

Soweit der Konzernobergesellschaft die Eigenschaft eines Intermediärs i. S. d. § 138d Abs. 1 AO zugeschrieben wird, gehen wir – auch vor dem Hintergrund von § 138d Abs. 7 AO – davon aus, dass die Konzernobergesellschaft selbst nicht an der Gestaltung beteiligt ist.

Petition:

Wir regen an, den Sachverhalt in dieser Hinsicht zu präzisieren und ausdrücklich auszuführen, dass die Konzernobergesellschaft Nutzer i. S. d. § 138d Abs. 6 AO ist, wenn sie selbst an der Gestaltung beteiligt ist und damit die Steuergestaltung zumindest auch für sich selbst konzipiert hat.

Des Weiteren führt das Beispiel aus, dass die Konzerngesellschaften, für welche die Konzernobergesellschaft grenzüberschreitende Gestaltungen konzipiert, Nutzer seien, „soweit bei ihnen die steuerlichen Vorteile eintreten sollen“. Hingegen sollen Konzerngesellschaften, die zwar in die Steuergestaltung einbezogen sind, nicht Nutzer sein, wenn bei ihnen kein steuerlicher Vorteil eintritt. Diese sollen dann als Beteiligte angesehen werden.

Diese Definition, wann eine Person Nutzer ist, weicht von der des § 138d Abs. 5 AO ab. In keiner der dort genannten drei Alternativen ist Voraussetzung, dass beim Nutzer ein steuerlicher Vorteil eintreten soll. Auch wird es im Falle der Intermediär-Stellung der Konzernobergesellschaft für deren Meldepflicht nicht unbedeutend sein, ob und aufgrund welcher Tatbestandsmerkmale des § 138d Abs. 5 AO die Konzerngesellschaften Nutzer werden, und damit auch, welche der Ereignisse des § 138f Abs. 2 AO für die Ingangsetzung der Meldefrist in Frage kommen.

Petition:

Es sollte auch für Fälle der Inhouse-Gestaltung auf die im Gesetz festgeschriebenen Begriffe des Nutzers (§ 138d Abs. 5 AO) sowie des Beteiligten (§ 138d Abs. 2 AO) abgestellt werden.

**Zu Rz. 64: Befreiung von der Verschwiegenheitspflicht**

Gem. § 138f Abs. 3 Satz 2 AO hat der Intermediär ein Wahlrecht, ihm bekannte andere meldepflichtige Intermediäre derselben Steuergestaltung in der Meldung an das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) anzugeben.

Nach dem Wortlaut der Rz. 64 „muss der Intermediär [hingegen] dem Bundeszentralamt für Steuern alle in § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 bis 10 und Satz 2 AO bezeichneten Angaben mitteilen ...“.

Petition:

Der Wortlaut der Tz. 64 sollte so geändert werden, dass er im Einklang mit § 138f Abs. 3 Satz 2 AO steht und der Freiwilligkeit der Angabe über andere meldepflichtige Intermediäre Rechnung trägt.

### **Rz. 69: Partieller Übergang der Mitteilungspflicht auf den Nutzer**

In § 138f Abs. 6 Satz 5 AO wird die Möglichkeit eröffnet, dass der Nutzer die eigentlich vom Intermediär zu übermittelnden Daten (§ 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 1, 4 bis 9 AO) mit an das BZSt übermitteln kann, wenn er den Intermediär nicht von dessen gesetzlicher Verschwiegenheit befreit. Offen bleibt, wie der Intermediär in einem solchen Fall den Nachweis erbringen kann bzw. muss, dass er seine Pflicht zur Meldung nicht verletzt hat.

#### Petition:

Wir bitten um entsprechende Klarstellung.

### **Zu Rz. 73: Intermediär ohne Inlandsbezug**

Nach § 138g Abs. 1 Satz 2 AO besteht keine Mitteilungspflicht des Nutzers, soweit der Nutzer nachweisen kann, dass er selbst, ein Intermediär oder ein anderer Nutzer dieselbe Steuergestaltung bereits in einem anderen EU-Mitgliedstaat nach dessen Recht mitgeteilt hat. Wir halten dies für überzogen und nicht mit den Anforderungen der Amtshilfe-Richtlinie übereinstimmend. Es besteht u. E. kein plausibler Grund, warum nicht auch eine beim BZSt durch einen anderen Nutzer erfolgte Meldung für einen im Inland meldepflichtigen Nutzer befreiende Wirkung haben sollte.

#### Petition:

In Rn. 73 Satz 1 sollte klargestellt werden, dass für die befreiende Wirkung durch die Meldung durch einen anderen Nutzer nicht Voraussetzung ist, dass diese in einem anderen Mitgliedstaat der EU erfolgt ist. Zur Rechtssicherheit sollte außerdem klargestellt werden, dass ein solcher Nachweis durch den Nutzer lediglich vorgehalten werden muss und keine Pflicht zu einer aktiven Vorlage (insbesondere nicht innerhalb der ohne die Befreiung für ihn geltenden Meldefrist) besteht.

### **Zu Rzn. 77 und 78: Inlandsbezug des Nutzers**

Nach dem in Rz. 77 und 78 angesprochenen § 138g Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b) AO liegt ein Inlandsbezug für einen in einem Drittstaat ansässigen Nutzer bereits dann vor, wenn dieser im Geltungsbereich der AO Einkünfte erzielt oder eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, sofern diese für die Steuer eines EU-Mitgliedstaats von Bedeutung sind. Ähnlich wie beim Vergleich von § 138d Abs. 2 Nr. 2 Buchst. d) zu Buchst. c) AO setzt auch der hier angesprochene Tatbestand für einen Inlandsbezug des Nutzers keinen Zusammenhang zwischen den erzielten Einkünften und der Gestaltung voraus.

Petitur:

Wir halten eine einschränkende Auslegung für dringend erforderlich. Auch wenn § 138g Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b) AO dies anders als Buchst. a) nicht ausdrücklich vorsieht, sollte dieses Tatbestandsmerkmal auf solche Fälle beschränkt werden, in denen die im Anwendungsbe-  
reich der AO erzielten Einkünfte bzw. die ausgeübte Tätigkeit in einem Zusammenhang mit  
der Gestaltung stehen.

**Zu Rzn. 82 und 84: Mitteilungspflicht in mehreren Staaten**

Rz. 82 Satz 2 stellt wie auch § 138f Abs. 8 AO darauf ab, dass der Intermediär für Zwecke der  
Befreiung von einer nochmaligen Meldung im Inland die in einem anderen Mitgliedstaat von  
ihm vorgenommene Meldung nachweisen kann. Nach Rz. 84 soll die Angabe der von einem  
anderen Mitgliedstaat vergebenen Registrierungs- und Offenlegungsnummer genügen.

Petitur:

Zur Rechtssicherheit sollte klargestellt werden, dass ein solcher Nachweis (durch die Regist-  
riernummer und die Offenlegungsnummer), wie durch den Gesetzeswortlaut („nachweisen  
kann“) vorgegeben, durch den Nutzer lediglich vorgehalten werden muss, aber keine Pflicht  
zu einer aktiven Vorlage oder „Angabe“ (insbesondere nicht innerhalb der Meldefrist) besteht.  
Hierfür sollten auch in Rz. 88 die Worte „genügt deren Angabe“ durch die Worte „genügen  
diese“ ersetzt werden.

**Zu Rzn. 86 und 87: Meldepflicht mehrerer Intermediäre**

Angesichts der knappen Meldefrist von 30 Tagen kann nicht in jedem Fall davon ausgegan-  
gen werden, dass sich mehrere Intermediäre koordinieren um sicherzustellen, dass nur einer  
von ihnen meldet und die anderen sich dann auf eine Befreiung durch diese Mitteilung beru-  
fen. Es ist nicht auszuschließen, dass es mehrere parallele Mitteilungen gibt und damit auch  
die Vergabe mehrerer Registriernummern für dieselbe mitteilungspflichtige Steuergestaltung  
erfolgt.

Als Nachweis für die Befreiung von der Mitteilungspflicht eines Intermediärs durch die Mittei-  
lung eines anderen Intermediärs ist in Rz. 87 nur die Vorlage der Registriernummer/Offenle-  
gungsnummer des erstmeldenden Intermediärs vorgesehen. Erfahrungen aus Polen zeigen  
jedoch, dass zwischen Abgabe der Mitteilung und Erteilung der Identifikationsnummern erheb-  
liche Zeit vergehen kann. Soweit es in Deutschland nicht zu einer automatischen Nummern-  
vergabe bei Hochladen der Meldung an das BZSt kommt, sondern die Identifikationsnummern  
erst später mitgeteilt werden, laufen die weiteren Intermediäre u. U. Gefahr, ihre eigene Mel-  
defrist zu versäumen, ohne gleichzeitig ihre Befreiung nachweisen zu können.

Seite 14

Petitum:

Es sollte zumindest als alternative Nachweismöglichkeit für die Übergangszeit bis zur Erteilung von Registrier- und Offenlegungsnummer die Vorlage des Übermittlungsprotokolls des erstmeldenden Intermediärs im Portal der jeweils zuständigen EU-Behörde zugelassen werden.

**Zu Rz. 89: Voraussetzung der Befreiung von der Meldepflicht**

Für die Befreiung von der Meldepflicht fordert der Entwurf, dass der die grenzüberschreitende Gestaltung meldende Intermediär den sich auf die Befreiung berufenden Intermediär benannt hat. Dies geht u. E. über das Gesetz hinaus, in dem die Benennung weiterer Intermediäre als „kann“- Vorschrift formuliert ist. Da die Benennung weiterer Intermediäre für den meldenden Intermediär freiwillig ist, hätte der andere Intermediär auch keinen Anspruch auf seine Benennung, um darüber seine Befreiung von der Meldepflicht sicher zu erreichen. Ein Anspruch auf Befreiung von der Meldepflicht ergibt sich u. E bereits allein daraus, dass bzw. wenn dem anderen Intermediär die Registrierungs- und die Offenlegungsnummer für die gemeldete Gestaltung bekannt sind und er sie ggf. auf Nachfrage vorlegen kann.

Wir verweisen im Übrigen auf unsere Ausführungen zu Rz. 64.

Petitum:

Die Voraussetzung für eine Befreiung von der Meldepflicht darf nicht daran geknüpft werden, dass der meldende Intermediär die weiteren mit derselben Gestaltung befassten Intermediäre in seiner Meldung mit benannt hat. Rz. 89 Satz 1 sollte mangels Rechtsgrundlage gestrichen werden.

**Zu Rz. 91: Mitteilungspflicht mehrere Nutzer**

Vorrangig soll die Meldepflicht denjenigen Nutzer treffen, der die grenzüberschreitende Gestaltung mit dem dem/den Intermediären vereinbart hat. Uns erscheint die Formulierung „Vereinbarung der Gestaltung“ hier nicht hinreichend bestimmt. Es müsste vielmehr darauf ankommen, wem der Intermediär die Gestaltung zur Umsetzung bereitgestellt hat bzw. wer den Intermediär beauftragt hat.

Nachrangig trifft die Meldepflicht denjenigen Nutzer, der die Umsetzung der grenzüberschreitenden Gestaltung verwaltet. Auch hier besteht Klärungsbedarf, weil die Tätigkeit des „Verwaltens der Umsetzung“ nach § 138d Abs. 5 AO für sich gesehen nicht zu den Tätigkeiten gehört, die eine Person zum Nutzer machen.

Petitum:

Wir bitten darum, die Formulierungen noch einmal zu überdenken und anzupassen.

Seite 15

### **Zu Rz. 96: Relevanztest**

Nach Rz. 95 ist bei bedingten Kennzeichen i. S. d. § 138e Abs. 1 AO weitere Voraussetzung für das Vorliegen einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung, dass für sie der Relevanztest erfüllt ist. Nur dann entsteht eine Mitteilungspflicht.

Die Beweislast für die Erfüllung des Relevanztests liegt nach den allgemeinen Regeln bei der Finanzverwaltung. Weder gibt es eine gesetzliche Nachweispflicht für die Nichterfüllung des Relevanztests noch eine zu widerlegende gesetzliche Vermutung der Erfüllung des Relevanztests. Hiermit unvereinbar sind jedoch Formulierungen in Rz. 96 wie „Der Mitteilungspflichtige kann das Gegenteil zum Beispiel dadurch nachweisen“, „dass er [...] darlegt“ und „Es muss glaubhaft gemacht werden“, die den Versuch einer Beweislastumkehr darstellen.

#### Petitur:

Die Ausführungen in Rz. 96 sind um die dort bislang enthaltenen Pflichten zum Nachweis, zur Darlegung und zur Glaubhaftmachung zu bereinigen.

### **Zu Rz. 103**

Die in der Rz. 103 geweckten Erwartungen werden durch die Anlage in der derzeitigen Fassung auch nicht nur entfernt erfüllt. In den dort genannten Fällen ist häufig kein grenzüberschreitender Aspekt erkennbar; teilweise betreffen sie nur den privaten und nicht den unternehmerischen Bereich (Basisrentenverträge, Vorsorgeaufwendungen). Angesprochen werden auch nur Sachverhalte mit Bezug zur Einkommensteuer und Erbschaftsteuer, nicht zu anderen der unter das EUAHiG fallenden Steuerarten.

Gegenüber der Ermächtigungsvorschrift des § 138d Abs. 3 Satz 3 AO sind die einleitenden Sätze der Anlage zudem noch einschränkender. Während es im Gesetz heißt, „insbesondere weil kein steuerlicher Vorteil ... anzunehmen ist“ formuliert die Anlage „dass kein steuerlicher Vorteil ... anzunehmen ist, sofern ...“. Damit wird eine „white list“ nur für Steuervorteile im Inland erstellt. Der Terminus „insbesondere“ ließe aber eine Öffnung auch für andere Sachverhalte zu.

In der Anlage erwähnt sind Poolverträge i. S. d. Schenkungsteuer. Wären Gestaltungen zur Erreichung bzw. Vermeidung von Beteiligungsschwellen anzeigepflichtig (z. B. Portfoliobeteiligung, § 8b Abs. 4 KStG, share deals im Bereich der GrEStG)? Laut der Begründung zum Gesetzentwurf (BR-DrS 489/19, S. 33) sollte jedoch die Aufstockung einer Beteiligung gerade nicht mitteilungs pflichtig sein.

#### Petitur:

Wir halten eine umfangreiche Ergänzung der Liste für dringend erforderlich.

## **Zu Rz. 107: Vertraulichkeitsklauseln**

Mit den in Rz. 107 enthaltenen Ausführungen liegen nunmehr klare Vorstellungen der Finanzverwaltung darüber vor, unter welchen Voraussetzungen die Finanzverwaltung vom Vorliegen einer Vertraulichkeitsklausel i. S. d. § 138e Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) AO ausgeht und in welchen Fällen nicht. Nach den vorliegenden Ausführungen werden aber auch Vertraulichkeitserklärungen erfasst, die der Verhinderung von unkalkulierbaren Dritthaftungsrisiken durch Weitergabe an Dritte dienen, die selbst keiner Vertraulichkeitspflicht und damit keinen Restriktionen hinsichtlich der Weitergabe unterliegen.

Die meisten Intermediäre haben standardmäßig für alle Aufträge Klauseln in ihre Auftragsbedingungen aufgenommen, die im Falle der Wirtschaftsprüfer sogar berufsständisch empfohlen und zur Verfügung gestellt werden, und die eine Weitergabe aller Arbeitsergebnisse an die Finanzbehörden zwar erlauben, allein zur Vermeidung einer Dritthaftung eine Weitergabe an andere Dritte aber von der Zustimmung des Intermediärs abhängig machen. Eine solche wird regelmäßig erteilt, wenn der Dritte eine die Haftung begrenzende Haftungsvereinbarung unterzeichnet.

Bei allem Verständnis für das Anliegen, eine Verschleierung und Verdeckung von Gestaltungen durch Vertraulichkeitsvereinbarungen zu verhindern, bestünde nach den Ausführungen der Rz. 107 doch die Gefahr, dass alle im Rückwirkungszeitraum ab 25. Juni 2018 beratenen Gestaltungen allein wegen Klauseln, die im Vertrauen auf ihre unbeschränkte Zulässigkeit aus jahrzehntelanger Verwendung und Empfehlung verwendet wurden, deshalb zu melden wären, wenn zugleich der Relevanztest erfüllt ist. Hierfür wären sämtliche diesbezügliche Beratungen zu überprüfen. Nach den kritikwürdigen aber derzeit bestehenden Vorstellungen der Finanzverwaltung (vgl. Rz. 96 und unsere diesbezüglichen Ausführungen) könnte eine Meldung sogar nur dann unterbleiben, wenn für jeden potenziellen Fall nachgewiesen wird, dass der Relevanztest nicht erfüllt ist. Dies würde nicht nur einen enormen Arbeitsaufwand für die Intermediäre bedeuten. Auch würde das BZSt mit einer Unzahl von Meldungen „überschwemmt“, an denen die Finanzverwaltung mangels jeglichen Zugewinns an Kenntnissen zu aggressiven Steuergestaltungen ebenfalls kein Interesse haben kann.

### Petition:

Wir regen daher an, für das Kennzeichen des § 138e Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) AO eine Übergangsregelung zu schaffen, nach der dieses auf zeitlich dem Art. 97 § 33 Abs. 2 EGAO unterliegende Steuergestaltungen nicht angewendet wird. Eine schon aufgrund der Erfüllung anderer Kennzeichen bestehende Meldepflicht würde dadurch nicht berührt. Für Letztere und für ab dem 1. Juli 2020 zu meldende Steuergestaltungen wäre die Zeit ausreichend, um die Vertragsbedingungen bis dahin durch zweiseitige Vereinbarung oder einseitigen Verzicht seitens des Intermediärs anzupassen. Zur Unterstützung dessen wäre in Rz. 107 klarzustellen, dass es auf die Verhältnisse spätestens im Zeitpunkt des Ablaufs der Meldefrist ankommt.

### **Zu Rz. 116: Standardisierte Dokumentation/Struktur**

Die Ausführungen in Rn. 116 sind mit der Gesetzessystematik u. E. nicht zu vereinbaren und entbehren daher einer Rechtsgrundlage. Das Kennzeichen der standardisierten Dokumentation oder Struktur ist ein „bedingtes Kennzeichen“, d. h. es begründet nach § 138d Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a) AO nur dann eine Meldepflicht, wenn zusätzlich der Relevanztest erfüllt ist. Demgegenüber wird der an sich nachgeschaltete Relevanztest in Rz. 116 bereits in die Frage mit hereingezogen, ob eine standardisierte Struktur vorliegt, und zudem für den potenziell Meldepflichtigen von der Finanzverwaltung auch noch beantwortet, ohne dass eine irgendeine Möglichkeit des Gegenbeweises gibt.

Ob allein die Gründung und der Einsatz einer Finanzierungsgesellschaft im Ausland eine standardisierte Struktur ist, ist schon angesichts der in Rz. 113 und 114 entwickelten und hier nicht erfüllten Kriterien zu bezweifeln. Keinesfalls kann die Beantwortung dieser Frage aber davon abhängen, ob die Finanzierungsgesellschaft in einem niedrig besteuerten Ausland ansässig ist (was bereits große Teile der EU umfassen würde, wenn für die niedrige Besteuerung auf § 8 Abs. 3 Satz 1 AStG abgestellt würde). Die Frage der Niedrigbesteuerung und eines sich aus dem Einsatz der Finanzierungsgesellschaft ggf. ergebenden Steuervorteils hat erst für den im Anschluss an eine zunächst einmal vorzunehmende Feststellung einer standardisierten Struktur durchzuführenden Relevanztest eine Bedeutung. Dort ist zu beurteilen, ob der Steuervorteil oder einer der Hauptvorteile der Gestaltung ist, oder ob dies angesichts anderer wirtschaftlicher Gründe/Vorteile, die oftmals auch gegeben sein werden, nicht der Fall ist.

#### Petition:

Der Einsatz von Finanzierungsgesellschaften kann nicht per se als mitteilungspflichtig definiert werden. Die Randziffer 116 sollte gestrichen werden.

### **Zu Rz. 117: Konkreter Einzelfall**

Wird aus einem konkreten Einzelfall eine standardisierte Struktur entwickelt, entsteht aufgrund von § 138e Abs. 1 Nr. 2 AO eine Meldepflicht. Diese kann u. E. aber erst für die Fälle greifen, die dann unter der standardisierten Struktur beraten und vertrieben werden, nicht für den ersten individuell beratenen Fall.

#### Petition:

Wir bitten um eine entsprechende Klarstellung.

## **Zu Rz. 118: Standardvorgänge**

Nach Rz. 118 soll bei dokumentierten Standardvorgängen der Rechts- oder Steuerberatung regelmäßig nicht von einem steuerlichen Bezug auszugehen sein, sofern diese standardisierten Dokumentationen isoliert verwendet werden. Wir begrüßen dies ausdrücklich.

### Petition:

Wir regen an, den Beispielkatalog um weitere Punkte zu ergänzen, wie die Vergabe von partiellen Darlehen sowie Genussrechten und die Anpassung von Dauerschuldverhältnissen. Wird eine Mietzahlung oder der Zinssatz bei einem Darlehen aufgrund der allgemeinen Entwicklung (Inflation, Zinsentwicklung, Mietspiegel) zwischenzeitlich angepasst, damit sie weiterhin einem Fremdvergleich genügt, kann darin ebenfalls keine Steuergestaltung gesehen werden. Auch der Abschluss von Unternehmensverträgen i. S. d. § 291 Abs. 1 AktG zur Begründung einer Organschaft sollte mit aufgenommen werden, um massenhafte Meldungen auch in dieser Hinsicht zu vermeiden.

Hinsichtlich der Anforderung der „isolierten“ Verwendung bleiben jedoch Zweifelsfragen, denn „isoliert“ wird z. B. auch ein im Beispielkatalog genannter Darlehensvertrag niemals verwendet werden. So wird ein Darlehen i. d. R. dafür vom Darlehensnehmer aufgenommen, um mit dem geliehenen Geld etwas zu unternehmen, bspw. die Investition in neue Maschinen, und daraus auch Einkünfte zu erzielen.

### Petition:

Im Sinne einer besseren Handhabbarkeit und Rechtssicherheit regen wir an festzulegen, dass die Verwendung solcher standardisierter Dokumentationen für sich allein nicht zur Erfüllung des Kennzeichens § 138e Abs. 1 Nr. 2 AO führt.

## **Zu Rz. 120 ff.: Verlustnutzung**

Wir gehen davon aus, dass eine Nutzung von Verlusten, die unter §§ 8c, 8d KStG möglich bleibt, z. B. aufgrund der Konzernklausel oder der Stille-Reserven-Klausel, nicht zu einer Meldepflicht führt, wenn nicht „unangemessene rechtliche Schritte“ dazu treten.

### Petition:

Es sollte an dieser Stelle klargestellt werden, dass die Verlustnutzung unter den Voraussetzungen der §§ 8c, 8d KStG keine Meldepflicht nach sich zieht. Alternativ könnte dieser Fall auch in die „white list“ aufgenommen werden.

## **Zu Rz. 122: Verlustbringendes Unternehmen**

Der Begriff des verlustbringenden Unternehmens soll weit auszulegen sein. So soll u. a. ein Unternehmen verlustbringend sein, wenn es laufende Verluste hat. Dabei ergeben sich

allerdings Auslegungsfragen. Was ist ein laufender Verlust? Kann auch ein unterjähriger Verlust im Zeitpunkt des Erwerbs ausreichend sein, auch wenn durch das Unternehmen im gesamten Wirtschaftsjahr einen Gewinn erzielt wird? Ferner ist zu präzisieren, dass es sich um einen laufenden steuerlichen Verlust handeln muss.

Zudem sollen auch solche Unternehmen als verlustbringend gelten, die stille Lasten in ihrer Bilanz haben. Solche stillen Lasten sind in der Praxis allerdings üblich, da bspw. Drohverlustrückstellungen nach § 5 Abs. 4a EStG, die Bewertung von Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG, Jubiläumsrückstellungen nach § 5 Abs. 4 EStG oder auch Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte nach § 5 Abs. 3 EStG zu stillen Lasten führen können.

Stille Lasten würden künftig zu Betriebsausgaben, nicht aber zwingend zu einem Verlust des Unternehmens führen. § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a) AO stellt aber nicht auf den Erwerb von Unternehmen ab, die Betriebsausgaben hatten oder haben, sondern auf verlustbringende Unternehmen. Wollte man dies anders sehen, würde jeder Unternehmenserwerb, d. h. auch eines gewinnbringenden Unternehmens, potenziell das Kennzeichen erfüllen.

#### Petition:

Hinsichtlich eines laufenden Verlusts ist zu präzisieren, dass es sich um steuerliche Verluste handelt und darzulegen, ob damit ein unterjähriger Verlust gemeint ist. Die Ausführungen, nach denen für die Frage, ob ein verlustbringendes Unternehmen vorliegt, auch stille Lasten in der Bilanz zu berücksichtigen sind, sollten aus den aufgezeigten Gründen ersatzlos gestrichen werden.

#### **Zu Rz. 124: Beendigung der Haupttätigkeit**

Nach dem vorliegenden Entwurf soll auch der Fall mit umfasst werden, in dem die Beendigung der Haupttätigkeit bereits vor dem Erwerb des verlustbringenden Unternehmens erfolgt ist. Dies widerspricht jedoch dem Wortlaut des Gesetzes in § 138e Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a) AO, wonach die Gestaltung darauf gerichtet sein muss, die Haupttätigkeit zu beenden. Das impliziert eine aktive Handlung des Erwerbers. Allenfalls dann, wenn die Beendigung der Haupttätigkeit vor dem Erwerb, aber in Abstimmung mit dem Erwerber erfolgt, kann ein Zusammenhang mit der Gestaltung hergestellt werden.

Zudem ist die Haupttätigkeit des Unternehmens gesetzlich nicht definiert. Laut Rz. 124 soll diese nach Verwaltungsauffassung anhand der Bruttoerträge ermittelt werden. Diese liegt dann vor, wenn im Durchschnitt der vergangenen drei Jahre 50 % aus einer Tätigkeit stammen. Es kann aber auch Fälle geben, in denen Unternehmen ein breit diversifiziertes Angebot haben und keine der Tätigkeiten 50 % der Bruttoerträge ausmacht. In diesen Fällen ist unklar, wonach sich die Haupttätigkeit ermittelt oder ob überhaupt eine solche vorliegt.

Seite 20

Petitur:

Es sollte die Möglichkeit eröffnet werden, die Haupttätigkeit auch nach anderen Kriterien zu ermitteln. Dabei sollte – und dies sollte auch für die Erträge gelten – auf die relative Größe abgestellt werden, so dass die Tätigkeit mit den höchsten Bruttoerträgen die Haupttätigkeit darstellt. Zudem ist die Formulierung so anzupassen, dass nur die Beendigung der Haupttätigkeit nach dem Anteilskauf zu einer Meldepflicht führt,

**Zu Rz. 125: Verlustnutzung**

Nach dem Gesetzeswortlaut können die Tatbestandsvoraussetzungen des § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a) AO nur durch den Erwerber erfüllt werden. Nach Randziffer 125 soll es ausreichend sein, wenn einer der Beteiligten seine Belastung durch die Verluste des erworbenen Unternehmens mindert. Diese Auffassung deckt sich nicht mit dem Gesetzeswortlaut.

Petitur:

Es sollte klargestellt werden, dass nur die Nutzung der Verluste beim Erwerber – im Einklang mit dem Gesetzeswortlaut – die Voraussetzungen des Kennzeichens erfüllen.

**Zu Rz. 131: Einkünfteumwandlung**

Beispiel 1:

Wir teilen nicht die Auffassung, dass die im Beispiel 1 dargestellte Gestaltung nicht dem entspricht, was „gesetzlich vorgesehen“ ist. Die Freistellung von Dividenden nach § 8b KStG bezweckt lediglich die Verhinderung eines Kaskadeneffektes bei der Körperschaftsteuer und eine Mehrfachbesteuerung desselben Gewinns. Es ist der konsequente Ausfluss der gesetzgeberischen Entscheidung, statt eines Anrechnungsverfahrens ein Teileinkünfteverfahren zu realisieren. Ein steuerlicher Vorteil der Gestaltung resultiert nicht aus einer aggressiven Ausnutzung des § 8b KStG entgegen dem Gesetzeszweck, sondern schlicht aus den Steuersatzunterschieden zwischen in- und ausländischen Kapitalgesellschaften.

In Beispiel 1 wird abgestellt auf die Steuerbelastung der ganzen Gruppe. Soll der Steuervorteil stets auf die Betrachtung einer Gruppe bezogen werden oder auf jede Gesellschaft? Geht es um die Gruppe, müssten auch Steuervorteile in einem Land mit Steuernachteilen in einem anderen Land verrechnet/kompensiert werden können.

Stellt man nur auf den Steuervorteil ab, wird gerade für deutsche Nutzer jede noch so geringfügige „Umqualifizierung“ oder wie auch immer geartete Gestaltung voraussichtlich anzeigepflichtig. Bei jedem Outsourcing ist zu vermuten, dass die Gesamtbelastung sinkt. Dies liegt schon allein darin begründet, dass die Belastung mit Ertragsteuern in Deutschland im internationalen Vergleich die höchste ist. Wünschenswert wäre daher, eine Bagatellgrenze für die Höhe eines Steuervorteils festzulegen, unterhalb derer eine Meldepflicht nicht greift.

Seite 21

Beispiel 2:

Nicht ersichtlich ist, wo im Beispiel 2 die Umqualifizierung von Einkünften liegen soll. Abgestellt wird auf die Schaffung von Zinsaufwand, der die deutsche Bemessungsgrundlage ändert. Aus unserer Sicht dürfte eher ein Fall der zirkulären Vermögensverschiebung vorliegen.

Wenn man davon ausgeht, dass die Zinsen bei der Finanzierungsgesellschaft zu einer Erhöhung des Ausschüttungsvolumens führen, deren Erfassung dann in Deutschland nach § 8b KStG steuerbefreit wäre, könnte man argumentieren, durch die Gestaltung würden die bisher bei der deutschen AG steuerpflichtigen Anlageerträge aus dem Einlagebetrag in steuerfreie Dividendeneinkünfte umgewandelt. Dabei ist aber zu bedenken, dass es keine Umqualifizierung gibt, wenn der Einlagebetrag auch bisher bereits in § 8b KStG unterliegenden Anlageformen angelegt war. In diesem Fall dürfte es dann auch keine Meldepflicht geben. Trifft dies zu, muss zukünftig bei jeder grenzüberschreitenden Einlagenleistung geprüft werden, wie der geleistete Einlagebetrag zuvor investiert war, um dann entscheiden zu können, ob die Meldepflicht greift. Das schießt weit über das Gesetzesziel hinaus.

Petition:

Wir plädieren dafür, diese Gestaltung nicht als Fall der Einkünfteumwandlung anzusehen und dies ausdrücklich klarzustellen.

Im Zuge der Entsendung von Mitarbeitern kann sich die Frage stellen, ob der Tatbestand des § 138e Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b) AO erfüllt ist, wenn die Einkünfte des Arbeitnehmers im Zielstaat der Entsendung wegen der dortigen einkommen-/lohnsteuerlichen Regelungen in Teilen nicht oder ermäßigt der Besteuerung unterliegen (z. B. abweichende Regelungen zu bestimmten Entgeltbestandteilen wie etwa Zuschüssen zu Mahlzeiten). Soweit im Zusammenhang mit der Entsendung Zahlungen zwischen dem entsendenden und dem aufnehmenden und regelmäßig verbundenen Unternehmen geleistet werden, kann in Abhängigkeit vom Ansässigkeitsstaat des aufnehmenden Unternehmens zudem einer der Tatbestände des § 138e Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchst. e), Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a) AO erfüllt sein.

Die Entsendung von Mitarbeitern in andere (verbundene) Unternehmen basiert regelmäßig auf betrieblichen Überlegungen. Selbst wenn dabei durch den Mitarbeiter, das entsendende oder das aufnehmende Unternehmen im Einzelfall Steuervorteile erzielt werden sollten, werden diese regelmäßig nicht den Beweggrund für die Entsendung darstellen. Sofern bei mit der Entsendung verbundenen Zahlungen an das aufnehmende Unternehmen § 138e Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchst. e) oder Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a) AO einschlägig sein sollte, wird dies regelmäßig dadurch begründet sein, dass das aufnehmende Unternehmen dort ansässig und der entsandte Mitarbeiter dort tätig ist. Von einer geplanten Lenkung (i. S. e. Steuergestaltung) von Zahlungen in/über solche Territorien, in welchen hinsichtlich des betreffenden Staats bzw. der betreffenden Einkünfte eines der in § 138e Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchst. e) oder Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a) AO aufgeführten Merkmale erfüllt ist, wird in diesen Fällen regelmäßig nicht ausgegangen werden können.

Seite 22

Petitum:

Fälle der Mitarbeiterentsendung sollten vom Anwendungsbereich (§ 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b) AO ausgenommen werden.

**Zu Rz. 134, 137: Zirkuläre Vermögensverschiebungen**

Meldepflichtig sind Steuergestaltungen. Nach § 138d Abs. 2 Satz 2 AO kann eine Steuergestaltung aus einer Reihe von Gestaltungen bestehen. Wenn eine dieser Gestaltungen grenzüberschreitend ist, hat die Meldung die gesamte Steuergestaltung zu umfassen (Rz. 31).

Sachfremd ist daher die Nutzung des Begriffs des Gesamtplans. Bereits in der Vergangenheit hat diese Annahme zu zahlreichen Rechtsunsicherheiten geführt. In der Praxis werden sich für die Rechtsanwender sowie auch für die Finanzverwaltung aufgrund der neuen, komplexen gesetzlichen Regelung genug Fragen und Probleme ergeben. Hier eine weitere Unsicherheit aufzuwerfen, erscheint unnötig, zumal gesetzlich geregelt ist, dass mehrere Teilschritte zu einer Gestaltung zusammenzufassen sind und die gesamte Gestaltung gemeldet werden muss.

Petitum:

Die Einführung des bzw. die Aussage zum Begriff „Gesamtplan“ ist ersatzlos zu streichen. Kriterium in Rz. 134 Satz 1 sollte allein sein, ob die einzelnen Transaktionen Teil ein und derselben Steuergestaltung sind.

Außerdem sollte klargestellt werden, dass das sog. Anwachsungsmodell nicht das Kennzeichen der zirkulären Vermögensverschiebung erfüllt. Dabei bringen im Rahmen einer Unternehmensumwandlung alle Kommanditisten einer GmbH & Co KG ihre Kommanditanteile gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in die Komplementär-GmbH ein, mit der Folge, dass die KG erlischt und das Gesellschaftsvermögen bei der Komplementär-GmbH anwächst.

Petitum:

Wir bitten um entsprechende Klarstellung.

**Zu Rz. 138: Sale-und-Lease-Back**

Das Kennzeichen des § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. c) AO soll insbesondere durch Fälle des Sale-und-Lease-Back und des Cash-Pools erfüllt werden.

Zunächst können Sale-und-Lease-back-Transaktionen u. E. nicht pauschal als zirkuläre Vermögensverschiebungen eingeordnet werden. Sofern im Rahmen des Leasings das wirtschaftliche Eigentum beim Leasinggeber verbleibt, kommt es vielmehr zu einer endgültigen, nicht aber zu einer zirkulären Vermögensverschiebung.

Sale-und-Lease-Back wie auch Leasing zeichnen sich dadurch aus, dass sie aus mehreren Zahlungen bzw. Rechtsvorgängen bestehen.

Seite 23

Petitum:

Es sollte unter Verweis auf Rz. 186 klargestellt werden, dass nur das Aufsetzen eines Cash-Pools oder einer Sale-und-Lease-Back-Vereinbarung meldepflichtig sind. Meldepflichtig sind nicht die einzelnen Zahlungen oder Rechtsvorgänge.

**Zu Rz. 141: Meldepflicht für die Gestaltung als Ganzes**

Erfreulicherweise wird unter Verweis auf Rz. 186 klargestellt, dass nicht die einzelnen Zahlungen meldepflichtig sind, sondern nur die Steuergestaltung als Ganzes. Allerdings finden Zahlungen nicht nur beim Kennzeichen des § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. d) AO statt, sondern auch beim Kennzeichen des § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e) AO.

Petitum:

Der sinnvolle Hinweis, dass nur die Steuergestaltung zu melden ist, sollte einheitlich mit Blick auf alle Kennzeichen nach § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. d) und e) AO erfolgen.

Darüber hinaus sollte für sämtliche Kennzeichen, die auf Zahlungen zwischen verbundenen Unternehmen abstellen, mit Blick auf die Rechtssicherheit ausgeführt werden, wie diese anzuwenden sind, wenn Zahlungsempfänger eine Personengesellschaft oder ein Investmentfonds ist.

**Zu Rzn. 143, 144: Steuerbefreite Zahlungen**

Paragraf 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e) aa) AO zielt darauf ab, dass Zahlungen zwischen verbundenen Unternehmen, die beim Zahlenden abzugsfähig und beim Empfänger steuerbefreit sind, zu einer Meldepflicht führen. Wie in auch in Rz. 142 zutreffend dargestellt, handelt es sich dabei um eine sachliche Steuerbefreiung der Zahlung selbst.

Ebenfalls zutreffend bestimmt Satz 1 der Rz. 143, dass Grundlage für eine Steuerbefreiung ist, dass der Staat, dem das Besteuerungsrecht zugewiesen ist, die Zahlungen nicht in die Bemessungsgrundlage einbezieht.

Die in Satz 2 von Rz. 143 vorgenommenen Ausweitungen des Tatbestands sind schon nicht inhaltlich mit einer sachlichen Steuerbefreiung vergleichbar; vor allem erfolgen sie aber ohne eine gesetzliche Grundlage.

- Freibeträge sollen der Vereinfachung dienen, indem sie für Bagatellfälle eine genaue Prüfung entbehrlich machen. Einer Steuerbefreiung vergleichbar ist allenfalls ein sachlicher Freibetrag und allenfalls dann, wenn er dazu führt, dass die Zahlung vollständig unbesteuert bleibt.

- Eine Verlustverrechnung oder ein Verlustausgleich stellen keine Steuerbefreiung dar. Durch das Aufbrauchen des Verlustes steht dieser für andere oder spätere Einkünfte, die dadurch besteuert werden, nicht mehr zur Verfügung.
- Die Anrechnung von im Ausland gezahlten Steuern verhindert eine Mehrfachbesteuerung derselben Einkünfte. Allenfalls in solchen Fällen, in denen es infolge der Anrechnung zu überhaupt keiner inländischen Steuerschuld für die Zahlung mehr kommt, ließe sich von einer „faktischen Anrechnung“ sprechen.

Ebenso wenig stellen die in Rn. 144 angesprochenen temporären Differenzen Steuerbefreiungen dar.

Jenseits der fehlenden Rechtsgrundlage würde die Regelung vielfache Abgrenzungsfragen aufwerfen und wäre aus unserer Sicht kaum administrierbar. Es bedürfte hier einer vollständigen internationalen Steuersimulation über die Auswirkungen der einzelnen Gestaltung hinaus, um feststellen zu können, ob dieses Kennzeichen erfüllt ist oder nicht.

Petition:

Das Kennzeichen sollte daher auf den Wortlaut des Gesetzes, also auf „vollständig von der Steuer befreite Zahlungen“ zurückgeführt werden. Randziffer 143 Satz 2 und Rz. 144 sind zu streichen.

**Zu Rz. 176: Verrechnungspreisgestaltungen**

In § 138 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 Buchst. c) AO werden bestimmte Verrechnungspreisgestaltungen erfasst, für die eine Vergleichsrechnung gefordert wird. Grundsätzlich kann unter dieses Kennzeichen die Verschmelzung einer ausländischen Tochtergesellschaft (Beteiligung 100 %) auf eine deutsche Muttergesellschaft fallen. Bei einer Vergleichsrechnung betrüge das zukünftige EBIT in einem solchen Fall aber immer 0 und es käme zu einer Meldepflicht.

Petition:

Es sollte klargestellt werden, dass im Fall einer Verschmelzung mit Untergang einer Tochtergesellschaft keine Vergleichsrechnung aufzustellen ist.

**Zu Rz. 177: Safe-Harbour**

Es sollte geregelt werden, dass bei der tatsächlichen Bestimmung eines Verrechnungspreises auf Grund einer Datenbankrecherche oder ähnlichem unabhängig vom Vorliegen der Safe-Harbour Regelungen keine meldepflichtige Gestaltung vorliegt (exkulpierende Wirkung). Zwar mag der Verweis auf die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien hilfreich sein, diese wenden sich aber an größere multinationale Unternehmen. Es ist einem kleineren Unternehmen kaum zumutbar, jeweils 650 Seiten danach zu durchsuchen, ob eine bestimmte Regelung darin als unschädlich aufgeführt wird.

Seite 25

Petitum:

Es sollte eine einheitliche zusammenfassende Veröffentlichung der unschädlichen Safe-Harbour-Regelungen erfolgen.

**Zu Rz. 181: Funktionsverlagerungen**

Auch diese Regelung ist aus unserer Sicht zu weitgehend und sollte eingegrenzt werden. Zumindest für Einobjektgesellschaften sollte eine Ausnahme vorgesehen werden, wenn sie ihr einziges Objekt (zum Verkehrswert an einen fremden Dritten) verkaufen. Diese würden nach dem Wortlaut stets unter diese Regelung fallen, ohne dass ein hinreichender Grund für eine Meldepflicht erkennbar ist.

Petitum:

Wir bitten um Aufnahme einer entsprechenden Ausnahmeregelung.

**Zu Rz. 183: Verfahren zur Mitteilung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung, hier: amtlich vorgeschriebener Datensatz**

Intermediäre und Nutzer haben für die Mitteilung der Angaben nach § 138f Abs. 3 AO an das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) das DAC6 XML-Schema zu verwenden. Einzelheiten zu dem amtlich vorgeschriebenen Datensatz sowie eine entsprechende Datensatzbeschreibung sollen mit einem gesonderten BMF-Schreiben bekannt gegeben werden. In Anbetracht der Komplexität des vorgesehenen Verfahrens bitten wir dringend darum, dieses BMF-Schreiben so schnell wie möglich verfügbar zu machen. Zu empfehlen wäre auch hier die Vorab-Veröffentlichung einer Entwurfsfassung mit Kommentierungsmöglichkeit.

Auch über die Verfügbarkeit eines solchen BMF-Schreibens sollte in den in Rz. 266 genannten Quellen (begleitend zu den BMF-Veröffentlichungen) informiert werden.

Es steht bereits fest, dass das BZSt für die notwendigen Mitteilungen ab 1. Juli 2020 nicht empfangsfähig sein wird und dieses Datum auf (mindestens) den 1. August 2020 verschoben wird (siehe Rz. 267). Wir halten es für dringend erforderlich, dass den Mitteilungspflichtigen ebenfalls eine ausreichende Übergangsfrist von dem Zeitpunkt an eingeräumt wird, ab dem die technischen Daten endgültig zur Verfügung stehen.

**Zu Rz. 186: Mitteilung der gesamten Gestaltung**

Nach Rz.186 hat die Mitteilung die gesamte Gestaltung zu erfassen. Grundsätzlich sollen einzelne Zahlungen oder anderweitige Transaktionen im Rahmen der Umsetzung der gemeldeten Steuergestaltung nicht eine erneute Mitteilungspflicht begründen.

Wir begrüßen diese Klarstellung, die aufgrund ihrer Stellung im Entwurf Gültigkeit für alle Kennzeichen des § 138e AO hat, wie dies auch sachgerecht ist. Zur Vermeidung von

Missverständnissen sollten entsprechende, allerdings nur punktuell bei einzelnen Kennzeichen gemachte Äußerungen (vgl. etwa Rz. 141) u. E. gestrichen werden.

Allerdings soll nach Rz. 186 eine neuerliche Mitteilung erforderlich sein, wenn die gemeldete Steuergestaltung erweitert wird oder sich Abweichungen von der geplanten und gegenüber dem BZSt mitgeteilten Steuergestaltung ergeben, die zu einer geänderten rechtlichen Beurteilung führen.

Aus unserer Sicht erscheint zweifelhaft, ob für eine „Nachmeldepflicht“ eine gesetzliche Grundlage besteht. Allenfalls kann eine neue Meldepflicht (mit neuer Meldefrist) entstehen, wenn und weil infolge der Erweiterungen oder Abweichungen eine neue Steuergestaltung vorliegt. Für eine solche neue Meldepflicht wäre dann aber auch der Meldepflichtige neu zu bestimmen. Dies kann der Intermediär sein, wenn er die geänderte Steuergestaltung zur Umsetzung bereitgestellt hat. Wenn die technischen Voraussetzungen dafür geschaffen werden, wird es in einem solchen Fall auch praktikabler sein, die bereits vorgenommene Meldung zu ändern statt eine vollständig neue Meldung vorzunehmen.

Wird die vom Intermediär einmal bereitgestellte Steuergestaltung aber vom Nutzer und/oder den an der Steuergestaltung Beteiligten erweitert oder anderweitig abweichend umgesetzt, kann eine neuerliche Meldepflicht nicht mehr den ursprünglichen Intermediär, sondern allenfalls den Nutzer treffen. Eine Überwachungspflicht hinsichtlich der meldungskonformen Umsetzung der Gestaltung durch den Nutzer und die Beteiligten und eine daran anschließende Nachmeldepflicht für den Intermediär bestehen nicht. Entsprechendes gilt für den Fall, dass die Erweiterungen/Abweichungen der Steuergestaltungen auf Leistungen eines anderen Intermediärs zurückzuführen sind, der die Steuergestaltung nach der Bereitstellung und Meldung der Gestaltung durch den ursprünglichen Intermediär weiterberaten und -entwickelt hat. In diesem Fall trifft die Meldepflicht dann allein den anderen Intermediär.

#### Petition:

In Rz. 186 muss klargestellt werden, dass eine Mitteilungspflicht aufgrund von Erweiterungen einer gemeldeten Steuergestaltung oder von zu einer geänderten rechtlichen Beurteilung führenden Abweichungen allenfalls eine neue Meldepflicht mit neuer Meldefrist darstellt, für die auch der Meldepflichtige neu zu bestimmen ist. Vereinfachungen für diese neuerliche Meldung (Änderung der bisherigen Meldung) in Fällen, in denen der Meldepflichtige gleichgeblieben ist, schließt dies nicht aus und wären zu begrüßen.

#### **Zu Rz. 190: Anlaufhemmung**

Nach § 138f Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 AO muss der einer gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht unterliegende Intermediär dem Nutzer die nach § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 2, 3 und 10 AO erforderlichen Angaben nur soweit mitteilen, wie diese dem Nutzer nicht bekannt sind.

Seite 27

Petitum:

Vor diesem Hintergrund sind in Rz. 190 die Worte „– falls dem Nutzer nicht bekannt –“ durch die Worte „– soweit dem Nutzer nicht bekannt –,“ zu ersetzen.

**Zu Rz. 200: Benennung weiterer Intermediäre**

Sind mehrere Intermediäre an derselben Gestaltung beteiligt, besteht für alle Intermediäre gem. § 138f Abs. 9 Satz 1 AO eine Meldepflicht. Kann ein Intermediär einen Nachweis erbringen, dass ein anderer Intermediär die Meldung bereits vorgenommen hat, ist er nach § 138f Abs. 9 Satz 2 AO von seiner eigenen Meldepflicht befreit. Nach Rz. 200 soll zusätzliche Voraussetzung für eine Befreiung von der eigenen Meldepflicht sein, dass der Befreiung suchende Intermediär in der Meldung des anderen Intermediärs als weiterer Intermediär benannt wurde. Eine solche Voraussetzung ist dem Gesetz allerdings nicht zu entnehmen.

Petitum:

Die Rz. ist mangels gesetzlicher Grundlage ersatzlos zu streichen, vgl. auch unsere Anmerkungen zu Rz. 89.

**Zu Rz. 208: Inhalt der grenzüberschreitenden Gestaltung**

Nach Rz. 208 Satz 3 sollte der Intermediär im Rahmen der nach § 138d Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 AO geforderten Zusammenfassung des Inhalts der grenzüberschreitenden Gestaltung „zur Kontrolle [...] prüfen, ob es bei der grenzüberschreitenden Steuergestaltung in einem rein innerstaatlichen Sachverhalt ebenfalls zu dem beabsichtigten steuerlichen Vorteil kommen würde“. Aus unserer Sicht würde das Ergebnis einer solchen Prüfung allerdings nichts am Bestehen oder Nichtbestehen eines steuerlichen Vorteils ändern.

Petitum:

Mangels einer gesetzlichen Grundlage sollte Rz. 208 Satz 3 gestrichen werden.

**Zu Rz. 209: Gebräuchliche Bezeichnung der Steuergestaltung**

Die Angabe einer gebräuchlichen Bezeichnung kann nur dann verlangt werden, wenn es eine solche auch gibt. Dies muss nicht immer der Fall sein. Vor diesem Hintergrund darf eine unterbliebene Angabe auch nicht bußgeldbewehrt sein, wie sie es derzeit nach § 379 Abs. 2 Nr. 1e, 1f AO jedoch ist.

Petitum:

Die Ausführungen sind im Einklang mit der gesetzlichen Regelung dahingehend anzupassen, dass eine gebräuchliche Bezeichnung nur anzugeben ist, sofern eine solche vorhanden ist. Eine unterbliebene Angabe sollte nicht zu einem Bußgeld führen.

Seite 28

### **Zu Rzn. 211 und 212: Datum des ersten Umsetzungsschritts**

Nach dem Gesetzeswortlaut ist das Datum des Tages anzugeben, an dem der erste Schritt der Umsetzung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung gemacht wurde oder voraussichtlich gemacht werden wird.

#### Petition:

Der Wortlaut der Rz. 211 ist entsprechend anzupassen. Nur unter Zulassung auch eines voraussichtlichen Datums ist eine Angabe auch dann möglich, wenn das den Beginn der Meldefrist auslösende Ereignis nicht die Tötigung des ersten Umsetzungsschritts, sondern die Bereitstellung zur Umsetzung oder die Umsetzungsbereitschaft ist.

Rz. 212 Satz 3 enthält eine nicht vom Wortlaut des § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 6 AO gedeckte Erweiterung, indem das Datum für jeden einzelnen Nutzer gesondert angegeben werden muss. Zu rechtfertigen ist dies nur für marktfähige Gestaltungen i. S. d. § 138h Abs. 1 AO, bei denen in der erstmaligen Meldung der Gestaltung noch nicht benannte Nutzer nach § 138h Abs. 2 AO auch samt des für sie jeweils geltenden Datums des Umsetzungsbeginns nachzumelden sind.

Es kann demgegenüber aber auch Fälle geben, in denen mehrere Nutzer an der Umsetzung derselben Gestaltung mitwirken, z. B. mehrere Tochtergesellschaften bei einer konzerninternen Umstrukturierung. In solchen Fällen gibt es nur einen ersten Umsetzungsschritt für diese Gestaltung.

#### Petition:

Der Anwendungsbereich von Rz. 212 Satz 3 ist auf marktfähige Gestaltungen i. S. d. § 138h Abs. 1 AO zu beschränken.

### **Zu Rz. 216: Wirtschaftlicher Wert**

Wir begrüßen ausdrücklich, dass unzutreffende Schätzungen des wirtschaftlichen Werts vom Bußgeldtatbestand ausgenommen sind.

### **Zu Rz. 218: Betroffene Mitgliedstaaten**

Die Ausführungen sind an dieser Stelle nicht leicht verständlich. Wir regen an, hier Beispiele einzufügen, die den Inhalt der Aussagen verdeutlichen.

### **Zu Rz. 219: Betroffene Personen**

Es sind weitere Erläuterungen dazu erforderlich, welche anderen Personen unter welchen Umständen wahrscheinlich von der Steuergestaltung betroffen sind oder sein können.

## **Zu Rz. 225: Sprachenregelung**

Die Mitteilung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung ist in deutscher Sprache an das BZSt zu übermitteln. Das BZSt ist im weiteren Verlauf dann 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).

Diese Verpflichtung des BZSt wirft folgende noch zu klärende Fragen auf:

- Meldet das BZSt an den Steuerpflichtigen bzw. den Intermediär die Übersetzung zurück, die es in das EU-Zentralverzeichnis eingestellt hat? Inhaltlich geht es ja um Angaben des Meldepflichtigen, die das BZSt quasi als Dienstleister ins Englische übersetzt.
- Sollte der Meldepflichtige bereits freiwillig Angaben zu den vom BZSt verpflichtend zu übersetzenden Inhalten in englischer Sprache an das BZSt übermittelt haben (vgl. Rz. 225), ergibt sich ein „Konkurrenzverhältnis“: Welche Übersetzung geht vor – die freiwillig vom Meldepflichtigen bereitgestellte Übersetzung oder die des BZSt?
- Sollte der Meldepflichtige freiwillig Angaben in englischer Sprache an das BZSt übermittelt haben, die vom Umfang her über die Angaben hinausgehen, die das BZSt verpflichtend zu übersetzen hat (vgl. Rz. 225), stellt sich die Frage, ob das BZSt diese freiwilligen Angaben automatisch ebenfalls in das EU-Zentralverzeichnis einstellt.

### Petition:

Wir bitten um entsprechende Klarstellung. Zudem sollte geprüft werden, die Meldung in englischer Sprache alternativ zu ermöglichen. Zumindest aber sollten die Angaben der relevanten Geschäftstätigkeit oder Gestaltung des Nutzers (§ 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 Buchst. b) AO) und der Einzelheiten zu den einschlägigen Rechtsvorschriften der betroffenen EU-Mitgliedstaaten (§ 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 AO) auch allein in englischer Sprache ermöglicht werden, ohne dass damit die Erfüllung der Meldepflicht gefährdet wäre. Dies würde in der Praxis zu einer spürbaren Erleichterung führen, da – gerade bei grenzüberschreitenden Gestaltungen – und damit auch nicht im Inland ansässigen Nutzern und Beteiligten Zusammenfassungen der Gestaltung wie auch der zur Meldung vorgesehenen Daten oftmals ohnehin in englischer Sprache verfasst werden müssen.

## **Zu Rz. 231: Vergabe einer Registriernummer**

Nach Rz. 231 soll einer eingegangenen Meldung keine Registriernummer zugewiesen werden, wenn der Intermediär eine Steuergestaltung in einer erneuten Meldung (z. B. für einen weiteren Nutzer) angegeben hat, für die ihm durch eine vorangegangene Meldung bereits

eine Registriernummer erteilt wurde. Diese soll dann auch in der erneuten Meldung anzugeben sein.

Der Verweis auf § 138f Abs. 5 Satz 2 und 3 AO passt an dieser Stelle jedoch nicht, da dieser den Sachverhalt regelt, dass es mehrere meldepflichtige Intermediäre für dieselbe Steuergestaltung gibt. In Rz. 231 geht es demgegenüber um die erneute Verwendung einer demselben Intermediär in einer vorangegangenen Meldung erteilten Registriernummer.

Eine Rechtsgrundlage besteht dafür nur im Fall marktfähiger Gestaltungen i. S. d. § 138h Abs. 1 AO bei der Gewinnung eines weiteren Nutzers für eine bereits gemeldete Gestaltung. Weder durch eine Rechtsgrundlage gedeckt, noch – zudem mit zunehmender Größe des Unternehmens des Intermediärs – praktikabel wäre es, wenn die Intention der Rz. 231 darin liegen sollte, Intermediäre jenseits der Fallkonstellation der marktfähigen Gestaltung dazu zu zwingen, den gesamten Mandantenbestand dahingehend zu überprüfen, ob eine insgesamt ähnliche oder mit Blick auf einzelne Teilschritte auch gleiche Steuergestaltung bereits irgend einem Mandanten irgendwann und unter Beteiligung irgendeines seiner Erfüllungsgehilfen schon einmal zur Verfügung gestellt wurde.

Petition:

Randziffer 231 ist zu überdenken und im Fall ihrer grundsätzlichen Beibehaltung auf marktfähige Gestaltungen i. S. d. § 138h Abs. 1 AO zu beschränken.

**Zu Rz. 243: Information weiterer Intermediäre**

Macht der Intermediär von seinem Wahlrecht nach § 138f Abs. 3 Satz 2 AO Gebrauch, andere ihm bekannte Intermediäre mit EU-Bezug in seiner Meldung zu benennen, muss er den benannten Intermediären nach § 138f Abs. 5 Satz 5 AO die ihm für seine Meldung erteilte Registriernummer laut Rz. 242 mitteilen. Nach Rz. 243 hat der mitteilende Intermediär den anderen Intermediären in diesem Fall auch unverzüglich darüber zu informieren, dass er die Angaben gem. § 138f Abs. 3 AO an das BZSt übermittelt hat, so dass den anderen Intermediären der Nachweis ermöglicht wird, dass ihre Mitteilungspflicht bereits durch den mitteilenden Intermediär erfüllt wurde.

Petition:

In Rz. 243 ist klarzustellen, dass die dort beschriebene Informationspflicht erfüllt ist, wenn den benannten anderen Intermediären die Offenlegungsnummer i. S. d. § 138f Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 AO mitgeteilt wurde.

### **Zu Rz. 246: Marktfähige Gestaltung**

Weder aus dem Gesetzestext noch aus dem vorliegenden Entwurf ergibt sich derzeit eindeutig, ob der Intermediär auch im Fall einer marktfähigen Gestaltung die Möglichkeit zur Verweigerung der Mitteilung der personenbezogenen Daten nach § 138f Abs. 6 AO hat.

#### Petition:

Wir bitten um entsprechende Klarstellung.

### **Zu Rz. 255: Angabe in der Steuererklärung**

Der Nutzer, der eine grenzüberschreitende Steuergestaltung verwirklicht, hat diese in der Steuererklärung für die Steuerart und den Besteuerungszeitraum oder den Besteuerungszeitpunkt, in der sich der steuerliche Vorteil der grenzüberschreitenden Steuergestaltung erstmals auswirken soll, anzugeben.

Die Ausführungen in Rz. 255 sind mit Blick auf die „mehreren Besteuerungszeitpunkte oder Besteuerungszeiträume“ missverständlich. Wenn im Einklang mit dem Gesetz die Angabe in der Erklärung für jede von der Gestaltung betroffene Steuerart gemacht werden muss, kann es sein, dass die erstmalige Verwirklichung des Steuervorteils bei den unterschiedlichen Steuerarten in unterschiedlichen Besteuerungszeitpunkten oder Besteuerungszeiträumen eintritt und daher auch die Besteuerungszeitpunkte oder Besteuerungszeiträume, für die je nach der Steuerart eine Erklärung abzugeben ist, voneinander abweichen. Eine fortlaufende Angabeverpflichtung für alle Besteuerungszeiträume-/punkte, in denen sich die Gestaltung auswirkt, hat der Gesetzgeber jedenfalls nicht geregelt; diese hätte somit keine Rechtsgrundlage.

Unklar ist zudem, wann die Angabe in der Steuererklärung erfolgen soll, wenn eine Steuergestaltung zwar meldepflichtig ist, aber nur Kennzeichen des § 138e Abs. 2 AO erfasst und kein steuerlicher Vorteil vorliegt. Diese Regelungslücke wird in der Praxis zu Unsicherheiten führen.

#### Petition:

Die Ausführungen sollten klarer gefasst werden. Vor allem sollte klargestellt werden, dass in den o. g. Fällen die Angabe der Steuergestaltung in den Steuerklärungen für die Besteuerungszeiträume oder Besteuerungszeitpunkte vorzunehmen ist, in denen die Gestaltung verwirklicht wurde bzw. der erste Schritt der Gestaltung umgesetzt worden ist.

### **Zu Rz 266 ff.: Übergangsregelungen**

Hinsichtlich der rückwirkenden Meldepflicht ist es u. E. nicht ausreichend, nur solche Fälle zu erfassen, bei denen der erste Schritt der Umsetzung nach dem 24. Juni 2018 erfolgt ist. Ob bereits längere Zeit zuvor, ggf. auch mehrere Jahre früher, eine Beratung zu der später

verwirklichten Gestaltung stattgefunden hat, wäre allenfalls mit unverhältnismäßig hohem Aufwand nachzuvollziehen.

Petition:

Zusätzlich sollte zur Voraussetzung einer Meldepflicht gemacht werden, dass der erste Beitrag des Nutzers oder Intermediärs (z. B. die Konzeption) nach einem bestimmten Datum erfolgt ist (z. B. nach dem 31. März 2018).

**Zu Rz. 267: Übergangsregeln, hier: Verzögerte Schnittstellenanbindung des BZSt**

Aus der Übergangsregelung in Rz. 267 ergibt sich, dass die Schnittstellenanbindung erst ab dem 1. August 2020 zur Verfügung stehen wird. Vor diesem Hintergrund halten wir die geplanten Nichtbeanstandungsregelungen in Rz. 267 f. für geboten und unumgänglich.

Dem BZSt kommt mindestens technisch eine zentrale Funktion im DAC6-Meldeverfahren zu. Das gilt insbesondere aus Sicht aller Sendedienstleister, die eine Verbindung zum BZSt herstellen müssen. Aus deren und aus Sicht der Meldepflichtigen ist es daher äußerst unbefriedigend, wenn über Verzögerungen in der technischen Anbindung auf Seiten des BZSt, die mit Verweis auf die Ausführungen in Rz. 267 vermutlich intern bereits bekannt sind, nicht öffentlich informiert wird. Für eine solche öffentliche Information böten sich die in Rz. 266 genannten Quellen an.

Über die in Rz. 266 genannten Quellen sollte auch offen der – bei Bedarf dann zu aktualisierende – Zeitplan publik gemacht werden, den das BZSt für seine Schnittstellenanbindung verfolgt. Ein solch transparentes Vorgehen würde es sowohl den Meldepflichtigen selbst als auch deren technischen Dienstleistern erlauben, die eigenen Pilotierungs- und Umsetzungspläne mit den Planungen des BZSt zu koordinieren. Außerdem könnte in den veröffentlichten Zeitplänen das BZSt auch über eventuelle technische und/oder inhaltliche Einschränkungen der Meldeverfahren oder über mögliche weitere Verzögerungen informieren.

Seite 33

### Zur Anlage: „White list“

Die Anlage soll dazu dienen, bestimmte Fallgruppen zu bestimmen, bei denen kein steuerlicher Vorteil anzunehmen ist. Voraussetzung dafür soll sein, dass sich der steuerliche Vorteil ausschließlich im Geltungsbereich der AO auswirkt.

### Petition:

Die Anlage ist in jedem Fall um weitere Fallgestaltungen zu erweitern. Der Fokus scheint bisher vor allem auf dem ErbStG zu liegen. Allerdings sind gerade im Unternehmenssteuerrecht einige Fälle vorgesehen, bei denen sich der steuerliche Vorteil aus einem Gesetz ergibt.

Des Weiteren sollte eine Liste für Sachverhalte erstellt werden, die unter Kennzeichen fallen, für die kein Relevanztest vorgesehen ist. Sinn und Zweck der Richtlinie bzw. des Umsetzungsgesetzes ist es u. a., „den Gesetzgeber frühzeitig über mögliche Lücken in den bestehenden Rechtsvorschriften zu informieren.“ (BR-Drs. 489/19, S. 18). Der Finanzverwaltung dürften auch bei diesen Kennzeichen Gestaltungen bekannt sein, so dass für die Finanzverwaltung bzw. den Gesetzgeber kein Mehrwert besteht, wenn diese Gestaltungen immer wieder gemeldet werden.

### **Aufzunehmende Sachverhalte**

- Aufstockung einer Beteiligung: Liegt die Beteiligungshöhe bisher unter 10 % sind die erhaltenen Dividenden aus dieser Beteiligung steuerpflichtig aufgrund § 8b Abs. 1 und 4 KStG. Wird die Beteiligung auf über 10 % aufgestockt, sind die Dividenden für Zwecke der Körperschaftsteuer in der Folge wirtschaftlich zu 95 % steuerfrei, § 8b Abs. 1, 4 und 5 KStG. Wird die Beteiligung auf über 15 % aufgestockt, sind die bezogenen Dividenden auch für Zwecke der Gewerbesteuer steuerfrei, § 9 Nr. 2a bzw. 7 GewStG.
- Auch beim Austausch eines Investors in einer bestehenden RETT-Blocker-Struktur, ohne dass sich die Beteiligungsverhältnisse der Steuerpflichtigen verändern, fehlt ein relevanter steuerlicher Vorteil, denn bei einer bestehenden RETT-Blocker-Struktur führt der Austausch eines mit 5,1 % beteiligten Steuerpflichtigen nicht dazu, dass ein neuer steuerlicher Vorteil gewährt wird. Dies gilt nicht für Fälle, in denen eine RETT-Blocker-Struktur erstmals aufgesetzt wird oder sich das Beteiligungsverhältnis in einer Weise ändert, die eine steuerbare Übertragung zur Folge hätte, diese jedoch durch eine Gestaltung umgangen würde. Dies ist in der Regel der Fall, wenn der mit 94,9 % beteiligte Steuerpflichtige ausgetauscht wird.
- Unentgeltliche Buchwertübertragungen nach § 6 Abs. 3 EStG.
- Übertragungen bzw. Überführungen von Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 EStG.
- Anträge auf Buchwertfortführungen nach dem Umwandlungssteuergesetz.
- Realteilung nach § 16 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG.



- Steuerfreiheit eines Grundstücks beim Übergang auf eine Gesamthand bzw. von einer Gesamthand §§ 5, 6 GrEStG.
- Steuervergünstigung bei Umstrukturierungen im Konzern gem. § 6a GrEStG.
- Veräußerungen von Kapitalgesellschaften durch Kapitalgesellschaften, § 8b Abs. 2 KStG.
- Nutzung von Fristen: Genannt ist das private Veräußerungsgeschäft; aufzunehmen wären auch die Behaltensregelungen im UmwStG, GrEStG, EStG. Nach der Begründung zum Regierungsentwurf (BR-Drs. 489/19, S. 26) fällt allgemein das Abwarten gesetzlicher Fristen nicht unter den Begriff der Steuergestaltung.
- Bewertungsunterschiede, die auf dem Ansatzwahlrecht der §§ 20, 24 UmwStG beruhen.
- Bildung von Bewertungseinheiten, § 5 Abs. 1a Satz 2 EStG.