

An das
Bundesministerium der Finanzen
Herrn MDg Dr. Hans-Ulrich Misera
Unterabteilungsleiter IV A
Wilhelmstr. 97
10117 Berlin
ausschließlich per E-Mail an: IVA3@bmf.bund.de

Düsseldorf, 03.04.2020

685

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e. V.

Wirtschaftsprüferhaus
Tersteegenstraße 14
40474 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00
BIC: DEUTDE33XXX
USt-ID Nummer: DE119353203

Stellungnahme

zum Entwurf eines BMF-Schreibens zur Anwendung der Vorschriften über die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen vom 02.03.2020

Sehr geehrter Herr Dr. Misera,

wir bedanken uns für die Gelegenheit zum o.g. Entwurf eines BMF-Schreibens vom 02.03.2020 eine Stellungnahme abzugeben.

Wir begrüßen den zügigen Erlass eines BMF-Schreibens, in dem Zweifelsfragen geklärt werden sollen. Gleichwohl bleiben wichtige (Detail-)Fragen hinsichtlich des Umfangs der Meldung, Verfahrensfragen und Verantwortlichkeiten unbeantwortet. Die bestehende Rechtsunsicherheit der potenziell Mitteilungspflichtigen wird dadurch nur teilweise beseitigt. Praktische Anwendungsprobleme wären - ohne weitere Ergänzungen und Anpassungen - die zwingende Folge.

Vor allem ist der Umfang der Meldepflicht weiterhin sehr weit gefasst. In der jetzigen Fassung drohen die Meldepflichten kein zielgerichtetes, effektives Mitteilungsverfahren gegen potenziell unerwünschte Steuergestaltungen zu sein. Stattdessen sind aufgrund der rechtlichen Ungewissheiten eine Vielzahl von Meldungen durch die Mitteilungspflichtigen zu erwarten.

Dieser Umstand konterkariert jedoch die Intention der EU-Änderungs-Richtlinie 2018/822 zum frühzeitigen Erkennen von unerwünschten Steuergestaltungen (beispielsweise Gewinnverlagerungen ins niedrigbesteuernde Ausland) und

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,
WP StB, Sprecher des Vorstands;
Dr. Daniela Kelm, RA LL.M.;
Melanie Sack, WP StB

Seite 2/33 zum Schreiben vom 03.04.2020 an das BMF

belastet neben den Steuerpflichtigen und ihren Beratern auch die Verwaltung mit erheblichem administrativen Aufwand.

Es ist daher dringend geboten,

- den Anwendungsbereich der Kennzeichen klarer zu definieren und inhaltlich einzuschränken,
- weitere, nicht meldepflichtige Negativ-Beispiele zu definieren und die White-List substantiell zu erweitern,
- die Verantwortlichkeiten der betroffenen Parteien klarer zu definieren und voneinander abzugrenzen und
- es den Mitteilungspflichtigen zu ermöglichen, sich durch Verfahrensbeschreibungen auf ihre Meldepflicht vorzubereiten und der zeitnahen Veröffentlichung der Datensatz- und Feldbeschreibungen.

Das vorausgeschickt, nehmen wir im Weiteren wie folgt Stellung:

Im Folgenden finden Sie unsere Anmerkungen zu den einzelnen Randnummern im Detail.

Randnummer 9 - Steuergestaltung

Die Definition der Steuergestaltung sollte dahingehend inhaltlich eingeschränkt werden, dass familienrechtliche, höchstpersönliche Handlungen des Nutzers nicht erfasst werden und mithin nicht der Meldepflicht unterliegen.

Zumindest sollte eine explizite Klarstellung aufgenommen werden, dass in diesen Fällen in der Erzielung eines Steuervorteils regelmäßig kein Hauptvorteil der Gestaltung im Sinne des § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a) AO (Relevanztest) zu sehen ist.

Die Anlage des BMF-Schreibens sollte entsprechend erweitert werden.

Die Randnummer enthält die Definition des Begriffes „Steuergestaltung“. Diese liegt bei einem „bewussten, das (reale und/oder rechtliche) Geschehen mit steuerlicher Bedeutung verändernden Schaffensprozess durch Transaktionen, Regelungen, Handlungen, Vorgänge, Vereinbarungen, Zusagen, Verpflichtungen oder ähnliche Ereignisse“ vor. Die Definition ist inhaltlich zu weit gefasst. Nach dem Wortlaut werden von ihr auch verschiedene familienrechtliche bzw. höchstpersönliche Handlungen eines Nutzers im Falle eines grenzüberschreitenden Bezugs, z.B. Eheschließung, Abschluss/Änderung eines Ehevertrages,

Seite 3/33 zum Schreiben vom 03.04.2020 an das BMF

Ehescheidung, Scheidungsvereinbarungen, Adoption, Errichtung eines Testaments bzw. Abschluss eines Erbvertrags, erfasst. Alle diese Maßnahmen haben steuerliche Auswirkungen.

Unseres Erachtens würde eine Mitteilungspflicht für die vorgenannten und ähnliche, höchstpersönliche Vorgänge jedoch unangemessen in den Kernbereich der persönlichen Freiheit eingreifen. Darüber hinaus würde die Erstreckung der Meldepflicht auf diese Handlungen zu einer unangemessenen Ausweitung der Meldefälle führen.

In der Anlage des Entwurfs sind bisher nur Güterstandsklauseln unter Nutzung von § 5 ErbStG aufgeführt.

Darüber hinaus sollte klargestellt werden, dass ein Unterlassen (beispielsweise Untätigkeit während einer Sperr- oder Behaltefrist) den Gestaltungsbegriff nicht erfüllt und damit keine Meldepflicht auslösen kann.

Die Definition sollte daher durch die explizite Aufnahme von Negativbeispielen eingeschränkt und die Anlage des BMF-Schreibens entsprechend erweitert werden.

Randnummer 13 – Bereitstellung zur Umsetzung im Sinne des § 138d Abs. 5 Nr. 1 AO

Der Bezug auf die „Bereitstellung“ ist für die Zuordnung der Nutzereigenschaft zu unbestimmt. Es sollte klargestellt werden, ob es auf die Entstehung eines Steuervorteils in der Person des Unterlagenempfängers ankommt oder nicht.

Der Anwendungsbereich sollte durch die Aufnahme von Beispielen oder einer Negativabgrenzung konkretisiert werden.

Randnummer 13 erläutert, wann eine grenzüberschreitende Steuergestaltung einem Nutzer zur Umsetzung bereitgestellt ist. Der Nutzer wird gemäß § 138d Abs. 5 Nr. 1 AO so definiert, dass ihm die erforderlichen Unterlagen und Informationen zur Verwirklichung der Steuergestaltung vorliegen. Die Formulierung steht im Einklang mit der im OECD-Report zu BEPS Action 12 gegebenen Empfehlung zum Beginn der Meldefrist. Eine Präzisierung dieser Formulierung ist jedoch erforderlich.

Vor allem in Konzernsachverhalten kann die Zuordnung der Nutzereigenschaft nach diesem Kriterium Probleme bereiten. Es bleibt zum einen offen, welchem Personenkreis die erforderlichen Unterlagen und Informationen vorgelegt werden müssen, damit ein Bereitstellen in diesem Sinne anzunehmen ist.

Seite 4/33 zum Schreiben vom 03.04.2020 an das BMF

Die Erläuterungen enthalten keine Aussage darüber, wem konkret die Gestaltung vorgelegt werden muss, damit eine Bereitstellung im Sinne des Gesetzes anzunehmen ist. Es wäre wünschenswert, dass klargestellt würde, ob die Gestaltung dem entscheidungsbefugten Organ zugehen muss oder ob eine Übersendung an einen Mitarbeiter der (Konzern-)Steuerabteilung ausreichend ist.

Es bleibt zum anderen unklar, ob das Eintreten einer steuerlichen Auswirkung oder eines Vorteils in der Person des Bereitstellungsadressaten für die Qualifizierung als Nutzer (zusätzliche) Voraussetzung und damit auch für den Beginn der Meldefrist erforderlich ist.

Die nachfolgenden Beispiele sollen dies verdeutlichen:

Beispiel:

Eine Holding beauftragt den Intermediär zur Erarbeitung eines Konzeptes für die steuergünstige Zusammenführung ihrer Urenkel-Gesellschaften in der DACH-Region. Daraus möge eine mitteilungspflichtige Steuergestaltung resultieren.

Variante 1: *Der Intermediär kommuniziert nur mit der Holding und übergibt dieser sein Konzept sowie alle Verträge.*

In diesem Fall wäre nach der obigen Definition die Holding Nutzer, obwohl bei ihr keinerlei steuerlicher Vorteil oder auch nur eine steuerliche Auswirkung eintritt, sie die Gestaltung nicht umsetzt und sogar mangels irgendeiner Handlung ihrerseits nach unserem Verständnis wohl nicht einmal Beteiligte nach Randnummer 18 des BMF-Schreibens wäre. Dies steht im Widerspruch zum Beispiel in Randnummer 51, da bei der Holding kein steuerlicher Vorteil eintreten soll.

Variante 2: *Der Intermediär hat auch Kontakt zu den Urenkelgesellschaften und übersendet auch an diese die Unterlagen.*

In diesem Fall müssten nach der obigen Definition sowohl die Holding als auch die Urenkel-Gesellschaften Nutzer sein.

Variante 3: *Die Holding gibt den Auftrag, die Abwicklung soll aber ausschließlich mit den Urenkelgesellschaften geschehen. Allein an diese werden das Konzept und die Verträge gegeben.*

Hier dürften dann nur die Urenkel-Gesellschaften Nutzer sein, für die der Intermediär eine Mitteilung machen müsste, obwohl er mit diesen in keinerlei Mandatsbeziehung steht.

Die Ausführungen in Randnummer 51 sprechen dafür, dass der Eintritt des steuerlichen Nutzens weitere Voraussetzung sein soll: Danach sind in einer

Seite 5/33 zum Schreiben vom 03.04.2020 an das BMF

Konzernstruktur die „betroffenen Konzerngesellschaften“ Nutzer, wenn bei ihnen der steuerliche Vorteil eintreten soll. Andere Konzerngesellschaften, die zwar in die Gestaltung „einbezogen“ sind, bei denen aber kein steuerlicher Vorteil eintritt, sollen danach „Beteiligte“ sein.

Nach den Erläuterungen in Randnummer 21 ist Nutzer stets die Personengesellschaft. Deren Gesellschafter seien hingegen nur Beteiligte, obwohl der Steuervorteil zumindest bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer nicht bei der Gesellschaft selbst, sondern bei den Gesellschaftern eintritt. Es bleibt danach unklar, wie im Konzernbeispiel der Randnummer 51 der Nutzer zu bestimmen wäre, wenn es sich nicht um Kapitalgesellschaften, sondern um einen Personengesellschaftskonzern handeln würde.

Eine Klarstellung wäre daher wünschenswert, inwieweit sich als Nutzer nur der qualifiziert, bei dem auch der steuerliche Vorteil eintritt.

Randnummer 18 in Verbindung mit Randnummer 51 – An der Gestaltung Beteiligte im Sinne des § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a) - d) AO

Der Kreis der „Beteiligten“ sollte dahingehend konkretisiert werden, dass klargestellt wird, welche Entscheidungskriterien im Rahmen von Konzern- und gesellschaftsrechtlichen Sachverhalten heranzuziehen sind, damit andere Konzerngesellschaften als „an der Gestaltung Beteiligte“ eingeordnet werden.

In der Randnummer 18 wird erläutert, wie der Begriff der Beteiligten zu verstehen sei. Es bleibt jedoch unklar, nach welchen Kriterien andere, auf höheren Konzernebenen befindliche Konzerngesellschaften als Beteiligte im Sinne des § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a) - d) AO einzuordnen sind.

Wir schlagen vor, den Kreis der Beteiligten auf die direkten Gesellschafter zu beschränken.

Randnummer 21 in Verbindung mit Randnummer 24 – Besonderheiten in der Rolle des Intermediärs bei Personengesellschaften und Gemeinschaften

Der Anwendungsbereich sollte durch Konkretisierung des Wortlauts der Randnummer 24 eingeschränkt werden. Ein grenzüberschreitender Bezug im Sinne des § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 AO sollte nicht lediglich aufgrund des Wohnsitzes oder Tätigkeitsortes eines Gesellschafters oder Gemeinschafters einer Personengesellschaft vorliegen, wenn der Sachverhalt ansonsten keinerlei Auslandsbezug aufweist.

Seite 6/33 zum Schreiben vom 03.04.2020 an das BMF

In Randnummer 21 wird erläutert, dass Gesellschafter oder Gemeinschaftler einer Personengesellschaft stets als Beteiligte anzusehen sind. Die grenzüberschreitenden Elemente sind daher immer erfüllt, wenn Gesellschafter oder Gemeinschaftler Wohnsitz oder Tätigkeitsort nicht im Inland haben – unabhängig davon, ob die Sachverhalte im Übrigen keinerlei Auslandsbezug aufweisen.

Randnummer 41 – Vermarkten

Der Begriff des „Vermarktens“ sollte restriktiv ausgelegt und der Anwendungsbereich durch die Aufnahme von Beispielen konkretisiert werden.

In der Randnummer 41 ist der Begriff des „Vermarktens“ definiert. Es liegt ein Vermarkten vor, sobald die grenzüberschreitende Steuergestaltung auf den Markt gebracht und dort gegenüber Dritten angeboten wird. Es bleibt offen, wann der Hinweis auf Werbematerial oder einer Website ausreicht, damit der Begriff des „Vermarktens“ erfüllt ist.

Nach Auffassung des BMF kann das Errichten einer Einkaufsgesellschaft in den Anwendungsbereich einer standardisierten Gestaltung im Sinne des § 138e Abs. 1 Nr. 2 AO fallen. Wirbt also ein Berater beispielsweise damit, dass er bei der Einrichtung einer Einkaufsgesellschaft behilflich sein könne, dann sollte – ohne Angabe eines konkreten Modells – nicht die Frist nach § 138f Abs. 2 AO ausgelöst werden. In der Folge könnte demnach nach der Auffassung des BMF eine Verpflichtung zwar bestehen, allerdings würde mangels maßgeblichen Ereignisses keine Meldepflicht ausgelöst.

Das Vermarkten sollte daher nach unserer Auffassung sehr restriktiv ausgelegt werden und der eingeschränkte Anwendungsbereich sollte im BMF-Schreiben anhand von Beispielen klar erläutert werden.

Randnummer 44 – Organisieren

Der Begriff des „Organisierens“ sollte inhaltlich konkretisiert und die widersprüchlichen Erläuterungen klargestellt werden.

In der Randnummer 44 wird definiert, wann eine Organisation einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung gegeben ist. Voraussetzung ist die „systematische Vorbereitung und Planung der Steuergestaltung, die Bereitstellung zur Nutzung und die Zurverfügungstellung für eine konkrete Verwendung.“ Der Gesetzgeber hat den Begriff des „Organisierens“ aus Art. 3 Nr. 21 AHRL übernommen. Hier ist eine Klarstellung des Begriffs im BMF-Schreiben notwendig. Die Erläuterungen sind hier nicht trennscharf:

Sie überschneiden sich inhaltlich mit der in den Randnummern 42 f. enthaltenen Tätigkeitsbeschreibung des „Konzipierens“. Es sollte klargestellt werden, dass

Seite 7/33 zum Schreiben vom 03.04.2020 an das BMF

z.B. erste unverbindliche Gespräche weder für ein Konzipieren noch für ein Organisieren ausreichend sind.

Darüber hinaus umfasst die Randnummer das „Bereitstellen zur Nutzung“, welche in den Randnummern 45 f. genannt wird.

Es sollte damit klargestellt werden, welche Tätigkeiten unter diesen Begriff zu subsumieren sind, wie z.B. Koordinationstätigkeiten eines Intermediärs bei der Konzeption und Vermarktung einer Gestaltung.

Randnummer 46 – Bereitstellen zur Nutzung

Die Formulierung der Tätigkeitsbeschreibung des „Bereitstellen zur Nutzung“ sollte inhaltlich präzisiert und von der qualifizierten Funktion der „Vermarktung“, des „Organisierens“ und der „Konzeption“ abgegrenzt werden. Es sollten nur Tätigkeiten erfasst werden, bei denen der Intermediär zur Unterstützung des vermarktenden oder konzipierenden Intermediärs die bereits entwickelte Gestaltung vorstellt und zugänglich macht.

Nach der Tätigkeitsbeschreibung der Randnummer 45 liegt eine Bereitstellung in diesem Sinne vor, wenn der Intermediär „einem potenziellen Nutzer (...) die für die Umsetzung einer bestimmten grenzüberschreitenden Steuergestaltung erforderlichen Informationen oder (Vertragsunterlagen) aushändigt oder anderweitig individuell zugänglich gemacht hat.“ In Randnummer 46 wird ausgeführt, dass die bloße Verbreitung allgemeiner Informationen den Tatbestand nicht erfüllt. Danach löst die Veröffentlichung unverbindlicher Informationen beispielsweise über Werbematerialien oder in Mandantengesprächen regelmäßig keine Meldepflicht aus, soweit der Nutzer nicht in die Lage versetzt wird, eine konkrete grenzüberschreitende Steuergestaltung zu nutzen. Im Einzelfall könnte jedoch das Kennzeichen der Vermarktung erfüllt sein.

Hier drohen in der Praxis Abgrenzungsschwierigkeiten.

Denn auch das „Konzipieren“ und das „Vermarkten“ setzen unseres Erachtens zur Auslösung einer Meldepflicht immer voraus, dass die betreffende Gestaltung einem konkreten Steuerpflichtigen zugänglich gemacht wurde. Da das „Vermarkten“ - mangels Voraussetzung, dass der Vermarkter die Gestaltung selbst konzipiert oder zur Umsetzung bereitstellt - auch die Weiterleitung der Gestaltung eines anderen Intermediärs inhaltlich umfasst, sind die Anwendungsbereiche nicht klar abgrenzbar. Das BMF stellt klar, dass ein Mandantengespräch oder Flyer für ein Bereitstellen zur Nutzung nicht ausreichen. Diese Klarstellung ist jedoch wenig hilfreich, wenn sie sich nicht ebenfalls auf das Vermarkten oder Organisieren bezieht.

Seite 8/33 zum Schreiben vom 03.04.2020 an das BMF

Wir schlagen daher vor, die Tätigkeit nur auf die Fälle der Unterstützung des vermarktenden oder konzipierenden Intermediärs zur Vorstellung oder des individuellen Zurverfügungstellens zu begrenzen.

Randnummer 47 – Verwalten der Umsetzung

Es sollte der sachliche und zeitliche Anwendungsbereich des „Verwaltens der Umsetzung“ durch die Aufnahme von Beispielen konkretisiert werden.

Das BMF erläutert in Randnummer 47, dass die verantwortliche Leitung der konkreten Umsetzung der Steuergestaltung unter diese Tätigkeit fällt. Aus den Erläuterungen des Entwurfsschreiben ergibt sich nicht, welche Leistungen von dem Betätigungsbegriff konkret erfasst werden.

Es wäre beispielsweise hilfreich klarzustellen, dass das bloße Erstellen einer Steuererklärung durch einen Angehörigen der steuerberatenden Berufe oder die Prüfung eines Jahresabschlusses durch einen Wirtschaftsprüfer, ungeachtet dessen, ob diese Person von einer eventuell darin enthaltenen grenzüberschreitenden mitteilungspflichtigen Steuererklärung wusste oder wissen musste, nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht von dem Anwendungsbereich dieser Tätigkeit erfasst wird. Ein Berater, der an der Konzeption nicht beteiligt ist und erst im Zeitpunkt der Erstellung der Steuererklärung oder der Prüfung des Jahresabschlusses vom Sachverhalt erfährt, muss diese sicherlich richtig rechtlich würdigen und (z.B. in der Steuererklärung oder im Prüfungsbericht) verarbeiten. Es wäre jedoch nicht zielführend, auch diese Berater zu einer Mitteilung zu verpflichten. Denn eine Mitteilungspflicht trifft bereits Intermediär oder Nutzer, die die Gestaltung entwerfen, zu einem regelmäßig deutlich früheren Zeitpunkt, so dass das Ziel des Richtlinien-/ Gesetzgebers, frühzeitig über grenzüberschreitende Steuergestaltungen informiert zu werden, um einlenken zu können, bereits erreicht sein sollte.

Ein „Verwalten“ in diesem Sinne müsste auch angesichts der englischen Richtlinienfassung (Art. 3 Nr. 21 Richtlinie (EU) 2011/16 aktueller Fassung (im Folgenden: AHRL), „manages the implementation“) ein aktives Tätigwerden mit einer gewissen, durch das Auftragsverhältnis vorgegebenen Entscheidungskompetenz voraussetzen. Soweit der Steuerpflichtige lediglich Anweisung des Unternehmens befolgt und die Umsetzung einer Gestaltung überwacht, sollte eine Verwaltung ausgeschlossen sein.

Ferner erfordert die Tätigkeit nach dem Gesetzeswortlaut eine Umsetzung durch Dritte, deren Tätigkeiten durch den Intermediär verwaltet werden. Soweit die Steuergestaltung daher lediglich durch den Intermediär selbst verwaltet wird,

Seite 9/33 zum Schreiben vom 03.04.2020 an das BMF

stellt dies keine für den Intermediärsbegriff konstitutive Tätigkeit im Sinne des § 138d Abs. 1 AO dar.

Randnummer 48 und 49 – Abgrenzung zwischen Intermediär und anderen Beteiligten

Es sollte der Anwendungsbereich durch die Aufnahme eines klarstellenden Beispiels konkretisiert und vor allem klargestellt werden, wie die Formulierungen „alle vorliegenden relevanten Fakten“ und „einschlägiges Fachwissen“ auszulegen sind.

Die beiden Randnummern enthalten Regelungen zur Abgrenzung der Intermediärsstellung von den anderen an der Gestaltung Beteiligten. Danach ist nicht als Intermediär einzuordnen, wer nach allen vorliegenden relevanten Fakten weder weiß noch objektiv erkennen konnte, dass für den (potentiellen) Nutzer einer der Hauptvorteile die Erzielung eines steuerlichen Vorteils ist. Die Formulierung „alle vorliegenden relevanten Fakten“ ist zu unbestimmt und führt zu Abgrenzungsschwierigkeiten. Fraglich ist, was unter diesen Begriff zu subsumieren ist. Wir gehen davon aus, dass alle Sachverhaltsinformationen vorliegen müssen, die Bedeutung für die Meldepflicht haben und die erforderlich sind, die Meldepflicht nach den deutschen Vorschriften umfassend und abschließend zu prüfen.

Im Hinblick auf die Tätigkeit des „Verwaltens der Umsetzung“ sollte klargestellt werden, dass die zugrunde liegende Leistung steuerlicher Natur sein muss, um Personengruppen eindeutig auszuschließen, die keine ausreichenden steuerlichen Kenntnisse besitzen.

Randnummer 50 – Erfüllungsgehilfen

Es ist eine Klarstellung des Anwendungsbereichs erforderlich.

Nach den Ausführungen in der Randnummer 50 muss sich der Intermediär die Tätigkeiten seiner Erfüllungsgehilfen (§ 278 BGB) zurechnen lassen. Es wird bisher nur die Behandlung von Erfüllungsgehilfen geregelt. Es muss aufgrund der belastenden Regelungen eindeutig sein, wer für die Meldung (primär und sekundär) zuständig ist. Die Erläuterungen des Entwurfs des BMF-Schreibens behandeln einige für die Praxis (bei gesellschaftsrechtlichen Strukturen oder Konzernverhältnissen) relevante Konstellationen bislang nicht. So sind bislang die Fälle der Unterbeauftragung eines Intermediärs durch einen „Hauptintermediär“ nicht ausreichend berücksichtigt, soweit die Schwelle des „Hilfsintermediärs“ überschritten wird.

Seite 10/33 zum Schreiben vom 03.04.2020 an das BMF

Offen ist insbesondere, ob es für einen unterbeauftragen Intermediär ausschließlich auf das Auftragsverhältnis der Intermediäre ankommt oder auch auf den Mandanten als Nutzer abzustellen ist.

Es sollte erläutert werden,

- wie Kettenauftragsverhältnisse zu beurteilen sind,
- wer meldepflichtig ist, wenn der Auftrag mit einer inländischen Gesellschaft besteht, die Beratungsleistung aber an eine ausländische (Konzern-)Gesellschaft erfolgt oder von dieser genutzt wird und
- ob bei einer Unterbeauftragung stets der Auftraggeber Intermediär ist.

Randnummer 69 – Partieller Übergang der Mitteilungspflicht

Wir regen an, Hinweise aufzunehmen, wie der Begriff des „Auftragsdatenübermittlers“ konkret auszulegen ist. Außerdem sollte ein Vertrauenstatbestand bezüglich der Vollständigkeit und Richtigkeit der Meldung aufgenommen werden.

In Randnummer 69 ist geregelt, dass die Pflicht zur Mitteilung der in § 138 f. Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 und 4 bis 9 AO genannten (abstrakten) Angaben auch dann nicht auf den Nutzer übergeht, wenn dieser alle Angaben entsprechend der Vereinbarung mit dem Intermediär an das BZSt meldet. Der Nutzer ist in diesen Fällen als Auftragsdatenübermittler des Intermediärs gemäß § 138f Abs. 6 Satz 5 AO tätig.

Es fehlen jedoch Ausführungen darüber,

- welche Rechtsstellung der Auftragsdatenübermittler hat,
- welche Konsequenzen die Auftragsdatenübermittlung für den Übermittler und den Auftraggeber beispielsweise bei unrichtiger oder verspäteter Meldung haben,
- unter welchen Voraussetzungen der Auftraggeber auf die Richtigkeit und Vollständigkeit der Meldung des Auftragsdatenübermittlers vertrauen kann.

Randnummer 85 ff. – Parallele Mitteilungspflicht mehrerer Intermediäre

Es sollte der Anwendungsbereich durch Konkretisierung des Rangverhältnisses bei konkurrierenden Meldeverpflichtungen und Einführung einer alternativen Nachweismöglichkeit einer bereits erfolgten Meldung eines anderen Meldepflichtigen klargestellt werden. Außerdem sollte ein Vertrauenstatbestand eingeführt werden.

Seite 11/33 zum Schreiben vom 03.04.2020 an das BMF

In den Randnummern 85 ff. ist die Mitteilungspflicht mehrerer Intermediäre wegen derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung geregelt. Um Mehrfachmeldungen zu vermeiden, hat der Gesetzgeber eine Befreiungsmöglichkeit vorgesehen, soweit der potenziell meldepflichtige Intermediär nachweisen kann, dass die Meldung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung durch einen anderen Intermediär bereits erfolgt ist. Die - grundsätzlich zu begrüßende - Regelung kann ihr Ziel, eine Mehrfachmeldung möglichst zu vermeiden, in der Praxis aufgrund der kurzen Meldefrist und potenziell entgegenstehenden Verfahrenshindernisse voraussichtlich nicht erreichen.

Die Anwendung des § 138f Abs. 9 Satz 2 AO setzt voraus, dass die (für dieselbe Steuergestaltung meldepflichtigen) Intermediäre Kenntnis voneinander haben. Wegen der knappen Meldefrist von 30 Tagen ist es nach unserer Auffassung nicht realistisch, dass sich verschiedene Intermediäre - unter Einbeziehung der Nutzer und Beteiligten - koordinieren, um sicherzustellen, dass nur einer von ihnen meldet und die anderen sich dann auf eine Befreiung durch die bereits erfolgte Mitteilung berufen können. Es ist darüber hinaus - nach den Erfahrungen mit der Meldepflicht in Polen - nicht zu erwarten, dass die für die Befreiung notwendige Registrier- und Offenlegungsnummer in dem Meldezeitraum überhaupt erteilt wird. Auch in Deutschland ist nicht die automatische Vergabe bei Hochladen im BOP des BZSt vorgesehen, sondern die Zuteilung der erforderlichen Nummern an den Erstmelder wird wohl erst später bekanntgegeben. Intermediäre, die sich auf eine befreiende Mitteilung eines anderen Intermediärs berufen wollen, laufen daher längere Zeit Gefahr, ihre eigene Meldefrist zu versäumen, ohne gleichzeitig ihre Befreiung nachweisen zu können. Die Strafbewehrung einer Nicht- oder Falschmeldung wird viele Intermediäre dazu veranlassen, die Befreiungsregelung nicht in Anspruch zu nehmen und ohne Zuzuwarten ihre Meldung zu übermitteln. Die Regelung würde somit faktisch leerlaufen. Die Folge wäre eine inflationäre Meldeflut ohne Erkenntnisgewinn für die Finanzverwaltung.

Es sollte daher eine alternative Nachweismöglichkeit für die Übergangszeit bis zur Erteilung der Registrier- und Offenlegungsnummer zugelassen werden. Anbieten könnte sich die Vorlage des Übermittlungsprotokolls des erstmeldenden Intermediärs im Portal der jeweils zuständigen EU-Behörde oder die Angabepflicht einer individuell zu vergebenden Transferrnummer bei erfolgreicher Übermittlung des Datensatzes an das BZSt.

Seite 12/33 zum Schreiben vom 03.04.2020 an das BMF

Randnummer 89 – Namensnennung des sich auf die Befreiung berufenden Intermediärs

Die Anforderung der Namensnennung sollte gestrichen werden.

Eine weitere Erschwernis stellt die in Randnummer 89 enthaltene Anforderung dar, dass Intermediäre, die sich auf die befreiende Wirkung einer Mitteilung eines anderen Intermediärs berufen wollen, in der befreienden Mitteilung genannt werden müssen. Diese Voraussetzung hat keine Grundlage im Gesetz oder in der Gesetzesbegründung und ist daher ersatzlos zu streichen. Sie schränkt die Berufung auf die befreiende Wirkung und das Wahlrecht zur Angabe anderer Intermediäre ohne rechtliche Begründung ein.

Randnummer 96 – Relevanztest i. S. d. § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst.

a) AO – Anführen überwiegend außersteuerlicher Gründe

Die implizierte Nachweispflicht des Mitteilungspflichtigen, dass aus der Gestaltung kein Steuervorteil resultiert, hat keine Grundlage im Gesetz und sollte daher gestrichen werden.

In Randnummer 96 ist geregelt, dass der Relevanztest dann nicht erfüllt ist, wenn der Mitteilungspflichtige nachweist, dass derart überwiegende außersteuerliche (insbesondere wirtschaftliche) Gründe für die konkrete Strukturierung vorliegen, sodass der steuerliche Vorteil in den Hintergrund rückt. Das BMF scheint somit davon auszugehen, dass der Mitteilungspflichtige das Vorliegen überwiegend außersteuerlicher Gründe nachzuweisen hat, damit der Relevanztest nicht erfüllt ist.

Die Bejahung des Relevanztestes gehört zu den positiven Tatbestandsvoraussetzungen für eine Mitteilungspflicht. Das BMF scheint jedoch – auch ausweislich der vorläufigen Feldbeschreibung für die elektronische Mitteilung - davon auszugehen, dass der Mitteilungspflichtige seinerseits das Vorliegen außersteuerlicher Gründe nachweisen muss. In Feld „dac6de:MainBenefitTest“ wird ein „Steuervorteil“ abgefragt und nicht etwa die vollständige Erfüllung des Relevanztestes. Das BMF regelt eine implizierte Nachweispflicht, die keine Grundlage im Gesetz hat. Die gesetzliche Beweislastregel, dass jeder Beteiligte das für ihn Positive nachzuweisen hat, bliebe in nicht sachgerechter Weise unberücksichtigt. Denn es obliegt der Finanzverwaltung, den Nachweis des Vorliegens der Tatbestandsvoraussetzungen zu führen.

Die in Randnummer 96 enthaltene Nachweispflicht sollte daher aufgegeben werden.

Seite 13/33 zum Schreiben vom 03.04.2020 an das BMF

Randnummer 107 – Qualifizierte Vertraulichkeitsklauseln

Es sollte klargestellt werden, dass das Kriterium ausschließlich vertragliche Vertraulichkeitsklauseln betrifft, nicht aber etwaige einseitige Disclaimer, die im Vorlagen-Layout von Präsentationen oder in Mandantenvereinbarungen zur Vermeidung der Dritthaftung standardmäßig enthalten sind. Gleiches gilt für gesetzliche Vertraulichkeitspflichten (z.B. nach WpHG).

Zudem regen wir die Aufnahme einer Übergangsregel für den Rückwirkungszeitraum an, dass eine Meldepflicht nicht besteht, wenn bis zum 01.07.2020 der Intermediär gegenüber anderen Intermediären und der Finanzverwaltung eine Verzichtserklärung hinsichtlich der Anwendung der Vertraulichkeitsklausel abgibt.

Das BMF hat in Randnummer 107 ausgeführt, wann eine Vertraulichkeitsklausel das Kennzeichen des § 138e Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a AO erfüllt.

Es ist zu begrüßen, dass nach Randnummer 105 gesetzliche und standesrechtliche Verschwiegenheitspflichten (und damit auch die AAB) explizit aus dem Anwendungsbereich des Kennzeichens ausgenommen sind.

Die Erläuterungen betreffen neben (standard-)vertraglichen Vertraulichkeitsklauseln in Beratungsverträgen auch beispielsweise einseitige Disclaimer in Layoutvorlagen für Präsentationen.

Die meisten Intermediäre haben Klauseln standardmäßig in ihre Auftragsbedingungen aufgenommen, die eine Weitergabe aller Arbeitsergebnisse an Dritte von der Zustimmung des Intermediärs abhängig machen. Solche Klauseln wurden von Rechtsabteilungen entworfen, um eine nicht genehmigte Nutzung der Informationen in einem Prospekt, in einem Due Diligence-Bericht oder ähnlichem zu unterbinden. In diesen Fällen geht es ausschließlich um eine zivilrechtliche Haftungsbeschränkung, d.h. die Vermeidung von Dritthaftung bei Weitergabe. Solchen Klauseln fehlt oft jeder steuerliche Hintergrund. Die Zustimmung zur Weitergabe wird regelmäßig erteilt, wenn der Dritte eine Haftungsvereinbarung, oftmals mit Haftungsbeschränkung analog dem Mandatsvertrag, unterschreibt.

Wir gehen davon aus, dass weder die (standard-)vertraglichen Vertraulichkeitsklauseln in Beratungsverträgen noch die einseitigen Disclaimer auf Präsentationsunterlagen (einschließlich derer für Akquisitionsvorhaben) unter den Begriff der qualifizierten Vertraulichkeitsklausel zu subsumieren sind. Eine entsprechende Klarstellung wäre hilfreich.

Seite 14/33 zum Schreiben vom 03.04.2020 an das BMF

Nach der Gesetzesbegründung (BR-Drs. 489/19; S. 30) wird u.a. ausgeführt, dass nur eine Vertraulichkeitsklausel gegenüber anderen, auch von der Mitteilungspflicht beteiligten Intermediären, schädlich in diesem Sinne sei. Das BMF hat eine verschärfende Formulierung in Randnummer 107 gewählt, indem es vorgibt, dass die Verwendung des Begriffs „Dritte“ in der Klausel schädlich sein soll, es sei denn andere meldepflichtige Intermediäre und die Finanzverwaltung sind explizit ausgenommen. Diese Verschärfung ist durch den eindeutigen Gesetzeswortlaut („gegenüber anderen Intermediären oder den Finanzbehörden“) nicht gedeckt. Außerdem sollen Vertraulichkeitsklauseln unschädlich sein, die die Offenlegung gegenüber weiteren, nicht potenziell für die grenzüberschreitende Steuergestaltung mitteilungspflichtigen Intermediären untersagen. Das Administrieren dieser Vorgaben in der Praxis setzt die Kenntnis über andere potenziell Mitteilungspflichtige bei Vertragsschluss voraus und kann faktisch nur durch die Aufnahme einer abstrakten Formulierung gelöst werden. Dieses wird zu Anwendungsproblemen in der Praxis führen.

Für die Zukunft kann man derartige Klauseln entsprechend anpassen. Für den Rückwirkungszeitraum ab 25.06.2018 bedeutet dies jedoch, dass sämtliche grenzüberschreitenden Steuergestaltungen, für die eine entsprechende Vertraulichkeitsklausel besteht, allein wegen dieser Mandatsvereinbarung mitteilungspflichtig werden. Dieses lässt sich nicht mit der Intention der gezielten Aufdeckung von unerwünschten Steuergestaltungen vereinbaren, sondern erfasst in weit überschießender Art und Weise faktisch alle bestehenden Gestaltungsverträge (bei Dauermandaten). Vor allem für den Rückwirkungszeitraum wird der Mitteilungspflichtige durch die Regelung ungebührlich belastet.

Wir regen daher an, aus Vereinfachungsgründen und zur Eindämmung des Meldeaufkommens eine Übergangsregelung dahingehend zu treffen, dass eine Mitteilungspflicht nicht besteht, wenn die fragliche Regelung bis zum 01.07.2020 aufgehoben bzw. angepasst wird (bei Dauermandaten) bzw. bis dahin seitens des Intermediärs auf eine Anwendung gegenüber anderen, potentiell meldepflichtigen Intermediären und der Finanzverwaltung einseitig verzichtet wird.

Randnummer 109 ff. – Standardisierte Dokumentation oder Struktur

Der Anwendungsbereich muss eingegrenzt und inhaltlich durch das Einfügen abstrakter Beispiele konkretisiert werden.

Es muss eine Erweiterung der sog. White List erfolgen.

In den Randnummern 109 ff. führt das BMF aus, wann aufgrund ihrer Dokumentation oder Struktur Gestaltungen vorliegen, die in einer Vielzahl weiterer Fälle in im Wesentlichen gleicher Weise eingesetzt werden können

Seite 15/33 zum Schreiben vom 03.04.2020 an das BMF

(Standardisierung). Die verwendeten Formulierungen sind zu ungenau und sind daher nicht umsetzbar.

Grundsätzlich begrüßen wir die Aufnahme eines Katalogs von Negativbeispielen (Randnummer 118). Fraglich ist jedoch, was unter „formulärmäßig“ und „isolierter Verwendung“ oder ungewöhnlicher Ausgestaltung konkret zu verstehen ist. Es sollten daher Abgrenzungshilfen in Form abstrakter Beispiele aufgenommen werden. Das Merkmal muss eng ausgelegt werden.

Es besteht zur Vermeidung einer überbordenden Meldepflicht ebenfalls Präzisionsbedarf dahingehend, was unter einer „standardisierten Dokumentation“ bzw. einer „standardisierten Struktur“ zu verstehen ist. Es sollte außerdem präzisiert werden, wann eine Anpassung der Dokumentation bzw. der Struktur „wesentlich“ ist und daher keine Standardisierung vorliegt. Es sollten weitere, abgrenzende Negativbeispiele aufgenommen werden (z.B. Debt-Push-Down Vorgänge).

Zudem ist unklar, wie die Rückausnahme der Randnummer 119 auszulegen ist. Es bleibt - mangels konkreter Beispiele oder Auslegungshilfen - unklar, was unter „ungewöhnliche“ Ausgestaltung und „(Teil-)Schritte“ fällt. Eine Klarstellung wäre wünschenswert, wann z.B. die Gründung einer Finanzierungsgesellschaft keine standardisierte Gestaltung ist (unabhängig vom Main Benefit Test), wo doch die Gründung von Gesellschaften regelmäßig nicht unter eine standardisierte Dokumentation fallen soll (Randnummer 118).

Es ist nach der Begründung des Gesetzesentwurfs anzunehmen, dass unter diese Formulierung Vertragswerke fallen, die standardisiert, d.h. ohne jegliche Anpassungen an den Einzelfall, für die Steuerpflichtigen „unterschriftsreif“ vorbereitet sind. Gleichwohl bedarf es zur Begrenzung der Meldepflicht zielgerichteter Ausnahmen für in der Praxis übliche Vorgänge.

Teilweise werden Strukturen bereits durch die Finanzverwaltung vorgegeben. So könnte, wenn beispielsweise bei Gründung einer Vertriebsgesellschaft unter Hinweis auf Tz. 2.2.3. der Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen (sog. Verwaltungsgrundsätze, BMF-Schreiben vom 23. Februar 1983, BStBl. 1983 I 218)) die Wiederverkaufsmethode oder unter Verweis auf Tz. 2.2.4. bei einer Dienstleistungsgesellschaft die Kostenaufschlagsmethode vorgeschlagen wird, dieses bereits als standardisierte Dokumentation oder Struktur der Gestaltung ausgelegt werden. Nach dem Sinn und Zweck der Regelung ist hier aber gar keine Steuerersparnis, sondern nur eine Einhaltung gesetzlicher Vorschriften im Fokus. Da inzwischen fast alle Staaten niedrigere Steuersätze haben als die Bundesrepublik Deutschland, geht ein solcher Sachverhalt fast immer auch mit einem

Seite 16/33 zum Schreiben vom 03.04.2020 an das BMF

Steuervorteil einher. Ab wann der steuerliche Vorteil dann nicht mehr als ein „Hauptvorteil“ anzusehen ist, ist im höchsten Maße subjektiv und letztendlich eine Beweislastfrage. Eine Meldung aller Verrechnungspreisgestaltungen wäre mit einem unverhältnismäßigen Aufwand verbunden. Fraglich wäre, ob diese Datenmengen überhaupt noch sinnvoll ausgewertet werden könnten und die Finanzverwaltung damit aus ihnen den intendierten Erkenntnisgewinn erreichen könnte.

Es ist zutreffend, die Entsendung von Mitarbeitern in den Negativkatalog der Randnummer 118 aufzunehmen. Nach unserer Auffassung sollte sie jedoch in keinem Fall - auch nicht bei einer nicht-isolierten Verwendung - eine Meldepflicht begründen und daher auch nicht unter eines der anderen Kennzeichen (beispielsweise: unter die Umwandlung von steuerpflichtigen in steuerfreie Einkünfte nach § 138e Abs. 1 Nr. 3 AO) fallen. Im Normalfall ist die Entsendung von Mitarbeitern aufgrund eines Mangels an geeigneten Fachkräften im Tätigkeitsland notwendig und für den Mitteilungspflichtigen (Arbeitgeber) daher unumgänglich. Zudem tritt der steuerpflichtige Vorteil nicht auf Ebene des entsendenden Mitteilungspflichtigen, sondern - wegen der Steuerbefreiung - auf Ebene des entsandten Arbeitnehmers auf.

Die Regelung sollte restriktiver ausgelegt und nicht jegliche Einschränkung dem Relevanztest überlassen werden. Im Rahmen eines Tax-Compliance-Management-Systems (TCMS) müsste sonst jeder Sachverhalt erst identifiziert und der Ausschluss über der Relevanztest dokumentiert werden.

Der Ausnahmekatalog der Randnummer 118 und die sog. White-List sind daher nicht umfassend genug und werden der erklärten Intention des Gesetzgebers nicht gerecht, zielgerichtet gegen unerwünschte Steuergestaltungen vorgehen zu wollen. Vielmehr wird es aufgrund der Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe zu einer Vielzahl, nicht mehr vernünftig auswertbaren Meldungen kommen. So dürfen z.B. Fälle, die unter das deutsche Umwandlungssteuergesetz fallen, regelmäßig keine Meldepflichten auslösen, da die Voraussetzungen auch bezüglich ausländischer Gesellschafter gesetzlich geregelt sind.

Randnummer 120 ff. – Verclusterwerb

Der Anwendungsbereich ist zu weit gefasst. Er sollte inhaltlich konkretisiert und eingegrenzt werden.

Nach den Ausführungen des BMF in den Randnummern 120 ff. handelt es sich um Gestaltungen, in denen Beteiligte unangemessene, rechtliche Schritte unternehmen, um ein verlustbringendes Unternehmen zu erwerben und die Verluste – nach Beendigung der Haupttätigkeit des erworbenen Unternehmens – nutzen,

Seite 17/33 zum Schreiben vom 03.04.2020 an das BMF

um die Steuerbelastung zu verringern. Die Ausführungen zum Kennzeichen des Verlusterwerbs und der „unangemessenen“ Verlustnutzung sind inhaltlich durch die Verwendung einer Vielzahl unbestimmter Rechtsbegriffe zu unbestimmt und bedürfen weiterer Konkretisierung.

Unklar bleibt:

- Welche Fälle sollen konkret unangemessen in diesem Sinne sein (Randnummer 127 beschreibt diese nur abstrakt)?
- Werden durch den Begriff des Erwerbs auch Umstrukturierungen (bspw. Anwachsung, Verschmelzung) erfasst?
- Was bedeutet in diesem Zusammenhang konkret Aufgabe der Haupttätigkeit?

Zu begrüßen ist die Klarstellung in Randnummer 121, wonach der potenzielle Anwendungsbereich des Kennzeichens eröffnet ist, wenn der Anteilserwerb derart erfolgt, dass der Erwerber – allein oder zusammen mit nahestehenden Personen – die weiteren Schritte veranlassen und durchsetzen kann. Dieses setzt mindestens eine Stimmrechtsmehrheit voraus. Das BMF hat den Begriff des „Erwerbs“ eines Verlustunternehmens gleichwohl ansonsten nicht ausreichend definiert oder klargestellt, sodass wir hier Erweiterungen anregen.

Ob auch die erworbene Verlustgesellschaft zu den an der Gestaltung Beteiligten zählt, etwa, weil sie ihre Haupttätigkeit aufgibt, ist hingegen weiter fraglich. Die Formulierungen in Randnummer 120 und 124 sind insoweit widersprüchlich und klarzustellen.

Aus der gewählten Formulierung in der Randnummer 120 ließe sich schlussfolgern, dass alle (geplanten) drei Schritte von einem der Beteiligten unternommen werden. Folglich kann es sich bei diesem Beteiligten nur um den Erwerber handeln, der sodann auch die Nichtfortführung der bisherigen Haupttätigkeit bewirken muss. In Randnummer 124 heißt es jedoch, dass eine Beendigung der Haupttätigkeit **vor** dem Erwerb (auch) den Begriff des Tatbestandsmerkmals erfüllt. Danach könnte bereits der Alteigentümer die Haupttätigkeit einstellen oder ändern.

Weiterhin bleibt unklar, ob und in welchem Umfang Sachverhalte, die unter den Spezialnormen des §§ 8c, 8d KStG zu einem Erhalt der Verluste in Deutschland führen, meldepflichtig sind. Nach der Begründung des Gesetzesentwurfs sollten solche Erwerbe nicht meldepflichtig sein, bei denen keine Verlustnutzung aufgrund von §§ 8c, 8d KStG erfolgt.

Seite 18/33 zum Schreiben vom 03.04.2020 an das BMF

So wird etwa der Erwerb einer Verlustgesellschaft und deren Fortführung mit einer neuen Geschäftstätigkeit unter Weiternutzung der Verluste vom deutschen Steuerrecht hingenommen, sofern der Erwerb unter die Konzernklausel des § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG fällt.

Ungeklärt bleibt daher, ob eine meldepflichtige Gestaltung vorliegt, wenn bestehende Verlustvorträge nach dem Erwerb beispielsweise aufgrund der Regelungen in § 8c Abs. 1 Sätze 4 ff. KStG weiter genutzt werden können. Nach unserer Auffassung sollten diese nicht unter die Meldepflicht fallen, da die Verlustnutzung gesetzlich zugelassen ist und damit keine „unangemessene Verlustnutzung“ darstellt. Wir regen daher einen klarstellenden Hinweis an.

Auch geht die Erfassung von Unternehmen mit „laufenden Verlusten“ oder „stillen Lasten“ in Randnummer 122 u.E. zu weit. Es sollte zumindest klargestellt werden, dass die erfassten Verluste bzw. stille Lasten in einem engen inhaltlichen Zusammenhang mit der zu beendenden Haupttätigkeit stehen müssen.

Randnummer 124 – Beendigung der Haupttätigkeit

Die Einstellung der Haupttätigkeit durch den Alteigentümer vor Erwerb ist zu streichen.

Randnummer 124 regelt, dass die Beendigung der Haupttätigkeit vor oder nach dem Erwerb des verlustbringenden Unternehmens zwingende Voraussetzung sei. Von der Mitteilungspflicht erfasst werden soll - nach der Formulierung des BMF - daher auch der Fall, dass die Beendigung der Haupttätigkeit vor dem Erwerb des verlustbringenden Unternehmens erfolgt. Diese Erweiterung der Meldepflicht lässt sich mit dem Wortlaut der Gesetzesnorm des § 138e Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a AO nicht vereinbaren, wonach (derselbe) „an der Gestaltung Beteiligte [...] Schritte unternimmt, um ein verlustbringendes Unternehmen [...] zu erwerben [und] die Haupttätigkeit dieses Unternehmens zu beenden“. Die Gesetzesformulierung impliziert eine aktive Handlung des Erwerbers.

Es sollte klarstellend aufgenommen werden, dass der Erwerb einer gewerbsmäßig gegründeten Mantelgesellschaft mit einem geringen Verlust aus den Gründungskosten, auf die im Anschluss operatives Geschäft übertragen wird, nicht mitteilungsspflichtig ist. Ebenfalls sollte klarstellend aufgenommen werden, dass eine Beendigung der Tätigkeit nach einer missglückten Sanierung zu keiner Mitteilungspflicht führen kann.

Wir weisen zudem darauf hin, dass es „mehr als 50%“ heißen müsste, damit eine Haupttätigkeit vorliegt.

Seite 19/33 zum Schreiben vom 03.04.2020 an das BMF

Randnummer 125 – Verlustnutzung

Die implizierte Nachweispflicht des Mitteilungspflichtigen, dass aus der Gestaltung kein Steuervorteil resultiert, beinhaltet keine Rechtsgrundlage und sollte daher gestrichen werden.

In der Randnummer 125 sind Fälle aufgeführt, die das Tatbestandsmerkmal der Verlustnutzung erfüllen sollen. Nach Satz 2 ist das Merkmal erfüllt, wenn keine wirtschaftlichen Gründe für die Verlustnutzung vorliegen. Wir verweisen auf die Ausführungen zu Randnummer 96, wonach entsprechend der gesetzlichen Beweislastregelung die Finanzverwaltung die gezielte Nutzung der Steuergestaltung zur Steuervermeidung beweisen muss. Die durch das BMF aufgenommene „Exkulpationsklausel“, wonach der Mitteilungspflichtige widerlegen muss, dass die Gestaltung und die Verlustnutzung der Verringerung seiner Steuerbelastung dient, steht dazu im Widerspruch und sollte daher gestrichen werden.

Randnummer 129 ff. – Einkünfteumwandlung

Der Anwendungsbereich sollte eingegrenzt und durch abstrakte Beispiele erläutert werden. Vor allem sollte explizit klargestellt werden, dass das Neuaufsetzen steueroptimierter Strukturen nicht unter das Kennzeichen gefasst wird.

Das BMF führt in den Randnummern 129 ff. aus, dass eine mitteilungspflichtige Steuergestaltung auch vorliege, wenn die Einkünfte in niedriger besteuerte, in nicht steuerbare oder in steuerfreie Einnahmen oder Einkünfte umgewandelt werden. Nach den Erläuterungen des BMF ist der im Gesetzeswortlaut verwendete Begriff der „Umwandlung“ als „Umqualifizierung von Einkünften“ zu deuten.

Unseres Erachtens bedarf es dennoch einer Präzisierung und Konkretisierung des Anwendungsbereichs. Es sollte dabei der Sinn und Zweck der Richtlinie berücksichtigt werden, wonach Ziel der Mitteilungspflicht ist, etwaige unerwünschte Steuergestaltungen frühzeitig zu identifizieren. Es sollen gerade nicht jegliche Transaktionen einer Meldepflicht unterworfen werden, die zu von den Mitgliedsstaaten gewährten (und häufig auch systematisch begründbaren) Steuerbefreiungen führen.

Es sollten daher Sachverhalte keine Mitteilungspflicht auslösen, bei denen

- eine Umwandlung innerhalb derselben Einkunftsart von steuerpflichtigen Einkünften in steuerbefreite Einkünfte (beispielsweise durch Überschreiten der Beteiligungsgrenze des § 8b Abs. 1 S. 1 KStG im Rahmen der Aufstockung der Beteiligungsquote) erfolgt,

Seite 20/33 zum Schreiben vom 03.04.2020 an das BMF

- sich lediglich systemimmanente Steuervorteile durch die Gestaltung realisieren,
- im Rahmen von grenzüberschreitenden Einlagen-/Einbringungsleistungen nicht konkret absehbar ist, dass es zur Erzielung von niedrig besteuerten oder steuerbefreiten Einkünften kommt (beispielsweise aufgrund der Anlageform des eingelegten Betrages oder einer bestehenden Verlustsituation der aufnehmenden Gesellschaft) und
- die Umqualifizierung ausschließlich im Inland erfolgt und Auswirkungen im Ausland hat, soweit es den inländischen Berater betrifft. Dieser wird bereits aus Haftungsgesichtspunkten regelmäßig nicht die Beratung für die Folgen im Ausland übernehmen. Es kann im Ergebnis nicht vorausgesetzt werden, dass der inländische Berater zwangsläufig die eintretenden Folgen der Gestaltung kennen oder erkennen müsste, sodass keine Mitteilungspflicht bestehen sollte.

Weiterhin sollte klargestellt werden, dass eine Umqualifizierung nicht bereits dadurch gegeben ist, dass sich die Art der Einkünfte gem. § 2 Abs. 1 EStG ändert (also z.B. Wechsel der Einkünfte aus Gewerbebetrieb hin zu Einkünften aus Vermögensverwaltung in Folge der Änderung der Art der Tätigkeit).

Die Erläuterungen legen außerdem die Annahme nahe, dass das Kennzeichen „Einkünfteumwandlung“ nur greift, wenn etwas bisher Vorhandenes tatsächlich geändert wird. Wir gehen daher davon aus, dass „Neugestaltungen“ mangels Vorliegens von „ursprünglichen höher besteuerten Einkünften“ nach dem Willen des Gesetzgebers und des BMF nicht unter das Kriterium fallen, und regen eine explizite Klarstellung an, dass Strukturen, bei denen von vornherein steuerfreie Einkünfte erzielt werden, nicht von diesem Kennzeichen erfasst werden können.

Unklar ist, was begrifflich unter der Umwandlung (Umqualifizierung) von Einkünften in „Vermögen“ bzw. in „Schenkungen“ zu verstehen ist. Hierzu sollten eine präzisierende Erläuterung sowie klarstellende Beispiele und abgrenzende Negativbeispiele aufgenommen werden. Es sollte z.B. klargestellt werden, dass ein gewöhnlicher Realisationsvorgang (z.B. Veräußerung einer Beteiligung) nicht deshalb meldepflichtig ist, weil er zukünftig zu Einkünften (Dividenden) oder zu einer Vermögensposition (Cash/Forderung) führen wird.

Randnummer 131 – Umwandlung in niedriger besteuerte oder steuerfreie Einnahmen

Der Beispielsfall 1 sollte als Negativbeispiel (unter Klarstellung, dass hier gerade kein Fall der Einkünfteumwandlung im Sinne des Kennzeichens vorliegt) beibehalten werden. Der Beispielsfall 2 stellt bereits inhaltlich

Seite 21/33 zum Schreiben vom 03.04.2020 an das BMF

keine Einkünfteumwandlung, sondern allenfalls eine zirkuläre Vermögensverschiebung dar und sollte gestrichen werden.

In der Randnummer 131 erläutert das BMF anhand von zwei Beispielen, wann eine meldepflichtige Umwandlung in niedriger besteuerte oder steuerfreie Einnahmen vorliegen soll. Der Darstellung, dass die als Beispiel 1 aufgeführte Gestaltung nicht der gesetzlichen Intention entspräche, kann nicht gefolgt werden. Die Norm des § 8b KStG soll einen Kaskadeneffekt bei der Körperschaftsteuer verhindern. Dem gesetzlichen Leitbild der Sicherstellung der zutreffenden Gesamtsteuerbelastung der Gesellschaft (und des Gesellschafters) durch Aufteilung der Besteuerung der von einer Kapitalgesellschaft erwirtschafteten Gewinne folgend, wird durch § 8b KStG sichergestellt, dass dieses Besteuerungsziel nicht durch Ausschüttungen über Zwischenstufen im Konzern beeinträchtigt wird. Es ist der konsequente Ausfluss der gesetzgeberischen Entscheidung, statt eines Anrechnungsverfahrens ein Teileinkünfteverfahren zu realisieren. Es liegt hier ein - nach unserer Rechtsauffassung – systemimmanenter, d.h. nicht mitteilungspflichtiger Steuervorteil vor, der nicht aus einer „unangemessenen“ Ausnutzung des § 8b KStG entgegen des Gesetzeszweckes, sondern schlicht aus den Steuersatzunterschieden zwischen in- und ausländischen Kapitalgesellschaften, entsteht.

Wir regen eine Streichung des Beispiels 2 an, da nicht ersichtlich ist, weshalb diese Gestaltung in den Anwendungsbereich des Kennzeichens der Einkünfteumwandlung fallen soll. Entsprechend S. 33 der Regierungsbegründung (BT-Drs. 19/14685) sind wir bisher davon ausgegangen, dass es sich allenfalls um einen Fall der zirkulären Vermögensverschiebung handelt.

Ausweislich der Erläuterung des BMF wird auf die Schaffung von Zinsaufwand, der die deutsche Bemessungsgrundlage ändert, abgestellt. Die Schaffung des Zinsaufwands ist jedoch für die Anwendung des § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b) AO nicht maßgeblich.

Es dürfte über das – berechnete – Gesetzesziel hinausschießen, müsste für jede grenzüberschreitende Einlagenleistung die Mitteilungspflicht geprüft werden, die allein davon abhinge, wie der geleistete Einlagebetrag zuvor investiert war.

Randnummer 132 ff. – Zirkuläre Vermögensverschiebungen

Der Anwendungsbereich sollte inhaltlich wie folgt klargestellt werden:

- **Voraussetzung für das Vorliegen einer zirkulären Vermögensverschiebung muss sein, dass auf jeder Übertragungsstufe eine durch die Transaktion eintretende Eigentumsübertragung erforderlich ist.**

Seite 22/33 zum Schreiben vom 03.04.2020 an das BMF

- **Es bedarf Erläuterungen, wann die Ausnahme von der Mitteilungspflicht durch die Ausübung einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit greift. Jede Form der wirtschaftlichen Tätigkeit des Meldepflichtigen sollte - entgegen des Gesetzeswortlauts - zu einer Ausnahme von der Meldepflicht führen.**
- **Es bleibt offen, was unter die Begriffe „planmäßig“ und „Gesamtplan“ (Randnummer 134) fällt.**

Das Kennzeichen erfasst das sog. Round Tripping von Vermögen, also Fälle, in denen das Vermögen nach mindestens zwei Transaktionen zum ersten Übertragenden, d.h. zum Ausgangspunkt, zurückgelangt. Es bleibt trotz der Erläuterungen unklar, welche Gestaltungen dieses Kennzeichen konkret erfassen soll. Offenbar ausgehend von den vergleichbaren Vorschlägen, die im Rahmen des BEPS-Projektes erarbeitet wurden, wurden Sale & Lease back-Transaktionen als zirkuläre Vermögensverschiebung im Sinne dieses Kennzeichens aufgeführt. Obwohl die Überlassung von Kapital nicht explizit als geeigneter Übertragungsgegenstand in Randnummer 133 aufgeführt ist, ist als Beispiel in Randnummer 138 der Cash-Pool genannt.

Wir sind der Auffassung, dass es sich ausschließlich um Gestaltungen handeln kann, in denen durch jede Transaktion Eigentum verschafft wird, was klargestellt werden sollte.

Nach unserer Rechtsauffassung impliziert der Begriff der „Gestaltungen“ bereits, dass Ab- und Rückfluss des Vermögens als Bestandteil derselben von vornherein geplant sein sollen. Wir gehen demnach davon aus, dass beispielsweise eine bei Leistung einer Gesellschaftereinlage nicht bereits konkret geplante spätere Einlagenrückgewähr nicht die Erfordernisse des Kennzeichens erfüllt. Da der Planungsbegriff ein subjektives Element und Kenntnis über die intrinsische Motivation u.a. des Nutzers voraussetzt, ist fraglich, wie die Nachweisführung der darlegungspflichtigen Behörde erfolgen soll.

Wenn man das Beispiel der Übertragung der Forderung weiterdenkt, würde jegliche Einlage in eine Tochtergesellschaft zu einer Meldepflicht führen, wenn man davon ausgeht, dass mit dem einlagefähigen Wirtschaftsgut bzw. Kapital in Deutschland vorher andere Einkünfte erzielt wurden. Nach dem Sinn und Zweck der Regelung steht hier aber gar keine Steuerersparnis, sondern nur eine Zahlung oder eine Finanzierung der Tochtergesellschaft im Vordergrund. Da inzwischen fast alle Staaten niedrigere Steuersätze haben als die Bundesrepublik Deutschland, geht ein solcher Sachverhalt fast immer mit einem Steuervorteil einher. Ab wann der steuerliche Vorteil dann nicht mehr als ein „Hauptvorteil“ anzusehen ist, ist im höchsten Maße subjektiv und letztendlich eine

Seite 23/33 zum Schreiben vom 03.04.2020 an das BMF

Beweislastfrage. Eine Meldung aller Einlagen wäre jedoch mit einem unverhältnismäßigen Aufwand verbunden.

Des Weiteren muss es zur zirkulären Vermögensverschiebung – in der ersten Alternative – durch die Einbeziehung von zwischengeschalteten Unternehmen ohne wesentliche wirtschaftliche Funktion kommen. Was eine „wesentliche“ wirtschaftliche Funktion ist, wurde bislang nicht beantwortet. Auch das BMF hat keine Auslegungshilfe geliefert. Dieses begründet eine erhebliche Auslegungsunsicherheit zulasten der potenziell Mitteilungspflichtigen.

Es wäre daher notwendig, dass Klarheit geschaffen wird, ob das Kennzeichen vorliegen soll, wenn eine

- ausländische Konzernfinanzierungsgesellschaft zwischengeschaltet ist oder
- ausländische Tochtergesellschaft, die beispielsweise als Markengesellschaft produktiv tätig ist, ein Darlehen an ihre Mutter zurückgibt oder Waren zurückliefert.

Die Regelung muss restriktiver ausgelegt werden. Im Rahmen eines TCMS müsste sonst jeder Sachverhalt erst identifiziert und der Ausschluss über der Relevanztest dokumentiert werden.

Randnummer 137 – Zurückgelangen zum Veräußerer

Wir bitten klarzustellen, ob das - in der Praxis verbreitete - Anwachsungsmodell als zirkuläre Vermögensverschiebung einzuordnen ist.

Nach den Ausführungen in Randnummer 137 soll wesentliches Tatbestandsmerkmal des Kennzeichens sein, dass das verschobene Wirtschaftsgut oder sein wertidentisches Surrogat durch planmäßiges Ineinandergreifen der Transaktionen) wieder zum Veräußerer zurückkehrt.

Eine verbreitete Gestaltung im Rahmen der Unternehmensumwandlung ist das sog. Anwachsungsmodell. Danach bringen alle Kommanditisten einer GmbH & KG zumeist 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.

Randnummer 138 – Positivbeispiele einer zirkulären Vermögensverschiebung

Der Cash-Pool und Ausleihungen sollten gestrichen werden, anderenfalls sollte klargestellt werden, wie die Zahlungen zu melden sind. Die Meldung

Seite 24/33 zum Schreiben vom 03.04.2020 an das BMF

jeder Zahlung ist unverhältnismäßig und nicht vom intendierten Gesetzeszweck gedeckt.

Bei jeder grenzüberschreitenden Ausleihung bei einer Bank (keine Einschränkung auf verbundene Unternehmen!) oder beim einem Cash Pool wird man davon ausgehen, dass das Geld irgendwann wieder zurückgezahlt wird.

Da nach Randnummer 134 keine zeitliche Einschränkung erfolgen soll, müsste jede Ausleihung bei einer ausländischen Bank oder aus einem Cash Pool gemeldet werden, wenn ein steuerlicher Hauptvorteil nicht ausgeschlossen werden kann. Hier handelt es sich wieder nicht um eine Steuergestaltung, sondern um einen Vorgang des täglichen Lebens. Durch den Zinsabzug liegt unstreitig ein steuerlicher Vorteil vor. Ab wann der steuerliche Vorteil dann nicht mehr als ein „Hauptvorteil“ anzusehen ist, ist im höchsten Maße subjektiv und letztendlich eine Beweislastfrage.

Unklar bleibt in diesem Zusammenhang, ob jede Ausleihung einzeln gemeldet werden müsste. Eine Meldung aller Ausleihungen wäre mit einem unverhältnismäßigen Aufwand verbunden. Die Regelung muss restriktiver ausgelegt werden. Im Rahmen eines Tax CMS müsste sonst jeder Sachverhalt erst identifiziert und der Ausschluss über den Relevanztest dokumentiert werden.

Randnummer 143 f. – Steuerbefreite Zahlungen

Der Anwendungsbereich sollte dahingehend beschränkt werden, dass lediglich Zahlungen, die aufgrund konkreter gesetzlicher Regelungen, wie z.B. sachliche Steuerbefreiungen, Schachtelbefreiungen o.ä., nicht besteuert werden, mitzuteilen sind.

In Randnummer 143 sind Beispiele aufgeführt, die nach der Auffassung des BMF einer Steuerbefreiung gleichstehen. Aufgeführt sind u.a. das Unterbleiben der Besteuerung aufgrund von Freibeträgen, eines Verlustausgleichs oder -abzuges oder der Anwendung von DBA-Schachteldividenden-Regelungen. Außerdem sollen auch (partielle) Nichtbesteuerungen aufgrund von temporären oder permanenten Differenzen unter den Anwendungsbereich fallen. Die Definition einer die Mitteilungspflicht begründenden Steuerbefreiung von Zahlungen ist zu weit gezogen.

Durch die Einbeziehung von Freibeträgen, Verlustausgleichs- und Verlustabzugsregelungen sowie temporärer Differenzen geht der Erlass weit über das hinaus, was im Kontext von Steuergesetzen unter dem Begriff „Steuerbefreiung“ verstanden wird. Die Auslegung hat daher keine gesetzliche Grundlage.

Seite 25/33 zum Schreiben vom 03.04.2020 an das BMF

Verlustverrechnungen mit anderen negativen Einkünften oder die Anrechnung von Auslandssteuern müssten zudem danach überhaupt nicht in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der als Betriebsausgabe abziehbaren Zahlung stehen, um das Kennzeichen auszulösen. Diese Definition zieht problematische Abgrenzungsfragen nach sich, z.B. nach der Zuordnung eines Freibetrags auf verschiedene Einkunftsquellen neben der als Betriebsausgabe abziehbaren Zahlung. Die Regelung ist so nicht administrierbar, da in vielen Gestaltungen Entscheidungen unabhängig von solchen „Steuerbefreiungen“ getroffen werden und daher diese Daten gar nicht erfasst werden; es bedürfte hier einer vollständigen internationalen Steuersimulation außerhalb des Scopes der eigentlichen Steuergestaltung, um feststellen zu können, ob dieses Kennzeichen erfüllt ist oder gerade nicht.

Die Abgrenzung steuerlicher Vorteile aus einer temporären Differenz geht zu weit und macht aus jeder zeitlichen Verschiebung aufgrund der fehlenden Harmonisierung der Gewinnermittlungsmethoden eine „steuerbefreite Zahlung“. Die Auslegung deckt sich nicht mit § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e) AO.

Es ist insbesondere unklar, was unter einem Verlust wegen „anderer negativer Einkünfte“ zu verstehen ist. Es sollte klargestellt werden, dass keine Meldepflicht vorliegt, wenn die Verlustgesellschaft ausschließlich gewerbliche Einkünfte erzielt und der Verlust daher nicht aus „anderen“ negativen Einkünften stammt.

Es ist ferner nicht ersichtlich, weshalb die Anwendbarkeit abkommensrechtlicher Schachteldividenden-Regelungen, auf die sich die Vertragsstaaten bewusst zur Vermeidung oder Abmilderung einer Doppelbesteuerung geeinigt haben, eine Meldepflicht auslösen sollen.

Randnummer 145 – Präferenzregelung

Wir regen zur besseren Administrierbarkeit der Regelungen an, den Mitteilungspflichtigen den barrierefreien Zugang zu einer stets aktuell zu haltenden Datensammlung zu ermöglichen.

Randnummer 145 enthält die Definition einer Präferenzregelung. Die soll in der Regel dann vorliegen, wenn bestimmte Branchen, Sektoren oder Einnahmen im Vergleich zur übrigen Wirtschaft oder zu anderen Einnahmekategorien steuerlich begünstigt werden. Es handelt sich bei der Präferenzregelung außerdem um eine sehr dynamische Regelung. Dies belastet den Steuerpflichtigen erheblich, da er im Rahmen der Compliance die rechtlichen Änderungen monitoren und vorhalten muss.

Seite 26/33 zum Schreiben vom 03.04.2020 an das BMF

Randnummer 153 – Nichtkooperative Steuerhoheitsgebiete

Wir regen zur besseren Administrierbarkeit der Regelungen an, den Mitteilungspflichtigen den barrierefreien Zugang zu einer stets aktuell zu haltenden Datensammlung zu ermöglichen.

Nach Randnummer 153 sind nichtkooperative Steuerhoheitsgebiete solche Länder und Gebiete, die die Transparenzstandards der OECD nicht erfüllen und damit auf der Liste der OECD aufgeführt sind. Das BMF hat den Link zur Verfügung gestellt. Um die „Halbwertszeit des BMF-Schreibens“ zu verlängern, sollten keine Verlinkungen oder fixe Verweise auf dynamische Speicherorte vorgenommen werden, sondern eine abstrakte Umschreibung erfolgen.

Randnummer 154 – relevanter Zeitpunkt

Die Erläuterung sollte konkretisiert werden.

In Randnummer 154 führt das BMF aus, dass es für die Erfüllung der Voraussetzungen ausschließlich maßgeblich ist, dass die Voraussetzungen des Kennzeichens im Zeitpunkt der Mitteilung erfüllt sind. Sobald ein Staat zum Zeitpunkt der Mitteilung nicht mehr auf der OECD-Liste steht, ist der Tatbestand des Kennzeichens nicht mehr erfüllt und damit die Mitteilungspflicht entfallen. Dieses soll gelten, obwohl zum Zeitpunkt des maßgebenden Ereignisses gemäß § 138f Abs. 2 Nr. 1 – 3 AO die Voraussetzungen des Kennzeichens vorgelegen hatten.

Es belastet den potenziell Mitteilungspflichtigen in unsachgerechter Weise, wenn er Sachverhalte vor der Übermittlung der Meldung erneut prüfen muss. Aufgrund der Vorgabe ist der Mitteilungspflichtige faktisch gezwungen, vorsorglich sämtliche Gestaltungen zu dokumentieren, da er zum Zeitpunkt des maßgebenden Ereignisses gem. § 138f Abs. 2 Nr. 1 – 3 AO nicht vorhersehen kann, ob Änderungen der OECD-Liste bis zur Abgabe der Meldung auftreten werden.

Der umgekehrte Fall, nämlich die zwischen maßgebendem Ereignis und Zeitpunkt der Mitteilung erfolgte Aufnahme eines Landes auf die Liste, ist nicht erläutert. Es sollte klargestellt werden, dass in diesen Fällen keine Meldung erfolgen muss.

Randnummer 166 – Aushöhlung der Mitteilungspflichten

Wir bitten, in den Erläuterungen klarzustellen, dass die Mitteilungspflicht für Intermediäre lediglich dann besteht, wenn sie die Transaktion als Steuergestaltung im Sinne von § 138d Abs. 1 AO betreibt, d.h. vermarktet, konzeptioniert, organisiert, zur Nutzung bereitgestellt oder verwaltet haben.

Seite 27/33 zum Schreiben vom 03.04.2020 an das BMF

Nach den Ausführungen in Randnummer 166 soll eine Aushöhlung der Mitteilungspflichten zu bejahen sein, wenn eine Person im Sinne des § 138d Abs. 1 AO weiß oder es hätte wissen müssen, dass ein Geschäftsvorfall darauf abzielt, eine Meldepflicht zu vermeiden. Die aktuelle Formulierung der Erläuterungen könnte den – unzutreffenden – Eindruck erwecken, dass für Berater und sonstige mögliche Intermediäre eine Mitteilungspflicht der umfassten Dispositionen bereits besteht, wenn sie auch nur davon Kenntnis von ihr haben und die Absicht der Umgehung der Mitteilungspflicht erahnen. Es muss jedoch eine Betreuung der Gestaltung nach § 138d Abs. 1 AO vorliegen. Eine Kenntnis des Intermediärs ist nicht ausreichend.

Bei Zahlungen an verbundene Unternehmen löst die Behandlung im Ausland eine Mitteilungspflicht aus (§ 138 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. d) und e), Abs. 2 Nr. 1 a) und b) AO). Es gibt jedoch in der Praxis Fälle, in denen die deutsche Tochtergesellschaft keine Kenntnis von der Behandlung bei der ausländischen Muttergesellschaft hat. Jemand der keine Kenntnis hat, hat vermutlich auch nicht beim Vermarkten, Konzipieren, Organisieren, Bereitstellung zur Nutzung oder bei der Verwaltung zur Umsetzung mitgewirkt und kann daher ohnehin nicht mitteilungsspflichtig sein. Es wäre daher sinnvoll, dies ausdrücklich zu klargestellen.

Randnummer 181 – Funktionsverlagerungen

Es sollte eine inhaltliche Klarstellung aufgenommen werden, dass auf deutsches, steuerpflichtiges EBIT abzustellen ist.

Nach Randnummer 181 wird eine Mitteilungspflicht ausgelöst, wenn sich eine der in der Erläuterung aufgeführten Funktionsverlagerungen erheblich negativ auf den erwarteten jährlichen Gewinn vor Zinsen und Steuern (sog. „Earnings Before Interest and Taxes“ - EBIT) des übertragenden Unternehmens auswirkt. Zur Vermeidung von inflationären Meldungen sollte eine Beschränkung auf deutsches, steuerpflichtiges EBIT erfolgen, da sonst die Übertragung steuerfreier Einkünfte eine Mitteilungspflicht auslösen kann.

Randnummer 183 – Amtlich vorgeschriebener Datensatz

Wir weisen darauf hin, dass es nunmehr dringend erforderlich ist,

- **die endgültigen Datensatz- und Felddesreibungen für die elektronische Übermittlung der Mitteilungen an das BZSt zu veröffentlichen,**
- **den Mitteilungspflichtigen eine großzügigere Übergangsfrist zur Umsetzung seiner Meldeverpflichtung und Einrichtung des Meldesystems einzuräumen. Diese sollte mindestens 6 Monate betragen und mit Ablauf**

Seite 28/33 zum Schreiben vom 03.04.2020 an das BMF

des Kalendermonats beginnen, in dem die technischen Daten endgültig zur Verfügung stehen.

Wir regen angesichts der derzeitigen Situation aufgrund der COVID-19-Pandemie eine Verlängerung der Meldefrist an und schlagen vor, diese bis zum 31.12.2020 zu gewähren.

Randnummer 183 enthält die Spezifikation des für die Mitteilung zu verwendenden Datensatzes. Die bisherigen Entwurfsversionen der Datensatz- und Feldbeschreibungen des BZSt weisen noch Fehler auf oder sind nicht hinreichend erläutert. Die - vor allem auch vor dem Hintergrund der Strafbewehrung bei Verstößen gegen die ordnungsgemäße Meldepflicht – essenzielle Vorbereitung der Mitteilungspflichtigen wird dadurch erheblich beeinträchtigt.

Wir begrüßen ausdrücklich, dass das BMF vor dem Hintergrund, dass bereits jetzt feststeht, dass das BZSt für die notwendigen Mitteilungen ab 01.07.2020 mangels vollständig funktionsfähiger Schnittstelle nicht empfangsfähig sein wird, dem Mitteilungspflichtigen gewährt, sanktionslos erst ab dem 30.09.2020 zu melden. Diese „Fristverlängerung“ ist jedoch nicht ausreichend, wenn sich die Bekanntgabe der Datensatz- und Feldbeschreibungen weiter hinauszögert. Diese - nicht durch den Mitteilungspflichtigen zu vertretende - Verzögerung sollte nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen. Daher regen wir an, die Meldefrist für die Mitteilungspflichtigen an dem tatsächlichen Erhalt der für ihn notwendigen Informationen abhängig zu machen und eine Umsetzungsfrist von mindestens 6 Monaten (gerechnet ab dem Ablauf des Kalendermonats der endgültigen Bereitstellung) zu gewähren.

Nach der Erläuterung in Randnummer 267 geht die Finanzverwaltung davon aus, dass die Schnittstelle ab dem 01.08.2020 zur Verfügung steht. Danach bleiben ihr – gerechnet ab heute - eine Frist von etwa 6 Monaten, um notwendige Arbeiten abzuschließen. Den Mitteilungspflichtigen sollte ab Kenntnis der für die Übermittlung der Mitteilung notwendigen Informationen eine entsprechende Umsetzungsfrist gewährt werden.

Derzeit können Steuerpflichtige aufgrund der Folgen der Corona-Krise Implementierungsprojekte nicht weiter begleiten, weil sie aufgrund behördlicher Maßnahmen (beispielsweise Betriebsschließungen, oder in Folge der Kurzarbeit aus Personalmangel etc.) oder aufgrund von Maßnahmen zur Sicherung und Aufrechterhaltung ihres Betriebes daran gehindert sind.

Seite 29/33 zum Schreiben vom 03.04.2020 an das BMF

Randnummer 186 – Allgemeine Mitteilungsfrist

Der Anwendungsbereich sollte eingegrenzt und klargestellt werden. Es ist zudem die Angabe eines Beurteilungsstichtages zur Administrierbarkeit der Regelung erforderlich.

In Randnummer 186 wird erläutert, dass die Mitteilung die gesamte Gestaltung zu erfassen habe. Eine erneute Mitteilung habe nur bei einer Erweiterung der Steuergestaltung oder Abweichung von der bereits mitgeteilten Steuergestaltung zu erfolgen, die zu einer geänderten rechtlichen Beurteilung führt. Der Anwendungsbereich ist unklar formuliert und zu weit gefasst. Er wäre aktuell für die Mitteilungspflichtigen nicht administrierbar. Es sollte dringend eine Klarstellung erfolgen, welche Parameter erfüllt sein müssen, damit der Mitteilungspflichtige sein Handeln danach ausrichten kann. Es ist unklar, wann eine „geänderte rechtliche Beurteilung vorliegt“, die eine erneute Meldung erforderlich macht.

Nach der Formulierung ist jedoch davon auszugehen, dass lediglich Änderungen, die eine Änderung der rechtlichen Würdigung auslösen, gemeldet werden müssen und beispielsweise Abweichungen im Hinblick auf den Wert der Gestaltung, die keinen Einfluss auf die rechtliche Einordnung haben, keine erneute Mitteilungspflicht auslösen können.

Unseres Erachtens sollte nicht jede Abweichung in der rechtlichen Beurteilung eine erneute Mitteilungspflicht auslösen. Soweit lediglich ein Austausch der Begründung vorliegt, jedoch weiterhin beispielsweise dasselbe Kennzeichen erfüllt wäre, wäre das Fordern einer erneuten Meldung nicht sachgerecht.

Nach dem Gesetzeswortlaut ist eine Steuergestaltung nach Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen, insbesondere nach Eintreten eines mitteilungs-pflichtigen Ereignisses gemäß § 138f Abs. 2 AO einmalig mitzuteilen. Eine „Aktualisierungspflicht“ ist nur für marktfähige Steuergestaltungen nach § 138h AO vorgesehen. Vor diesem Hintergrund sollte klargestellt werden, ob sich Randnummer 186 auf den Fall einer neuen bzw. weiteren Steuergestaltung oder auf eine marktfähige Steuergestaltung bezieht. Im ersten Fall wäre keine „erneute“ Mitteilung, sondern die Mitteilung einer neuen bzw. weiteren Steuergestaltung erforderlich.

Randnummer 197 – Angaben zum Intermediär in der Mitteilung

Wir weisen darauf hin, dass die geforderten Angaben nach den vorläufigen Feldbeschreibungen des BZSt nicht mit dem Wortlaut im Einklang stehen. Es sollte eine entsprechende Anpassung der Datensatz- und Feldbeschreibungen an den Gesetzeswortlaut erfolgen.

Seite 30/33 zum Schreiben vom 03.04.2020 an das BMF

Die Erläuterungen im Entwurf des BMF-Schreibens sehen in Übereinstimmung mit dem Wortlaut des Gesetzes die Mitteilung der Anschrift des Intermediärs vor. Üblicherweise wird darunter die Angabe von Staat, Ort/PLZ, Straße und Hausnummer (oder eine ähnliche Bezeichnung) verstanden. Nach der veröffentlichten, vorläufigen Feldbeschreibung sind Pflichtfelder lediglich für die Angabe von Staat und Ort und eine umfangreiche Feldanzahl für die (optionale) Angabe der Straße/Hausnummer (oder der ähnlichen Bezeichnung) vorgesehen. Entsprechendes gilt auch für die Angaben zum Nutzer und zu (wahlweise) weiteren Intermediären.

Umgekehrt wird für die Angaben zu weiteren betroffenen Personen die Steueridentifikationsnummer, der Ansässigkeitsstaat sowie Geburtstag und Geburtsort als Pflichtfeld definiert, obwohl diese Daten nach dem Gesetz nur zu melden sind, wenn sie dem Intermediär bekannt sind.

Randnummer 205 – Angaben zu verbundenen Unternehmen in der Mitteilung

Die vorläufige Feldbeschreibung „dac6de:ArrangementChart“ sollte insofern gestrichen werden, als offenbar die Mitteilung des gesamten Konzernorganigramms verlangt wird.

Nach der gesetzlichen Regelung sind nur diejenigen verbundenen Unternehmen anzugeben, die an der Steuergestaltung beteiligt sind (wobei nicht definiert wird, wann eine „Beteiligung“ vorliegt). Dies sollte 1:1 bei der Feldbeschreibung nachvollzogen werden.

Randnummer 210 – In der Mitteilung anzugebender Inhalt der grenzüberschreitenden Steuergestaltung

Es ist dringend erforderlich zu konkretisieren, was unter der Mitteilung der „Gestaltung des Nutzers“ zu verstehen ist.

Nach den Ausführungen in Randnummer 210 ist eine abstrakt gehaltene Beschreibung der im Hinblick auf die Gestaltung relevanten Geschäftstätigkeit oder Gestaltung des Nutzers mitzuteilen. Unter Verweis auf die Ausführungen in Randnummer 205 gehen wir davon aus, dass keine Beschreibung des Konzernorganigramms der an der Gestaltung beteiligten verbundenen Unternehmen gemeint sein kann. Diese würde ansonsten eine Pflichtangabe (auch in der Teilmeldung des zur Verschwiegenheit verpflichteten Intermediärs) bedeuten, die der Intermediär als personenbezogene Daten nicht offenlegen darf.

Seite 31/33 zum Schreiben vom 03.04.2020 an das BMF

Das Gesetz selbst spricht insoweit von einer „abstrakten“ Beschreibung. Unklar ist, wie eine abstrakte Beschreibung einer konkreten Konzernstruktur erfolgen soll. Ohne weitere Erläuterung durch das BMF erschließt sich auch nicht, wieso diese Darstellung alternativ zu der Beschreibung der „relevanten Geschäftstätigkeit des Nutzers“ erfolgen kann.

Es sollte klargestellt werden, ob die beiden Alternativen zur Wahl des Mitteilungspflichtigen stehen, ob beide Angaben erwartet werden (was die vorläufige Feldbeschreibung nahelegt) oder wonach zu entscheiden ist, welche Alternative gemeldet werden muss.

Randnummer 212 – Angabe des Datums des ersten Umsetzungsschrittes

Die Erläuterungen müssten unseres Erachtens überarbeitet werden. Die aktuellen Feldbeschreibungen sehen aktuell lediglich die Angabe eines Datums und keine Angaben eines Datums je Nutzer vor.

Es sollen – nach den Ausführungen in Randnummer 212 – bereits das (voraussichtliche) Datum des Tages der ersten Vorbereitungs- oder Teilschritte mitgeteilt werden. Die Angabe hat danach für jeden Nutzer gesondert zu erfolgen. Die Vorgabe des letzten Satzes kann nach der vorläufigen Feldbeschreibung nicht erfüllt werden, weil nur eine Datumsangabe vorgesehen ist.

Die Formulierungen in Randnummer 212 sind nach unserer Auffassung nicht mit dem Gesetzeswortlaut vereinbar. In § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 6 AO heißt es, dass auf das „Datum des Tages, an dem der erste Schritt der Umsetzung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung gemacht wurde oder voraussichtlich gemacht werden wird“ abzustellen ist. In Randnummer 212 heißt es hingegen, dass bereits das Datum der ersten Vorbereitungsschritte anzugeben sei. Das BMF knüpft damit an einen deutlich früheren Zeitpunkt an. Darüber hinaus ist der Anwendungsbereich unklar formuliert. Fraglich ist, was als „Teilschritt“ in diesem Sinne anzusehen ist. Damit bleibt offen, wie der maßgebliche Tag zu bestimmen ist. Wünschenswert wäre zudem eine Klarstellung, dass stets das früheste Datum (bei Erfüllen der möglichen Alternativen) anzugeben ist.

Randnummer 218 – Angabe der betroffenen Mitgliedstaaten

Es müsste eindeutig festgelegt werden, nach welchem Kriterium die Betroffenheit zu bestimmen ist; ansonsten ist die Regelung nicht durchführbar.

Nach Satz 1 der Erläuterungen kommt es darauf an, dass die Gestaltung geeignet ist, eine steuerliche Auswirkung in dem betroffenen Staat auszulösen. Nach Satz 2 (am Ende) braucht tatsächlich kein steuerlicher Vorteil in dem Land

Seite 32/33 zum Schreiben vom 03.04.2020 an das BMF

vorzuliegen. Mit anderen Worten müsste eine der Voraussetzungen des § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO vorliegen. Zu den Voraussetzungen der Anwendbarkeit dieser Norm gehört jedoch, dass die Gestaltung den jeweiligen Staat betrifft.

Gemeint ist wohl, dass es zur Bestimmung der Betroffenheit auf den tatsächlichen Eintritt eines steuerlichen Vorteils in dem jeweiligen Land nicht ankommt. Er muss jedoch in zumindest einem der Länder eingetreten sein. Da § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO darauf abstellt, dass eine Betroffenheit der Länder vorliegt, ohne eine Definition dieses Begriffs zu enthalten, stellt die derzeitige Formulierung sprachlich einen Zirkelschluss dar. Inhaltlich wurde der Begriff „Betroffenheit“ jedoch nicht definiert oder zumindest erläutert. Dieses müsste nachgeholt werden, damit die Vorschrift administrierbar ist.

Randnummer 219 – Angabe der betroffenen Personen

Es ist dringend erforderlich zu definieren, wonach sich eine andere „Betroffene Person“ in Abgrenzung zu Nutzer/Beteiligte/Intermediäre bestimmen soll.

Die Formulierung enthält eine Wiederholung des Gesetzeswortlauts. Es sind – soweit dies dem Intermediär bekannt ist – alle anderen Personen zu benennen, die von der grenzüberschreitenden Steuergestaltung wahrscheinlich betroffen sind. Ausgelassen wurde jedoch die im Gesetzeswortlaut enthaltene Einschränkung, dass es sich um eine wahrscheinlich unmittelbare Betroffenheit der Person handeln muss. Die Randnummer enthält danach keinen Informationsgewinn für den Anwender. Es sollte daher klargestellt werden, wer unter die Vorschrift des § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 10 AO zu subsumieren ist und welche Angaben hier konkret erwartet werden.

Randnummer 223 – Sprachenregelung

Wir regen an, auch eine alternative Abgabemöglichkeit in englischer Sprache zuzulassen.

Gemäß der Vorgabe in Randnummer 223 ist die Mitteilung in deutscher Sprache an das BZSt zu übermitteln. Die Schaffung einer alternativen Abgabemöglichkeit in englischer Sprache wäre für die meldepflichtigen Personen ohne Inlandsbezug vor dem Hintergrund der kurzen Meldefrist von 30 Tagen zu begrüßen. Auch könnte dieses für den Austausch der Meldedaten und der Weiterverarbeitung der Daten im Ausland zuträglich sein.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen jederzeit gern zur Verfügung.

Seite 33/33 zum Schreiben vom 03.04.2020 an das BMF

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Kelm

Rindermann, StB RA
Fachleiterin Steuern und Recht