BUNDESVERBAND DEUTSCHER
LEASING-UNTERNEHMEN

RUNDSCHREIBEN

Geschäftsleitungen der Mitgliedsgesellschaften

Assoziierte Mitglieder

nachrichtlich:

Vorstand

Bilanz- und Steuerausschuss

Az.: 2/12
Bilanz- und Steuerfragen
BDL nimmt zu geplanter Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen Stellung

Kontakt
Dr. Martin Vosseler
vosseler@leasingverband.de
Fon +49(0)30-206337-14
Fax +49(0)30-206337-60

Berlin, 1. Oktober 2019

Zusammenfassung: Zur nationalen Umsetzung einschlägiger EU-Vorschriften hat das BMF einen Gesetzentwurf zur Einführung einer Mitteilungspflicht für bestimmte grenzüberschreitende Steuergestaltungen vorgelegt. Potenziell können davon auch bestimmte Standard-Leasinggeschäfte mit Auslandsbezug erfasst sein. Aufgrund einer Vielzahl in dem Entwurf enthaltener unbestimmter Rechtsbegriffe besteht noch Unsicherheit über das tatsächliche Ausmaß der Betroffenheit.

Sehr geehrte Damen und Herren,

mit Datum vom 26.9.2019 hat das BMF den lange erwarteten Referentenentwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen vorgelegt. Der Bilanz- und Steuerausschuss des BDL hatte sich bereits auf der Grundlage eines Vorentwurfs vom Januar dieses Jahres ausführlich mit dem Gesetzesvorhaben beschäftigt (vgl. TOP 3.4 der Sitzung am 6.6.2019) und dazu u.a. im Sommer einen Workshop durchgeführt.

Der Gesetzentwurf dient der nationalen Umsetzung der so genannten „DAC 6-Richtlinie“ der EU. Sein erklärtes Ziel ist es, grenzüberschreitende Steuervermeidungspraktiken und Gewinnverlagerungen zeitnah zu identifizieren und zu verringern. Dazu soll eine Mitteilungspflicht gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) bezüglich bestimmter „Gestaltungen“ mit Auslandsbezug eingeführt werden, bei denen die Ausnutzung rechtlich zulässiger, aber „ungewollter“ steuerlicher Gestaltungsspielräume als eines der Hauptmotive unterstellt wird. Die erlangten Informationen sollen „die Behörden in die Lage versetzen, zeitnah gegen schädliche Steuerpraktiken vorzugehen, ungewollte Gestaltungsspielräume durch Rechtsvorschriften oder durch geeignete Risikoabschätzungen und die Durchführung von Steuerprüfungen zu schließen“.

Die Analyse des Bilanz- und Steuerausschusses hat ergeben, dass nach dem Wortlaut des Gesetzentwurfs potenziell in nicht unerheblichem Umfang auch bestimmte Standard-Leasinggeschäfte mit Auslandsbezug von der Mitteilungspflicht betroffen sein können, wobei große Unsicherheit über die tatsächliche Reichweite besteht. Dies liegt im Wesentlichen an dem bewusst weit gefassten potenziellen Anwendungsbereich der Meldepflicht, zu dessen Ab-

grenzung der Gesetzentwurf auf eine Vielzahl auslegungsbedürftiger unbestimmter Rechtsbegriffe zurückgreift. Hauptziel des BDL muss es deshalb aus Sicht des Ausschusses sein, Klarheit über bestehende Auslegungs- und Anwendungsfragen zu erlangen und Meldepflichten im Zusammenhang mit Standard-Leasinggeschäften auf ein Minimum zu begrenzen.

Mit dieser Zielsetzung hat der BDL die anliegend beigefügte Stellungnahme zu dem Referentenentwurf abgegeben. Darin spiegeln sich die Erkenntnisse aus dem besagten Workshop wider, der inhaltlich auf dem in wesentlichen Punkten unverändert gebliebenen Vorentwurf basierte. Ferner hat im Vorfeld ein Austausch mit den in ähnlicher Weise betroffenen Verbänden der Kreditwirtschaft stattgefunden. Positiv ist an dieser Stelle hervorzuheben, dass eine zunächst vorgesehene Einbeziehung bestimmter inländischer „Gestaltungen“ in die Mitteilungspflicht in dem Referentenentwurf nicht mehr enthalten ist. Zu diesem Punkt bestehen unterschiedliche Auffassungen innerhalb der Regierungskoalition, sodass die weitere Entwicklung des Gesetzgebungsverfahrens abzuwarten bleibt.

Der BDL plädiert in seiner Stellungnahme sowohl für Änderungen an dem Referentenentwurf als auch für die Erarbeitung eines klarstellenden BMF-Schreibens zu Anwendungs- und Auslegungsfragen rechtzeitig vor dem geplanten Inkrafttreten des Gesetzes am 1.7.2020. Die Argumentation baut auf dem wirtschaftlichen Gehalt und den betriebswirtschaftlichen Vorteilen des Leasing auf, hinter denen eventuelle steuerliche Vorteile – sofern sie im Einzelfall überhaupt auftreten – zurücktreten. Eine eventuelle Mitteilungspflicht dieser Geschäfte, deren steuerliche Behandlung bekannt und seit Jahrzehnten bewährt geregelt ist, wäre im Hinblick auf die Zielsetzung des Gesetzes kontraproduktiv, weil sie Auswertungskapazitäten der Finanzbehörden unnötig binden und den Blick für tatsächlich regelungsbedürftige Steuergestaltungen verstellen würde.

Weitere Einzelheiten zu dem Gesetzesvorhaben und seinen potenziellen Auswirkungen auf das Leasing entnehmen Sie bitte unmittelbar der Stellungnahme, die wir in der Anlage ebenso wie den Referentenentwurf beifügen.

Angesichts des engen Zeitrahmens für das Gesetzgebungsverfahren ist davon auszugehen, dass das Bundeskabinett in Kürze einen Regierungsentwurf ohne wesentliche Änderungen gegenüber dem vorliegenden Referentenentwurf verabschieden wird. Der BDL wird das anschließende parlamentarische Gesetzgebungsverfahren eng begleiten und gegenüber Politik und Verwaltung mit allem Nachdruck auf eine sachgerechte Eingrenzung der Mitteilungspflichten hinwirken. Über die weitere Entwicklung halten wir Sie auf dem Laufenden.

Mit freundlichen Grüßen

Bundesverband Deutscher
Leasing-Unternehmen e.V.

Dr. Martin Vosseler
Geschäftsführer

Anlagen

© Rundschreiben, Leitfäden und Formulare des Bundesverbandes Deutscher Leasing-Unternehmen e. V. sind urheberrechtlich geschützt. Die Verwertung ist ausschließlich Verbandsmitgliedern sowie durch den Verband legitimierten Empfängern vorbehalten. Die Verwendung und Vervielfältigung von Texten, Textteilen oder Bildmaterial bedarf der vorherigen Zustimmung des Bundesverbandes Deutscher Leasing-Unternehmen e. V. Vervielfältigungen für dienstliche Zwecke des Verbandsmitglieds sind nicht zustimmungspflichtig.

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
LEASING-UNTERNEHMEN

BDL Markgrafenstaße 19 10969 Berlin

Bundesministerium der Finanzen
Herrn MD Dr. Rolf Möhlenbrock
Leiter der Steuerabteilung
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

per Mail: rolf.moehlenbrock@bmf.bund.de

Kontakt:
Dr. Martin Vosseler
vosseler@leasingverband.de
Fon +49(0)30-206337-14
Fax +49(0)30-206337-30

Berlin, 30.09.2019

Mitteilungspflicht für Steuergestaltungen
Stellungnahme zum Referentenentwurf vom 26.9.2019

Sehr geehrter Herr Dr. Möhlenbrock,

wir bedanken uns für die Gelegenheit zur Stellungnahme zu dem o. e. Referentenentwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen. Angesichts der extrem kurzen Stellungnahmefrist von nur zwei Werktagen müssen wir uns ohne Anspruch auf Vollständigkeit im Wesentlichen auf die Punkte beschränken, die uns bereits in dem Vorentwurf vom 30.1.2019 aufgefallen sind. Als Vertreter der deutschen Leasing-Wirtschaft verfolgen wir das Vorhaben seit geraumer Zeit mit großer Sorge. Neben Änderungen an dem Referentenentwurf halten wir angesichts der Vielzahl der in dem Entwurf verwendeten unbestimmten Rechtsbegriffe die Erarbeitung eines BMF-Schreibens zu Anwendungs- und Auslegungsfragen für unerlässlich. Im Interesse der Praktikabilität und der Administrierbarkeit sollte dies unbedingt parallel zum Gesetzgebungsverfahren und noch rechtzeitig vor der Umsetzung der Mitteilungspflicht geschehen. In diesen Prozess möchten wir uns im Dialog mit Ihrem Haus gerne konstruktiv einbringen.

Nachfolgend werden wir Ihnen zunächst darlegen, dass das Standard- und Mengengeschäft deutscher Leasing-Unternehmen nichts mit steuergetriebenen „Gestaltungen“ zu tun hat und diesbezügliche Mitteilungen an das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) im Lichte der vom Gesetzgeber verfolgten Zielsetzungen kontraproduktiv wären. Anschließend gehen wir auf einzelne problematisch erscheinende Punkte des Gesetzentwurfs im Detail ein und nehmen zu Anwendungs- und Auslegungsfragen Stellung.

1. *Leasing ist nicht steuergetrieben und trägt maßgeblich zur Investitionsversorgung bei*

Als Bundesverband Deutscher Leasing-Unternehmen repräsentieren wir eine Branche, die jährlich Investitionen in Höhe von rund 70 Milliarden Euro für ihre Kunden realisiert. Dabei werden jedes Jahr rund 1,9 Millionen Leasing-Verträge neu abgeschlossen. Im Mobilien-Bereich beläuft sich der Anteil des Leasing an den gesamtwirtschaftlichen Investitionen aktuell auf über 23 %. Betrachtet man nur die außenfinanzierten Investitionen, liegt der Leasing-Anteil sogar bei 52 %. Leasing trägt somit entscheidend zur gesamtwirtschaftlichen Investitionsversorgung in Deutschland bei.

Als Teil der Realwirtschaft investieren Leasing-Unternehmen in Wirtschaftsgüter des Sachanlagevermögens wie Fahrzeuge, Maschinen, IT-Ausrüstung oder Gewerbeimmobilien. Diese werden den überwiegend gewerblichen Kunden – meistens aus dem deutschen Mittelstand – zeitlich befristet zur entgeltlichen Nutzung überlassen und dann einer Anschlussverwertung zugeführt. Häufig werden ergänzende Dienstleistungen rund um das Leasing-Objekt mit angeboten wie Wartung und Instandhaltung oder die Verschaffung von Versicherungsschutz. Dadurch wird Leasing zu einer umfassenden Dienstleistung eigener Art, die den Kunden über den Finanzierungs- und Liquiditätseffekt hinaus ein komplettes Outsourcing des Investitionsprozesses, einschließlich des Asset Managements, ermöglicht. Die Nutzer profitieren dabei vom ausgeprägten Objekt-Knowhow, über das Leasing-Unternehmen als ausgewiesene Asset-Experten aufgrund ihres Geschäftsmodells verfügen.

2. Mitteilungspflicht für Standard-Leasinggeschäfte verfehlt Gesetzeszweck

Ziel des vorliegenden Gesetzentwurfs ist es, vom Gesetzgeber nicht vorhergesehene Steuergestaltungen zeitnah zu identifizieren, um ihnen durch normsetzende Maßnahmen wie das Schließen von Regelungslücken frühzeitig entgegenwirken zu können. Dieses Ziel würde verfehlt, wenn es bei einem wesentlichen Teil der jährlich rund 1,9 Millionen neu abgeschlossenen Leasing-Verträge aufgrund überschießender oder unklar formulierter gesetzlicher Regelungen zu entsprechenden Mitteilungen an das BZSt käme.

Wie oben dargelegt, stellt Leasing eine besonders effiziente Form der Realisierung von Sachinvestitionen dar, mit der neben dem Finanzierungs- und Liquiditätseffekt vielfältige betriebswirtschaftliche Vorteile verbunden sind. Eventuelle steuerliche Vorteile – sofern sie überhaupt auftreten – spielen dabei aus Kundensicht allenfalls eine nachrangige Rolle. Dies zeigen auch die regelmäßig von dem renommierten Marktforschungsinstitut TNS Infratest (jetzt Kantar) im Auftrag des BDL durchgeführten Marktstudien. Die folgende Tabelle gibt die TOP 5 der Leasing-Motive aus den jüngsten vorliegenden Studien wieder:

Rang	2007	2011	2015
1	Kosten sind gleichmäßig, genau kalkulierbar	Kosten sind gleichmäßig, genau kalkulierbar	Leasing schont die Liquidität
2	Betriebsausstattung bleibt auf dem neuesten Stand	Leasing schont die Liquidität	Kosten sind gleichmäßig, genau kalkulierbar
3	Leasing ermöglicht Flexibilität	Betriebsausstattung bleibt auf dem neuesten Stand	Bankkreditlinie bleibt erhalten
4	Leasing schont die Liquidität	Rückgabe des Leasing-Objekts nach Ablauf der Vertragslaufzeit	Betriebsausstattung bleibt auf dem neuesten Stand
5	Leasing ist steuerlich vorteilhaft	Bankkreditlinie bleibt erhalten	Investitionen trotz geringem Investitionsbudget möglich
Quelle:	TNS Infratest 2007	TNS Infratest 2011	TNS Infratest 2015

Das Motiv „Leasing ist steuerlich vorteilhaft“ fand sich selbst 2007 – also noch vor der Unternehmensteuerreform 2008 – nur auf Rang 5 der Motive, danach gar nicht mehr unter den TOP 5. Offenbar ist durch die 2008 eingeführte gewerbesteuerliche Hinzurechnung der Leasing-Raten nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG der letzte aus Kundensicht nennenswerte Steuervorteil weggefallen. Gleichwohl haben sich die Leasing-Volumina seit 2007 von damals 59 Mrd. Euro auf jetzt 70 Mrd. Euro erhöht.

Die steuerliche Behandlung des Leasing in Deutschland ist seit Jahrzehnten u. a. durch gesetzliche Vorschriften wie § 39 AO sowie die bewährten „Leasing-Erlasse“ der Finanzverwal-

tung geregelt. Ferner existiert umfassende Rechtsprechung. Die steuerlichen Verhältnisse rund um das Leasing sind den Finanzbehörden also bestens bekannt und es ist nicht zu erwarten, dass durch diesbezügliche Mitteilungen an das BZSt Erkenntnisse zu gewinnen wären, durch die sich der Gesetzgeber zu normsetzenden Maßnahmen veranlasst sähe. Vielmehr ist zu befürchten, dass eine Flut von Mitteilungen über Irrelevantes womöglich den Blick für tatsächliche Steuergestaltungen verstellt und die vorhandenen Auswertungskapazitäten unnötig bindet.

3. Überschießende und unklare Gesetzesformulierungen verunsichern Anwender

Obwohl das Standard-Leasinggeschäft – wie oben dargestellt – in keiner Weise steuergetrieben ist, herrscht in der Leasing-Branche mit Blick auf den vorliegenden Gesetzentwurf große Verunsicherung über eventuelle Mitteilungspflichten in einer Vielzahl von potenziell betroffenen Fällen. Im Wesentlichen sind dafür folgende überschießend bzw. unklar formulierten Regelungen verantwortlich, auf die wir in den nachfolgenden Abschnitten im Einzelnen eingehen werden:

Der Begriff der „standardisierten Dokumentation oder Struktur der Gestaltung“ (§ 138e Abs. 1 Nr. 2 AO-E) ist derart weit gefasst, dass er unter Umständen auch Standard-Leasinggeschäfte erfassen könnte. Gleiches gilt für „zirkuläre Vermögensverschiebungen“ (§ 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. c AO-E). Eine Mitteilungspflicht ließe sich in diesen Fällen zwar durch den „Main-Benefit-Test“ des § 138d Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a AO-E vermeiden. Sofern dieser jedoch für jeden Einzelfall verlangt würde, wäre die Durchführung und Dokumentation im Mengengeschäft mit Tausenden von potenziell betroffenen Verträgen unverhältnismäßig aufwändig. Dies gilt umso mehr, als unklare Regelungen zum relevanten „steuerlichen Vorteil“ in § 138d Abs. 3 AO-E die Anwendung zusätzlich erschweren.

Von den Kennzeichen im Sinne des § 138e Abs. 2 AO-E, die nicht dem „Main-Benefit-Test“ unterliegen, bereitet insbesondere die Inanspruchnahme von Absetzungen für Abnutzung desselben Vermögenswerts in mehr als einem Steuerhoheitsgebiet (Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa) Probleme. Bei grenzüberschreitendem Leasing lässt sich dieser Effekt unter Umständen gar nicht vermeiden, wenn die jeweiligen nationalen Vorschriften zur bilanziellen Zurechnung des Leasing-Objekts zu divergierenden Ergebnissen führen. Ein steuerlicher Vorteil ist damit gleichwohl meist nicht verbunden, geschweige denn als Hauptvorteil von den Vertragsparteien intendiert.

Je nach dem, wie der gesetzlich nicht definierte Kreis der „Beteiligten“ abzugrenzen ist, könnte sich ein für die Mitteilungspflicht nach § 138d Abs. 2 Nr. 2 AO-E vorausgesetzter Auslandsbezug nicht selten dadurch ergeben, dass die verleasten Objekte von ausländischen Lieferanten bezogen werden und/oder seitens des Leasing-Unternehmens über ausländische Kreditinstitute oder sonstige Kapitalmarktakteure refinanziert werden.

Alles in allem ist damit zu rechnen, dass ohne einschränkende Auslegung bzw. Klarstellungen jährlich in einer Größenordnung von 20.000 Fällen des Standard-Leasinggeschäfts (vorsichtig geschätzt rund 1 % der jährlich neu abgeschlossenen Leasing-Verträge) eine Mitteilungspflicht seitens der Leasing-Unternehmen zumindest geprüft werden müsste. Nicht selten käme es schon deshalb zu Mitteilungen, weil die Unternehmen angesichts der unklaren Rechtslage und einer drakonischen Strafandrohung in Zweifelsfällen rein vorsorglich melden. Die damit verbundenen Bürokratielasten – bei den Unternehmen ebenso wie beim BZSt – wären immens und stünden im krassen Missverhältnis zum nicht vorhandenen Nutzen.

Angesichts dessen bitten wir dringend darum, die nachfolgenden Punkte nach Möglichkeit in dem Referentenentwurf nachzubessern bzw. in einem Anwendungsschreiben zu dem Mitteilungspflichten-Gesetz zu berücksichtigen:

4. Problematische Regelungen im Einzelnen

4.1 Begriff der „Steuergestaltung“

Gemäß Gesetzesbegründung ist der Begriff „Steuergestaltung“ weit zu verstehen und umfasst u. a. die Schaffung, die Zuordnung, den Erwerb oder die Übertragung von Einkünften oder deren Quellen auf einen bestehenden Rechtsträger. Somit wäre z. B. jedes Kaufgeschäft, bei dem ein Wirtschaftsgut („Einkunftsquelle“) auf einen neuen Eigentümer „übertragen“ wird, eine Steuergestaltung. Gleiches würde wohl auch für Leasing-Geschäfte gelten, bei denen jedenfalls eine „Zuordnung“ von Wirtschaftsgütern – hier: des Leasing-Objekts – auf Rechtsträger erfolgt.

U. E. grenzt diese extrem weite Fassung des Begriffs „Steuergestaltung“ den potenziellen Anwendungskreis der Mitteilungspflicht viel zu undifferenziert und ausufernd ab, sodass die Definition für die Praxis unbrauchbar ist. Es kann nicht Sinn der Sache sein, praktisch bei jedem einzelnen Rechtsgeschäft die Möglichkeit einer potenziell unerwünschten Steuergestaltung zu unterstellen, sodass in eine vertiefende Prüfung der weiteren Voraussetzungen für eine eventuelle Mitteilungspflicht eingestiegen werden muss.

Petitum:

Der Begriff „Steuergestaltung“ sollte wesentlich enger und somit praxisgerechter gefasst werden. Ein Ansatzpunkt könnte die in der Gesetzesbegründung enthaltene bisherige Definition für „Struktur“ sein: *„Eine [..] ‚Struktur‘ ist regelmäßig anzunehmen, wenn ein bewusstes Hintereinanderschalten oder Zusammenwirken von rechtlichen Teilschritten zur Zielerreichung gewählt wird. So beispielsweise, wenn eine Transaktion durch eine Mehrzahl hintereinander geschalteter Schritte bewusst rechtlich verkompliziert wird, ohne dass dies im Ergebnis eine Änderung des wirtschaftlichen Gehalts der Transaktionen zur Folge hat.“* Ergänzt man diese Definition um den Aspekt des steuerlichen Gestaltens – etwa durch Ersetzen des Worts „Zielerreichung“ durch „Erreichung vorrangig steuerlich motivierter Ziele“ – würde sie eine sachgerechte Abgrenzung des potenziellen Anwendungsbereichs der Mitteilungspflicht erlauben.

Hilfsweise könnte eine Liste der generell von der Mitteilungspflicht ausgenommenen Standardprodukte veröffentlicht werden, die dann auch Standard-Leasinggeschäfte umfassen sollte.

4.2 „Standardisierte Dokumentation oder Struktur der Gestaltung“

Auch das Kennzeichen des § 138e Abs. 1 Nr. 2 AO-E erscheint uns begrifflich viel zu weit und zu unscharf gefasst. Dazu trägt nicht zuletzt die ausufernde Definition des Begriffs „Steuergestaltung“ bei, die wir bereits im vorigen Absatz 4.1 moniert hatten. Problematisch erscheint uns dabei insbesondere das Begriffsverständnis der „standardisierten Dokumentation“. Eine solche soll laut Gesetzesbegründung bereits vorliegen, wenn musterartig vorbereitete Vertragswerke eingesetzt werden, die keiner wesentlichen Anpassung an den Einzel-

fall bedürfen. Derartige formularmäßige Verträge dürften im Geschäftsleben eher die Regel als die Ausnahme sein. Eine „Steuergestaltung“ mit „standardisierter Dokumentation“ läge nach den in der Gesetzesbegründung gegebenen Definitionen bereits vor, wenn z. B. ein Versandhändler Werkzeuge an Handwerker unter Verwendung formularmäßiger Allgemeiner Geschäftsbedingungen verkauft. Die Gesetzesbegründung selbst sieht beispielsweise die „formularmäßige Vergabe von Darlehen“ grundsätzlich als „standardisierte Dokumentation“ an, die erst über den „Main-Benefit-Test“ von einer Mitteilungspflicht entbunden werden kann, sofern nicht im Einzelfall ein steuerlicher Vorteil im Vordergrund steht. Gleiches dürfte demnach für den Abschluss formularmäßiger Standard-Leasingverträge gelten.

Petitum:

Das Kennzeichen „standardisierte Dokumentation oder Struktur der Gestaltung“ sollte wesentlich enger gefasst werden, sodass nicht bereits der Abschluss formularmäßiger Rechtsgeschäfte in jedem Einzelfall die Durchführung und entsprechende Dokumentation eines „Main-Benefit-Tests“ erforderlich macht. Einen geeigneten Ansatzpunkt könnte auch hier der Begriff „Steuergestaltung“ bieten (siehe oben unter Gliederungspunkt 4.1).

Hilfsweise könnte eine Liste der generell von der Mitteilungspflicht ausgenommenen Standardprodukte veröffentlicht werden, die dann auch Standard-Leasinggeschäfte umfassen sollte.

4.3 „Zirkuläre Vermögensverschiebung“

Das Kennzeichen des § 138e Abs. 1 Ziff. 3 Buchst. c AO-E kann im Bereich des Leasing bei bestimmten Transaktionen wie Sale-and-Mietkauf-back oder beim Einsatz von Rückverkaufsvereinbarungen zum Zwecke des Risikomanagements eine Rolle spielen. In diesem Zusammenhang treten verschiedene Anwendungsfragen auf, zu denen wir um Klarstellung bitten:

- Sale-and-Lease-back-Geschäfte zeichnen sich dadurch aus, dass der Leasing-Geber ein zunächst im Eigentum des Leasing-Nehmers stehendes Wirtschaftsgut erwirbt und es diesem sodann im Wege des Leasing zeitlich befristet gegen Entgelt zur Nutzung überlässt, wobei sowohl das zivilrechtliche als auch das wirtschaftliche Eigentum an dem Objekt (§ 39 AO) beim Leasing-Geber liegt. Diese Vertragsform kommt z. B. dann zum Einsatz, wenn sich ein Kunde erst nach der Auslieferung für Leasing entscheidet oder wenn zivilrechtliche Gründe dagegen sprechen, dass der Leasing-Geber den (ggf. aus diversen Komponenten bestehenden) Leasing-Gegenstand direkt von einem oder mehreren Hersteller- bzw. Händlerunternehmen erwirbt (so genannter „technischer Sale-and-Lease-back“).

  Wir gehen davon aus, dass diese Transaktionen nicht als „zirkuläre Vermögensverschiebung“ zu qualifizieren sind. Denn es kommt im Sinne der Gesetzesbegründung zu einer „echten Risikoverteilung“ zwischen den Parteien (Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Leasing-Geber) und es ist a priori unsicher, ob überhaupt und ggf. zu welchem Wert das Objekt nach Beendigung des „Lease-back“ wieder in das Eigentum des Leasing-Nehmers zurück gelangt.

- Auch bei Sale-and-Mietkauf-back-Geschäften erwirbt das Leasing-Unternehmen den Mietkaufgegenstand aus dem Eigentum des Kunden. Zugleich wird mit dem Kunden ein

Mietkaufvertrag abgeschlossen, der ihn zur weiteren Nutzung des Gegenstandes gegen ein laufendes Entgelt berechtigt. Mit Zahlung der letzten Rate geht das Eigentum automatisch wieder auf den Kunden über. Anders als beim Sale-and-Lease-back wird das Leasing-Unternehmen zwar zivilrechtlicher, aber zu keinem Zeitpunkt wirtschaftlicher Eigentümer des Mietkaufgegenstandes.

Nach dem Wortlaut der Gesetzesbegründung erfüllen Sale-and-Mietkauf-back-Geschäfte das Kennzeichen der „zirkulären Vermögensverschiebung", weil keine Unsicherheit darüber besteht, ob und zu welchem Wert der Mietkaufgegenstand wieder zurück in das Eigentum des Kunden gelangt. Mit diesen Transaktionen wird jedoch nicht die Erzielung eines Steuervorteils angestrebt, sondern es geht den Kunden um die Schöpfung von Liquidität und um die Finanzierung des Mietkaufgegenstandes über die Laufzeit des Vertrages. Wir gehen deshalb davon aus, dass der „Main-Benefit-Test" stets zu dem Ergebnis führen wird, dass keine Mitteilungspflicht besteht.

- Um die Restwertrisiken der von ihnen verleasten Objekte zu managen, schließen Leasing-Unternehmen zuweilen Rückkaufvereinbarungen mit den Herstellern bzw. Händlern ab, von denen sie die Objekte zum Zwecke der Nutzungsüberlassung an ihre Kunden erworben haben. Die Vereinbarungen zur Rückübertragung können entweder optional z. B. als einseitiges Andienungsrecht des Leasing-Gebers („Put Option") ausgestaltet sein oder aber obligatorisch als eine Art Termingeschäft auf den Zeitpunkt nach Beendigung der Nutzungsüberlassung an den Leasing-Nehmer.

  Wir gehen davon aus, dass Rückkaufvereinbarungen, bei denen der tatsächliche Vollzug von der Ausübung einer Option abhängt, generell nicht unter das Kennzeichen der „zirkulären Vermögensverschiebung" fallen. Denn hier steht gerade nicht von vornherein fest, ob und zu welchem Wert der Leasing-Gegenstand zurück zum Hersteller/Händler gelangt.

  Im Gegensatz dazu mag das Kennzeichen bei obligatorischen Rückkauf-Termingeschäften erfüllt sein. Diese Transaktionen werden jedoch nicht aus steuerlichen Motiven, sondern zum Zwecke der Risikoallokation zwischen den Parteien im Rahmen des Risikomanagements der Leasing-Unternehmen abgeschlossen. Analog den Ausführungen der Gesetzesbegründung zu Repo-Geschäften gehen wir deshalb davon aus, dass der Relevanz- bzw. „Main-Benefit-Test" stets nicht erfüllt wird und deshalb auch in diesen Fällen keine Mitteilungspflicht besteht.

Petitum:

Wir bitten um Bestätigung unserer Auffassung, dass

a) Sale-and-Lease-back-Geschäfte sowie optionale Rückkaufvereinbarungen mangels Gewissheit über die Rückübertragung das Kennzeichen der „zirkulären Vermögensverschiebung" von vornherein nicht erfüllen, und

b) bei Sale-and-Mietkauf-back-Geschäften und obligatorischen Rückkaufvereinbarungen stets davon auszugehen ist, dass der Relevanz- bzw. „Main-Benefit-Test" nicht erfüllt wird und deshalb keine Mitteilungspflicht besteht.

4.4 „Absetzung für Abnutzung in mehr als einem Steuerhoheitsgebiet“

Bei grenzüberschreitendem Leasing kommt es mitunter zu Qualifikationskonflikten, die von den Vertragsparteien weder intendiert noch vermeidbar sind. Dies etwa dann, wenn das Leasing-Objekt in Deutschland nach den Kriterien der „Leasing-Erlasse“ bilanziell dem Leasing-Geber zugerechnet wird, während im Ausland unter Anwendung von an IAS 17 angelehnten nationalen Steuervorschriften eine Qualifikation als Finance Lease (Zurechnung beim Leasing-Nehmer) erfolgt. In diesen Fällen kommt es unweigerlich zu einer Inanspruchnahme von Absetzungen für Abnutzung (AfA) für dasselbe Leasing-Objekt sowohl im Inland als auch im Ausland, sodass das Kennzeichen des § 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa AO-E erfüllt ist (vgl. Beispiel 4 der Gesetzesbegründung). Obwohl – wie nachstehend dargelegt – oftmals kein Steuervorteil eintritt, geschweige denn im Sinne eines Hauptvorteils angestrebt wird, sieht das Gesetz hier unverständlicherweise keine Möglichkeit des „Unschuldsbeweises“ durch Anwendung des „Main-Benefit-Tests“ vor.

Eine isolierte Betrachtung des Aspekts „doppelte AfA des Leasing-Objekts“ greift zu kurz, weil sie deren Auswirkungen auf die steuerliche Abzugsfähigkeit der Leasing-Raten beim Leasing-Nehmer unberücksichtigt lässt. Dass bei vollständiger Betrachtung in der Regel kein steuerlicher Vorteil eintritt, zeigt folgendes Beispiel:

Beispiel:

Angenommen die Leasing-Rate setzt sich kalkulatorisch wie folgt zusammen:

	AfA-Anteil	*80*
+	*Zins-Anteil*	*15*
+	*Gewinn-Anteil*	*5*
=	*Leasing-Rate*	*100*

Im reinen Inlandsfall ergeben sich folgende Gewinnauswirkungen:

Leasing-Geber			***Leasing-Nehmer***		
Leasing-Rate (Ertrag)	+	*100*	*Leasing-Rate (Aufwand)*	-	*100*
AfA (Aufwand)	-	*80*	*zvE*	-	*100*
Zins (Aufwand)	-	*15*			
zvE (≙ Gewinnanteil Leasing-Rate)	+	*5*			

Im Auslandsfall mit doppelter AfA-Inanspruchnahme wegen steuerlicher Qualifikation als Finance Lease analog IAS 17 ergeben sich folgende Gewinnauswirkungen (Annahme: AfA des Leasing-Nehmers entspricht betragsmäßig AfA-Anteil der Leasing-Rate):

Leasing-Geber			***Leasing-Nehmer***		
Leasing-Rate (Ertrag)	+	*100*	*AfA (Aufwand)*	-	*80*
AfA (Aufwand)	-	*80*	*Zins-Anteil L.-Rate (Aufwand)*	-	*15*
Zins (Aufwand)	-	*15*	*Gewinn-Anteil L.-Rate (Aufwand)*	-	*5*
zvE (≙ Gewinnanteil Leasing-Rate)	+	*5*	*zvE*	-	*100*

Fazit: Trotz der doppelten AfA-Inanspruchnahme tritt kein steuerlicher Vorteil ein, weil der Leasing-Nehmer im Gegenzug nur noch den Zins- und den Gewinn-Anteil der Leasing-Rate als Aufwand berücksichtigen darf.

Petitum:

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

könnte der in der Gesetzesbegründung geregelte Verzicht auf eine Mitteilungspflicht im vergleichbaren Fall einer doppelten Erfassung und Besteuerung des Ergebnisses einer Betriebsstätte sowohl im Betriebsstättenstaat als auch im inländischen Stammhaus sein.

4.5 „Aushöhlung der Mitteilungspflicht nach CRS“

Klärungsbedarf sehen wir ferner hinsichtlich der Kennzeichen nach § 138e Abs. 2 Nr. 2 AO-E. Nach unserer Rechtsauffassung sind Leasing-Unternehmen aufgrund ihrer typischen Aktivitäten nach den Kriterien des Common Reporting Standards (CRS) nicht als Finanzinstitute einzustufen und Leasing-Produkte fallen nicht unter die Definition von Finanzkonten. Insofern ist Leasing u. E. von vornherein nicht von den Meldepflichten des CRS erfasst. Die Einstufung von Leasing-Unternehmen als „nicht meldende Finanzinstitute“ (Rz. 91 des BMF-Schreibens vom 1.2.2017, BStBl. I S. 305) bzw. von Leasing-Produkten als „ausgenommenes Produkt“ (Rz. 165 des BMF-Schreibens) hat u. E. lediglich klarstellenden Charakter.

Wir gehen davon aus, dass die beschriebene Behandlung des Leasing nach CRS nicht dazu führt, dass durch den Abschluss von Leasing-Geschäften die Kennzeichen des § 138e Abs. 2 Nr. 2 AO-E erfüllt sind. Wir stützen dies auf die Aussage in der Gesetzesbegründung: *„Die bloße Tatsache, dass infolge einer Gestaltung eine Meldung bzw. ein Informationsaustausch nach CRS unterbleibt, erlaubt für sich alleine nicht die Annahme, dass CRS-Rechtsvorschriften umgangen würden. Die Ausnutzung oder Vermeidung des CRS-Regelwerks liegt insbesondere nicht vor, wenn im Vordergrund einer Gestaltung nachvollziehbare wirtschaftliche Erwägungen stehen, die reflexhaft zur Folge haben, dass auch eine Meldung bzw. ein Informationsaustausch nach CRS ausbleibt.“* Einen solchen Fall sehen wir im Bereich des Leasing gegeben.

Petitum:

Wir bitten um Bestätigung unserer Rechtsauffassung.

4.6 Begriff des „steuerlichen Vorteils“ und Durchführung des „Main-Benefit-Tests“

Angesichts der auslegungsbedürftigen Formulierungen in § 138d Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a sowie Abs. 3 AO-E sehen wir erheblichen Klärungsbedarf hinsichtlich des Begriffs des „steuerlichen Vorteils“ und der Durchführung des „Main-Benefit-Tests“. Im Einzelnen:

- Nach dem Gesetzeswortlaut soll ein steuerlicher Vorteil bereits dann vorliegen, wenn „durch die Steuergestaltung […] Steueransprüche verringert“ werden sollen. Wie bereits in Abschnitt 4.1 dargelegt, ist der Begriff der „Steuergestaltung“ viel zu weit gefasst und schließt praktisch jedes Kauf- oder Leasing-Geschäft mit ein („Übertragung/Zuordnung von Einkunftsquellen“). Sofern derartige „Steuergestaltungen“ zur Entstehung abzugsfähiger Betriebsausgaben führen (AfA auf gekaufte Wirtschaftsgüter, Mieten für geleaste Wirtschaftsgüter), läge ceteris paribus bereits eine „Verringerung von Steueransprüchen“ und somit ein dem „Main-Benefit-Test“ zu unterziehender „steuerlicher Vorteil“ vor.

- Weder aus dem Gesetz noch aus der Begründung geht eindeutig hervor, anhand welcher Referenzkonstellation das Vorliegen eines steuerlichen Vorteils beurteilt werden soll. Aus unserer Sicht kann es dabei nur um einen Vergleich „Durchführung der Gestaltung“ vs. „Unterlassung der Gestaltung“ gehen, mit anderen Worten um die Identifikation eines Steuervorteils, der erst durch eine grenzüberschreitende Gestaltung erzielt werden kann

und im rein nationalen Kontext nicht zu realisieren gewesen wäre. Für völlig ausgeschlossen halten wir demgegenüber eine Betrachtungsweise, bei der etwa Leasing mit einem kreditfinanzierten Kauf oder mit dem wiederholten Abschluss kurzfristiger Mietverträge verglichen werden müsste. Dies schon deshalb, weil ein derartiger Vergleich, der de facto auf die Vorgabe einer Art „Normgestaltung" als Referenzmaßstab hinauslaufen würde, die bestehenden Unterschiede im wirtschaftlichen Gehalt der jeweiligen Transaktionen (Miete ≠ Leasing ≠ Kauf) außer Acht lassen würde.

- Ebenfalls unklar ist die Frage, wie verschiedene mit einer Gestaltung verbundene Vorteile quantifiziert und vergleichbar gemacht werden sollen und wann ein steuerlicher Vorteil „der Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile" ist. Letzteres dürfte u. E. allenfalls dann unterstellt werden, wenn der steuerliche Vorteil das maßgebende Element für die Gestaltung ist, bei dessen Fehlen diese nicht umgesetzt worden wäre. Kein Hauptvorteil im Sinne des „Main-Benefit-Tests" liegt nach unserer Auffassung demgegenüber vor, wenn im Zuge der Realisierung anderer Ziele (z. B. Erhalt der Liquidität, Erlangung einer Finanzierung, Objektnutzung) auch ein steuerlicher Vorteil eintritt, den der Steuerpflichtige gleichsam als Nebeneffekt realisiert.

- Wir gehen ferner davon aus, dass es sich bei den durch Abschluss von Standard-Leasingverträgen ausgelösten Steuereffekten – bilanzielle Zurechnung des Leasing-Objekts entsprechend „Leasing-Erlassen" und § 39 AO, Aufwands- und Ertragserfassung bei den Vertragsparteien entsprechend den allgemeinen Grundsätzen des deutschen Bilanzsteuerrechts – um „gesetzlich vorgesehene" im Sinne des § 138d Abs. 3 Satz 3 AO-E handelt, die unter bestimmten Umständen im „Main-Benefit-Test" von vornherein unberücksichtigt bleiben. Die Beschränkung dieses anwendungsfreundlichen Ansatzes auf den Fall, dass die steuerlichen Vorteile ausschließlich im Inland eintreten, sollte u. E. aufgehoben werden.

- Ungeachtet der o. a. Auslegungsfragen gehen wir davon aus, dass im Fall von Standard-Leasingverträgen der „Main-Benefit-Test" stets zu einem negativen Ergebnis dergestalt gelangen muss, dass das Vorliegen eines zur Mitteilungspflicht führenden steuerlichen Hauptvorteils zu verneinen ist. Wie oben in Abschnitt 2 erläutert und empirisch belegt wurde, werden Standard-Leasinggeschäfte in erster Linie aus betriebswirtschaftlichen Motiven abgeschlossen. Es geht um den Erhalt der Liquidität, die Erlangung einer Finanzierung, die optimal auf die individuellen Bedürfnisse zugeschnittene Objektnutzung und die Optimierung des gesamten Investitions- und Asset-Management-Prozesses. Sofern daneben überhaupt steuerliche Vorteile erzielt werden, treten diese hinter den wirtschaftlichen Motiven zurück. Wir sehen in dieser Hinsicht eine vergleichbare Situation wie bei vielen Standard-Bankprodukten, die entsprechend einer auf EU-Ebene herrschenden Auslegung der „DAC 6-Richtlinie", um deren Umsetzung es vorliegend geht, stets zu einem negativen Ergebnis des „Main-Benefit-Tests" führen und deshalb keine Mitteilungspflicht begründen: *„Under hallmark A3, standard banking contracts, such as mortgages, would not need to be reported, because the tax advantage represents an insignificant benefit as compared to other main benefits, e.g., satisfaction of housing needs." (Summary Record of the Commission Working Group IV meeting on 24 September 2018; zitiert nach EY Global Tax Alert vom 31. Oktober 2018)*

Petitum

Wir bitten um Klarstellung der vorstehenden Auslegungsfragen bzw. um Bestätigung unserer diesbezüglich wiedergegebenen Rechtsauffassung.

Im Interesse der Praktikabilität des Gesetzes bitten wir um Erstellung einer Liste der generell von der Mitteilungspflicht ausgenommenen Standardprodukte, die dann auch Standard-Leasinggeschäfte umfassen sollte. Damit ließe sich in unzähligen Einzelfällen, die wegen der zu weit bzw. unklar formulierten Begrifflichkeiten des vorliegenden Gesetzes ungerechtfertigterweise von den einschlägigen Kennzeichen des § 138e Abs. 1 AO-E erfasst werden, die Durchführung und Dokumentation eines exkulpierenden „Main-Benefit-Tests“ vermeiden. Gerne bieten wir an, an der Erstellung einer derartigen Liste beratend mitzuwirken.

4.7 Status der Akteure im Rahmen einer ggf. meldepflichtigen Gestaltung

Die im Mittelpunkt unserer Betrachtung stehenden Standard-Leasinggeschäfte schließen typischerweise Vertragsbeziehungen zu zahlreichen Akteuren in verschiedenen Rollen mit ein: Der Leasing-Geber kauft das Leasing-Objekt vom Hersteller/Lieferanten, um es dem Leasing-Nehmer zeitlich befristet zur Nutzung zu überlassen. Die Finanzierung des Kaufs erfolgt seitens des Leasing-Gebers über Kreditinstitute oder den Kapitalmarkt durch Kreditaufnahme oder den regresslosen Verkauf der Leasing-Raten (Forfaitierung). Nicht selten werden zum Zwecke des Risikomanagements Rückkaufvereinbarungen (optional oder obligatorisch, siehe Abschnitt 4.3) mit Herstellern/Händlern oder Restwertgarantien mit Dritten als Garantiegebern abgeschlossen. Sind über die Nutzungsüberlassung hinaus ergänzende Serviceleistungen wie Wartung oder die Verschaffung von Versicherungsschutz vereinbart, geschieht dies in der Regel durch Einbindung weiterer externer Dienstleister. Auch die Anschlussverwertung des Leasing-Objekts nach Beendigung der Nutzungsüberlassung erfolgt meist an Dritte.

Falls derartige Standard-Leasingvereinbarungen im Einzelfall tatsächlich als mitteilungspflichtige Steuergestaltung eingestuft werden sollten, stellte sich die Frage, welchen Status (Intermediär, Beteiligter, Nutzer) das Gesetz für die einzelnen Akteure vorsehen würde:

- Für den <u>Leasing-Geber</u> käme unter dieser Prämisse wohl allenfalls eine Einstufung als Intermediär in Betracht. Dies erschiene indessen sachlich nicht gerechtfertigt, weil es ihm nicht um das Vermarkten, Konzipieren, Organisieren, Bereitstellen oder Verwalten von „Steuergestaltungen“ geht. Vielmehr betreibt der Leasing-Geber sein Kerngeschäft, das in der zeitlich befristeten Nutzungsüberlassung von Investitionsgütern an seine Kunden gegen ein entsprechendes Entgelt besteht.

  Mit ähnlichen Gründen dürfte auch eine Klassifikation als Beteiligter zu verneinen sein, sofern nicht ohnehin § 138d Abs. 7 AO-E („Bloßer Intermediär ist kein Beteiligter“) zur Anwendung kommt.

  Eine Qualifikation des Leasing-Gebers als Nutzer einer Steuergestaltung halten wir vor diesem Hintergrund für völlig ausgeschlossen. Die unscharf gefasste und weitgreifende Definition in § 138d Abs. 5 AO-E und der diesbezüglichen Gesetzesbegründung interpretieren wir so, dass dem Nutzer eine eher passiv-konsumtive Rolle vergleichbar der eines Kunden zukommt, zu dessen steuerlichem Vorteil eine „Steuergestaltung“ konzipiert wird. Der Leasing-Geber betreibt demgegenüber aktiv sein Kerngeschäft in Gestalt

einer umfassenden Investitionsdienstleistung zugunsten des Leasing-Nehmers, bei der die Erzielung eigener steuerlicher Vorteile keinerlei Rolle spielt.

- Die Rolle eines Nutzers käme unter der hypothetischen Eingangsprämisse, dass ein Standard-Leasinggeschäft im Einzelfall als mitteilungspflichtige Steuergestaltung eingestuft werden könnte, wohl am ehesten für den Leasing-Nehmer in Betracht. Aus dem Gesetz geht nicht hervor, ob einem Nutzer zugleich auch der Status eines Beteiligten zugeordnet werden kann.

- Alle weiteren Akteure, die über vertragliche Vereinbarungen in ein Standard-Leasinggeschäft einbezogen sein können, fallen u. E. nicht in eine der anwendungsrelevanten Statuskategorien des vorliegenden Gesetzes (Intermediär, Beteiligter, Nutzer) und sind deshalb als Unbeteiligte anzusehen. Wie eingangs dargestellt betrifft dies z. B. Lieferanten und Drittabnehmer des Leasing-Objekts, Kreditinstitute und andere Finanzierer des Leasing-Objekts, Anbieter von Versicherungs-, Wartungs-, Instandhaltungs- und anderen Dienstleistungen rund um das Leasing-Objekt sowie zum Zwecke des Risikomanagements eingebundene Dritte, die Rückkaufvereinbarungen oder Restwertgarantien bezüglich des Leasing-Objekts eingehen. Alle diese Akteure leisten einen auf das Leasing-Objekt bezogenen Beitrag zu der vom Leasing-Geber im Rahmen seines Kerngeschäfts erbrachten Investitionsdienstleistung eigener Art, ohne jedoch in irgend einer Weise an der Verschaffung oder Erlangung von Steuervorteilen interessiert zu sein, geschweige denn aktiv-gestalterisch daran mitzuwirken.

Petitum

Wir bitten um Klarstellung der vorstehend aufgeworfenen Auslegungsfragen bzw. um Bestätigung unserer diesbezüglich wiedergegebenen Rechtsauffassung.

Die geplante Mitteilungspflicht für Steuergestaltungen und die damit möglicherweise verbundenen Auswirkungen auf die betroffenen Unternehmen haben für unsere Branche sehr hohe Priorität. Wir bitten deshalb um die Gelegenheit zu weiterführenden Gesprächen mit Vertretern Ihres Hauses, in denen wir die komplexe Problematik vertiefend erläutern und im konstruktiven Dialog einer praktikablen Lösung zuführen wollen. Auch für Rückfragen stehen wir selbstverständlich jederzeit gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Bundesverband Deutscher
Leasing-Unternehmen e.V.

Horst Fittler
Hauptgeschäftsführer

Dr. Martin Vosseler
Geschäftsführer

Referentenentwurf

des Bundesministeriums der Finanzen

Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen

A. Problem und Ziel

Ziel dieses Gesetzentwurfs ist es, grenzüberschreitende Steuervermeidungspraktiken und Gewinnverlagerungen zeitnah zu identifizieren und zu verringern, um die Erosion des deutschen Steuersubstrats zu verhindern. Auch für die anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union wird es immer schwieriger, ihre Steuerbemessungsgrundlagen davor zu schützen, dass dem Grunde nach steuerpflichtige Gewinne durch Steuergestaltungen in ausländische Niedrig- oder Nullsatzjurisdiktionen verlagert werden.

Die Steuergestaltungen werden immer ausgefeilter und machen sich häufig die höhere Mobilität von Kapital, Personen und immateriellen Werten zunutze. Bei grenzüberschreitenden Strukturen werden regelmäßig die Unterschiede der Steuerrechtsordnungen mehrerer Staaten ausgenutzt. Damit können die steuerpflichtigen Gewinne in Staaten mit vorteilhafteren Steuersystemen verlagert oder kann die Gesamtsteuerbelastung der Steuerpflichtigen verringert werden. Infolgedessen kommt es häufig zu einem beträchtlichen Rückgang der Steuereinnahmen in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union.

B. Lösung

Zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25. Mai 2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen (ABl. L 139 vom 5.6.2018) - sog. „DAC 6“ - wird eine Pflicht zur Mitteilung von Steuergestaltungen eingeführt. Die Richtlinie geht zurück auf die Arbeiten der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) zu BEPS-Aktionspunkt 12 (Mandatory Disclosure Rules).

Durch die Einführung der Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen erhalten die Steuerbehörden der Mitgliedstaaten der Europäischen Union umfassende Informationen über die als relevant eingestuften Steuergestaltungen. Diese Informationen versetzen den Gesetzgeber und die zuständigen Finanzbehörden in die Lage, zeitnah solche Steuerpraktiken zu identifizieren und gegen diese vorzugehen sowie ungewollte Gestaltungsspielräume durch Rechtsvorschriften oder durch geeignete Risikoabschätzungen zu schließen.

C. Alternativen

Keine. Die Richtlinie (EU) 2018/822 ist bis zum 31. Dezember 2019 in nationales Recht umzusetzen.

D. Haushaltsausgaben ohne Erfüllungsaufwand

Das Gesetz dient der Sicherung des Steuersubstrats.

E. Erfüllungsaufwand

E.1 Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger

Die Mitteilungspflicht trifft vorrangig den Intermediär. Intermediär ist, wer eine grenzüberschreitende Steuergestaltung vermarktet, für Dritte konzipiert, organisiert oder zur Nutzung bereitstellt oder ihre Umsetzung durch Dritte verwaltet.

Bürgerinnen und Bürger werden von der Mitteilungspflicht unmittelbar nur in sehr wenigen Fällen und dann auch nur mit geringfügigem Aufwand betroffen sein.

E.2 Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft

Beim nachstehend beschriebenen Erfüllungsaufwand handelt es sich ausschließlich um Bürokratiekosten aus Informationspflichten.

Die Verpflichtung zur Mitteilung von Steuergestaltungen liegt grundsätzlich beim Intermediär. Dieser hat dem Bundeszentralamt für Steuern im Gesetz näher bestimmte grenzüberschreitende Steuergestaltungen mitzuteilen. Die mitteilungspflichtigen Tatbestände sind entsprechend der Richtlinie (EU) 2018/822 sehr umfassend.

Ohne die genaue Anzahl der Mitteilungen konkret vorausberechnen zu können, ist mit einer Belastung der Intermediäre durch den Erfüllungsaufwand zu rechnen.

Soweit die Wirtschaft nicht als Intermediär, sondern als Nutzer der Steuergestaltung betroffen ist, gelten die Ausführungen zum Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger entsprechend.

Der laufende Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft durch die Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen unterliegt nicht der „One in, one out“-Regelung, da hiermit ausschließlich europäische Vorgaben umgesetzt werden. [Die Höhe des Volumens wird ergänzt, sobald der Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft beziffert worden ist.]

E.3 Erfüllungsaufwand der Verwaltung

Auf Seiten des Bundeszentralamtes für Steuern, der Generalzolldirektion und des Informationstechnikzentrums Bund ergibt sich folgender Erfüllungsaufwand:

	2019	**2020**	**2021**	**2022**
	in Euro			
einmaliger Erfüllungsaufwand	*5 400 000*	*9 120 000*		
laufender Erfüllungsaufwand	*1 060 000*	*13 772 226*	*21 142 226*	*20 902 226*

Außerdem ergeben sich in geringerem Umfang dauerhafte, aber nicht bezifferbare Sach- und Personalaufwände beim Bundesministerium der Finanzen und auch bei den Landesfinanzbehörden.

Die Mehrbedarfe an Sach- und Personalmitteln sollen finanziell und stellenmäßig im Einzelplan 08 ausgeglichen werden.

F. Weitere Kosten

Keine.

Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen

Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen[1)]

Vom ...

Der Bundestag hat mit Zustimmung des Bundesrates das folgende Gesetz beschlossen:

Artikel 1

Änderung der Abgabenordnung

Die Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 15 des Gesetzes vom 18. Dezember 2018 (BGBl. I S. 2639) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In der Inhaltsübersicht werden nach der Angabe zu § 138c folgende Angaben eingefügt:

   „§ 138d Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen

   § 138e Kennzeichen grenzüberschreitender Steuergestaltungen

   § 138f Verfahren zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen durch Intermediäre

   § 138g Verfahren zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen durch Nutzer

   § 138h Mitteilungen bei marktfähigen grenzüberschreitenden Steuergestaltungen

   § 138i Information der Landesfinanzbehörden

   § 138j Auswertung der Mitteilungen grenzüberschreitender Steuergestaltungen

   § 138k Angabe der grenzüberschreitenden Steuergestaltung in der Steuererklärung“.

2. In § 102 Absatz 4 Satz 1 werden nach den Wörtern „bezeichneten Personen nach“ die Wörter „§§ 138d, 138f und 138h sowie nach“ eingefügt.

3. Nach § 138c werden die folgenden §§ 138d bis 138k eingefügt:

[1)] Dieses Gesetz dient der Umsetzung der Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25. Mai 2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen (ABl. L 139 vom 5.6.2018, S. 1).

„§ 138d

Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen

(1) Wer eine grenzüberschreitende Steuergestaltung im Sinne des Absatzes 2 vermarktet, für Dritte konzipiert, organisiert oder zur Nutzung bereitstellt oder ihre Umsetzung durch Dritte verwaltet (Intermediär), hat die grenzüberschreitende Steuergestaltung dem Bundeszentralamt für Steuern nach Maßgabe der §§ 138f und 138h mitzuteilen.

(2) Eine grenzüberschreitende Steuergestaltung ist jede Gestaltung,

1. die eine oder mehrere Steuern zum Gegenstand hat, auf die das EU-Amtshilfegesetz anzuwenden ist,

2. die entweder mehr als einen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder mindestens einen Mitgliedstaat der Europäischen Union und einen oder mehrere Drittstaaten betrifft, wobei mindestens eine der folgenden Bedingungen erfüllt ist:

   a) nicht alle an der Gestaltung Beteiligten sind im selben Steuerhoheitsgebiet ansässig;

   b) einer oder mehrere der an der Gestaltung Beteiligten sind gleichzeitig in mehreren Steuerhoheitsgebieten ansässig;

   c) einer oder mehrere der an der Gestaltung Beteiligten gehen in einem anderen Steuerhoheitsgebiet über eine dort gelegene Betriebstätte einer Geschäftstätigkeit nach und die Gestaltung ist Teil der Geschäftstätigkeit der Betriebstätte oder macht deren gesamte Geschäftstätigkeit aus;

   d) einer oder mehrere der an der Gestaltung Beteiligten gehen in einem anderen Steuerhoheitsgebiet einer Tätigkeit nach, ohne dort ansässig zu sein oder eine Betriebstätte zu begründen;

   e) die Gestaltung ist geeignet, Auswirkungen auf den automatischen Informationsaustausch oder die Identifizierung des wirtschaftlichen Eigentümers zu haben, und

3. die mindestens

   a) ein Kennzeichen im Sinne des § 138e Absatz 1 aufweist und von der ein verständiger Dritter unter Berücksichtigung aller wesentlichen Fakten und Umstände vernünftigerweise erwarten kann, dass der Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile die Erlangung eines steuerlichen Vorteils im Sinne des Absatzes 3 ist, oder

   b) ein Kennzeichen im Sinne des § 138e Absatz 2 aufweist.

Besteht eine Steuergestaltung aus einer Reihe von Gestaltungen, gilt sie als grenzüberschreitende Steuergestaltung, wenn mindestens ein Schritt oder Teilschritt der Reihe grenzüberschreitend im Sinne des Satzes 1 Nummer 2 ist; in diesem Fall hat die Mitteilung nach Absatz 1 die gesamte Steuergestaltung zu umfassen.

(3) Ein steuerlicher Vorteil im Sinne des Absatzes 2 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe a liegt vor, wenn

1. durch die Steuergestaltung Steuern erstattet, Steuervergütungen gewährt oder Steueransprüche verringert werden sollen,

2. die Entstehung von Steueransprüchen verhindert werden soll oder

3. die Entstehung von Steueransprüchen in andere Besteuerungszeiträume oder auf andere Besteuerungszeitpunkte verschoben werden soll.

Ein steuerlicher Vorteil liegt auch dann vor, wenn er außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes entstehen soll. Wirkt sich der steuerliche Vorteil einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung ausschließlich im Geltungsbereich dieses Gesetzes aus und ist der steuerliche Vorteil unter Berücksichtigung aller Umstände der Steuergestaltung gesetzlich vorgesehen, so gilt dieser nicht als steuerlicher Vorteil im Sinne des Absatzes 2 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe a.

(4) Betriebstätte im Sinne des Absatzes 2 Nummer 2 Buchstabe c und d ist sowohl eine Betriebstätte im Sinne des § 12 als auch eine Betriebsstätte im Sinne eines im konkreten Fall anwendbaren Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.

(5) Nutzer einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung ist jede natürliche oder juristische Person, Personengesellschaft, Gemeinschaft oder Vermögensmasse,

1. der die grenzüberschreitende Steuergestaltung zur Umsetzung bereitgestellt wird,

2. die bereit ist, die grenzüberschreitende Steuergestaltung umzusetzen, oder

3. die den ersten Schritt zur Umsetzung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung gemacht hat.

(6) Hat ein Nutzer eine grenzüberschreitende Steuergestaltung für sich selbst konzipiert, so sind für ihn auch die für Intermediäre geltenden Regelungen entsprechend anzuwenden.

(7) Übt ein Intermediär im Zusammenhang mit der grenzüberschreitenden Steuergestaltung ausschließlich die in Absatz 1 aufgeführten Tätigkeiten aus, so gilt er nicht als an der Gestaltung Beteiligter.

§ 138e

Kennzeichen grenzüberschreitender Steuergestaltungen

(1) Kennzeichen im Sinne des § 138d Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe a sind:

1. die Vereinbarung

   a) einer Vertraulichkeitsklausel, die dem Nutzer oder einem anderen an der Steuergestaltung Beteiligten eine Offenlegung, auf welche Weise aufgrund der Gestaltung ein steuerlicher Vorteil erlangt wird, gegenüber anderen Intermediären oder den Finanzbehörden verbietet, oder

   b) einer Vergütung, die in Bezug auf den steuerlichen Vorteil der Steuergestaltung festgesetzt wird; dies gilt, wenn die Vergütung von der Höhe des steuerlichen Vorteils abhängt oder wenn die Vereinbarung die Abrede enthält, die Vergütung ganz oder teilweise zurückzuerstatten, falls der mit der Gestaltung zu erwartende steuerliche Vorteil ganz oder teilweise nicht erzielt wird,

2. eine standardisierte Dokumentation oder Struktur der Gestaltung, die für mehr als einen Nutzer verfügbar ist, ohne dass sie für die Nutzung wesentlich individuell angepasst werden muss,

3. Gestaltungen, die zum Gegenstand haben, dass

   a) ein an der Gestaltung Beteiligter unangemessene rechtliche Schritte unternimmt, um ein verlustbringendes Unternehmen unmittelbar oder mittelbar zu erwerben, die Haupttätigkeit dieses Unternehmens zu beenden und dessen Verluste dafür zu nutzen, seine Steuerbelastung zu verringern, einschließlich der Übertragung der Verluste in ein anderes Steuerhoheitsgebiet oder der zeitnäheren Nutzung dieser Verluste,

   b) Einkünfte in Vermögen, Schenkungen oder andere nicht oder niedriger besteuerte Einnahmen oder nicht steuerbare Einkünfte umgewandelt werden,

   c) Transaktionen durch die Einbeziehung zwischengeschalteter Unternehmen, die keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, oder Transaktionen, die sich gegenseitig aufheben oder ausgleichen, für zirkuläre Vermögensverschiebungen genutzt werden,

   d) der Empfänger grenzüberschreitender Zahlungen zwischen zwei oder mehr verbundenen Unternehmen in einem Steuerhoheitsgebiet ansässig ist, das keine Körperschaftsteuer erhebt oder einen Körperschaftsteuersatz von 0 Prozent oder nahe 0 Prozent hat, oder

   e) die grenzüberschreitende Zahlung zwischen zwei oder mehr verbundenen Unternehmen in ein Steuerhoheitsgebiet erfolgt, in dem der Empfänger ansässig ist, soweit dieses Steuerhoheitsgebiet die Zahlung

      aa) vollständig von der Steuer befreit oder

      bb) einer steuerlichen Präferenzregelung unterwirft.

(2) Kennzeichen im Sinne des § 138d Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe b sind:

1. Gestaltungen, die zum Gegenstand haben, dass

   a) der Empfänger grenzüberschreitender Zahlungen zwischen zwei oder mehr verbundenen Unternehmen

      aa) in keinem Steuerhoheitsgebiet ansässig ist oder

      bb) in einem Steuerhoheitsgebiet ansässig ist, das in der Liste der Drittstaaten aufgeführt wird, die von den Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder im Rahmen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) als nicht-kooperierende Jurisdiktion eingestuft wurde,

   b) in mehr als einem Steuerhoheitsgebiet

      aa) Absetzungen für Abnutzung desselben Vermögenswertes in Anspruch genommen werden oder

      bb) eine Befreiung von der Doppelbesteuerung für dieselben Einkünfte oder dasselbe Vermögen vorgenommen wird und die Einkünfte oder das Vermögen deshalb ganz oder teilweise unversteuert bleiben,

oder

c) die Gestaltung eine Übertragung oder Überführung von Vermögensgegenständen vorsieht, soweit sich die steuerliche Bewertung des Vermögensgegenstandes in den beteiligten Steuerhoheitsgebieten wesentlich unterscheidet;

2. Gestaltungen, die zu einer Aushöhlung der Mitteilungspflicht gemäß den Rechtsvorschriften zur Umsetzung des Standards für den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen (gemeinsamer Meldestandard) führen können oder sich das Fehlen derartiger Rechtsvorschriften zu Nutze machen; derartige Gestaltungen umfassen insbesondere

   a) die Nutzung eines Kontos, Produkts oder einer Anlage, welches oder welche kein Finanzkonto im Sinne des § 19 Nummer 18 des Gesetzes zum automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten (Finanzkonto) oder vorgeblich kein Finanzkonto ist, jedoch Merkmale aufweist, die denen eines Finanzkontos entsprechen,

   b) die Übertragung eines Finanzkontos oder von Vermögenswerten in ein Steuerhoheitsgebiet, das nicht an den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten nach dem gemeinsamen Meldestandard mit dem Steuerhoheitsgebiet, in dem der Nutzer ansässig ist, gebunden ist, oder die Einbeziehung entsprechender Steuerhoheitsgebiete,

   c) die Neueinstufung von Einkünften und Vermögen als Produkte oder Zahlungen, die nicht dem automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten nach dem gemeinsamen Meldestandard unterliegen,

   d) die Übertragung oder Umwandlung eines Finanzinstituts im Sinne des § 19 Nummer 3 des Gesetzes zum automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten (Finanzinstitut) oder eines Finanzkontos oder der darin enthaltenen Vermögenswerte in ein Finanzinstitut oder ein Finanzkonto oder in Vermögenswerte, die nicht der Meldepflicht im Rahmen des automatischen Informationsaustauschs über Finanzkonten nach dem gemeinsamen Meldestandard unterliegen,

   e) die Einbeziehung von Rechtsträgern, Steuergestaltungen oder Strukturen, die die Meldung eines Kontoinhabers im Sinne des § 20 Nummer 1 des Gesetzes zum automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten (Kontoinhaber) oder mehrerer Kontoinhaber oder einer beherrschenden Person im Sinne des § 19 Nummer 39 des Gesetzes zum automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten (beherrschende Person) oder mehrerer beherrschender Personen im Rahmen des automatischen Informationsaustauschs über Finanzkonten nach dem gemeinsamen Meldestandard ausschließen oder auszuschließen vorgeben, oder

   f) die Aushöhlung von Verfahren zur Erfüllung der Sorgfaltspflichten, oder die Ausnutzung von Schwächen in diesen Verfahren, die Finanzinstitute zur Erfüllung ihrer Meldepflichten bezüglich Informationen zu Finanzkonten nach dem gemeinsamen Meldestandard anwenden, einschließlich der Einbeziehung von Staaten oder Territorien mit ungeeigneten oder schwachen Regelungen für die Durchsetzung von Vorschriften gegen Geldwäsche oder mit schwachen Transparenzanforderungen für juristische Personen oder Rechtsvereinbarungen;

3. Gestaltungen mit rechtlichen Eigentümern oder wirtschaftlich Berechtigten unter Einbeziehung von Personen, Rechtsvereinbarungen oder Strukturen,

a) die keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, die mit angemessener Ausstattung, angemessenen personellen Ressourcen, Vermögenswerten und Räumlichkeiten einhergeht, und

b) die in anderen Steuerhoheitsgebieten eingetragen, ansässig oder niedergelassen sind bzw. verwaltet oder kontrolliert werden als dem Steuerhoheitsgebiet, in dem ein oder mehrere der wirtschaftlichen Eigentümer der von diesen Personen, Rechtsvereinbarungen oder Strukturen gehaltenen Vermögenswerte ansässig ist oder sind,

sofern die wirtschaftlich Berechtigten dieser Personen, Rechtsvereinbarungen oder Strukturen im Sinne des § 3 des Geldwäschegesetzes nicht identifizierbar gemacht werden (intransparente Kette);

4. Verrechnungspreisgestaltungen, bei denen

a) eine unilaterale Regelung genutzt wird, die für eine festgelegte Kategorie von Nutzern oder Geschäftsvorfällen gilt und dafür in Betracht kommende Nutzer von bestimmten Verpflichtungen befreit, die aufgrund der allgemeinen Verrechnungspreisvorschriften eines Steuerhoheitsgebiets sonst zu erfüllen wären,

b) immaterielle Werte oder Rechte an immateriellen Werten an ein verbundenes Unternehmen übertragen oder zwischen dem Unternehmen und seiner ausländischen Betriebstätte überführt werden, für die zum Zeitpunkt ihrer Übertragung oder Überführung keine ausreichenden Vergleichswerte vorliegen und zum Zeitpunkt der Transaktion die Prognosen voraussichtlicher Cashflows oder die vom übertragenen oder überführten immateriellen Wert erwarteten abzuleitenden Einkünfte oder die der Bewertung des immateriellen Wertes oder Rechts an immateriellen Werten zugrunde gelegten Annahmen höchst unsicher sind, weshalb der Totalerfolg zum Zeitpunkt der Übertragung oder Überführung nur schwer absehbar ist (schwer zu bewertende immaterielle Werte), oder

c) innerhalb von verbundenen Unternehmen eine grenzüberschreitende Übertragung oder Verlagerung von Funktionen, Risiken sowie Wirtschaftsgütern oder sonstigen Vorteilen stattfindet und der erwartete jährliche Gewinn vor Zinsen und Steuern (EBIT) des übertragenden Unternehmens über einen Zeitraum von drei Jahren nach der Übertragung weniger als 50 Prozent des jährlichen EBIT des übertragenden Unternehmens beträgt, der erwartet worden wäre, wenn die Übertragung nicht stattgefunden hätte; bei dieser Erwartung ist davon auszugehen, dass die verbundenen Unternehmen nach den Grundsätzen ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter handeln. Diese Ausführungen gelten sinngemäß auch für Betriebstätten.

(3) Ein verbundenes Unternehmen im Sinne der Absätze 1 und 2 ist eine Person, die mit einer anderen Person auf mindestens eine der folgenden Arten verbunden ist:

1. eine Person ist an der Geschäftsleitung einer anderen Person insofern beteiligt, als sie erheblichen Einfluss auf diese ausüben kann;

2. eine Person ist über eine Beteiligungsgesellschaft mit mehr als 25 Prozent der Stimmrechte an der Kontrolle einer anderen Person beteiligt;

3. eine Person ist über eine Inhaberschaft, die unmittelbar oder mittelbar mehr als 25 Prozent des Kapitals beträgt, am Kapital einer anderen Person beteiligt;

4. eine Person hat Anspruch auf mindestens 25 Prozent der Gewinne einer anderen Person.

Falls mehr als eine Person gemäß Satz 1 an der Geschäftsleitung, der Kontrolle, dem Kapital oder den Gewinnen derselben Person beteiligt ist, gelten alle betroffenen Personen als untereinander verbundene Unternehmen. Falls dieselben Personen gemäß Satz 1 an der Geschäftsleitung, der Kontrolle, dem Kapital oder den Gewinnen von mehr als einer Person beteiligt sind, gelten alle betroffenen Personen als verbundene Unternehmen. Für die Zwecke dieses Absatzes wird eine Person, die in Bezug auf die Stimmrechte oder die Kapitalbeteiligung an einem Unternehmen gemeinsam mit einer anderen Person handelt, so behandelt, als würde sie eine Beteiligung an allen Stimmrechten oder dem gesamten Kapital dieses Unternehmens halten, die bzw. das von der anderen Person gehalten werden oder wird. Bei mittelbaren Beteiligungen wird die Erfüllung der Anforderungen gemäß Satz 1 Nummer 3 durch Multiplikation der Beteiligungsquoten an den nachgeordneten Unternehmen ermittelt. Eine natürliche Person, ihr Ehepartner und ihre Verwandten in aufsteigender oder absteigender gerader Linie werden als eine einzige Person behandelt, wenn gleichgerichtete wirtschaftliche Interessen bestehen. Person im Sinne der Sätze 1 bis 6 ist jede natürliche oder juristische Person, Personengesellschaft, Gemeinschaft oder Vermögensmasse.

§ 138f

Verfahren zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen durch Intermediäre

(1) Jeder Intermediär hat die grenzüberschreitende Steuergestaltung im Sinne des § 138d Absatz 2 dem Bundeszentralamt für Steuern nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz im Sinne des Absatzes 3 über die amtlich bestimmte Schnittstelle mitzuteilen.

(2) Die Daten nach Absatz 3 sind innerhalb von 30 Tagen nach Ablauf des Tages zu übermitteln, an dem das erste der nachfolgenden Ereignisse (mitteilungspflichtiges Ereignis) eintritt:

1. die grenzüberschreitende Steuergestaltung wird zur Umsetzung bereitgestellt,

2. der Nutzer der grenzüberschreitenden Steuergestaltung ist zu deren Umsetzung bereit oder

3. mindestens ein Nutzer der grenzüberschreitenden Steuergestaltung hat den ersten Schritt der Umsetzung dieser Steuergestaltung gemacht.

(3) Der Datensatz muss folgende Angaben enthalten:

1. zum Intermediär:

   a) den Familiennamen und den Vornamen sowie den Tag der Geburt und den Geburtsort, wenn der Intermediär eine natürliche Person ist,

   b) die Firma oder den Namen, wenn der Intermediär keine natürliche Person ist,

   c) die Anschrift,

   d) den Staat, in dem der Intermediär ansässig ist, und

e) das Steueridentifikationsmerkmal oder die Steuernummer,

2. zum Nutzer:

   a) den Familiennamen und den Vornamen sowie den Tag der Geburt und den Geburtsort, wenn der Nutzer eine natürliche Person ist,

   b) die Firma oder den Namen, wenn der Nutzer keine natürliche Person ist,

   c) die Anschrift, den Staat, in dem der Nutzer ansässig ist, und

   d) das Steueridentifikationsmerkmal oder die Steuernummer des Nutzers, soweit dem Intermediär dies bekannt ist,

3. wenn an der grenzüberschreitenden Steuergestaltung Personen beteiligt sind, die im Sinne des § 138e Absatz 3 als verbundene Unternehmen des Nutzers gelten, zu dem verbundenen Unternehmen:

   a) die Firma oder den Namen,

   b) die Anschrift,

   c) den Staat, in dem das Unternehmen ansässig ist, und

   d) das Steueridentifikationsmerkmal oder die Steuernummer, soweit dem Intermediär dies bekannt ist,

4. Einzelheiten zu den nach § 138e zur Mitteilung verpflichtenden Kennzeichen,

5. eine Zusammenfassung des Inhalts der grenzüberschreitenden Steuergestaltung einschließlich

   a) soweit vorhanden, eines Verweises auf die Bezeichnung, unter der die Steuergestaltung allgemein bekannt ist, und

   b) einer abstrakt gehaltenen Beschreibung der relevanten Geschäftstätigkeit oder Gestaltung des Nutzers, soweit dies nicht zur Offenlegung eines Handels-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnisses oder eines Geschäftsverfahrens oder von Informationen führt, deren Offenlegung die öffentliche Ordnung verletzen würde,

6. das Datum des Tages, an dem der erste Schritt der Umsetzung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung gemacht wurde oder voraussichtlich gemacht werden wird,

7. Einzelheiten zu den einschlägigen Rechtsvorschriften aller betroffenen Mitgliedstaaten der Europäischen Union, die unmittelbar die Grundlage der grenzüberschreitenden Steuergestaltung bilden,

8. den tatsächlichen oder voraussichtlichen wirtschaftlichen Wert der grenzüberschreitenden Steuergestaltung,

9. die Mitgliedstaaten der Europäischen Union, die wahrscheinlich von der grenzüberschreitenden Steuergestaltung betroffen sind, und

10. Angaben zu allen in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässigen Personen, die von der grenzüberschreitenden Steuergestaltung wahrscheinlich unmittelbar betroffen sind, einschließlich Angaben darüber, zu welchen Mitglied-

staaten der Europäischen Union sie in Beziehung stehen, soweit dem Intermediär dies bekannt ist.

Soweit dem Intermediär bekannt ist, dass neben ihm mindestens ein weiterer Intermediär im Geltungsbereich dieses Gesetzes oder in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union zur Mitteilung derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung verpflichtet ist, so hat er im Datensatz nach Satz 1 die Angaben nach Satz 1 Nummer 1 auch hinsichtlich der anderen ihm bekannten Intermediäre zu machen.

(4) Der mitteilende Intermediär hat den Nutzer darüber zu informieren, welche den Nutzer betreffenden Daten er gemäß Absatz 3 an das Bundeszentralamt für Steuern übermittelt hat oder übermitteln wird. Im Fall des Absatzes 3 Satz 2 hat der mitteilende Intermediär die anderen ihm bekannten Intermediäre unverzüglich darüber zu informieren, dass die Daten gemäß Absatz 3 an das Bundeszentralamt für Steuern übermittelt wurden.

(5) Das Bundeszentralamt für Steuern weist dem eingegangenen Datensatz im Sinne des Absatzes 3

1. eine Registriernummer für die mitgeteilte grenzüberschreitende Steuergestaltung und

2. eine Offenlegungsnummer für die eingegangene Mitteilung

zu und teilt diese dem mitteilenden Intermediär mit. Hat das Bundeszentralamt für Steuern oder die zuständige Behörde eines anderen Mitgliedstaats der Europäischen Union im Einklang mit den dort geltenden Rechtsvorschriften der grenzüberschreitenden Steuergestaltung aufgrund der Mitteilung eines anderen Intermediärs bereits eine Registriernummer zugewiesen und ist diese dem Intermediär bekannt, so hat er diese Registriernummer dem Bundeszentralamt für Steuern im Datensatz nach Absatz 3 Satz 1 mitzuteilen. Satz 1 Nummer 1 ist nicht anzuwenden, wenn der Intermediär nach Satz 2 im Datensatz eine Registriernummer für die grenzüberschreitende Steuergestaltung angegeben hat. Der mitteilende Intermediär hat die Registriernummer nach Satz 1 Nummer 1 und die Offenlegungsnummer nach Satz 1 Nummer 2 unverzüglich dem Nutzer der grenzüberschreitenden Steuergestaltung mitzuteilen. Im Fall des Absatzes 3 Satz 2 hat der mitteilende Intermediär die vom Bundeszentralamt für Steuern vergebene Registriernummer nach Satz 1 Nummer 1 den anderen ihm bekannten Intermediären mitzuteilen.

(6) Unterliegt ein Intermediär einer gesetzlichen Verpflichtung zur Verschwiegenheit und hat der Nutzer ihn nicht von dieser Verpflichtung entbunden, so geht die Pflicht zur Übermittlung der Daten im Sinne des Absatzes 3 Satz 1 Nummer 2, 3 und 10 auf den Nutzer über, sobald der Intermediär

1. den Nutzer über den Übergang der Mitteilungspflicht und die Möglichkeit der Entbindung von der Verschwiegenheitsverpflichtung informiert hat und

2. dem Nutzer die nach Absatz 3 Satz 1 Nummer 2, 3 und 10 erforderlichen Angaben, soweit sie dem Nutzer nicht bereits bekannt sind, sowie die Registriernummer nach Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 und die Offenlegungsnummer nach Absatz 5 Satz 1 Nummer 2 zur Verfügung gestellt hat.

Ist die Mitteilungspflicht hinsichtlich der in Absatz 3 Satz 1 Nummer 2, 3 und 10 bezeichneten Daten auf den Nutzer übergegangen, so hat er in seiner Mitteilung die Registriernummer nach Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 und die Offenlegungsnummer nach Absatz 5 Satz 1 Nummer 2 anzugeben; Absatz 1 gilt in diesem Fall entsprechend. Die Information des Nutzers nach Satz 1 ist vom Intermediär bis zum Ablauf einer Woche nach Eintritt des mitteilungspflichtigen Ereignisses zu veranlassen. Er-

langt der Nutzer die in Satz 1 Nummer 2 bezeichneten Informationen erst nach Eintritt des mitteilungspflichtigen Ereignisses im Sinne des Absatzes 2, beginnt die Frist zur Übermittlung der in Absatz 3 Satz 1 Nummer 2, 3 und 10 bezeichneten Daten abweichend von Absatz 2 erst mit Ablauf dieses Tages.

(7) Ein Intermediär ist nur dann zur Mitteilung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern verpflichtet, wenn er seinen Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthalt, seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz

1. im Geltungsbereich dieses Gesetzes hat oder

2. nicht in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union hat, er aber im Geltungsbereich dieses Gesetzes

   a) eine Betriebstätte hat, durch die die Dienstleistungen im Zusammenhang mit der grenzüberschreitenden Steuergestaltung erbracht werden,

   b) in das Handelsregister oder in ein öffentliches berufsrechtliches Register eingetragen ist oder

   c) bei einem Berufsverband für juristische, steuerliche oder beratende Dienstleistungen registriert ist.

Bei Anwendung von Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a gilt § 138d Absatz 4 entsprechend.

(8) Ist ein Intermediär hinsichtlich derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung zur Mitteilung im Geltungsbereich dieses Gesetzes und zugleich in mindestens einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union verpflichtet, so ist er von der Mitteilungspflicht nach diesem Gesetz nur dann befreit, wenn er nachweisen kann, dass er die grenzüberschreitende Steuergestaltung bereits in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union im Einklang mit den dort geltenden Rechtsvorschriften der zuständigen Behörde mitgeteilt hat.

(9) Mehrere Intermediäre derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung sind nebeneinander zur Mitteilung verpflichtet. Ein Intermediär ist in diesem Fall von der Mitteilungspflicht gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern befreit, soweit er nachweisen kann, dass die in Absatz 3 bezeichneten Informationen zu derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung bereits durch einen anderen Intermediär dem Bundeszentralamt für Steuern oder der zuständigen Behörde eines anderen Mitgliedstaats der Europäischen Union im Einklang mit den dort geltenden Rechtsvorschriften mitgeteilt wurden.

§ 138g

Verfahren zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen durch Nutzer

(1) Erfüllt bei einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung im Sinne des § 138d Absatz 2 kein Intermediär die Voraussetzungen des § 138f Absatz 7, so obliegt die Mitteilung der in § 138f Absatz 3 bezeichneten Daten dem Nutzer; in diesem Fall gilt § 138f Absatz 1 und 2 entsprechend. Dies gilt nicht, soweit der Nutzer nachweisen kann, dass er selbst, ein Intermediär oder ein anderer Nutzer dieselbe grenzüberschreitende Steuergestaltung bereits in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union im Einklang mit den dort geltenden Rechtsvorschriften mitgeteilt hat.

(2) Obliegt die Mitteilung der in § 138f Absatz 3 bezeichneten Daten im Fall des Absatzes 1 mehreren Nutzern derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung, so gilt Folgendes:

1. hinsichtlich der in § 138f Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 und 4 bis 9 bezeichneten Daten ist vorrangig der Nutzer zur Mitteilung verpflichtet, der die grenzüberschreitende Steuergestaltung mit dem Intermediär oder den Intermediären vereinbart hat; nachrangig ist der Nutzer mitteilungspflichtig, der die Umsetzung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung verwaltet;

2. alle Nutzer derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung sind zur Mitteilung der in § 138f Absatz 3 Satz 1 Nummer 2, 3 und 10 bezeichneten Daten verpflichtet;

3. soweit der in Nummer 1 bezeichnete Nutzer auch die in § 138f Absatz 3 Satz 1 Nummer 2, 3 und 10 bezeichneten Daten zu den übrigen Nutzern derselben Steuergestaltung mitgeteilt hat, sind die übrigen Nutzer von der Mitteilungspflicht nach Nummer 2 befreit.

Bei Anwendung von Satz 1 Nummer 1 gilt § 138f Absatz 5 Satz 1 und 4 entsprechend.

(3) Die Absätze 1 und 2 gelten nur für Nutzer, die ihren Wohnsitz, ihren gewöhnlichen Aufenthalt, ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz

1. im Geltungsbereich dieses Gesetzes haben oder

2. nicht in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union haben, aber im Geltungsbereich dieses Gesetzes

   a) eine Betriebstätte im Sinne des § 138d Absatz 4 haben, in der durch die grenzüberschreitende Steuergestaltung ein steuerlicher Vorteil entsteht,

   b) Einkünfte erzielen oder eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, sofern diese für eine Steuer von Bedeutung sind, auf die das EU-Amtshilfegesetz anzuwenden ist.

§ 138h

Mitteilungen bei marktfähigen grenzüberschreitenden Steuergestaltungen

(1) Eine grenzüberschreitende Steuergestaltung ist marktfähig, wenn sie konzipiert wird, vermarktet wird, umsetzungsbereit ist oder zur Umsetzung bereitgestellt wird, ohne dass sie individuell angepasst werden muss.

(2) Bei marktfähigen grenzüberschreitenden Steuergestaltungen ist § 138f Absatz 6 nicht anzuwenden.

(3) Bei marktfähigen grenzüberschreitenden Steuergestaltungen sind Änderungen und Ergänzungen hinsichtlich der in § 138f Absatz 3 Satz 1 Nummer 1, 2, 6, 9 und 10 bezeichneten Daten, die nach Übermittlung des Datensatzes nach § 138f Absatz 3 eingetreten sind, innerhalb von zehn Tagen nach Ablauf des Kalendervierteljahres unter Angabe der Registriernummer nach § 138f Absatz 4 Satz 1 Nummer 1 und der Offenlegungsnummer nach § 138f Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 dem Bundeszentralamt für Steuern nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über

die amtlich bestimmte Schnittstelle mitzuteilen, in dem die jeweils mitteilungspflichtigen Umstände eingetreten sind. Satz 1 gilt in den Fällen des § 138g entsprechend.

§ 138i

Information der Landesfinanzbehörden

Soweit von nach den §§ 138f bis 138h mitgeteilten grenzüberschreitenden Steuergestaltungen im Sinne des § 138d Absatz 2 Steuern betroffen sind, die von Landesfinanzbehörden oder Gemeinden verwaltet werden, teilt das Bundeszentralamt für Steuern den Finanzbehörden der Länder im automatisierten Verfahren mit, dass ihm Angaben über mitgeteilte grenzüberschreitende Steuergestaltungen vorliegen.

§ 138j

Auswertung der Mitteilungen grenzüberschreitender Steuergestaltungen

(1) Das Bundeszentralamt für Steuern wertet die ihm nach den §§ 138f bis 138h zugegangenen Mitteilungen aus. Soweit von mitgeteilten grenzüberschreitenden Steuergestaltungen im Sinne des § 138d Absatz 2 Steuern betroffen sind, die von Zollbehörden verwaltet werden, übermittelt das Bundeszentralamt für Steuern die ihm zugegangen Mitteilungen zusammen mit der jeweils zugewiesenen Registriernummer an die Generalzolldirektion. Die Auswertung der Daten erfolgt in diesem Fall durch die Generalzolldirektion.

(2) Die Ergebnisse der Auswertung teilen das Bundeszentralamt für Steuern und die Generalzolldirektion dem Bundesministerium der Finanzen mit.

(3) Soweit von nach den §§ 138f bis 138h mitgeteilten grenzüberschreitenden Steuergestaltungen Steuern betroffen sind, die ganz oder teilweise den Ländern oder Gemeinden zustehen, unterrichtet das Bundesministerium der Finanzen die obersten Finanzbehörden der Länder über die Ergebnisse der Auswertung.

(4) Soweit von nach den §§ 138f bis 138h mitgeteilten grenzüberschreitenden Steuergestaltungen Steuern betroffen sind, die von Finanzbehörden der Länder oder von Gemeinden verwaltet werden, stellt das Bundeszentralamt für Steuern den Finanzbehörden der Länder Angaben über ihm mitgeteilte grenzüberschreitende Steuergestaltungen zusammen mit den Ergebnissen der Auswertung zum Abruf bereit.

(5) Das Ausbleiben einer Reaktion des Bundeszentralamts für Steuern, der Generalzolldirektion, des Bundesministeriums der Finanzen oder des Gesetzgebers auf die Mitteilung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung nach den §§ 138f bis 138h bedeutet nicht deren rechtliche Anerkennung. § 89 Absatz 2 bis 7 bleibt unberührt.

§ 138k

Angabe der grenzüberschreitenden Steuergestaltung in der Steuererklärung

Hat ein Nutzer eine grenzüberschreitende Steuergestaltung im Sinne des § 138d Absatz 2 oder der entsprechenden Regelung eines anderen Mitgliedstaats der Europäischen Union verwirklicht, so hat er 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. Hierzu genügt die Angabe der vom Bundeszentralamt für Steuern zugeteilten Registriernummer nach § 138f Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 und der Offenlegungsnummer nach § 138f Absatz 5 Satz 1 Nummer 2 oder der von der zuständigen Behörde eines anderen Mitgliedstaats der Europäischen Union zugeteilten Registriernummer und Offenlegungsnummer."

4. § 379 wird wie folgt geändert:

a) Nach Absatz 2 Nummer 1d werden folgende Nummern 1e bis 1g eingefügt:

„1e. entgegen § 138d Absatz 1, § 138f Absatz 1 bis 3 oder § 138h Absatz 3 eine Mitteilung über eine grenzüberschreitende Steuergestaltung nicht oder nicht rechtzeitig macht oder zur Verfügung stehende Daten nicht vollständig übermittelt,

1f. entgegen § 138g Absatz 1 Satz 1 oder § 138h Absatz 3 die Übermittlung der Daten nicht, nicht richtig, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig macht,

1g. entgegen § 138k Satz 1 in der Steuererklärung die Angabe der von ihm verwirklichten Steuergestaltung nicht, nicht richtig, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig macht,".

b) In Absatz 7 werden die Wörter „Nummer 1 und 1d" durch die Wörter „Nummer 1 und 1d bis 1g" ersetzt.

Artikel 2

Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung

Dem Artikel 97 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung vom 14. Dezember 1976 (BGBl. I S. 3341; 1977 I S. 667), das zuletzt durch Artikel 13 des Gesetzes vom 11. Dezember 2018 (BGBl. I S. 2338) geändert worden ist, wird folgender § 33 angefügt:

„§ 33

Mitteilungspflicht bei Steuergestaltungen

(1) § 102 Absatz 4 Satz 1 und die §§ 138d bis 138k der Abgabenordnung in der am … *[einsetzen: Tag nach der Verkündung des Gesetzes]* geltenden Fassung sind ab dem 1. Juli 2020 in allen Fällen anzuwenden, in denen der erste Schritt einer mitteilungspflichtigen grenzüberschreitenden Steuergestaltung nach dem 24. Juni 2018 umgesetzt wurde.

(2) Wurde der erste Schritt einer mitteilungspflichtigen grenzüberschreitenden Steuergestaltung nach dem 24. Juni 2018 und vor dem 1. Juli 2020 umgesetzt, ist die Mitteilung abweichend von § 138f Absatz 2 der Abgabenordnung in der am … *[einsetzen: Tag nach der Verkündung des Gesetzes]* geltenden Fassung innerhalb von zwei Monaten nach dem 30. Juni 2020 zu erstatten.

(3) § 379 Absatz 2 Nummer 1e bis 1g und Absatz 7 der Abgabenordnung in der am … [*einsetzen: Tag nach der Verkündung des Gesetzes*] geltenden Fassung ist ab dem 1. Juli 2020 in allen Fällen anzuwenden, in denen der erste Schritt einer mitteilungspflich-

tigen grenzüberschreitenden Steuergestaltung nach dem 30. Juni 2020 umgesetzt wurde.“

Artikel 3

Änderung des Finanzverwaltungsgesetzes

Das Finanzverwaltungsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 4. April 2006 (BGBl. I S. 846, 1202), das zuletzt durch Artikel 10 des Gesetzes vom 17. Dezember 2018 (BGBl. I S. 2522) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. § 5 Absatz 1 Satz 1 wird wie folgt geändert:

   a) Nummer 5c wird wie folgt gefasst:

      „5c. die Einstellung von Informationen zu grenzüberschreitenden Vorbescheiden oder Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung gemäß § 7 Absatz 3 bis 5 des EU-Amtshilfegesetzes in das Zentralverzeichnis der Mitgliedstaaten der Europäischen Union gemäß Artikel 21 Absatz 5 der Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG (ABl. L 64 vom 11.3.2011, S. 1) in der jeweils geltenden Fassung sowie die Entgegennahme der von den anderen Mitgliedstaaten in das Zentralverzeichnis eingestellten Informationen im Sinne des Artikels 8a der Richtlinie 2011/16/EU und ihre Weiterleitung an die jeweils zuständige Landesfinanzbehörde nach Maßgabe des § 7 Absatz 9 des EU-Amtshilfegesetzes;“.

   b) Nummer 5f wird wie folgt gefasst:

      „5f. die automatische Übermittlung von Informationen zu grenzüberschreitenden Steuergestaltungen gemäß § 7 Absatz 13 des EU-Amtshilfegesetzes sowie die Entgegennahme von Informationen im Sinne des Artikels 8ab der Richtlinie 2011/16/EU gemäß § 7 Absatz 14 des EU-Amtshilfegesetzes;“.

   c) Nach Nummer 5f wird folgende Nummer 5g eingefügt:

      „5g. die Auswertung der Informationen nach den Nummern 5c, 5d, 5e und 5f im Rahmen der dem Bundeszentralamt für Steuern gesetzlich übertragenen Aufgaben; Auswertungen der Informationen nach den Nummern 5c, 5d, 5e und 5f durch die jeweils zuständige Landesfinanzbehörde bleiben hiervon unberührt;“.

   d) In Nummer 42 wird der Punkt am Ende durch ein Semikolon ersetzt.

   e) Folgende Nummer 43 wird angefügt:

      „43. die Sammlung, Sortierung, Zuordnung und Auswertung der ihm nach den §§ 138d bis 138h der Abgabenordnung und § 7 Absatz 14 Satz 2 des EU-Amtshilfegesetzes zugegangenen Mitteilungen über Steuergestaltungen, ihre Weiterleitung an die Generalzolldirektion nach § 138j Absatz 1 Satz 2 der Abgabenordnung, die Information der Landesfinanzbehörden nach § 138i und § 138j Absatz 4 der Abgabenordnung sowie die Unterrichtung des Bundesministeriums der Finanzen über die Ergebnisse der Auswertung nach § 138j Absatz 2 der Abgabenordnung.“

2. Nach § 5a Absatz 1 Satz 2 wird folgender Satz eingefügt:

„Sie wertet die ihr nach § 138j Absatz 1 Satz 2 der Abgabenordnung vom Bundeszentralamt für Steuern übermittelten Daten über grenzüberschreitende Steuergestaltungen aus, unterrichtet nach § 138j Absatz 2 der Abgabenordnung das Bundesministerium der Finanzen über die Ergebnisse der Auswertung und stellt dem zuständigen Hauptzollamt die zur Durchführung des Besteuerungsverfahrens und des Bußgeldverfahrens erforderlichen Informationen zur Verfügung.“

3. Dem § 21a wird folgender Absatz angefügt:

„(5) Die Finanzbehörden der Länder wirken bei der Auswertung von Mitteilungen über Steuergestaltungen nach § 138j Absatz 1 Satz 1 der Abgabenordnung durch das Bundeszentralamt für Steuern mit, soweit Steuern betroffen sind, die von den Ländern oder Gemeinden verwaltet werden.“

Artikel 4

Änderung des EU-Amtshilfegesetzes

Das EU-Amtshilfegesetz vom 26. Juni 2013 (BGBl. I S. 1809), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 20. Dezember 2016 (BGBl. I S. 3000) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In der Inhaltsübersicht wird die Angabe zu § 20 wie folgt gefasst:

„§ 20 Statistiken und Bewertungen“.

2. § 2 Absatz 2 wird wie folgt gefasst:

„(2) Automatischer Austausch im Sinne dieses Gesetzes ist die systematische Übermittlung zuvor festgelegter Informationen an einen anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union ohne dessen vorheriges Ersuchen in regelmäßigen, im Voraus bestimmten Abständen; für die Zwecke des § 7 Absatz 1 sind verfügbare Informationen solche Informationen, die in den Steuerakten über Personen, die in anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union ansässig sind, enthalten sind und die im Einklang mit den Verfahren für die Erhebung und Verarbeitung von Informationen abgerufen werden können.“

3. In § 5 Absatz 3 Satz 3 werden die Wörter „Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG (ABl. L 64 vom 11.3.2011, S. 1), der durch die Richtlinie (EU) 2015/2376 (ABl. L 332 vom 18.12.2015, S. 1) eingefügt worden ist,“ durch das Wort „Amtshilferichtlinie“ ersetzt.

4. § 7 wird wie folgt geändert:

a) In den Absätzen 3 und 4 Satz 1 und in Absatz 7 Satz 1 bis 3 wird jeweils die Angabe „Richtlinie 2011/16/EU“ durch das Wort „Amtshilferichtlinie“ ersetzt.

b) Die Absätze 8 und 9 werden wie folgt gefasst:

„(8) In den Fällen der Absätze 1 bis 5 und 9 bis 14 ist gemäß § 117 Absatz 4 Satz 3 der Abgabenordnung keine Anhörung der Beteiligten erforderlich.

(9) Das zentrale Verbindungsbüro nimmt die ihm von den zuständigen Behörden aller anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union gemäß Artikel 8a der Amtshilferichtlinie übermittelten Informationen entgegen; ab dem Zeitpunkt seiner Bereitstellung ist das Zentralverzeichnis der Mitgliedstaaten der Europäischen Union gemäß Artikel 21 Absatz 5 der Amtshilferichtlinie zu nutzen. Das zentrale Verbindungsbüro leitet die Informationen zur Durchführung des Besteuerungsverfahrens nach Maßgabe des § 88 Absatz 3 und 4 der Abgabenordnung an die jeweils zuständige Landesfinanzbehörde weiter. Unbeschadet des Satzes 2 greifen die zuständigen Stellen auf die Informationen nach Satz 1 zu; hierzu werden gemäß § 3 Absatz 2 Satz 2 Verbindungsstellen im Sinne des Artikels 4 Absatz 3 und zuständige Bedienstete im Sinne des Artikels 4 Absatz 4 der Amtshilferichtlinie unter Berücksichtigung der in Artikel 21 der Amtshilferichtlinie enthaltenen Regelungen zur Anwendung der dort genannten technischen Verfahren benannt."

c) Absatz 12 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 1 wird die Angabe „Richtlinie 2011/16/EU" durch das Wort „Amtshilferichtlinie" ersetzt.

bb) Satz 3 wird aufgehoben.

d) Die Absätze 13 und 14 werden durch die folgenden Absätze 13 bis 15 ersetzt:

„(13) Das zentrale Verbindungsbüro übermittelt im Weg des automatischen Austauschs die dem Bundeszentralamt für Steuern nach den §§ 138f bis 138h der Abgabenordnung übermittelten Informationen über grenzüberschreitende Steuergestaltungen im Sinne des § 138d der Abgabenordnung den zuständigen Behörden der anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union. Die Übermittlung erfolgt innerhalb eines Monats nach Ablauf des Quartals, in dem die Informationen vorgelegt wurden, erstmals bis zum 31. Oktober 2020. Die praktischen Regelungen gemäß Artikel 20 Absatz 5 der Amtshilferichtlinie, die der Erleichterung des Austausches der in § 138f Absatz 3 der Abgabenordnung bezeichneten Informationen dienen, sind zu beachten. Für die Zwecke der Übermittlung an die zuständigen Behörden der anderen Mitgliedstaaten durch das zentrale Verbindungsbüro gelten die in § 138f Absatz 3 der Abgabenordnung bezeichneten Informationen als dem Bundeszentralamt für Steuern von einem Intermediär offengelegt, es sei denn, es liegt ein Fall des § 138d Absatz 6 oder des § 138g Absatz 1 Satz 1 der Abgabenordnung vor; in diesen Fällen gelten die Informationen als von einem Steuerpflichtigen offengelegt. Ab dem Zeitpunkt seiner Bereitstellung ist für die Übermittlung das Zentralverzeichnis der Mitgliedstaaten der Europäischen Union gemäß Artikel 21 Absatz 5 der Amtshilferichtlinie zu nutzen.

(14) Das zentrale Verbindungsbüro nimmt die ihm von den zuständigen Behörden aller anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union gemäß Artikel 8ab der Amtshilferichtlinie übermittelten Informationen entgegen; ab dem Zeitpunkt seiner Bereitstellung ist das Zentralverzeichnis der Mitgliedstaaten der Europäischen Union gemäß Artikel 21 Absatz 5 der Amtshilferichtlinie zu nutzen. Das zentrale Verbindungsbüro stellt die Informationen dem Bundeszentralamt für Steuern zur weiteren Aufgabenerledigung zur Verfügung; § 88 Absatz 3 und 4 und § 138j der Abgabenordnung gelten entsprechend. Unbeschadet des Satzes 2 greifen die zuständigen Stellen auf die Informationen nach Satz 1 zu; hierzu werden gemäß § 3 Absatz 2 Satz 2 Verbindungsstellen im Sinne des Artikels 4 Absatz 3 und zuständige Bedienstete im Sinne des Artikels 4 Absatz 4 der Amtshilferichtlinie unter Berücksichtigung der in Artikel 21 der Amtshilferichtlinie enthaltenen Regelungen zur Anwendung der dort genannten technischen Verfahren benannt. Das Bundesministerium der Finanzen legt im Einvernehmen mit den

obersten Finanzbehörden der Länder die Einzelheiten zu dem Verfahren nach Satz 3 in einem Schreiben fest. Dieses Schreiben ist im Bundessteuerblatt zu veröffentlichen.

(15) Das Bundeszentralamt für Steuern ist berechtigt, die Informationen gemäß den Absätzen 1 bis 5, 7 und 9 bis 14 zur Erfüllung der ihm gesetzlich übertragenen Aufgaben auszuwerten. Auswertungen der Informationen nach Satz 1 durch die jeweils zuständige Landesfinanzbehörde bleiben hiervon unberührt. Für Informationen gemäß Absatz 14 Satz 2 finden § 138j der Abgabenordnung und § 21a Absatz 5 des Finanzverwaltungsgesetzes entsprechende Anwendung."

5. § 20 wird wie folgt gefasst:

„§ 20

Statistiken und Bewertungen

(1) Die zuständige Behörde übermittelt

1. der Europäischen Kommission

   a) eine jährliche Bewertung der Wirksamkeit des automatischen Austauschs von Informationen gemäß den Artikeln 8, 8a, 8aa und 8ab der Amtshilferichtlinie sowie einen Überblick über die erreichten praktischen Ergebnisse,

   b) alle sachdienlichen Informationen, die für die Bewertung der Wirksamkeit der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden gemäß der Amtshilferichtlinie bei der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und -umgehung notwendig sind,

   c) statistische Angaben, die der Bewertung der Amtshilferichtlinie dienen;

2. den anderen betroffenen Mitgliedstaaten der Europäischen Union einmal jährlich eine Rückmeldung zum automatischen Austausch von Informationen.

Bei der Übermittlung ist die Durchführungsverordnung (EU) 2015/2378 zur Festlegung von Durchführungsbestimmungen zu bestimmten Artikeln der Richtlinie 2011/16/EU des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1156/2012 (ABl. L 332 vom 18.12.2015, S. 19) zu berücksichtigen.

(2) Das Bundesministerium der Finanzen legt im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder die Einzelheiten in einem Schreiben fest. Dieses Schreiben ist im Bundessteuerblatt zu veröffentlichen."

Artikel 5

Inkrafttreten

Dieses Gesetz tritt am Tag nach der Verkündung in Kraft.

Begründung

A. Allgemeiner Teil

I. Zielsetzung und Notwendigkeit der Regelungen

Ziel dieses Gesetzentwurfs ist es, Steuervermeidungspraktiken und Gewinnverlagerung zeitnah zu identifizieren und zu verringern, um die Erosion des deutschen Steuersubstrats zu verhindern. Auch für die anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union wird es immer schwieriger, ihre Steuerbemessungsgrundlagen davor zu schützen, dass dem Grunde nach steuerpflichtige Gewinne durch Steuergestaltungen in ausländische Niedrig- oder Nullsatzjurisdiktionen verlagert werden.

Die Steuergestaltungen werden immer ausgefeilter und machen sich häufig die höhere Mobilität von Kapital, Personen und immateriellen Werten zunutze. Bei grenzüberschreitenden Strukturen werden regelmäßig die Unterschiede der Steuerrechtsordnungen mehrerer Staaten ausgenutzt. Damit können die steuerpflichtigen Gewinne in Staaten mit vorteilhafteren Steuersystemen verlagert oder kann die Gesamtsteuerbelastung der Steuerpflichtigen verringert werden. Infolgedessen kommt es häufig zu einem beträchtlichen Rückgang der Steuereinnahmen in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union.

Die Gestaltungen widersprechen den gesetzgeberischen Prinzipien steuerlicher Gerechtigkeit, indem komplexe zivilrechtliche Strukturen zur Erzielung steuerlicher Vorteile genutzt werden. Es ist daher von entscheidender Bedeutung, dass alle zuständigen Finanzbehörden, also auch die Finanzbehörden der von einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung konkret betroffenen Mitgliedstaaten, umfassende und relevante Informationen über gesetzlich nicht vorgesehene Steuergestaltungen erhalten. Diese Informationen können die Behörden in die Lage versetzen, zeitnah gegen schädliche Steuerpraktiken vorzugehen, ungewollte Gestaltungsspielräume durch Rechtsvorschriften oder durch geeignete Risikoabschätzungen und die Durchführung von Steuerprüfungen zu schließen.

Dabei werden sowohl das rechtspolitische Ziel, den Gesetzgeber frühzeitig über mögliche Lücken in den bestehenden Rechtsvorschriften zu informieren, als auch der veranlagungsbegleitende Zweck verfolgt, den Steuerverwaltungen eine gezieltere Prüfung zu ermöglichen.

II. Wesentlicher Inhalt des Entwurfs

Im Wesentlichen basiert der Entwurf auf der Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25. Mai 2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen (ABl. L 139 vom 5. 6. 2018; sog. „DAC 6“). Die Richtlinie geht zurück auf die Arbeiten der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) zu BEPS-Aktionspunkt 12 (Mandatory Disclosure Rules).

Die Verpflichtung zur Mitteilung von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen liegt grundsätzlich beim Intermediär. Dieser hat bestimmte als relevant eingestufte steuerliche Gestaltungen den Finanzbehörden mitzuteilen. In Fällen, in denen sich ein Intermediär auf ein berufsrechtliches Verschwiegenheitsrecht beruft oder kein Intermediär vorhanden ist, geht die Verpflichtung zur Mitteilung auf den Nutzer der Steuergestaltung selbst über. Auf das berufsrechtliche Verschwiegenheitsrecht können sich insbesondere Rechtsanwälte, Steuerberater sowie Abschluss- und Wirtschaftsprüfer berufen. Die Mitteilung hat gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern zu erfolgen. In einem weiteren Schritt sollen die

deutschen Finanzbehörden die erlangten Informationen zu grenzüberschreitenden Steuergestaltungen mit den Finanzbehörden der anderen Mitgliedstaaten automatisch austauschen.

III. Alternativen

Keine. Die Richtlinie (EU) 2018/822 ist bis zum 31. Dezember 2019 in nationales Recht umzusetzen.

IV. Gesetzgebungskompetenz

Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes ergibt sich für die Änderung der Abgabenordnung (Artikel 1), des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung (Artikel 2) und des EU-Amtshilfegesetzes (Artikel 4) aus Artikel 108 Absatz 5 des Grundgesetzes (GG).

Für die Änderung des Finanzverwaltungsgesetzes (Artikel 3) folgt die Gesetzgebungskompetenz des Bundes aus Artikel 108 Absatz 4 GG. Es wird der Vollzug der Steuergesetze erheblich verbessert oder erleichtert.

V. Vereinbarkeit mit dem Recht der Europäischen Union und völkerrechtlichen Verträgen

Der Entwurf ist mit dem Recht der Europäischen Union und dem Völkerrecht vereinbar.

Die Richtlinie (EU) 2018/822 ist bis zum 31. Dezember 2019 in nationales Recht umzusetzen.

Die nach dem Entwurf vorgesehene Verarbeitung personenbezogener Daten steht in Einklang mit der Verordnung (EU) 2016/679 vom 27. April 2016 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten, zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung der Richtlinie 95/46/EG (Datenschutz-Grundverordnung) (ABl. L 119 vom 4.5.2016, S. 1; L 314 vom 22.11.2016, S. 72). Die Erhebung und weitergehende Verarbeitung personenbezogener Daten der Intermediäre, der Nutzer und ggf. weiterer beteiligter Personen ist durch die Richtlinie (EU) 2018/822 vorgeschrieben und stellt eine Maßnahme dar, die angemessen und erheblich ist, um den zuständigen Finanzbehörden die Auswertung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung und den zielgenauen Informationsaustausch zu ermöglichen.

VI. Gesetzesfolgen

1. Rechts- und Verwaltungsvereinfachung

Der Entwurf sieht keine Rechts- und Verwaltungsvereinfachung vor.

2. Nachhaltigkeitsaspekte

Der Entwurf steht im Einklang mit der Nachhaltigkeitsstrategie der Bundesregierung, indem er das Steueraufkommen des Gesamtstaates sichert und den Indikatorenbereich 8.2 (Staatsverschuldung - Staatsfinanzen konsolidieren, Generationengerechtigkeit schaffen) unterstützt. Eine Nachhaltigkeitsrelevanz bezüglich anderer Indikatoren ist nicht gegeben.

3. Haushaltsausgaben ohne Erfüllungsaufwand

Das Gesetz dient der Sicherung des Steuersubstrats.

4. Erfüllungsaufwand

4.1. Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger

Die Mitteilungspflicht trifft vorrangig den Intermediär. Intermediär ist, wer eine grenzüberschreitende Steuergestaltung vermarktet, für Dritte konzipiert, organisiert oder zur Nutzung bereitstellt oder ihre Umsetzung durch Dritte verwaltet.

Den Nutzer einer Steuergestaltung trifft die Mitteilungspflicht unmittelbar nur dann, wenn

– der Intermediär sich auf eine gesetzliche Verschwiegenheitspflicht berufen kann und der Nutzer ihn nicht von der Verschwiegenheitsverpflichtung entbunden hat,

– kein mitteilungspflichtiger Intermediär existiert oder

– der Nutzer die Steuergestaltung selbst konzipiert hat (Inhouse-Gestaltung).

Besteht für den Intermediär eine gesetzliche Verschwiegenheitspflicht, so hat dieser den Nutzer nicht nur über die Möglichkeit der Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht zu informieren, sondern ihm im Fall der Nichtentbindung auch die für eine Mitteilung relevanten Daten einschließlich der Registriernummer zur Verfügung zu stellen. Daher ist der Erfüllungsaufwand des Nutzers im Fall einer auf ihn übergegangenen Mitteilungspflicht im Kern auf die Übermittlung der vom Intermediär zur Verfügung gestellten Daten beschränkt.

Vor diesem Hintergrund kann davon ausgegangen werden, dass Bürgerinnen und Bürger von der Mitteilungspflicht nur in sehr wenigen Fällen unmittelbar und dann auch nur mit geringfügigem Aufwand betroffen sein werden.

4.2. Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft

Soweit die Wirtschaft nicht als Intermediär, sondern als Nutzer der Steuergestaltung betroffen ist, gelten die Ausführungen zum Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger entsprechend.

Beim nachstehend beschriebenen Erfüllungsaufwand handelt es sich ausschließlich um Bürokratiekosten aus Informationspflichten.

Der laufende Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft aus der Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Gestaltungen unterliegt nicht der „One in, one out“-Regelung, da hiermit ausschließlich europäische Vorgaben umgesetzt werden. Der laufende Erfüllungsaufwand resultiert aus der Umsetzung der Änderung der Richtlinie (EU) 2018/822.

Die Verpflichtung zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen liegt grundsätzlich beim Intermediär. Dieser hat im Gesetz näher bestimmte grenzüberschreitende Steuergestaltungen dem Bundeszentralamt für Steuern mitzuteilen. Die mitteilungspflichtigen Tatbestände sind entsprechend der Richtlinie (EU) 2018/822 sehr umfassend. Ohne die genaue Anzahl der Mitteilungen vorausberechnen zu können, ist mit einer spürbaren Belastung der Intermediäre durch den Erfüllungsaufwand zu rechnen.

4.3. Erfüllungsaufwand für die Verwaltung

Durch die Neuentwicklung, laufende Pflege und Wartung sowie den Betrieb des IT-Verfahrens zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen entsteht insbesondere auf Seiten des Bundes, aber auch - in geringerem Umfang - auf Seiten der Länder, ein einmaliger sowie ein laufender Erfüllungsaufwand. Außerdem ergeben sich dauerhafte Sach- und Personalaufwände beim Bundeszentralamt für Steuern, beim Informations-

technikzentrum Bund und dem Bundesministerium der Finanzen sowie - in geringerem, nicht bezifferbarem Umfang - auch bei den Landesfinanzbehörden.

Die Ausgestaltung der elektronischen Mitteilung nach den neuen §§ 138f bis 138h der Abgabenordnung (AO) sowie deren Verarbeitung durch das Bundeszentralamt für Steuern führen auf Bundesseite zu einem zusätzlichen Bedarf zur Entwicklung eines gesonderten IT-Verfahrens. Die Steuergestaltungen sind dem Bundeszentralamt für Steuern nach amtlich vorgeschriebenen Datensatz über eine amtlich bestimmte Schnittstelle zu übermitteln. Den Mitteilungen ist nach § 138f Absatz 5 Satz 1 AO eine Registriernummer und eine Offenlegungsnummer zuzuweisen, die im Falle des Übergangs der Mitteilungspflicht nach § 138f Absatz 6 AO die Zusammenführung der durch den Nutzer einer Steuergestaltung selbst gemeldeten Daten nach § 138f Absatz 3 Satz 1 Nummer 2, 3 und 10 ermöglicht. Außerdem wird hierdurch ein zielgerichteter Abruf der Daten über bestimmte Steuergestaltungen durch die Landesfinanzbehörden (vergleiche § 138j Absatz 4 AO) sichergestellt. Die beim Bundeszentralamt für Steuern eingehenden Mitteilungen sind automationsgestützt aufzubereiten, zu aktualisieren und zur Auswertung in eine vom Bundeszentralamt für Steuern verwaltete Datenbank einzustellen.

Weiterer IT-Entwicklungsbedarf entsteht beim Bundeszentralamt für Steuern als zentralem Verbindungsbüro für den Bereich des internationalen Informationsaustausches. Im Zuge der Umsetzung der Richtlinie (EU) 2018/822 sind die gemäß §§ 138f bis 138h AO dem Bundeszentralamt für Steuern übermittelten Informationen über grenzüberschreitende Steuergestaltungen innerhalb eines Monats nach Ablauf des Quartals, in dem die grenzüberschreitende Steuergestaltung mitgeteilt worden ist, in englischer Sprache in das Zentralverzeichnis der Europäischen Union einzustellen. Daneben sind die von anderen Mitgliedstaaten in das Zentralverzeichnis eingestellten Mitteilungen - wenn sie einen unmittelbaren Bezug zu Deutschland haben oder für Deutschland von Bedeutung sind - unter risikoorientierten Gesichtspunkten auszuwerten und Informationen zu diesen Steuergestaltungen den Landesfinanzbehörden in entsprechender Anwendung der §§ 138i und 138j AO. Enthalten die Nutzerdaten keine steuerliche Identifikationsnummer nach § 139b AO, ist diese - soweit möglich - durch das Bundeszentralamt für Steuern beizusteuern.

Das einzurichtende IT-Verfahren sollte in der Lage sein, die Kerninformationen der jeweiligen Mitteilungen zu erkennen und diese für die Auswertung nutzbar zu machen. Die Bundesregierung plant in diesem Zusammenhang den Einsatz von künstlicher Intelligenz.

Die Entwicklung eines IT-Verfahrens und der Aufbau der Datenbank führen in den Anfangsjahren zu erhöhten IT-Aufwänden beim Bundeszentralamt für Steuern, die im Laufe der Jahre schrittweise abnehmen. Die voraussichtlichen Kosten belaufen sich unter Berücksichtigung der laufenden Kosten im Jahr 2019 auf insgesamt rund 4,2 Mio. Euro, im Jahr 2020 auf insgesamt rund 7,3 Mio. Euro und sinken in den Jahren 2021 und 2022 auf voraussichtlich insgesamt rund 7,3 Mio. Euro (2021) bzw. 7,1 Mio. Euro (2022). Das IT-Verfahren soll im Auftrag des Bundeszentralamtes für Steuern beim Informationstechnikzentrum Bund betrieben werden. Hierdurch entsteht dem Informationstechnikzentrum Bund ein IT-Aufwand von rund 2,3 Mio. Euro im Jahr 2019 bzw. 3,6 Mio. Euro im Jahr 2020 für den Aufbau der betrieblichen Infrastruktur und im Anschluss von rund 1,8 Mio. Euro für den laufenden Betrieb.

Neben dem Aufbau des IT-Verfahrens entsteht auf Seiten des Bundeszentralamts für Steuern, der Generalzolldirektion, des Informationstechnikzentrums Bund und des Bundesministeriums der Finanzen auch dauerhaft erhöhter Personalmehrbedarf. Bei der Auswertung der Mitteilungen wirken auch die Finanzbehörden der Länder mit, soweit Steuern betroffen sind, die von den Ländern oder Gemeinden verwaltet werden.

Da keine Informationen bzw. Erfahrungswerte vorliegen, wie viele Mitteilungen auszuwerten sein werden, welche Qualität die übermittelten Daten haben und wie lange die Auswertung einer mitgeteilten Steuergestaltung dauern wird, ist eine konkrete Schätzung des

Personal- und Sachaufwands nur eingeschränkt möglich. Aufgrund der weitgefassten Mitteilungspflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungen und der Anzahl der in Deutschland steuerpflichtigen Unternehmen (ca. 3,37 Mio.) wird von einer Größenordnung an Meldungen im fünfstelligen Bereich ausgegangen.

Eine vollautomatische Auswertung der Mitteilungen wird voraussichtlich nur in einem sehr eingeschränkten Umfang möglich sein, daher verursacht die Auswertung insbesondere personellen Aufwand. Für die steuerfachliche Auswertung der Mitteilungen wird spezialisiertes Fachpersonal mit fundierten Kenntnissen im nationalen wie internationalen Steuerrecht sowie im Unternehmens- und Kapitalmarktrecht benötigt. Zudem sind statistisch-mathematische sowie volkswirtschaftliche Auswertungen vorzunehmen, welche sich unter anderem auf die Ermittlung des Steuerausfallrisikos oder die unternehmens- bzw. branchenspezifischen Effekte einer Steuergestaltung beziehen. Diese Kenntnisse sind zudem als Grundlage zur Ermittlung eines eventuellen rechtspolitischen Handlungsbedarfs erforderlich. Die Auswertung der Mitteilungen verursacht daher beim Bundeszentralamt für Steuern einen erhöhten Personalaufwand. Beim Bundeszentralamt für Steuern entsteht darüber hinaus Personal- und Sachaufwand für den Bereich des internationalen Informationsaustauschs, für die Wartung und Pflege des IT-Verfahrens sowie für die Ahndung von Verstößen gegen die Mitteilungspflicht.

Bei der Generalzolldirektion wird ab dem Jahr 2020 Personalaufwand für die Auswertung der Mitteilungen anfallen, die Steuern betreffen, die von Zollbehörden verwaltet werden (§ 138j AO). Unter Berücksichtigung der - abgesehen von der Prognose „gering“ - derzeit noch nicht abschätzbaren Fallzahlen und dem für eine Auswertung benötigten Zeitaufwand wird ab 2020 von einem jährlichen Personalmehraufwand von 601 911 Euro ausgegangen. Die Entwicklung eines eigenen IT-Verfahrens ist nicht notwendig.

Auf Seiten des Bundeszentralamtes für Steuern, der Generalzolldirektion und des Informationstechnikzentrums Bund ergibt sich daher insgesamt folgender Erfüllungsaufwand:

	2019	**2020**	**2021**	**2022**
	in Euro			
Personaleinzelkosten einschließlich Gemeinkosten		*9 564 847*	*9 564 847*	*9 564 847*
– *davon einmaliger Erfüllungsaufwand*				
– *davon laufender Erfüllungsaufwand*		*9 564 847*	*9 564 847*	*9 564 847*
Sacheinzelkosten einschließlich Gemeinkosten		*2 412 379*	*2 412 379*	*2 412 379*
– *davon einmaliger Erfüllungsaufwand*				
– *davon laufender Erfüllungsaufwand*		*2 412 379*	*2 412 379*	*2 412 379*
Aufträge und IT-Dienstleistungen	*6 460 000*	*10 890 000*	*9 090 000*	*8 850 000*
– *davon einmaliger Erfüllungsaufwand*	*5 400 000*	*9 120 000*		
– *davon laufender Erfüllungsaufwand*	*1.060 000*	*1 770 000*	*9 090 000*	*8 850 000*
Übersetzungskosten		*25 000*	*75 000*	*75 000*
– *davon einmaliger Erfüllungsaufwand*				

	2019	2020	2021	2022
	in Euro			
– *davon laufender Erfüllungsaufwand*		*25 000*	*75 000*	*75 000*

Personalaufwand ergibt sich nicht nur beim Bundeszentralamt für Steuern, bei der Generalzolldirektion und beim Informationstechnikzentrum Bund, sondern auch beim Bundesministerium der Finanzen. Zu nennen sind insoweit die enge Begleitung des Aufbaus einer neuen Einheit beim Bundeszentralamt für Steuern, für die es dort bisher kein Vorbild gibt, die umfassende rechtliche und rechtspolitische Bewertung der vorgelegten Auswertungen, fachaufsichtsrechtliche Maßnahmen und Aufgaben sowie gegebenenfalls die Erarbeitung von Gesetzentwürfen oder in Zusammenarbeit mit den obersten Finanzbehörden der Länder die Einleitung von bundeseinheitlichen Maßnahmen zur Vermeidung von Rechtsmissbräuchen (zum Beispiel durch Erlass von BMF-Schreiben).

Im Hinblick auf die Auswertung der eingegangenen Mitteilungen, die durch das Bundeszentralamt für Steuern in Zusammenarbeit mit den Ländern erfolgt (§ 138j AO in Verbindung mit § 21a Absatz 5 des Finanzverwaltungsgesetzes (FVG) sowie § 7 Absatz 15 des EU-Amtshilfegesetzes), ist auch für die Länder mit einem nicht bezifferbaren Verwaltungsmehraufwand zu rechnen. Die nutzerbezogene Information des Bundeszentralamts für Steuern über das Vorliegen einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung gegenüber den Landesfinanzbehörden sowie eine eventuelle Weiterleitung der von anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union erhaltenen Informationen an die zuständige Landesfinanzbehörde führt auch zur Anpassung der IT-Verfahren auf Seiten der Länder. Eine Bezifferung dieser Aufwände ist derzeit nicht möglich.

Die Mehrbedarfe an Sach- und Personalmitteln sollen finanziell und stellenmäßig im Einzelplan 08 ausgeglichen werden.

5. Weitere Kosten

Keine.

6. Weitere Gesetzesfolgen

Keine.

VII. Befristung; Evaluierung

Nach Artikel 27 Absatz 1 der Richtlinie 2011/16/EU (EU-Amtshilferichtlinie) in der Fassung der Änderung durch Artikel 1 Nummer 7 der Richtlinie (EU) 2018/822 legt die Kommission dem Europäischen Parlament und dem Rat alle fünf Jahre nach dem 1. Januar 2013 einen Bericht über die Anwendung dieser Richtlinie vor.

Entsprechend Artikel 27 Absatz 2 der EU-Amtshilferichtlinie in der Fassung der Änderung durch Artikel 1 Nummer 7 der Richtlinie (EU) 2018/822 sind die Mitgliedstaaten und die Kommission verpflichtet, die Relevanz der Kennzeichen im Sinne des neuen § 138e AO alle zwei Jahre nach dem 1. Juli 2020 zu bewerten. Dementsprechend wird die Bundesregierung die Überprüfung vornehmen. Die Kommission legt dem Rat darüber einen Bericht vor.

Eine Befristung der Regelungen zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen ist aufgrund des europarechtlichen Umsetzungsgebots nicht möglich.

B. Besonderer Teil

Zu Artikel 1 (Änderung der Abgabenordnung)

Zu Nummer 1

Die Inhaltsübersicht wird redaktionell an die Einfügung der neuen §§ 138d bis 138k der Abgabenordnung (AO) angepasst.

Zu Nummer 2

§ 102

Durch die Ergänzung von § 102 Absatz 4 Satz 1 AO wird klargestellt, dass das Auskunftsverweigerungsrecht von Rechtsanwälten, Patentanwälten, Notaren, Steuerberatern, Wirtschaftsprüfern, Steuerbevollmächtigten und vereidigten Buchprüfern hinsichtlich der Mitteilungspflichten nach den §§ 138d, 138f und 138h AO nicht gilt. Dies betrifft allerdings nur die Fälle, in denen die Mitteilungspflicht nicht nach § 138f Absatz 6 AO auf den Nutzer übergegangen ist. Auf die Begründung zu § 138f Absatz 6 AO wird dazu im Einzelnen verwiesen. Soweit die genannten Berufsgeheimnisträger von ihrer Verschwiegenheitspflicht entbunden wurden, gilt das Auskunftsverweigerungsrecht bereits nach geltendem Recht nicht (§ 102 Absatz 3 AO).

Zu Nummer 3

Mit Nummer 3 werden die neuen §§ 138d bis 138k in die AO eingefügt.

Für das in den neuen §§ 138d bis 138k AO geregelte Verfahren ist die Abgabenordnung, insbesondere die §§ 2a, 29b, 29c, 30, 87b, 93 und 97 AO, unmittelbar anwendbar. Die Aufgaben der Bundes- und Landesfinanzbehörden im Zusammenhang mit den neuen Mitteilungspflichten sind unter den Begriff der Steuerverwaltung im Sinne des § 1 AO zu subsumieren. Zum einen werden sie mit der Eingliederung in die Abgabenordnung und der Aufgabenzuweisung zu den Finanzbehörden kraft Gesetzes zu einer Aufgabe der Steuerverwaltung und damit zu einer Steuerverwaltungssache. Des Weiteren ist der Begriff der Verwaltung ein Oberbegriff, der alle möglichen Aufgaben und Tätigkeiten der Finanzbehörden in ihrem Aufgabenbereich einschließt. Darunter fällt auch die Überwachung von Nebenpflichten wie Mitteilungspflichten zur Erfassung grenzüberschreitender Steuergestaltungen, die letztlich auch der Erfüllung von Hauptpflichten, hier der Steuerfestsetzung und -erhebung, dienen. Die Erfassung und rechtspolitische wie auch veranlagungsunterstützende Auswertung grenzüberschreitender Steuergestaltungen durch die Auferlegung von Mitteilungspflichten weist zudem eine derart große Sachnähe zum eigentlichen Besteuerungsverfahren auf, dass die hier in Rede stehenden Mitteilungspflichten nicht losgelöst hiervon beurteilt und damit unter den Oberbegriff der Steuerverwaltung nach § 1 AO subsumiert werden müssen.

Bei Streitigkeiten bei der Anwendung der neuen §§ 138d bis 138k AO ist nach § 347 Absatz 1 Nummer 1 und Absatz 2 AO der Einspruch statthaft und nach § 33 Absatz 1 Nummer 1 und Absatz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) der Finanzrechtsweg gegeben.

§ 138d – neu –

Mit dieser Regelung wird eine Mitteilungspflicht grenzüberschreitender Steuergestaltungen eingeführt, um die auf der Empfehlung des OECD-BEPS-Aktionspunkts 12 aufbauende Richtlinie (EU) 2018/822 in nationales Recht umzusetzen.

Absatz 1

§ 138d Absatz 1 AO normiert eine Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen für Intermediäre. Mit der Mitteilungspflicht und der Definition, wer Intermediär ist, werden Artikel 3 Nummer 21 und Artikel 8ab Absatz 1 der durch die Richtlinie (EU) 2018/822 geänderten Richtlinie 2011/16/EU (Amtshilferichtlinie) umgesetzt.

Die Definition des Intermediärs knüpft dabei an die Mitwirkung bei den verschiedenen Stadien einer Steuergestaltung an, von ihrer Entstehung bis hin zur Umsetzung:

– Unter Konzipieren ist das Planen, Entwerfen oder Entwickeln einer konkreten Steuergestaltung zu verstehen, in der Regel in Bezug zu einem bestimmten Nutzer oder zu einer Gruppe von Nutzern.

– Vermarktet wird eine Steuergestaltung, sobald sie auf den Markt gebracht und dort gegenüber Dritten angeboten wird. Verbundene Unternehmen sind davon nicht umfasst.

– Zur Nutzung bereitstellen bedeutet, dass der Intermediär einem potenziellen Nutzer die für eine Umsetzung einer Steuergestaltung erforderlichen Informationen oder (Vertrags-)Unterlagen ausgehändigt oder anderweitig individuell zugänglich gemacht hat. Eine tatsächliche Umsetzung der Steuergestaltung durch den Nutzer ist hierbei noch nicht erforderlich. Die bloße Verbreitung allgemeiner Informationen über eine Steuergestaltung, z. B. durch Veröffentlichung unverbindlicher Informationen im Internet oder durch öffentliches Auslegen oder Ausgeben allgemein zugänglicher Prospekte, ist dagegen noch kein „zur Nutzung bereitstellen“.

– Organisieren umfasst die systematische Vorbereitung und Planung der Steuergestaltung, die Bereitstellung zur Nutzung und die Zurverfügungstellung für eine konkrete Verwendung.

– Die Verwaltung der Umsetzung erfasst die verantwortliche Leitung der konkreten Umsetzung der Steuergestaltung.

Der Begriff des Intermediärs setzt keine Zugehörigkeit zu einer bestimmten Berufsgruppe voraus. Intermediär ist derjenige, der eine grenzüberschreitende Steuergestaltung konzipiert, vermarktet, organisiert oder zur Nutzung bereitstellt oder die Umsetzung einer solchen Steuergestaltung verwaltet. Intermediäre können beispielsweise Angehörige der steuerberatenden Berufe, Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Finanzdienstleister oder sonstige Berater sein. Wer lediglich bei der Verwirklichung einzelner Teilschritte einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung mitgewirkt hat, ohne dies zu wissen und auch ohne dies vernünftigerweise erkennen zu müssen, ist kein Intermediär im Sinne des § 138d Absatz 1 AO.

Eine „Steuergestaltung“ im Sinne der §§ 138d ff. AO ist ein Schaffensprozess, bei dem durch den Nutzer oder für den Nutzer eine bestimmte Struktur, ein bestimmter Prozess oder eine bestimmte Situation bewusst und aktiv herbeigeführt oder verändert wird und diese Struktur, dieser Prozess oder diese Situation dadurch eine steuerrechtliche Bedeutung bekommt, die ansonsten nicht eintreten würde.

Der Begriff „Steuergestaltung“ ist daher weit zu verstehen. Er umfasst damit unter anderem die Schaffung, die Zuordnung, den Erwerb oder die Übertragung von Einkünften oder deren Quellen auf einen bestehenden Rechtsträger. Unter dem Begriff „Steuergestaltung“ sind auch die Gründung oder der Erwerb einer die Einkünfte erzielenden juristischen Person zu verstehen (beispielsweise gründet eine Gesellschaft eine neue Tochtergesellschaft und stattet diese mit Kapital aus, um dann Anteile auf diese Tochtergesellschaft zu übertragen). Nicht erfasst vom Begriff „Steuergestaltung“ ist es hingegen, wenn ein Steuerpflichtiger lediglich den Ablauf einer gesetzlichen Frist oder eines gesetzlichen Zeitraums abwartet, nachdem er eine Transaktion steuerfrei realisieren kann. Ein Beispiel dafür ist

der Ablauf der Spekulationsfrist gemäß § 23 Absatz 1 Nummer 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG).

Absatz 2

§ 138d Absatz 2 Satz 1 AO definiert die mitteilungspflichtige grenzüberschreitende Steuergestaltung. Die in den Nummern 1 bis 3 genannten Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen, wobei die Anforderungen innerhalb der Nummern 2 (Buchstaben a bis e) und 3 (Buchstaben a und b) jeweils nur alternativ erfüllt sein müssen.

§ 138d Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 AO bestimmt diejenigen Steuerarten, die Grundlage für eine mitteilungspflichtige Gestaltung sind. Die Beschränkung auf ausgewählte Steuerarten ergibt sich aus dem Anwendungsbereich der Amtshilferichtlinie (vgl. Artikel 2 der Richtlinie 2011/16/EU). Die Amtshilferichtlinie wurde durch das EU-Amtshilfegesetz (EUAHiG) in nationales Recht umgesetzt. Erfasst sind daher nur diejenigen Steuerarten, auf die das EUAHiG anzuwenden ist. In den Anwendungsbereich des EUAHiG fallen beispielsweise die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer, die Gewerbesteuer sowie die Erbschaft- und Schenkungsteuer, aber auch die Luftverkehrsteuer, die Kraftfahrzeugsteuer und die nichtharmonisierten Verbrauchsteuern, wie beispielsweise die Kaffeesteuer. Die (Einfuhr-)Umsatzsteuer als direkte Steuer ist hingegen ausgenommen; sie ist Gegenstand der Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten durch die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie. Ausgenommen sind auch harmonisierte Verbrauchsteuern und Einfuhr- und Ausfuhrabgaben nach dem Zollkodex der Union.

Durch § 138d Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 AO wird Artikel 3 Nummer 18 der durch die Richtlinie (EU) 2018/822 geänderten Amtshilferichtlinie in nationales Recht umgesetzt. Es wird definiert, wann eine Steuergestaltung grenzüberschreitend ist. Grenzüberschreitend ist danach eine Steuergestaltung, wenn sie mehr als einen Mitgliedstaat der Europäischen Union betrifft. Unter dieser Voraussetzung ist es unerheblich, ob Deutschland von der grenzüberschreitenden Steuergestaltung betroffen ist oder nicht.

Die Regelung stellt darüber hinaus als zusätzlich zu erfüllende Bedingung auf die Ansässigkeit bzw. auf die Tätigkeit der Beteiligten ab, wobei der Intermediär grundsätzlich nicht als Beteiligter gilt (vgl. § 138d Absatz 7 AO). Im Grundsatz wird vorausgesetzt, dass die Beteiligten in verschiedenen Steuerhoheitsgebieten ansässig sind. Trifft dies nicht zu, wird im Weiteren auf eine etwaige Doppelansässigkeit der Beteiligten abgestellt. Ist auch diese Fallgestaltung nicht einschlägig, zieht die Regelung als grenzüberschreitendes Anknüpfungsmerkmal eine Betriebstätte eines Beteiligten heran. Dabei muss die Betriebstätte in einem anderen Steuerhoheitsgebiet als dem Ansässigkeitsstaat liegen und die grenzüberschreitende Steuergestaltung wenigstens einen Teil der Geschäftstätigkeit ausmachen. Für den Fall, dass keine solche Betriebstätte besteht, wird auf die reine Tätigkeit eines Beteiligten in einem anderen Steuerhoheitsgebiet abgestellt. Dabei muss diese Tätigkeit in einer Gesamtschau unter Berücksichtigung der übrigen Tatbestandsvarianten des § 138d Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 AO und nach dem Sinn und Zweck der Richtlinie (EU) 2018/822 steuerlich erheblich sein. Sonstige Tätigkeiten, die sich steuerlich nicht auswirken, sind hingegen unerheblich. Abschließend gelten auch solche Gestaltungen als grenzüberschreitend, die möglicherweise Auswirkungen auf den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten in Steuersachen nach dem gemeinsamen Meldestandard oder die Identifizierung der wirtschaftlichen Eigentümer haben und damit spezifische Kennzeichen im Sinne des § 138e Absatz 2 Nummer 2 und 3 AO erfüllen.

§ 138d Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 AO legt als weitere kumulative Voraussetzung inhaltliche Kennzeichen fest, die eine grenzüberschreitende Steuergestaltung ausmachen, und dient der Umsetzung des Anhangs IV Teil I und II der durch die Richtlinie (EU) 2018/822 geänderten Amtshilferichtlinie. Innerhalb der Nummer 3 können dabei die Buchstaben a und b alternativ erfüllt sein. Eine umfassende Definition der einzelnen Kennzeichen enthält § 138e AO.

Danach werden Gestaltungen, die Kennzeichen im Sinne des § 138e Absatz 1 AO und zusätzlich den sogenannten „Main benefit“-Test im Sinne des Anhangs IV Teil I der durch die Richtlinie (EU) 2018/822 geänderten Amtshilferichtlinie erfüllen, als mitteilungspflichtige grenzüberschreitende Steuergestaltungen eingestuft. Die in § 138e Absatz 1 AO enthaltenen Kennzeichen sind insbesondere äußere Merkmale einer Gestaltung, wie beispielsweise die vertragliche Vereinbarung einer Vertraulichkeitsregelung über die konkrete Art und Weise, mit der ein steuerlicher Vorteil durch die Gestaltung erlangt werden soll. Um diesen sehr weit gehaltenen Anwendungsbereich zu beschränken, muss zu den Kennzeichen im Sinne des § 138e Absatz 1 AO eine weitere Prüfung hinzutreten. Aus Sicht eines verständigen Dritten muss der zu erwartende Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile der Gestaltung die Erlangung eines steuerlichen Vorteils sein. Bei der Gestaltung muss dabei die günstige Auswirkung des steuerlichen Vorteils im Vordergrund stehen. Der Mitteilungspflichtige kann das Gegenteil zum Beispiel nachweisen, indem er derart überwiegende außersteuerliche (insbesondere wirtschaftliche) Gründe für die konkrete Strukturierung einer Transaktion darlegt, dass steuerliche Vorteile dadurch in den Hintergrund rücken. Dabei reicht es - anders als in den Fällen des § 42 Absatz 2 Satz 2 AO - nicht aus, lediglich beachtliche außersteuerliche Vorteile nachzuweisen. Es muss vielmehr nachgewiesen werden, dass der steuerliche Vorteil kein Hauptvorteil der Gestaltung ist. Wann ein steuerlicher Vorteil vorliegt, bestimmt Absatz 3.

§ 138d Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe b AO verlangt das Vorliegen von Kennzeichen im Sinne des § 138e Absatz 2 AO. Hierbei genügt die Erfüllung der darin genannten Merkmale, ohne dass der Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile der Gestaltung die Erlangung eines steuerlichen Vorteils ist. Diesen Kennzeichen ist immanent, dass sie nach ihrem Wesen bereits eine mitteilungspflichtige grenzüberschreitende Steuergestaltung begründen. Auf die Begründung zu § 138e Absatz 2 AO wird verwiesen.

§ 138d Absatz 2 Satz 2 AO normiert, dass eine grenzüberschreitende Steuergestaltung auch dann vorliegt, wenn sie aus einer Reihe von Gestaltungen besteht und nur ein Schritt oder Teilschritt der Reihe einen grenzüberschreitenden Bezug hat. Klarstellend bestimmt Satz 2 Halbsatz 2, dass der Mitteilungspflichtige in diesem Fall sämtliche ihm bekannte Informationen zur Steuergestaltung mitzuteilen hat und nicht nur die aus seiner Sicht maßgeblichen Teile.

Absatz 3

§ 138d Absatz 3 AO enthält die abstrakte Definition eines steuerlichen Vorteils im Sinne des § 138d Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe a AO. Dieser steuerliche Vorteil kann nach § 138d Absatz 3 Satz 1 AO in der Reduktion oder Verschiebung der Entstehung von Steueransprüchen, in der Erstattung von Steuerbeträgen oder in der Gewährung von Steuervergütungen bestehen. Steueransprüche werden verringert, indem die grenzüberschreitende Steuergestaltung beispielsweise zu einer doppelten Berücksichtigung abzugsfähiger Kosten in verschiedenen Steuerhoheitsgebieten führt. Eine Verschiebung der Entstehung von Steueransprüchen in andere Besteuerungszeitpunkte oder Besteuerungszeiträume ist für einen steuerlichen Vorteil im Sinne dieser Vorschrift auch denkbar.

Die Entstehung des maßgeblichen steuerlichen Vorteils ist nicht auf die deutsche Ertragshoheit beschränkt. Es ist ausreichend, wenn der steuerliche Vorteil in einem der beteiligten Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder in einem Drittstaat erzielt wird (§ 138d Absatz 3 Satz 2 AO). Der Begriff des steuerlichen Vorteils im Sinne dieser Vorschrift ist nicht deckungsgleich mit dem Begriff des Steuervorteils im Sinne des § 370 AO.

Wirkt sich der steuerliche Vorteil einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung allerdings ausschließlich im Inland aus und ist dieser unter Berücksichtigung aller Umstände der Steuergestaltung gesetzlich vorgesehen, gilt dieser nach § 138d Absatz 3 Satz 3 AO nicht als steuerlicher Vorteil im Sinne des § 138d Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe a AO. Ein steuerlicher Vorteil einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung ist vor allem dann

nicht als vom Gesetz vorgesehen anzusehen, wenn er bei objektivierter Betrachtung den systemtragenden Grundsätzen der Besteuerung wie dem Leistungsfähigkeitsprinzip widerspricht. Das ist beispielsweise der Fall, wenn ein grenzüberschreitender Vorgang zu einem Doppelabzug von Aufwendungen oder Verlusten oder zu einem Abzug von Aufwendungen ohne Besteuerung der korrespondierenden Erträge führt. Gleiches gilt, wenn ein grenzüberschreitender Sachverhalt günstiger besteuert werden soll als er ohne grenzüberschreitendes Element bei voller Verwirklichung in dem einen oder dem anderen Staat besteuert worden wäre. Ob ein steuerlicher Vorteil für den konkreten Fall ausdrücklich im Gesetz vorgesehen ist, ergibt sich im Einzelfall nicht nur aus dem Wortlaut der Norm, sondern unter Berücksichtigung aller Umstände der konkreten Gestaltung und vorrangig aus der Teleologie der gesetzlichen Regelung. Nur aufgrund der Übereinstimmung mit dem gesetzgeberischen Willen, bestimmte Konstellationen einer von der Regelbesteuerung abweichenden „günstigeren“ Besteuerung zu unterwerfen, kann eine Gestaltung vom Anwendungsbereich ausgenommen werden. Demnach können auch legale steuerliche Vorteile eine Mitteilungspflicht auslösen, wenn sie durch solche Gestaltungen erzielt werden, die in einer Gesamtbetrachtung der gesetzgeberischen Intention nicht gerecht werden. Dieses Verständnis des steuerlichen Vorteils orientiert sich an der Definition der „aggressiven Steuerplanung” durch die EU-Kommission, vgl. Empfehlung der Kommission vom 6.12.2012 betreffend aggressive Steuerplanung, COM (2012) 8806 final: „Ein Hauptmerkmal dieser Praktiken ist, dass sie die Steuerschuld durch Vorkehrungen senken, die zwar durchaus legal sind, aber zur Absicht des Gesetzes im Widerspruch stehen. [...] Aggressive Steuerplanung besteht darin, die Feinheiten eines Steuersystems oder Unstimmigkeiten zwischen zwei oder mehr Steuersystemen auszunutzen, um die Steuerschuld zu senken.”

Absatz 4

Zur Gewährleistung eines dem Normzweck entsprechenden weiten Anwendungsbereichs der Mitteilungspflichten verweist § 138d Absatz 4 AO gleichzeitig auf die Definition der Betriebstätte im Sinne des § 12 AO als auch auf eine davon abweichende Definition der Betriebsstätte in einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Dadurch sollen auch Fälle erfasst werden, in denen eine Steuergestaltung auf der Ausnutzung von Unterschieden zwischen dem abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriff und dem innerstaatlichen Betriebstättenbegriff beruht.

Absatz 5

§ 138d Absatz 5 AO setzt die Vorgaben von Artikel 3 Nummer 22 der durch die Richtlinie (EU) 2018/822 geänderten Amtshilferichtlinie um. Statt des in der Änderung der Amtshilferichtlinie verwendeten Begriffs des „relevanten Steuerpflichtigen“ wird der Begriff des „Nutzers“ verwendet. Inhaltlich ergeben sich insoweit jedoch keine Abweichungen.

Nutzer ist die natürliche oder juristische Person, Personengesellschaft, Gemeinschaft oder Vermögensmasse,

– der die grenzüberschreitende Steuergestaltung zur Verfügung gestellt wird (Nummer 1),

– die bereit ist, die grenzüberschreitende Steuergestaltung umzusetzen (Nummer 2), oder

– die den ersten Schritt zur Umsetzung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung vorgenommen hat (Nummer 3).

Eine grenzüberschreitende Steuergestaltung wurde einem Nutzer im Sinne der Nummer 1 zur Umsetzung zur Verfügung gestellt, wenn der Intermediär ihm die vertraglichen Unterlagen ausgehändigt oder anderweitig zugänglich gemacht hat. Die tatsächliche Umset-

zung ist hingegen nicht erforderlich. Die Realisierung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung ist nur noch vom Nutzer abhängig.

Die Bereitschaft zur Umsetzung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung im Sinne der Nummer 2 liegt vor, sobald ihre Umsetzung nur noch von der abschließenden Entscheidung des Nutzers abhängig ist. Nummer 2 kommt insbesondere zur Anwendung, wenn die Steuergestaltung vom Nutzer selbst, also ohne Beteiligung eines Intermediärs, konzipiert worden ist. In Unternehmen ist hierbei auf den Zeitpunkt abzustellen, in dem der zuständige Verantwortliche die Implementierung der Steuergestaltung beschließt.

Liegt ein Vertrag vor, dessen Wirkung von einer Bedingung abhängig gemacht wird (aufschiebende Bedingung im Sinne des § 158 BGB), so gilt eine Person als Nutzer, wenn sie erste Schritte zur Umsetzung der grenzüberschreitenden Gestaltung vornimmt (Nummer 3).

Absatz 6

Hat ein Nutzer eine grenzüberschreitende Steuergestaltung für sich selbst konzipiert (z. B. „Inhouse-Gestaltung“), ist kein Intermediär vorhanden. § 138d Absatz 6 AO bestimmt daher, dass in derartigen Fällen für diesen Nutzer auch die für Intermediäre geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden sind.

Absatz 7

Nach § 138d Absatz 7 AO gilt ein Intermediär nicht als „an der Gestaltung Beteiligter“, soweit er im Zusammenhang mit der grenzüberschreitenden Steuergestaltung nur solche Tätigkeiten ausübt, durch die er nach § 138d Absatz 1 AO die Stellung eines Intermediärs erlangt hat. Dies hat insbesondere zur Folge, dass keine grenzüberschreitende Steuergestaltung vorliegt, wenn alle Beteiligten der Steuergestaltung (d.h. ohne den „reinen“ Intermediär) in demselben (fremden) Steuerhoheitsgebiet ansässig sind und nur der „reine“ Intermediär einen Inlandsbezug im Sinne des § 138f Absatz 7 AO aufweist.

<u>§ 138e – neu –</u>

§ 138e AO enthält die abschließende Aufzählung der Kennzeichen, die einen mitteilungspflichtigen Tatbestand auslösen können. Die in § 138e AO genannten Nummern orientieren sich im Wesentlichen an der durch die Richtlinie (EU) 2018/822 geänderten Amtshilferichtlinie. Dabei erfasst § 138e Absatz 1 AO die Kennzeichen, auf die der Relevanztest des § 138d Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe a AO (sog. „Main benefit“-Test) anzuwenden ist. Im Gegensatz dazu erfasst § 138e Absatz 2 AO solche Kennzeichen, deren Vorliegen ohne Relevanztest zu einer mitteilungspflichtigen Steuergestaltung führen.

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

Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 und Satz 2

§ 138e Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a AO bestimmt eine vertragliche Vertraulichkeitsklausel als Kennzeichen einer potenziell mitzuteilenden Steuergestaltung. Gesetzliche und standesrechtliche Verschwiegenheitspflichten fallen nicht in den Anwendungsbereich des Kennzeichens. Erfasst werden dagegen solche Vereinbarungen, die dem Nutzer oder einem anderen an der Steuergestaltung Beteiligten eine Offenlegung des durch die Steuergestaltung vermittelten steuerlichen Vorteils gegenüber anderen, auch von der Mitteilungspflicht erfassten Intermediären oder der Finanzverwaltung verbieten.

Hingegen führen all jene Vertraulichkeitsklauseln zu keiner Mitteilungspflicht, in denen die Offenlegung gegenüber weiteren Intermediären verboten ist, welche von der potenziellen Mitteilungspflicht zu einer konkreten Steuergestaltung nicht erfasst sind. Insoweit sollen die Geschäftsgeheimnisse der Intermediäre gegenüber konkurrierenden Intermediären gewahrt bleiben, was Sinn und Zweck dieses Kennzeichens, eine effektive Mitteilung des steuerlichen Vorteils an die Finanzverwaltung sicherzustellen, entspricht. Vereinbaren zwei Parteien eine Klausel, wonach die Gestaltung nicht ohne Zustimmung des Erstellers an Dritte weitergeleitet werden darf, erfüllt dies auch die Anforderungen des Kennzeichens, denn Dritte sind in diesem Fall auch andere Intermediäre oder die Finanzverwaltung. Sind umgekehrt die Finanzverwaltung und andere Intermediäre bezüglich der Einzelheiten des steuerlichen Vorteils in der Klausel ausdrücklich ausgenommen, führt die Vertraulichkeitsklausel nicht zu einer Mitteilungspflicht. Ein Intermediär, dessen Tätigkeit im Zusammenhang mit der grenzüberschreitenden Steuergestaltung auf Tätigkeiten im Sinne des § 138d Absatz 1 AO beschränkt ist, gilt nach § 138d Absatz 7 AO nicht als an der Gestaltung Beteiligter im Sinne des § 138e Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a AO.

In § 138e Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe b AO wird die Vergütung als Kennzeichen für solche Fälle definiert, in denen sie von der Höhe des steuerlichen Vorteils abhängt. Diese Abhängigkeit bei der Festsetzung der Vergütung kann ein Indiz für das Vorliegen rein steuerlich motivierter Gestaltungen sein. Auf die zivilrechtliche Wirksamkeit der Vergütungsvereinbarung kommt es nicht an. § 4a des Rechtsanwaltsvergütungsgesetzes (RVG), § 9a StBerG und § 55a der Wirtschaftsprüferordnung (WPO), nach denen unter bestimmten Bedingungen Rechtsanwälte, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer Erfolgshonorare vereinbaren dürfen, bleiben von dem Kennzeichen unberührt. Dementsprechend wird die Vergütung dieser Berufsgruppen nicht im Sinne der Vorschrift „in Bezug auf den steuerlichen Vorteil der Steuergestaltung festgesetzt“, wenn sich der Gegenstandswert im Sinne des Rechtsanwaltsvergütungsgesetzes allein infolge der Berücksichtigung des erwarteten steuerlichen Vorteils erhöht, denn in diesem Fall wäre jede steuerliche Beratung unabhängig von ihrem konkreten Inhalt mitteilungspflichtig. Erfasst werden dagegen solche echten Erfolgshonorare, die ohne Verletzung der Bundesrechtsanwaltsordnung vereinbart werden können und deren Inhalt es gerade ist, eine (zusätzliche) Vergütung bei Eintritt einer Bedingung (§ 158 BGB) auszulösen, sofern sich die Bedingung auf den erwarteten steuerlichen Vorteil bezieht.

Absatz 1 Satz 1 Nummer 2

Die in § 138e Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO definierten Kennzeichen sollen Gestaltungen erfassen, die in einer Vielzahl weiterer Fälle in im Wesentlichen gleicher Weise eingesetzt werden können (Standardisierung). Die Standardisierung kann sich sowohl auf die (äußere) Dokumentation als auch die (innere) Struktur der Gestaltung beziehen. Kleinere Anpassungen an die individuellen Bedürfnisse der verschiedenen Steuerpflichtigen sind für die Beurteilung der Standardisierung unbeachtlich.

Für die Voraussetzungen einer Gestaltung wird auf die Begründung zu § 138d Absatz 2 AO verwiesen.

Das erste Merkmal erfasst die äußere Form der Standardisierung. Unter „standardisierter Dokumentation“ sind daher Vertragswerke oder sonstige mandatsbezogene Dokumente zu verstehen, welche ohne wesentliche Anpassungen an den Einzelfall für die Nutzer musterartig vorbereitet sind. Wesentlich sind Anpassungen in der Form oder der Darstellung, die in der Gesamtbetrachtung die Dokumentation inhaltlich, d. h. die Gestaltung, nicht mehr als gleichartig erscheinen lassen.

Das Merkmal der „standardisierten Struktur“ bezieht sich dagegen nur auf den materiellen Gehalt der Gestaltung, d.h. auf die Idee der Gestaltung, unabhängig davon, ob formale Vertragsmuster für diese bestehen. Eine standardisierte Struktur liegt daher vor, wenn die

Gestaltung inhaltlich oder konzeptionell so aufgebaut ist, dass sie in einer Vielzahl weiterer Fälle in im Wesentlichen gleicher Weise eingesetzt werden kann. Wesentlich sind daher solche Anpassungen der Struktur, die die betreffende Steuergestaltung inhaltlich oder konzeptionell ändern. Ein Indiz für eine inhaltliche oder konzeptionelle Änderung kann darin gesehen werden, dass sich die auf die Steuergestaltung anzuwendenden gesetzlichen Regelungen ändern. Eine solche „Struktur“ ist regelmäßig anzunehmen, wenn ein bewusstes Hintereinanderschalten oder Zusammenwirken von rechtlichen Teilschritten zur Zielerreichung gewählt wird. So beispielsweise, wenn eine Transaktion durch eine Mehrzahl hintereinander geschalteter Schritte bewusst rechtlich verkompliziert wird, ohne dass dies im Ergebnis eine Änderung des wirtschaftlichen Gehalts der Transaktionen zur Folge hat. Eine „Struktur“ kann auch dann vorliegen, wenn kein eigenständiger wirtschaftlicher Zweck verfolgt wird, sondern allein der Steuervorteil im Vordergrund steht (z. B. beim sog. „Goldfinger“-Modell). Eine „Struktur“ ist nicht bereits deshalb zu verneinen, weil der Intermediär die Gestaltung z. B. betragsmäßig an die Bedürfnisse des Einzelfalls anpasst.

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

Ein weiteres Beispiel für eine standardisierte Struktur kann die Begründung und der Einsatz von Finanzierungsgesellschaften insbesondere im niedrig besteuernden Ausland sein, wenn die konkrete Gestaltung auch ohne wesentliche inhaltliche oder konzeptionelle Änderungen bei anderen Steuerpflichtigen verwendet werden kann. Ebenso kann die Einrichtung von unternehmensgruppeninternen Zentralgesellschaften in niedrig besteuernden Staaten, z. B. einer Einkaufs- oder Dienstleistungsgesellschaft, eine standardisierte Struktur der Gestaltung im Sinne dieses Kennzeichens darstellen, wenn die konkrete Gestaltung auch ohne wesentliche inhaltliche oder konzeptionelle Änderungen bei anderen Steuerpflichtigen verwendet werden kann.

Wird in Abgrenzung zum Vorherigen im Zuge einer bestehenden Geschäftsbeziehung eine (steuerliche) Strukturierungsmaßnahme entwickelt, die einen individuellen Einzelfall betrifft, liegt regelmäßig keine standardisierte Dokumentation oder Struktur der Gestaltung vor. Nimmt ein Intermediär den individuellen Einzelfall indes zum Anlass, aus dem individuellen Einzelfall eine standardisierte Gestaltung zu entwickeln, indem er den Einzelfall anonymisiert oder die Einzelfallgestaltung in anderer Weise für eine Vielzahl weiterer Fälle verwendbar macht, weist die Gestaltung ein Kennzeichen nach § 138e Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO auf.

Darüber hinaus ist im Zusammenhang mit den in § 138e Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO definierten Kennzeichen die Feststellung der Voraussetzungen des § 138d Absatz 3 AO wichtig, insbesondere die Feststellung, ob ein steuerlicher Vorteil vorliegt. Zahlreiche Standardvorgänge der Rechts- oder Steuerberatung erfüllen die Voraussetzungen des § 138d Absatz 3 AO nämlich nicht, etwa die formularmäßige Gründung von Gesellschaften oder die formularmäßige Vergabe von Darlehen. Etwas anderes kann sich allerdings dann ergeben, wenn Steuerklauseln in solchen Standardverträgen zu einem gesetzlich nicht ausdrücklich vorgesehenen steuerlichen Vorteil führen, der im rein nationalen Kontext nicht erzielt werden könnte.

Beschränkt sich die Beratung darauf, dass ein Intermediär den Mandanten auf steuerliche Regelungen hinweist, bei denen sich der steuerliche Vorteil ohne weiteres aus dem Gesetzestext ergibt, etwa das Hinausschieben einer geplanten Veräußerung im Hinblick auf

den Ablauf der Veräußerungsfrist nach § 22 Nummer 2 in Verbindung mit § 23 Absatz 1 Satz 1 EStG, erfüllt dies das Kennzeichen auch dann nicht, wenn für die Hinweiserteilung ein Musteranschreiben verwendet wird.

Ebenso fehlt es z. B. im Fall einer Umwandlung nach § 20 Absatz 1 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG 2006) an einem relevanten steuerlichen Vorteil, denn der Ansatz des Buchwerts als steuerlicher Vorteil ist in § 20 Absatz 2 Satz 1 UmwStG 2006 ausdrücklich gesetzlich vorgesehen.

Absatz 1 Satz 1 Nummer 3

§ 138e Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe a AO erfasst Fälle der Verlustnutzung, in denen von einem Beteiligten unangemessene rechtliche Schritte planmäßig unternommen werden, um ein laufendes verlustbringendes Unternehmen (auch mittelbar) zu erwerben und die Haupttätigkeit des Unternehmens zu beenden. Der Erwerb von Unternehmen, deren Betrieb im Zeitpunkt des Erwerbs bereits eingestellt war oder die inzwischen Gewinne erwirtschaften, wird von dem Kennzeichen nicht erfasst.

Die Voraussetzungen für die Unangemessenheit der rechtlichen Schritte entsprechen den Anforderungen des § 42 Absatz 2 AO und der dazu ergangenen höchstrichterlichen Rechtsprechung. Damit wird das Merkmal der „künstlichen Schritte“ nach Anhang IV Teil II. Buchstabe B. Nummer 1 der durch die Richtlinie (EU) 2018/822 geänderten Amtshilferichtlinie umgesetzt, welches auf der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zu künstlichen Gestaltungen beruht.

Auf die Rechtsform des Unternehmens kommt es nicht an. Liegen keine wirtschaftlichen Gründe für die jeweiligen Schritte vor, ist davon auszugehen, dass die Gestaltung gezielt dafür genutzt werden soll, Steuern zu vermeiden oder zu umgehen.

Um die Verluste eines erworbenen Unternehmens dafür zu nutzen, die eigene Steuerbelastung zu verringern, muss der Erwerb des Verlustunternehmens in einem solchen Umfang erfolgen, dass der Erwerber allein oder zusammen mit nahestehenden Personen die weiteren Schritte veranlassen oder durchsetzen kann. Dies richtet sich nach den jeweiligen einschlägigen (gesellschaftsrechtlichen) Regelungen. Sofern die Verluste aufgrund von Verlustnutzungsbeschränkungen nach den §§ 8c und 8d des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) nicht genutzt werden können, sind solche Erwerbe nicht mitteilungspflichtig. Aus diesem inneren Zusammenhang mit den Verlustnutzungsbeschränkungen können sich auch Indizien für die Beurteilung der unangemessenen rechtlichen Schritte ergeben. So können unangemessene rechtliche Schritte vorliegen, wenn Gestaltungen ihren Zweck darin haben, die Anwendung der Verlustnutzungsbeschränkungen zu umgehen, und daher von einem Beteiligungsdirekterwerb abgesehen wird.

Beteiligt sind der Nutzer, verbundene Unternehmen und Dritte, die bei der Gestaltung eine Funktion erfüllen, sei dies auch nur eine untergeordnete Hilfsfunktion. Die erworbene Verlustgesellschaft zählt ebenfalls zu den an der Gestaltung Beteiligten und ist bei der Mitteilung als Beteiligter anzugeben. Nicht erforderlich ist, dass die erworbene Verlustgesellschaft eine eigene Mitteilung abgibt. Ebenso wenig ist es erforderlich, dass Dritte angegeben werden, deren Beitrag zur Verwirklichung der Gestaltung nicht erforderlich ist.

Gemäß § 138e Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe b AO stellt auch das Umwandeln von Einkünften in Vermögen, in Schenkungen oder andere niedriger besteuerte oder steuerfreie Einnahmen oder steuerbefreite Einkünfte eine mitteilungspflichtige Steuergestaltung dar. An dem Umwandeln können ein Steuerpflichtiger oder mehrere Steuerpflichtige sowie verbundene Unternehmen beteiligt sein. Des Weiteren sind auch solche Konstellationen erfasst, bei denen das Umwandeln ausschließlich im Inland erfolgt und Auswirkungen im Ausland hat. Als Umwandlung gilt etwa die Änderung der Einkunftsart. Nicht umfasst sind Konstellationen, bei denen ein steuerlicher Vorteil für den konkreten Fall ausdrücklich im Gesetz vorgesehen ist, unabhängig davon, ob das Umwandeln der Ein-

künfte grenzüberschreitend erfolgt. Damit führt zum Beispiel die Aufstockung einer Beteiligung, die die Anwendung des Schachtelprivilegs zur Folge hat, nicht zu einer Mitteilungspflicht. Ob ein steuerlicher Vorteil für den konkreten Fall ausdrücklich im Gesetz vorgesehen ist, ergibt sich im Einzelfall nicht nur aus dem Wortlaut der Norm, sondern unter Berücksichtigung aller Umstände der konkreten Gestaltung und vorrangig aus der Teleologie der gesetzlichen Regelung. Nur aufgrund der Übereinstimmung mit dem gesetzgeberischen Willen, bestimmte Konstellationen einer von der Regelbesteuerung abweichenden „günstigeren" Besteuerung zu unterwerfen, kann eine Gestaltung von dem Anwendungsbereich des Kennzeichens ausgenommen werden. Demnach können auch legale steuerliche Vorteile eine Mitteilungspflicht auslösen, wenn sie durch solche Gestaltungen erzielt werden, die in einer Gesamtbetrachtung der gesetzgeberischen Intention nicht gerecht werden. Dieses Verständnis des steuerlichen Vorteils orientiert sich an der Definition der „aggressiven Steuerplanung" durch die EU-Kommission, vgl. Empfehlung der Kommission vom 6.12.2012 betr. Aggressive Steuerplanung, COM (2012) 8806 final: „Ein Hauptmerkmal dieser Praktiken ist, dass sie die Steuerschuld durch Vorkehrungen senken, die zwar durchaus legal sind, aber zur Absicht des Gesetzes im Widerspruch stehen. [...] Aggressive Steuerplanung besteht darin, die Feinheiten eines Steuersystems oder Unstimmigkeiten zwischen zwei oder mehr Steuersystemen auszunutzen, um die Steuerschuld zu senken."

Dabei sind nicht nur die durch die deutsche Rechtsordnung gesetzlich eingeräumten steuerlichen Vorteile zu beachten, sondern auch solche, die von den nationalen Rechtsordnungen anderer EU-Mitgliedstaaten vorgesehen sind. Nicht von Bedeutung sind dagegen steuerliche Vorteile, die ein Drittstaat unilateral durch nationale Gesetze einräumt.

Beispiel 1:

> Eine inländische Stiftung ist Inhaberin einer Forderung, aus der steuerpflichtige Zinserträge erzielt werden. Sie legt die Forderung in eine Tochtergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union ein. Die von der Tochtergesellschaft zukünftig bezogenen Dividenden sind unter den Voraussetzungen des § 8b Absatz 1 und 4 KStG steuerfrei. Sofern dieses Umwandeln der Einkünfte die effektive Steuerbelastung der ganzen Struktur bei einer Gesamtbetrachtung der in- und ausländischen geschuldeten Steuer mindert, wird regelmäßig auch ein relevanter steuerlicher Vorteil gegeben sein, der zu einer Mitteilungspflicht führt. Während die Freistellung der Dividendeneinkünfte unter den Voraussetzungen des § 8b KStG im Gesetz vorgesehen ist, ergibt sich hierdurch für die Gesamtbetrachtung der Gestaltung, dass der konkrete steuerliche Vorteil durch die vorhergehenden Schritte nicht von der gesetzgeberischen Intention getragen ist, denn die Gestaltung nutzt die gesetzgeberische Annahme aus, dass die Bezüge eine Vorversteuerung unterlegen hätten. Der gesetzgeberische Wille, eine Doppelbesteuerung (Kaskadeneffekt) zu vermeiden, wird genutzt, um eine gesetzeszweckwidrige Keinmalbesteuerung zu erreichen.

Dem in § 138e Absatz 1 Nummer 3 Buchstabe c AO genannten Kennzeichen liegen folgende Überlegungen zugrunde: Werden Wirtschaftsgüter zwischen Steuerpflichtigen verschoben, kann dies zu einer Änderung der steuerlichen Behandlung führen, ohne dass sich die zugrundeliegende Wirtschaftstätigkeit ändert oder ein nichtsteuerlicher Grund für die Transaktion besteht.

Unter einer Transaktion ist eine gegenseitige - ggf. mehrteilige - Übertragung von Gütern oder Rechten zwischen mindestens zwei juristischen oder natürlichen Personen, Rechtsträgern oder Vermögensmassen zu verstehen. Eine relevante Transaktion im Sinne des Kennzeichens liegt vor, wenn zwischen der Transaktion und der „Gestaltung" der Zweckzusammenhang besteht, die Transaktion - jedenfalls zu einem späteren Zeitpunkt - für die Gestaltung zu nutzen.

Entsprechend der Beschreibung in der durch die Richtlinie (EU) 2018/822 geänderten Amtshilferichtlinie liegt eine mitteilungspflichtige Steuergestaltung vor, wenn Steuerpflichtige Transaktionen für zirkuläre Vermögensverschiebungen nutzen und zwar entweder durch die Einbeziehung zwischengeschalteter Unternehmen, die keine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben oder dadurch, dass sich die Transaktionen gegenseitig aufheben oder ausgleichen (sog. „Round tripping“).

Bei zirkulären Vermögensverschiebungen ist maßgeblich, dass es sich um mindestens zwei Transaktionen handeln muss und dass das betroffene Vermögen nach Abschluss der Transaktionen wertmäßig wieder zum ursprünglichen Steuerpflichtigen zurückgelangt. Für solche Transaktionen genügt bereits der Übergang der wirtschaftlichen Zuordnung für eine sog. juristische Sekunde. Wesentlich ist auch, dass die Transaktionen einem planmäßigen Ablauf folgen. Damit sich Transaktionen im Sinne der Vorschrift gegenseitig aufheben oder ausgleichen, dürfen sich diese Transaktionen nicht aufheben oder ausgleichen infolge rechtlicher Vorgaben, beispielsweise infolge eines gesetzlich vorgesehenen und ausgestalteten Clearings oder eines Liquidationsnettings im Rahmen von Finanztermingeschäften. Rein vertragliche Transaktionen, die Kreditinstitute beispielsweise zur Allokation oder zum Ausgleich von Markt- oder Ausfallrisiken verwenden, können sich dagegen gegenseitig aufheben oder ausgleichen im Sinne der Vorschrift und sind dann dem Relevanztest („Main benefit“-Test) zu unterziehen. So werden sich die Teiltransaktionen eines Wertpapierpensionsgeschäft (sog. „Repo“) zwar im Einzelfall gegenseitig aufheben oder ausgleichen. Erfolgt die Transaktion jedoch, um die zugrundeliegenden Markt- bzw. Ausfallrisiken zwischen den Parteien zu allokieren und spiegeln sich die Risikoeinschätzungen der Parteien daher auch im Verkaufs- bzw. Rückkaufspreis wider, so erfolgt durch die Transaktion eine echte Risikoverteilung zwischen den Parteien und der Relevanztest wird nicht erfüllt sein, eine Mitteilung ist nicht zu erstatten. Daraus lässt sich erkennen, dass sämtliche Gestaltungen, bei denen durch das planmäßige Ineinandergreifen der einzelnen Transaktionen tatsächlich keine Unsicherheit darüber besteht, ob und zu welchem risikogewichteten Wert das verschobene Wirtschaftsgut (oder ein wertidentisches Surrogat) wieder zum Veräußerer zurückkehrt, als zirkulär angesehen werden müssen, denn in diesem Fall wird das betroffene Vermögen nach Abschluss der Transaktionen wertmäßig bzw. ohne Änderungen der Zugriffsmöglichkeiten wieder zum ursprünglichen Steuerpflichtigen zurückgelangen.

Beispiel 2:

> Speziell aus den USA sind Fälle sog. „Round tripping intangibles“ bekannt. Dabei werden immaterielle Werte, die eine inländische Gesellschaft entwickelt hat, im Wege einer nicht-ausschließlichen Lizenz an eine im niedrig besteuerten Ausland ansässige Tochtergesellschaft zur Produktion eines Wirtschaftsguts zeitweise überlassen. Da die inländische Gesellschaft Eigentümerin des immateriellen Werts bleibt und durch den vertraglich ausschließlichen und zeitlich begrenzten Charakter der Lizenz, kann eine relativ niedrige Lizenzgebühr für die Nutzungsüberlassung fremdüblich sein. Produziert die ausländische Tochter daraufhin die finalen Güter, können diese allerdings, da sie die neue Technologie enthalten, einen sehr hohen Marktwert haben. Werden diese Güter nun in einem weiteren Schritt an die inländische Muttergesellschaft veräußert, um von ihr im Inland auf den Markt gebracht zu werden, kann daher ein relativ hoher Kaufpreis fremdüblich sein. Somit entstehen große Gewinnanteile aus der Nutzung der Technologie zu der Tochtergesellschaft im niedrig besteuerten Ausland. Diese Fallkonstellationen führen indes nur zu dem beabsichtigten Ergebnis, wenn das relevante nationale Verrechnungspreissystem die verlagerte Gewinnchance nicht als eigenständigen immateriellen Wert erfasst.

Beispiel 3:

> Eine deutsche Aktiengesellschaft (AG) unterliegt einer kombinierten Ertragsteuerbelastung von ca. 33 Prozent (Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag, Gewerbesteu-

er). Die AG hält 100 Prozent des Kapitals an einer niederländischen Finanzierungsgesellschaft, die in den Niederlanden einer Ertragsteuerbelastung von ca. 25 Prozent unterliegt. Die deutsche AG legt zunächst einen Betrag in die Finanzierungsgesellschaft ein. Unmittelbar im Anschluss gewährt die Finanzierungsgesellschaft der deutschen AG ein Darlehen in Höhe der Einlage. Somit wurde Zinsaufwand geschaffen, der in Deutschland - vorbehaltlich der Anwendung einer Zinsschranke - die Bemessungsgrundlage mindert.

§ 138e Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe d AO erfasst die Fälle, in denen der Empfänger grenzüberschreitender Zahlungen zwischen verbundenen Unternehmen in einem Steuerhoheitsgebiet ansässig ist, welches keine oder sehr geringe Körperschaftsteuern erhebt und oft im allgemeinen Sprachgebrauch als sogenannte „Steueroase“ bezeichnet wird. Die Definition des verbundenen Unternehmens ergibt sich aus Absatz 3. Ein Körperschaftsteuersatz von „nahe 0 Prozent“ liegt vor, wenn er kleiner oder gleich 4 Prozent ist, da nach Rundungsregeln bei dieser Höhe abgerundet wird.

Ein Beispiel für die Verlagerung von Gewinnen durch grenzüberschreitende Zahlungen sind mehrstufige Gestaltungen, die unter Ausnutzen von nationalen Qualifikationskonflikten verschiedener Jurisdiktionen hinsichtlich der Ansässigkeit von Gesellschaften und einer unzureichenden auswärtigen Hinzurechnungsbesteuerung Steuersubstrat planmäßig an einen Letztempfänger zuweisen, der in einem Steuerhoheitsgebiet steuerpflichtig ist, das entweder überhaupt keine Unternehmenssteuern erhebt oder einen Körperschaftsteuersatz von 0 Prozent oder nahe 0 Prozent hat (sog. „Double Irish with a Dutch Sandwich“-Struktur). Die letztlichen grenzüberschreitenden Zahlungen bleiben in diesen Fällen unbesteuert.

§ 138e Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe e AO unterliegen die Fälle, in denen die grenzüberschreitenden Zahlungen als solche steuerlich begünstigt sind und nicht ihr Empfänger. Dies kann im Wege einer gesetzlichen Steuerbefreiung oder im Wege einer sog. Präferenzregelung geschehen. Auch auf diese Kennzeichen ist der Relevanztest anwendbar, so dass ein steuerlicher Vorteil der Hauptgrund oder einer der Hauptgründe der Gestaltung sein muss und nicht ausdrücklich im Gesetz angelegt sein darf. Insoweit wäre das Schachtelprivileg des § 8b Absatz 1 Satz 1 KStG eine grundsätzlich vom Kennzeichen erfasste Steuerbefreiung, die jedoch aufgrund des Relevanztestes nicht zu einer Mitteilungspflicht führt. Denn der dort normierte steuerliche Vorteil ist ausdrücklich im Gesetz vorgesehen.

Grundlage für eine Steuerbefreiung ist, dass der Staat, dem das Besteuerungsrecht zugewiesen ist, die Zahlungen nicht in die steuerliche Bemessungsgrundlage einbezieht. Einer Steuerbefreiung steht es gleich, wenn eine Besteuerung infolge

– von Freibeträgen,

– eines Verlustausgleichs oder -abzugs wegen anderer negativer Einkünfte,

– des Abzugs bzw. der Anrechnung von im Ausland gezahlten Steuern,

– der Anwendung von DBA-Schachteldividenden-Regelungen,

– der Anwendung einer Unionsrichtlinie (z. B. bei Schachteldividenden gemäß Artikel 4 Absatz 1 und Artikel 5 der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, sog. Mutter-Tochter- Richtlinie (ABl. EG Nr. L 225 S. 6, Nr. L 266 S. 20, 1997 Nr. L 16 S. 98), neugefasst durch die Richtlinie 2011/96/EU vom 30. November 2011 (ABl. EU Nr. L 345 S. 8) und geändert durch die Richtlinie 2013/13/EU vom 13. Mai 2013 (ABl. EU Nr. L 141/30))

unterbleibt oder aufgrund ausländischer Vorschriften zur Einkünfteermittlung temporäre oder permanente Differenzen im Vergleich zu der nach deutschem Steuerrecht ermittelten Bemessungsgrundlage auftreten, auch wenn dies - bezogen auf den nach deutschem Steuerrecht maßgeblichen Veranlagungszeitraum - wie eine zumindest partielle Nichtbesteuerung wirkt. Temporäre Differenzen treten z. B. auf, wenn das Recht des anderen Vertragsstaats höhere Rückstellungen ermöglicht oder höhere Abschreibungen zulässt. Permanente Differenzen treten z. B. auf, wenn das Recht des anderen Vertragsstaats es ermöglicht, Aufwendungen abzuziehen, die nach inländischem Steuerrecht dem Betriebsausgabenabzugsverbot des § 4 Absatz 5 EStG unterliegen.

Eine Präferenzregelung liegt hingegen in der Regel dann vor, wenn bestimmte Branchen, Sektoren oder Einnahmen im Vergleich zur übrigen Wirtschaft oder zu anderen Einnahmekategorien steuerlich begünstigt werden. Insoweit muss neben der Selektivität der Regelung noch eine von der Regelbesteuerung abweichende, niedrige Besteuerung hinzukommen.

Ein Beispiel für eine Präferenzregelung sind Regelungen, die für Lizenzeinkünfte eine bevorzugte Besteuerung vorsehen (sog. Patent- oder Lizenz -Boxen). Eine Präferenzregelung liegt auch dann vor, wenn die Lizenzeinkünfte auf einer aktiven Forschungs- und Entwicklungstätigkeit im Sinne des modifizierten Nexus-Ansatzes der OECD beruhen.

Absatz 2 Nummer 1

§ 138e Absatz 2 Nummer 1 Buchstabe a AO bestimmt, dass Zahlungen zwischen verbundenen Unternehmen an staatenlose Zahlungsempfänger oder solche Zahlungsempfänger, die in einem Territorium ansässig sind, welches auf der Liste nichtkooperierender Drittstaaten der Europäischen Union geführt wird, mitteilungspflichtige Steuergestaltungen darstellen.

Typischerweise sind staatenlose Zahlungsempfänger solche Personen, die bewusst eine Ansässigkeit vermeiden. Dies erreichen sie entweder durch ihr tatsächliches Verhalten oder indem sie Qualifikationskonflikte zwischen den betroffenen nationalen Rechtsordnungen ausnutzen. Dies kann beispielsweise eintreten, wenn ein Staat die steuerliche Ansässigkeit allein vom Sitz der Geschäftsleitung abhängig macht und ein zweiter Staat allein vom Ort der Gründung der Gesellschaft. Wird eine Gesellschaft nun im ersten Staat gegründet und liegt der Sitz der Geschäftsleitung im zweiten Staat, entsteht eine in keinem Steuerhoheitsgebiet ansässige Gesellschaft (sog. „ghost company“).

Das Merkmal der Staatenlosigkeit erfasst auch solche Fälle grenzüberschreitender Zahlungen, in denen die steuerliche Ansässigkeit nach den Bestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) von beiden Vertragsstaaten nicht in korrespondierender Weise bestimmt wird. Dies kann beispielsweise bei der Bestimmung der Ansässigkeit einer Gesellschaft nach Maßgabe des Orts der tatsächlichen Geschäftsleitung auftreten, indem jeder Vertragsstaat davon ausgeht, dass sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung im jeweils anderen Staat befindet. Folge ist, dass kein Staat das Besteuerungsrecht als sog. Ansässigkeitsstaat dieser Gesellschaft wahrnimmt.

§ 138e Absatz 2 Nummer 1 Buchstabe b AO erfasst solche Transaktionen, bei denen Steuerpflichtige vergleichbare Steuervergünstigungen in mehreren Rechtsordnungen beantragen oder ihnen die Steuervergünstigungen gewährt werden.

Unter die Regelung fallen Fallgestaltungen, in denen Abschreibungen zum Beispiel in Folge von Qualifikationskonflikten in mehreren Staaten geltend gemacht werden sollen.

Beispiel 4:

> Eine inländische Fluggesellschaft (Leasingnehmerin) least bei dem ausländischen Leasingunternehmen (Leasinggeber) ein Flugzeug. Beiden Parteien wird das Flug-

zeug von ihrem jeweiligen Ansässigkeitsstaat aufgrund der nationalen Regelungen bilanziell zugerechnet. Somit können beide Unternehmen Abschreibungen als Betriebsausgaben geltend machen. Dasselbe Wirtschaftsgut wird folglich in zwei Staaten abgeschrieben. Dies kann auch im Fall von Betriebstätten, die nach einem DBA freigestellt werden, auftreten, wenn ein Wirtschaftsgut sowohl der Betriebstätte als auch dem Stammhaus zugerechnet wird.

Von dem Kennzeichen sind jedoch solche Fälle nicht erfasst, in denen eine Doppelbesteuerung im Wege der Anrechnungsmethode beseitigt werden soll. Beispielsweise unterhält ein inländischer Nutzer in einem Staat, mit dem kein DBA besteht, eine Betriebstätte. In der Betriebstätte werden Waren produziert. Die dafür notwendigen Maschinen werden nach den jeweiligen Gewinnermittlungsvorschriften abgeschrieben. Das Betriebstättenergebnis wird in dem Betriebstättenstaat besteuert. In Deutschland fließt das Ergebnis der Betriebstätte in die Gewinnermittlung des Nutzers ein. Gleichzeitig werden die ausländischen Steuern gemäß § 34c EStG in Verbindung mit § 26 KStG angerechnet. Die Abschreibungen der Maschinen werden sowohl im ausländischen Staat als auch in Deutschland berücksichtigt.

Eine Mitteilung ist nicht erforderlich, soweit die doppelte Geltendmachung einer Abschreibung z. B. darauf beruht, dass das Ergebnis der Betriebstätte sowohl im Betriebstättenstaat als auch im inländischen Stammhaus erfasst und besteuert wird.

Ebenfalls von diesem Kennzeichen erfasst sind Fälle, in denen eine Befreiung von einer Doppelbesteuerung mehrfach für dieselben Einkünfte oder Vermögen beantragt wird. Dies kann beispielsweise bei Drei-Staaten-Konstellationen vorkommen, in denen auf Basis des DBA zwischen den ersten beiden Staaten eine Freistellung der Einkünfte im zweiten Staat beantragt wird und auf Basis des DBA zwischen dem ersten und dem dritten Staat eine Freistellung der Einkünfte im ersten Staat erzielt wird. Um dies zu erreichen, können beispielsweise Qualifikationskonflikte oder Zuordnungskonflikte im Hinblick auf eine steuerliche Transaktion, die diese drei Staaten betrifft, genutzt werden, so dass im Ergebnis diese Einkünfte nirgends besteuert werden.

§ 138e Absatz 2 Nummer 1 Buchstabe c AO sieht eine Mitteilungspflicht für solche Gestaltungen vor, bei denen eine Übertragung oder Überführung von Vermögensgegenständen in den beteiligten Rechtsgebieten hinsichtlich des Wertansatzes im Abgangsstaat bzw. des Wertansatzes im Zugangsstaat steuerlich unterschiedlich beurteilt wird. Unter das Kennzeichen fallen solche Fälle, bei denen z. B. eine Differenz zwischen Veräußerungspreis im Staat der Veräußerung und Anschaffungspreis im Staat des Erwerbs besteht, etwa weil im Staat der Veräußerung der Buchwert angesetzt wird, während im Staat des Erwerbs der Ansatz mit dem gemeinen Wert erfolgt. Wenn der unterschiedliche Wertansatz 10 Prozent oder weniger beträgt, ist er nicht wesentlich und somit nicht mitteilungspflichtig.

Dabei ist zu beachten, dass Artikel 5 der Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 (ABl. L 193 vom 19.7.2016) mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts (sog. ATAD-Richtlinie) enumerativ Tatbestände enthält, bei denen eine Aufdeckung stiller Reserven in grenzüberschreitenden Übertragungen oder Überführungen von Vermögensgegenständen zwischen Mitgliedsstaaten der Europäischen Union erfolgt.

Absatz 2 Nummer 2

§ 138e Absatz 2 Nummer 2 AO knüpft an den Standard für den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten nach dem gemeinsamen Meldestandard der OECD an (sog. „Common Reporting Standard“ – CRS).

§ 138e Absatz 2 Nummer 2 AO erfasst solche Steuergestaltungen, deren Ziel es ist, eine unzureichende Umsetzung des gemeinsamen Meldestandards durch Steuerhoheitsgebie-

te oder Finanzinstitute oder der von ihnen Beauftragten als auch die Nichtanwendbarkeit des gemeinsamen Meldestandards auszunutzen.

Die Nichtanwendbarkeit kann darauf zurückgehen, dass ein Steuerhoheitsgebiet an dem Informationsaustausch nicht teilnimmt oder dass der persönliche, sachliche oder zeitliche Anwendungsbereich des an sich umgesetzten gemeinsamen Meldestandards vermieden wird. Das Ausnutzen verwirklicht sich darin, dass ein Informationsaustausch über Finanzkonten nicht, nicht vollständig, nicht verwertbar, nicht mit dem richtigen Endadressaten oder nicht zur richtigen Zeit erfolgt. Die bloße Tatsache, dass infolge einer Gestaltung eine Meldung bzw. ein Informationsaustausch nach CRS unterbleibt, erlaubt für sich alleine nicht die Annahme, dass CRS-Rechtsvorschriften umgangen würden. Die Ausnutzung oder Vermeidung des CRS-Regelwerks liegt insbesondere nicht vor, wenn im Vordergrund einer Gestaltung nachvollziehbare wirtschaftliche Erwägungen stehen, die reflexhaft zur Folge haben, dass auch eine Meldung bzw. ein Informationsaustausch nach CRS ausbleibt. Eine Umgehung des CRS liegt außerdem nicht vor, sofern die Informationen zum Finanzkonto gemäß einem FATCA-Abkommen mit der Steuerverwaltung bzw. den Steuerverwaltungen des meldepflichtigen Kontoinhabers ausgetauscht werden.

Das Kennzeichen verweist hinsichtlich der Begriffe „Finanzkonto“, „Finanzinstitut“, „Kontoinhaber“ und „beherrschende Person“ auf die Begriffsbestimmungen der §§ 19 und 20 des Gesetzes zum automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten. Damit folgt die Umsetzung der durch die Richtlinie (EU) 2018/822 geänderten Amtshilferichtlinie, die ihrerseits für die Zwecke der Bestimmung dieser Begriffe auf die Richtlinie 2014/107/EU des Rates vom 9. Dezember 2014 (ABl. L 359 vom 16.12.2014, S. 1) verweist. Das Vorliegen der Kennzeichen nach § 138e Absatz 2 Nummer 2 AO beurteilt sich unabhängig von der steuerlichen Ansässigkeit der nach CRS meldepflichtigen Personen bzw. dem Staat oder Gebiet, der oder das Empfänger des Informationsaustausches nach CRS ist.

Die Buchstaben a bis f des Absatzes 2 Nummer 2 stehen in einem Alternativverhältnis zueinander.

Die Kennzeichen entsprechen den von der OECD entwickelten „Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures“ (MDR) (OECD (2018), Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, OECD, Paris. http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.pdf).

§ 138e Absatz 2 Nummer 2 Buchstabe a AO sieht die Mitteilungspflicht solcher grenzüberschreitender Steuergestaltungen vor, welche die Nutzung eines Kontos, Produkts oder einer Anlage umfassen, die formal nicht zur Annahme eines meldepflichtigen Kontos führen, obwohl dieses Konto, Produkt oder diese Anlage typische Merkmale eines nach dem gemeinsamen Meldestandard meldepflichtigen Finanzkontos beinhaltet.

§ 138e Absatz 2 Nummer 2 Buchstabe b AO sieht die Mitteilungspflicht grenzüberschreitender Steuergestaltungen vor, die zum Gegenstand haben, dass ein meldepflichtiges Finanzkonto oder Vermögenswerte in ein Steuerhoheitsgebiet übertragen werden, das keinen Finanzkonteninformationsaustausch nach dem gemeinsamen Meldestandard mit dem Steuerhoheitsgebiet durchführt, in dem der Nutzer der Steuergestaltung bzw. des meldepflichtigen Finanzkontos ansässig ist. Erfasst wird auch die Einbeziehung eines solchen Steuerhoheitsgebiets in eine Steuergestaltung.

§ 138e Absatz 2 Nummer 2 Buchstabe c AO sieht eine Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen vor, die Einkünfte und Vermögen als Produkte oder Zahlungen einstufen, die nicht dem gemeinsamen Meldestandard unterliegen. Damit ist eine

Umqualifizierung von Einkünften und Vermögensgegenständen zu Finanzprodukten erfasst, die keiner Meldeverpflichtung nach dem gemeinsamen Meldestandard unterliegen.

§ 138e Absatz 2 Nummer 2 Buchstabe d AO erfasst grenzüberschreitende Steuergestaltungen, die die Übertragung oder die Umwandlung eines Finanzinstituts oder eines Finanzkontos oder der darin enthaltenen Vermögenswerte, welche grundsätzlich als meldende Finanzinstitute oder meldepflichtige Finanzkonten einzustufen sind, in Finanzinstitute, Finanzkonten oder in Vermögenswerte vorsehen, die nicht der Meldepflicht im Rahmen des gemeinsamen Meldestandards unterliegen.

In Abgrenzung zu dem Buchstaben d erfasst § 138e Absatz 2 Nummer 2 Buchstabe e AO grenzüberschreitende Steuergestaltungen, die keine Übertragung oder Umwandlung eines meldenden Finanzinstituts oder meldepflichtigen Finanzkontos zum Gegenstand haben, jedoch Rechtsträger, Steuergestaltungen oder Strukturen einbeziehen, die die Meldung eines oder mehrerer Kontoinhaber bzw. einer oder mehrerer beherrschender Personen im Rahmen des automatischen Informationsaustauschs über Finanzkonten nach dem gemeinsamen Meldestandard ausschließen oder vorgeblich ausschließen.

§ 138e Absatz 2 Nummer 2 Buchstabe f AO beschreibt grenzüberschreitende Steuergestaltungen, die darauf abzielen, Schwächen in den Verfahren, die Finanzinstitute zur Erfüllung der Sorgfaltspflicht bezüglich des gemeinsamen Meldestandards anwenden, auszunutzen oder diese Verfahren aushöhlen. Dies schließt die Einbeziehung solcher Steuerhoheitsgebiete in die grenzüberschreitende Steuergestaltung mit ein, die über ungeeignete bzw. schwache Regelungen über die Durchsetzung von Regelungen für die Durchführung von Vorschriften gegen die Geldwäsche oder mit schwachen Transparenzanforderungen für juristische Personen oder Rechtsvereinbarungen ausgestattet sind. Bei der Beurteilung, inwieweit Schwächen im vorstehenden Sinne in den jeweiligen Steuerhoheitsgebieten vorliegen, können die Ergebnisse des Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes der OECD aus der Überprüfung der Implementierung und der Einhaltung der Standards für den automatischen Informationsaustausch und den Informationsaustausch auf Ersuchen herangezogen werden.

Absatz 2 Nummer 3

§ 138e Absatz 2 Nummer 3 AO beschreibt grenzüberschreitende Steuergestaltungen, deren Ziel es ist, durch Zwischenschaltung rechtlicher Eigentümer oder wirtschaftlich Berechtigter (vgl. § 3 des Geldwäschegesetzes - GwG) mit Einbeziehung verschiedener Personen, Rechtsvereinbarungen oder Strukturen die Identität wirtschaftlich Berechtigter zu verschleiern. Es ist nicht Voraussetzung, dass die Identität des wirtschaftlich Berechtigten gerade deswegen verschleiert wird, um eine zutreffende Meldung nach dem gemeinsamen Meldestandard zu verhindern oder zu erschweren. Die Merkmale der Buchstaben a und b müssen allerdings kumulativ erfüllt sein.

Diese Kennzeichen entsprechen den von der OECD entwickelten „Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures“ (MDR) (OECD (2018), Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, OECD, Paris. http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.pdf).

§ 138e Absatz 2 Nummer 3 Buchstabe a AO enthält die Voraussetzung, dass Personen, Rechtsvereinbarungen oder Strukturen verwendet werden, die keine tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, die mit angemessenem Personal, angemessenen Vermögenswerten und Räumlichkeiten einhergeht. Dies kennzeichnet regelmäßig passive Gesellschaften, die die Ermittlung der hinter ihnen stehenden Berechtigten erschweren.

In § 138e Absatz 2 Nummer 3 Buchstabe b AO wird verlangt, dass die einbezogenen Personen, Rechtsvereinbarungen oder Strukturen in anderen Steuerhoheitsgebieten ein-

getragen, ansässig oder niedergelassen sind oder verwaltet oder anderweitig kontrolliert werden als dem Steuerhoheitsgebiet, in dem ein oder mehrere der wirtschaftlich Berechtigten der von diesen Personen, Rechtsvereinbarungen oder Strukturen gehaltenen Vermögenswerte ansässig sind.

Weitere Voraussetzung ist, dass die wirtschaftlichen Eigentümer der einbezogenen Personen, Rechtsvereinbarungen oder Strukturen nicht nach dem Geldwäschegesetz, durch das die Richtlinie (EU) 2015/849 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 20. Mai 2015 (ABl. L 141 vom 5.6.2015, S. 73) zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung (Vierte EU-Geldwäscherichtlinie) in Deutschland umgesetzt worden ist, identifizierbar gemacht werden.

Absatz 2 Nummer 4

Bei den Kennzeichen der Nummer 4 handelt es sich um spezifische Kennzeichen hinsichtlich der Verrechnungspreisgestaltungen. Diese Gestaltungen sind grundsätzlich auch Gegenstand der Aufzeichnungspflichten gemäß § 90 Absatz 3 AO. Durch die Mitteilung einer Verrechnungspreisgestaltung bleibt die Mitwirkungspflicht nach § 90 Absatz 3 AO unberührt.

Bei § 138e Absatz 2 Nummer 4 Buchstabe a AO wird auf die Nutzung unilateraler Safe-Harbour-Regelungen abgestellt. Eine Safe-Harbour-Regelung im vorliegenden Sinne ist eine Regelung, die für eine festgelegte Kategorie von Steuerpflichtigen oder Geschäftsvorfällen gilt und dafür in Betracht kommende Steuerpflichtige von bestimmten Verpflichtungen befreit, die aufgrund der allgemeinen Verrechnungspreisvorschriften eines Staates sonst zu erfüllen wären. Eine Safe-Harbour-Regelung ersetzt daher die Verpflichtungen des allgemeinen Verrechnungspreissystems durch einfachere Verpflichtungen (Kapitel IV E. der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017).

Von dem Kennzeichen werden Fälle erfasst, bei denen es keine eigenständige Ermittlung des (angemessenen) Verrechnungspreises gibt, sondern Pauschalen zur Anwendung kommen. Solche Pauschalen können z. B. bestimmte Schwellenwerte bei der Gewinnmarge sein oder darin bestehen, dass die Netto-Umsätze der konzerninternen Export-Transaktionen einen bestimmten Prozentsatz der Gesamtumsätze ausmachen. Außerdem sehen manche Rechtsordnungen bei der Ermittlung eines Fremdvergleichspreises vor, dass bestimmte Preise oder Gewinnaufschläge in einer zuvor festgelegten Bandbreite als fremdüblich gelten. So können Rechtsordnungen pauschal einen Kostenaufschlag für Dienstleitungen oder Darlehensgewährungen zwischen verbundenen Unternehmen als fremdüblich ansehen. Bewegen sich die Verrechnungspreise in diesem Rahmen, erfolgt im konkreten Einzelfall keine weitere Ermittlung der Fremdüblichkeit. Sollten sich die „Verrechnungspreise“ eines Unternehmens innerhalb dieser festgelegten Grenzen befinden, werden keine Korrekturen vorgenommen. Auf eine Angemessenheitsprüfung im Einzelfall kommt es dabei nicht an. Sofern eine vom Kennzeichen betroffene Regelung von der OECD akzeptiert wird, handelt es sich nicht um eine unilaterale Regelung. Das ist beispielsweise der Fall bei der Behandlung von sog. Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung (Kapitel VII der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017).

Im Rahmen von § 138e Absatz 2 Nummer 4 Buchstabe b AO wird die Übertragung von schwer zu bewertenden immateriellen Werten zwischen verbundenen Unternehmen oder deren Überführung zwischen Betriebstätten als Kennzeichen normiert. Der Begriff „schwer zu bewertende immaterielle Werte“ umfasst gemäß der durch die Richtlinie (EU) 2018/822 geänderten Amtshilferichtlinie immaterielle Werte oder Rechte an immateriellen Werten, für die zum Zeitpunkt ihrer Übertragung oder Überführung keine ausreichend verlässlichen Vergleichswerte vorliegen und zum Zeitpunkt der Transaktion die Prognosen voraussichtlicher Cashflows oder die vom übertragenen immateriellen Wert erwarteten abzuleitenden Einkünfte oder die der Bewertung des immateriellen Werts zugrunde gelegten

Annahmen höchst unsicher sind, weshalb der letztendliche Erfolg des immateriellen Werts zum Zeitpunkt der Übertragung oder Überführung nur schwer absehbar ist (Kapitel VI D.4 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017).

Unter dieses Kennzeichen fallen u. a. Fälle, in denen der immaterielle Wert zum Zeitpunkt des konzerninternen Transfers nur teilweise entwickelt, seine kommerzielle Verwertung erst zeitversetzt zu erwarten oder die Nutzung neuartig ist. Sind Patente oder Marken bei Übertragung oder Überführung der Inhaberschaft hingegen bereits verfestigt, hat sich also bereits ein Marktpreis gebildet, liegt kein schwer zu bewertender immaterieller Wert vor. Werden in einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang mehrere immaterielle Werte übertragen oder überführt, so ist aus Vereinfachungsgründen lediglich eine Anzeige abzugeben, in der alle betroffenen immateriellen Werte anzugeben sind.

§ 138e Absatz 2 Nummer 4 Buchstabe c AO normiert Übertragungen von Funktionen, Risiken und Wirtschaftsgütern oder sonstigen Vorteilen innerhalb von verbundenen Unternehmen, sofern sich dies erheblich negativ auf den erwarteten jährlichen Gewinn vor Zinsen und Steuern (sog. „Earnings Before Interest and Taxes“ - EBIT) des übertragenden Unternehmens auswirkt.

Bei sinngemäßer Anwendung auf Betriebstätten ist das EBIT des übertragendenden Unternehmens ohne Berücksichtigung der Betriebstätte, auf die die Funktionen, Risiken oder Wirtschaftsgütern übertragen wurden, zu berechnen.

Absatz 3

§ 138e Absatz 3 AO enthält eine Definition des „verbundenen Unternehmens“ im Sinne der Absätze 1 und 2. Sie entspricht der Definition des Artikels 3 Nummer 23 der durch Artikel 1 der Richtlinie (EU) 2018/822 geänderten Amtshilferichtlinie.

<u>§ 138f – neu –</u>

§ 138f AO regelt das Verfahren zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen im Sinne der §§ 138d und 138e AO durch Intermediäre.

Absatz 1

§ 138f Absatz 1 Satz 1 AO bestimmt, das jeder Intermediär die grenzüberschreitende Steuergestaltung im Sinne des § 138d Absatz 1 AO dem Bundeszentralamt für Steuern nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz und über die amtlich bestimmte Schnittstelle mitzuteilen hat. Den Inhalt dieses Datensatzes bestimmt Absatz 3 des § 138f AO. Die Mitteilungen haben nach Maßgabe der §§ 87a und 87b AO elektronisch zu erfolgen.

Die übermittelten Daten werden durch das Bundeszentralamt für Steuern gemäß Artikel 8ab Absatz 13 und Artikel 21 Absatz 5 der durch die Richtlinie (EU) 2018/822 geänderten Amtshilferichtlinie im Rahmen des automatischen Informationsaustausches in das von der EU-Kommission eingerichtete sichere Zentralverzeichnis eingestellt. Hierdurch können die Informationen von den anderen Mitgliedstaaten abgerufen werden.

Absatz 2

§ 138f Absatz 2 AO bestimmt die Frist, innerhalb der die Mitteilung an das Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln ist, und setzt damit die Vorgaben von Artikel 8ab Absatz 1 der durch die Richtlinie (EU) 2018/822 geänderten Amtshilferichtlinie um.

Nach § 138f Absatz 2 AO ist die Mitteilung innerhalb von 30 Tagen nach Eintritt des ersten mitteilungspflichtigen Ereignisses zu erstatten.

Nach § 138f Absatz 2 Nummer 1 AO beginnt die Mitteilungsfrist, sobald die grenzüberschreitende Steuergestaltung einem Nutzer zur Umsetzung bereitgestellt wird. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Intermediär die vertraglichen Unterlagen dem Nutzer ausgehändigt oder anderweitig zugänglich gemacht hat. Eine tatsächliche Umsetzung der Steuergestaltung durch den Nutzer ist hierbei noch nicht erforderlich. Auf die Erläuterungen in der Begründung zu § 138d Absatz 1 AO wird verwiesen.

Nach § 138f Absatz 2 Nummer 2 AO beginnt die Mitteilungsfrist, sobald der Nutzer der grenzüberschreitenden Steuergestaltung zu deren Umsetzung bereit ist. Hierunter fallen insbesondere solche Konstellationen, in denen die grenzüberschreitende Steuergestaltung durch den Nutzer selbst konzipiert wird.

§ 138f Absatz 2 Nummer 3 AO knüpft den Fristbeginn an den Tag, nachdem der erste Schritt zur Umsetzung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung durch den Nutzer gemacht wurde. Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn der Vertrag über die Nutzung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung von einer aufschiebenden Bedingung abhängig ist und diese noch nicht eingetreten ist.

Für den Beginn der Mitteilungsfrist ist dabei der Tag maßgebend, an dem das erste der in Nummern 1 bis 3 genannten mitteilungspflichtigen Ereignisse eintritt. Hierdurch soll sichergestellt werden, dass die Finanzverwaltung zum frühestmöglichen Zeitpunkt über grenzüberschreitende Steuergestaltungen informiert wird.

Absatz 3

Zur Umsetzung der Vorgaben von Artikel 8ab Absatz 14 Buchstaben a bis h der geänderten Amtshilferichtlinie sind in dem an das Bundeszentralamt für Steuern zu übermittelnden Datensatz die in § 138f Absatz 3 AO bestimmten Angaben mitzuteilen.

– § 138f Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 AO bezeichnet die mitzuteilenden Angaben zu Intermediären. Ist der Intermediär eine natürliche Person, sind Familienname und der Vorname, der Tag seiner Geburt und sein Geburtsort anzugeben. Ist der Intermediär keine natürliche Person, sind seine Firma oder sein Name anzugeben. In beiden Fällen sind darüber hinaus seine Anschrift, sein Ansässigkeitsstaat sowie sein (in- oder ausländisches) Steueridentifikationsmerkmal oder seine (in- oder ausländische) Steuernummer anzugeben.

  Für die Erhebung und sonstige Verarbeitung dieser personenbezogenen Daten gelten die Bestimmungen der Datenschutzgrundverordnung und der ergänzenden datenschutzrechtlichen Bestimmungen der AO (insbesondere die §§ 2a, 29b, 29c, 30 und 32a bis 32j AO). Die Erhebung der Steueridentifikationsnummern der Intermediäre ist durch die Amtshilferichtlinie vorgeschrieben und stellt eine Maßnahme dar, die angemessen und erheblich ist, um dem Bundeszentralamt für Steuern die Auswertung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung und den zielgenauen Informationsaustausch zu ermöglichen. Bei Schaffung der Richtlinie (EU) 2018/822 wurde der Europäische Datenschutzbeauftragte konsultiert; die im Rahmen dieser Richtlinie vorgenommene Verarbeitung personenbezogener Daten muss in Einklang mit der Richtlinie 95/46/EG bzw. jetzt der Verordnung (EU) 2016/679 vom 27. April 2016 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten, zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung der Richtlinie 95/46/EG (Datenschutz-Grundverordnung) (ABl. L 119 vom 4.5.2016, S. 1; L 314 vom 22.11.2016, S. 72) erfolgen (vgl. Erwägungsgrund 17 der Richtlinie (EU) 2018/822). Die nationalen Regelungen zur Umsetzung dieser Richtlinie entsprechen den Anforderungen der Datenschutz-Grundverordnung.

– § 138f Absatz 3 Satz 1 Nummer 2 AO bestimmt die mitzuteilenden Angaben zum Nutzer. Ist der Nutzer eine natürliche Person, sind Familienname und Vorname, der Tag seiner Geburt und sein Geburtsort anzugeben. Ist der Nutzer keine natürliche

Person, sind seine Firma oder sein Name anzugeben. In beiden Fällen sind darüber hinaus seine Anschrift, sein Ansässigkeitsstaat sowie - soweit dies dem Intermediär bekannt ist - sein (in- oder ausländisches) Steueridentifikationsmerkmal oder seine (in- oder ausländische) Steuernummer anzugeben.

Für die Erhebung und sonstige Verarbeitung dieser personenbezogenen Daten gelten die Bestimmungen der Datenschutz-Grundverordnung und der ergänzenden datenschutzrechtlichen Bestimmungen der AO (insbesondere die §§ 2a, 29b, 29c, 30 und 32a bis 32j AO). Die Erhebung der Steueridentifikationsnummern der Nutzer ist durch die Amtshilferichtlinie vorgeschrieben und stellt eine Maßnahme dar, die angemessen und erheblich ist, um dem Bundeszentralamt für Steuern die Auswertung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung und die zielgenaue Information der örtlich zuständigen Finanzbehörden nach § 138i und § 138j Absatz 4 AO zu ermöglichen.

Bei Schaffung der Richtlinie (EU) 2018/822 wurde der Europäische Datenschutzbeauftragte konsultiert; die im Rahmen dieser Richtlinie vorgenommene Verarbeitung personenbezogener Daten muss in Einklang mit der Richtlinie 95/46/EG bzw. jetzt der Verordnung (EU) 2016/679 vom 27. April 2016 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten, zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung der Richtlinie 95/46/EG (Datenschutz-Grundverordnung) (ABl. L 119 vom 4.5.2016, S. 1; L 314 vom 22.11.2016, S. 72) erfolgen (vgl. Erwägungsgrund 17 der Richtlinie (EU) 2018/822). Die nationalen Regelungen zur Umsetzung dieser Richtlinie entsprechen den Anforderungen der Datenschutz-Grundverordnung.

– § 138f Absatz 3 Satz 1 Nummer 3 AO bestimmt die notwendigen Angaben zu etwaigen verbundenen Unternehmen des Nutzers.

– § 138f Absatz 3 Satz 1 Nummer 4 AO bestimmt, dass der Intermediär Einzelheiten über das oder die Kennzeichen im Sinne des § 138e AO benennen muss, die nach § 138d Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 AO eine konkrete Mitteilungspflicht auslösen.

– § 138f Absatz 3 Satz 1 Nummer 5 AO verlangt, dass der Intermediär den Inhalt der grenzüberschreitenden Steuergestaltung zusammenfasst. Diese Zusammenfassung muss es einem sachkundigen, objektiven Dritten ohne weiteres ermöglichen nachzuvollziehen, wie es im Rahmen der grenzüberschreitenden Steuergestaltung zu einem gesetzlich möglicherweise nicht vorgesehenen steuerlichen Vorteil für den Nutzer kommt und was dieser steuerliche Vorteil ist. Zur Kontrolle sollte der Intermediär prüfen, ob es bei der grenzüberschreitenden Steuergestaltung in einem rein innerstaatlichen Sachverhalt ebenfalls zu dem beabsichtigten steuerlichen Vorteil kommen würde.

  § 138f Absatz 3 Satz 1 Nummer 5 Buchstabe a AO erfordert weiterhin, dass - soweit bekannt - auch die allgemein gebräuchliche Bezeichnung der Steuergestaltung benannt wird. In der Vergangenheit erhielten besonders prominente Steuergestaltungen Bezeichnungen wie z. B. „Cum-Ex“ oder „Double Irish with a Dutch Sandwich“.

  Zudem soll nach § 138f Absatz 3 Satz 1 Nummer 5 Buchstabe b AO auch eine abstrakt gehaltene Beschreibung der im Hinblick auf die konkrete grenzüberschreitende Steuergestaltung relevanten Geschäftstätigkeit oder Gestaltung des Nutzers mitgeteilt werden. Dies gilt allerdings nur, soweit dies nicht zur Offenlegung eines Handels-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnisses oder eines Geschäftsverfahrens oder von Informationen, deren Offenlegung die öffentliche Ordnung verletzen würde, führt.

– § 138f Absatz 3 Satz 1 Nummer 6 AO fordert die Mitteilung des Datums des Tages, an dem mit der Umsetzung der Steuergestaltung nach § 138f Absatz 2 Nummer 3 AO begonnen wird. Insoweit sind auch Vorbereitungsschritte umfasst, da der steuerliche

Vorteil typischerweise erst mit Entstehung der jeweiligen Steuer mit Ablauf des Besteuerungszeitraums entsteht.

– § 138f Absatz 3 Satz 1 Nummer 7 AO legt fest, dass auch Einzelheiten über die für das Gelingen der Steuergestaltung wesentlichen, einschlägigen in- und ausländischen Vorschriften benannt werden. Auch hier genügt es, dass lediglich die Vorschrift selbst möglichst exakt zitiert wird. Handelt es sich um ausländische Vorschriften, ist die genaue Bezeichnung des jeweiligen Gesetzes einschließlich der Angabe des jeweils gesetzgebenden Staates erforderlich.

– Nach § 138f Absatz 3 Satz 1 Nummer 8 AO ist der wirtschaftliche Wert der grenzüberschreitenden Steuergestaltung zu bezeichnen. Der wirtschaftliche Wert einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung bemisst sich nicht am erwarteten steuerlichen Vorteil der Steuergestaltung, sondern bezieht sich auf die konkrete Transaktion. Maßgebend zur Wertbestimmung kann insbesondere die Höhe der Gegenleistung oder der Investition sein. Da nach der Höhe dieses Werts keine Abgabe bemessen wird, sind keine überhöhten Anforderungen an die Wertermittlung zu stellen.

– § 138f Absatz 1 Satz 1 Nummer 9 AO erfordert, dass alle anderen Mitgliedstaaten benannt werden, die von der konkreten grenzüberschreitenden Steuergestaltung wahrscheinlich betroffen sind, soweit sie der mitteilungspflichtigen Person bekannt sind. Eine Betroffenheit liegt schon dann vor, wenn die Steuergestaltung geeignet ist, steuerliche Auswirkungen auf diese, von der konkreten Steuergestaltung betroffenen Mitgliedstaaten zu haben. Mit anderen Worten: Ein Mitgliedstaat ist betroffen, wenn eine der Voraussetzungen des § 138d Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 AO erfüllt ist, auch wenn der steuerliche Vorteil nur in einem der betroffenen Mitgliedstaaten vorliegt. Nicht mitzuteilen sind hingegen all jene Mitgliedstaaten, die zwar womöglich vergleichbare Regelungen, die zu einem entsprechenden steuerlichen Vorteil führen können, besitzen, auf die sich jedoch die der Mitteilung zugrundeliegende grenzüberschreitende Steuergestaltung nicht konkret auswirkt.

– § 138f Absatz 3 Satz 1 Nummer 10 AO erfordert, dass - soweit dies dem Intermediär bekannt ist - alle anderen Personen benannt werden, die von der grenzüberschreitenden Steuergestaltung wahrscheinlich betroffen sind. Anzugeben ist dann auch, zu welchen Mitgliedstaaten der Europäischen Union diese Personen in Beziehung stehen.

Soweit dem Intermediär bekannt ist, dass neben ihm mindestens ein weiterer Intermediär im Geltungsbereich der AO oder in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union zur Mitteilung derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung verpflichtet ist (vgl. dazu auch § 138f Absatz 8 AO), hat der Intermediär nach § 138f Absatz 3 Satz 2 AO in seiner Mitteilung auch die Angaben zu den anderen ihm bekannten Intermediäre im Sinne des § 138f Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 AO zu ergänzen.

Absatz 4

Nach § 138f Absatz 4 Satz 1 AO hat der mitteilende Intermediär den Nutzer darüber zu informieren, welche ihn betreffenden Daten der Intermediär an das Bundeszentralamt für Steuern übermittelt hat oder übermitteln wird.

In Fällen des § 138f Absatz 3 Satz 2 AO hat der mitteilende Intermediär die anderen Intermediäre nach § 138f Absatz 4 Satz 2 AO unverzüglich darüber zu informieren, dass er die Daten gemäß § 138f Absatz 3 AO an das Bundeszentralamt für Steuern übermittelt hat. Auf diesem Weg wird es den anderen mitteilungspflichtigen Intermediären ermöglicht nachzuweisen, dass ihre Mitteilungspflicht bereits durch den mitteilenden Intermediär erfüllt wurde.

Absatz 5

Nach § 138f Absatz 5 Satz 1 AO weist das Bundeszentralamt für Steuern grundsätzlich für jeden bei ihm eingegangenen Datensatz im Sinne des § 138f Absatz 3 Satz 1 AO

– eine Registriernummer für die grenzüberschreitende Steuergestaltung (sog. „ArrangementID“) und

– eine Offenlegungsnummer für die eingegangene Mitteilung (sog. „DisclosureID“)

zu und teilt diese dem mitteilenden Intermediär mit.

Wurde einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung aufgrund der Mitteilung eines anderen Intermediärs vom Bundeszentralamt für Steuern oder von der zuständigen Behörde eines anderen Mitgliedstaats der Europäischen Union im Einklang mit den dort geltenden Rechtsvorschriften bereits eine Registriernummer zugewiesen und ist dies dem mitteilenden Intermediär bekannt, hat dieser dem Bundeszentralamt für Steuern im Datensatz nach § 138f Absatz 3 Satz 1 AO auch jene bereits erteilte Registriernummer mitzuteilen (§ 138f Absatz 5 Satz 2 AO). Die Zuweisung einer Registriernummer für die grenzüberschreitende Steuergestaltung durch das Bundeszentralamt für Steuern hat in diesen Fällen zu unterbleiben (§ 138f Absatz 5 Satz 3 AO). Damit soll vermieden werden, dass für dieselbe grenzüberschreitende Steuergestaltung mehrere Registriernummern vergeben werden.

Der Intermediär hat die vom Bundeszentralamt für Steuern zugewiesene Registriernummer für die grenzüberschreitende Steuergestaltung (§ 138f Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 AO) und die Offenlegungsnummer für die eingegangene Mitteilung (§ 138f Absatz 5 Satz 1 Nummer 2 AO) unverzüglich dem Nutzer derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung mitzuteilen (§ 138f Absatz 5 Satz 4 AO).

Der Nutzer hat die Registriernummer und die Offenlegungsnummer nach § 138f Absatz 5 Satz 1 AO in seiner Mitteilung nach § 138f Absatz 6 Satz 2 AO anzugeben, um die abstrakten Angaben nach § 138f Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 und 4 bis 9 AO und die individuellen Angaben nach § 138f Absatz 3 Satz 1 Nummer 2, 3 und 10 AO zusammenführen zu können.

Ist dem Intermediär bekannt, dass neben ihm mindestens ein weiterer Intermediär im Geltungsbereich der AO oder in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union zur Mitteilung derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung verpflichtet ist, hat der mitteilende Intermediär die vom Bundeszentralamt für Steuern vergebene Registriernummer nach § 138f Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 AO den anderen ihm bekannten Intermediären mitzuteilen (§ 138f Absatz 5 Satz 5 AO).

Ist kein Intermediär im Sinne des § 138d Absatz 1 AO vorhanden, der die Voraussetzungen des § 138f Absatz 7 AO („Inlandsbezug“) erfüllt, obliegt die Mitteilungspflicht hinsichtlich des in § 138f Absatz 3 Satz 1 AO bezeichneten Datensatzes unter den Voraussetzungen des § 138g AO dem Nutzer.

Absatz 6

§ 138f Absatz 6 AO befasst sich mit Fallgestaltungen, in denen sich Intermediäre, die die Voraussetzungen des § 138f Absatz 7AO erfüllen, auf eine gesetzliche Verpflichtung zur Verschwiegenheit berufen können. Hierunter fallen beispielsweise Steuerberater, Rechtsanwälte und Wirtschaftsprüfer bei mandatsbezogenen Sachverhalten.

Die gesetzliche Mitteilungspflicht des Intermediärs hinsichtlich der in § 138f Absatz 3 Satz 1 Nummer 2, 3 und 10 AO genannten Daten geht nach § 138f Absatz 5 Satz 1 AO nur unter folgenden Voraussetzungen auf den Nutzer über:

– der Intermediär hat den Nutzer über den Übergang der Mitteilungspflicht auf den Nutzer und die Möglichkeit der Entbindung des Intermediärs von der Verschwiegenheitsverpflichtung informiert,

– der Nutzer hat den Intermediär aber nicht von der Verschwiegenheitsverpflichtung entbunden,

und

– der Intermediär hat dem Nutzer die nach § 138f Absatz 3 Satz 1 Nummer 2, 3 und 10 AO erforderlichen und dem Nutzer nicht bereits bekannten Angaben zur Verfügung gestellt.

Ist die Mitteilungspflicht hinsichtlich der in § 138f Absatz 3 Satz 1 Nummer 2, 3 und 10 AO bezeichneten Daten hiernach auf den Nutzer übergegangen, so hat er nach § 138f Absatz 6 Satz 2 AO in seinem Datensatz auch die vom Bundeszentralamt für Steuern nach Eingang des vom Intermediär übermittelten Datensatzes zugewiesene Registrier- und Offenlegungsnummer (siehe § 138f Absatz 5 Satz 1 AO) anzugeben.

Der Intermediär hat den Nutzer nach § 138f Absatz 6 Satz 3 AO bis zum Ablauf einer Woche nach Eintritt des mitteilungspflichtigen Ereignisses im Sinne des § 138f Absatz 2 AO über den Übergang der Mitteilungspflicht auf den Nutzer, über die Möglichkeit zur Entbindung von der Verschwiegenheitsverpflichtung sowie über die nach § 138f Absatz 3 Satz 1 Nummer 2, 3 und 10 AO erforderlichen Angaben zu informieren.

Die 30tägige Frist des Nutzers zur Mitteilung der in § 138f Absatz 3 Satz 1 Nummer 2, 3 und 10 AO Angaben beginnt - abweichend von der für den Intermediär geltenden Frist - erst mit Ablauf des Tages, an dem der Nutzer vom Intermediär die erforderlichen Daten erlangt hat (§ 138f Absatz 6 Satz 4 AO). Damit wird sichergestellt, dass dem Nutzer (sofern die Mitteilungspflicht auf ihn übergegangen ist) ab Zugang der für die Mitteilung erforderlichen Informationen immer ausreichend Zeit bleibt, um seinerseits die Mitteilung an das Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln.

Trotz Bestehens einer gesetzlichen Verpflichtung zur Verschwiegenheit bleibt demzufolge der Intermediär zur Mitteilung der in § 138f Absatz 3 Satz 1 Nummer 2, 3 und 10 AO genannten (individuellen) Daten verpflichtet, wenn

– der Nutzer den Intermediär von der Verschwiegenheitsverpflichtung entbunden hat,

– der Intermediär den Nutzer nicht über den Übergang der Mitteilungspflicht auf den Nutzer und die Möglichkeit der Entbindung von der Verschwiegenheitsverpflichtung informiert hat oder

– der Intermediär dem Nutzer nicht die nach § 138f Absatz 3 Satz 1 Nummer 2, 3 und 10 AO erforderlichen Angaben sowie die Registriernummer und die Offenlegungsnummer (siehe § 138f Absatz 5 Satz 1 AO) zur Verfügung gestellt hat.

Die Pflicht zur Mitteilung der in § 138f Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 und 4 bis 9 AO genannten (abstrakten) Daten verbleibt ungeachtet einer gesetzlichen Pflicht zur Verschwiegenheit beim Intermediär.

Absatz 7

§ 138f Absatz 7 Satz 1 AO regelt, welche Intermediäre ihrer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern nach § 138d Absatz 1 AO nachzukommen haben. Die Vorschrift beruht auf Artikel 3 Nummer 21 der durch die Richtlinie (EU) 2018/822 geänderten Amtshilferichtlinie.

Eine Mitteilungspflicht des Intermediärs gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern besteht nach § 138f Absatz 7 Satz 1 Nummer 1 AO, wenn er im Geltungsbereich der AO seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt bzw. bei nicht-natürlichen Personen seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz hat. Dies gilt auch dann, wenn die grenzüberschreitende Steuergestaltung keinen in Deutschland ansässigen Nutzer und auch keine deutschen Steueransprüche betrifft.

Ist der Intermediär dagegen in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässig, hat er seiner Mitteilungspflicht – entsprechend Artikel 8ab Absatz 3 Buchstabe a der durch die Richtlinie (EU) 2018/822 geänderten Amtshilferichtlinie – in diesem Staat und nach dem dort geltenden Recht nachzukommen. Dies gilt auch dann, wenn die grenzüberschreitende Steuergestaltung in Deutschland ansässige Nutzer und deutsche Steueransprüche betrifft.

Ist ein Intermediär weder im Geltungsbereich der AO noch in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässig, begründet § 138f Absatz 7 Satz 1 Nummer 2 AO unter folgenden Voraussetzungen eine gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern zu erfüllende Mitteilungspflicht eines in einem Drittstaat ansässigen Intermediärs:

– der Intermediär unterhält im Geltungsbereich der AO eine Betriebstätte, durch die er die Dienstleistung im Zusammenhang mit der grenzüberschreitenden Steuergestaltung ausführt (§ 138f Absatz 7 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a und Satz 2 AO),

– der Intermediär ist im Geltungsbereich der AO in das Handelsregister oder in ein öffentliches berufsrechtliches Register (z. B. ein Verzeichnis nach § 3b oder § 86b des Steuerberatungsgesetzes – StBerG –) eingetragen (§ 138f Absatz 7 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe b AO) oder

– der Intermediär ist im Geltungsbereich der AO bei einem Berufsverband für juristische oder beratende Dienstleistungen registriert (§ 138f Absatz 7 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe c AO).

Diese Regelungen gewährleisten eine in Deutschland zu erfüllende Mitteilungspflicht solcher Intermediäre, die nicht in der Europäischen Union ansässig sind.

Absatz 8

§ 138f Absatz 8 AO regelt zur Umsetzung von Artikel 8ab Absatz 3 und 4 der durch die Richtlinie (EU) 2018/822 geänderten Amtshilferichtlinie den Fall, dass ein in der Europäischen Union ansässiger Intermediär zur Mitteilung derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung zugleich im Geltungsbereich der AO und in einem oder mehreren anderen Mitgliedstaaten verpflichtet ist. Mehrere identische Mitteilungen der gleichen grenzüberschreitenden Steuergestaltung in mehreren Mitgliedstaaten sind weder aus Sicht der Finanzverwaltungen der Mitgliedstaaten der Europäischen Union noch aus Sicht der beteiligten Intermediäre sinnvoll, da die Informationen zwischen diesen Mitgliedstaaten ausgetauscht werden. Deshalb ist ein Intermediär nach § 138f Absatz 8 AO von der Mitteilungspflicht nach § 138d Absatz 1 AO befreit, sofern er nachweisen kann, dass er dieselbe grenzüberschreitende Steuergestaltung bereits in einem anderen Mitgliedstaat ordnungsgemäß der dort zuständigen Finanzbehörde mitgeteilt hat. Soweit die zuständige Behörde eines anderen Mitgliedstaates für die ihr mitgeteilte Steuergestaltung eine Registriernummer und eine Ordnungsnummer vergeben hat, genügt deren Angabe.

Absatz 9

Nach § 138f Absatz 9 Satz 1 AO sind mehrere Intermediäre derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung grundsätzlich nebeneinander – sozusagen „gesamtschuldnerisch“ – zur Mitteilung verpflichtet.

Allerdings sind mehrere identische Mitteilungen der gleichen grenzüberschreitenden Steuergestaltung weder aus Sicht der Finanzverwaltungen der Mitgliedstaaten der Europäischen Union noch aus Sicht der beteiligten Intermediäre sinnvoll. Aus diesem Grund sieht § 138f Absatz 9 Satz 2 AO in Umsetzung von Artikel 8ab Absatz 9 Unterabsatz 2 der durch die Richtlinie (EU) 2018/822 geänderten Amtshilferichtlinie eine Befreiung von der Mitteilungspflicht vor, soweit der Intermediär nachweisen kann, dass bereits ein anderer Intermediär im Hinblick auf dieselbe Steuergestaltung die erforderlichen Informationen entweder dem Bundeszentralamt für Steuern oder der zuständigen Behörde eines anderen Mitgliedstaats übermittelt hat. Als Nachweis reicht in diesem Zusammenhang bei in Deutschland erfolgten Mitteilungen die Angabe der vom Bundeszentralamt für Steuern vergebenen Registriernummer § 138f Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 AO der mitgeteilten grenzüberschreitenden Steuergestaltung sowie der der Mitteilung zugewiesenen Ordnungsnummer nach § 138f Absatz 5 Satz 1 Nummer 2 AO aus. Soweit die zuständige Behörde eines anderen Mitgliedstaates eine Registriernummer und eine Registriernummer vergeben hat, genügt deren Angabe.

Unter den erforderlichen Informationen im Sinne dieser Regelung sind die Angaben nach § 138f Absatz 3 AO zu verstehen. Diese umfassen Auskünfte über die grenzüberschreitende Steuergestaltung, den oder die Intermediäre und den oder die Nutzer.

<u>§ 138g – neu –</u>

§ 138g AO regelt das Verfahren zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen im Sinne der §§ 138d und 138e AO durch Nutzer.

Absatz 1

Existiert kein Intermediär, der die Voraussetzungen des § 138f Absatz 7 AO erfüllt, obliegt die Mitteilungspflicht hinsichtlich aller in § 138f Absatz 3 AO bezeichneten Daten nach § 138g Absatz 1 AO grundsätzlich dem Nutzer. Der Nutzer ist nur dann nicht mitteilungspflichtig, wenn er nachweisen kann, dass er selbst, der Intermediär oder ein anderer Nutzer dieselbe grenzüberschreitende Steuergestaltung bereits in einem anderen Mitgliedstaat nach dessen Recht mitgeteilt hat.

Hat ein Nutzer die grenzüberschreitende Steuergestaltung für sich selbst konzipiert, gelten für ihn nach § 138d Absatz 6 AO die für Intermediäre geltenden Bestimmungen, also insbesondere § 138f AO, entsprechend.

Absatz 2

§ 138g Absatz 2 AO regelt den Fall, in dem mehrere Nutzer hinsichtlich derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung nebeneinander nach Absatz 1 mitteilungspflichtig sind:

– Hinsichtlich in § 138f Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 und 4 bis 9 AO bezeichneten Daten ist vorrangig der Nutzer zur Mitteilung verpflichtet, der die grenzüberschreitende Steuergestaltung mit dem Intermediär oder den Intermediären vereinbart hat; nachrangig ist der Nutzer mitteilungspflichtig, der die Umsetzung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung verwaltet. In diesem Fall gelten die Regelungen des § 138f Absatz 5 Satz 1 und 4 AO entsprechend.

– Hinsichtlich der in § 138f Absatz 3 Satz 1 Nummer 2, 3 und 10 AO bezeichneten Daten sind alle Nutzer jeweils individuell zur Mitteilung verpflichtet. Hierbei haben sie die Registriernummer der grenzüberschreitenden Steuergestaltung anzugeben.

– Soweit der nach § 138g Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 AO vorrangig mitteilungspflichtige Nutzer hinsichtlich der übrigen Nutzer auch die in § 138f Absatz 3 Satz 1 Nummer 2,

3 und 10 AO bezeichneten Daten mitgeteilt hat, sind die übrigen Nutzer von ihrer individuellen Mitteilungspflicht befreit.

Absatz 3

Die Regelungen in § 138g Absatz 1 und 2 AO gelten nach § 138g Absatz 3 Satz 1 AO nur für diejenigen Nutzer, die im Geltungsbereich der AO ansässig sind oder in einem Drittstaat ansässig sind und im Geltungsbereich der AO

– eine Betriebstätte haben, in der durch die grenzüberschreitende Steuergestaltung ein Vorteil entsteht, oder

– Einkünfte erzielen oder wirtschaftliche Tätigkeiten ausüben, soweit diese für eine Steuer maßgeblich sind, auf die das EU-Amtshilfegesetz Anwendung findet.

§ 138g Absatz 3 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a AO verweist auf § 138d Absatz 4 AO, um klarzustellen, dass Betriebstätte im Sinne dieser Regelung sowohl eine Betriebstätte im Sinne des § 12 AO als auch eine Betriebsstätte im Sinne eines DBA sein kann.

<u>§ 138h – neu –</u>

§ 138h AO setzt die Aktualisierungspflicht nach Artikel 8ab Absatz 2 der durch die Richtlinie (EU) 2018/822 geänderten Amtshilferichtlinie um. Hierdurch wird vermieden, dass bei marktfähigen grenzüberschreitenden Steuergestaltungen für jeden einzelnen Nutzer vollständige Datensätze im Sinne von § 138f Absatz 3 Satz 1 AO übermittelt werden müssen, obwohl die mitzuteilenden Daten überwiegend identisch sind.

Absatz 1

Eine marktfähige grenzüberschreitende Steuergestaltung liegt nach Absatz 1 des § 138h AO vor, wenn für ihre Verwendung durch einen weiteren Nutzer keinerlei individuelle Anpassung erforderlich ist. Diese Definition entspricht Artikel 3 Nummer 24 der durch die Richtlinie (EU) 2018/822 geänderten Amtshilferichtlinie.

Absatz 2

Nach § 138g Absatz 2 AO ist § 138f Absatz 5 AO bei marktfähigen grenzüberschreitenden Steuergestaltungen nicht anzuwenden. Der Intermediär wird hierdurch zur Mitteilung des vollständigen Datensatzes nach § 138f Absatz 3 Satz 1 AO verpflichtet, wenn nicht ein Ausnahmefall im Sinne des § 138d Absatz 6 AO oder des § 138g Absatz 1 AO vorliegt.

Absatz 3

Nach § 138g Absatz 1 Satz 1 AO hat der Intermediär bei marktfähigen grenzüberschreitenden Steuergestaltungen – hinsichtlich neu hinzugekommener Nutzer – lediglich nachträglich eingetretene Änderungen und Ergänzungen hinsichtlich der in § 138f Absatz 3 Satz 1 Nummer 1, 2, 6, 9 und 10 AO bezeichneten Daten bis zum zehnten Tag nach Ablauf eines jeden Kalendervierteljahres mitzuteilen, in dem jeweils neue oder geänderte mitteilungspflichtige Umstände eingetreten sind. Diese Aktualisierung hat gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle unter Angabe der Registriernummer nach § 138f Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 AO und der Offenlegungsnummer nach § 138f Absatz 5 Satz 1 Nummer 2 AO zu erfolgen.

<u>§ 138i – neu –</u>

Soweit grenzüberschreitende Steuergestaltungen (auch) Steuern betreffen, die von den Ländern oder Gemeinden verwaltet werden, hat das Bundeszentralamt für Steuern den Landesfinanzbehörden im automatisierten Verfahren mitzuteilen, dass ihm Angaben über nach den §§ 138f bis 138h AO mitgeteilte grenzüberschreitende Steuergestaltungen vorliegen. Eine Information über die Auswertung einer Mitteilung erfolgt dabei nicht (vgl. dazu § 138j Absatz 4 AO).

<u>§ 138j – neu –</u>

Absatz 1

Das Bundeszentralamt für Steuern hat nach § 138j Absatz 1 Satz 1 AO die Aufgabe, die ihm nach den §§ 138f bis 138h AO zugegangen Mitteilungen über grenzüberschreitende Steuergestaltungen auszuwerten.

Soweit von einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung Steuern betroffen sind, die von Zollbehörden verwaltet werden, obliegt diese Auswertung der Generalzolldirektion (§ 138j Absatz 1 Satz 2 und 3 AO).

Absatz 2

Die Ergebnisse der Auswertung gemäß Absatz 1 haben das Bundeszentralamt für Steuern bzw. die Generalzolldirektion dem Bundesministerium der Finanzen mitzuteilen. Personenbezogene Daten der Intermediäre, der Nutzer und ggf. anderer an der Steuergestaltung beteiligter Personen sind dabei nur insoweit mitzuteilen, wie dies zur Erfüllung der in § 3 FVG geregelten Aufgaben des Bundesministeriums der Finanzen und ggf. der obersten Finanzbehörden der Länder erforderlich ist.

Das Bundesministerium der Finanzen prüft dann, ob grenzüberschreitende Steuergestaltungen Anlass für gesetzgeberische Maßnahmen sein können oder ob Verwaltungsvorschriften zum Umgang mit der Steuergestaltung erlassen werden sollen.

Absatz 3

Soweit von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen Steuern betroffen sind, die ganz oder teilweise den Ländern oder Gemeinden zustehen, informiert das Bundesministerium der Finanzen seinerseits die obersten Finanzbehörden der Länder. Die obersten Finanzbehörden der Länder können in diesen Fällen dann – ebenso wie das Bundesministerium der Finanzen nach Absatz 2 – prüfen, ob die Steuergestaltung Anlass dafür bietet, gesetzgeberische Maßnahmen vorzuschlagen, oder ob eine Verwaltungsvorschrift zum Umgang mit der Steuergestaltung erlassen werden soll.

Absatz 4

Das Bundeszentralamt für Steuern hat den Landesfinanzbehörden Angaben über ihm nach den §§ 138f bis 138h AO mitgeteilte grenzüberschreitende Steuergestaltungen zusammen mit den Ergebnissen seiner Auswertung zum Abruf bereitzustellen, soweit diese Steuergestaltungen von den Ländern oder Gemeinden verwaltete Steuern betreffen.

Absatz 5

§ 138j Absatz 5 AO setzt Artikel 8ab Absatz 15 der durch die Richtlinie (EU) 2018/822 geänderten Amtshilferichtlinie um.

Die Regelung stellt klar, dass aus dem Unterbleiben einer Reaktion des Bundeszentralamts für Steuern, der Generalzolldirektion, des Bundesministeriums der Finanzen oder des Gesetzgebers auf die Mitteilung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung keine Schlüsse auf die steuerrechtliche Zulässigkeit dieser Steuergestaltung gezogen werden

können. Will der Nutzer der Steuergestaltung eine verbindliche Aussage der Finanzverwaltung zu der dem Bundeszentralamt für Steuern mitgeteilten Steuergestaltung erlangen, stehen ihm die allgemeinen verfahrensrechtlichen Regelungen, zum Beispiel eine verbindliche Auskunft nach § 89 Absatz 2 AO, offen.

Die Mitteilung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung kann außerdem auch im Hinblick auf den Gesetzgeber kein schützenswertes Vertrauen des Nutzers oder Intermediärs in die Zulässigkeit seiner Gestaltung begründen. Schon gar nicht kann eine Mitteilung im Verhältnis zum Gesetzgeber dazu führen, dass Intermediäre oder Nutzer sich nachträglich auf die Zulässigkeit ihrer Gestaltung berufen (vgl. insoweit auch BVerfGE 97, 67 [83 f.], zum Schutz der Gewaltenteilung: der Gesetzgeber kann durch die Verwaltung nicht gebunden werden).

<u>§ 138k – neu –</u>

Hat ein Nutzer eine grenzüberschreitende Steuergestaltung verwirklicht, muss er dies in der nach § 138k Satz 1 AO maßgeblichen Steuererklärung angeben. Hierbei genügt es, in der Steuererklärung die vom Bundeszentralamt für Steuern zugeteilte Registriernummer nach § 138f Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 AO und die Offenlegungsnummer nach § 138f Absatz 5 Satz 1 Nummer 2 AO oder die von der zuständigen Behörde eines anderen Mitgliedstaates der Europäischen Union zugeteilte Registrier- und Ordnungsnummer anzugeben (§ 138k Satz 2 AO). Diese Regelung dient der Umsetzung der geänderten Amtshilferichtlinie, die nicht nur rechtspolitische Ziele verfolgt, sondern auch veranlagungsunterstützende Ziele. Die auf die Nennung der Registriernummer beschränkte Deklarationspflicht entlastet die Steuerpflichtigen, weil sie die verwirklichte Steuergestaltung anderenfalls in ihrer Steuererklärung ausführlich darlegen müssten.

§ 138k AO gilt nicht nur für Steuern, die von den Ländern oder Gemeinden verwaltet werden, sondern auch für Steuern, die von Bundesfinanzbehörden verwaltet werden.

Zu Nummer 4

Zu Buchstabe a

<u>§ 379 Absatz 2 Nummer 1e bis 1g - neu -</u>

Nach dem ergänzten § 379 Absatz 2 und 7 AO kann mit einem Bußgeld von bis zu 25 000 Euro belegt werden, wer vorsätzlich oder leichtfertig

– als Intermediär entgegen § 138d Absatz 1, § 138f Absatz 1 bis 3 oder § 138h Absatz 3 AO eine Mitteilung über eine grenzüberschreitende Steuergestaltung nicht oder nicht rechtzeitig macht oder zur Verfügung stehende Daten nicht vollständig übermittelt,

– als Nutzer entgegen § 138g Absatz 1 Satz 1 oder § 138h Absatz 3 AO die Übermittlung der Daten nicht, nicht richtig, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig macht,

– als Steuerpflichtiger entgegen § 138k Satz 1 AO in der hiernach maßgeblichen Steuererklärung die Angabe der von ihm verwirklichten grenzüberschreitenden Steuergestaltung nicht, nicht richtig, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig macht.

Diese Regelung setzt die Vorgaben von Artikel 25a der durch die Richtlinie (EU) 2018/822 geänderten Amtshilferichtlinie um.

Für die Ahndung von Verstößen gegen die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen gilt das Opportunitätsprinzip. Sofern sich zureichende tatsächliche Anhaltspunkte für eine durch den Bevollmächtigten des Nutzers im Sinne des § 80 AO als Intermediär begangene Verletzung der Mitteilungspflicht im Sinne des § 379 Absatz 2

Nummer 1e bis 1g AO im Besteuerungsverfahren des Nutzers ergeben, deren Ermittlung der Finanzbehörde obliegt, ist das Bundeszentralamt für Steuern hierüber zu unterrichten. Das Bundeszentralamt für Steuern entscheidet nach pflichtgemäßem Ermessen, ob es die Ordnungswidrigkeit des Intermediärs verfolgt. Die ggf. erfolgende Ahndung der durch den Bevollmächtigten des Nutzers begangenen Ordnungswidrigkeit findet keine Berücksichtigung im Besteuerungsverfahren des Nutzers.

Zu Buchstabe b

§ 379 Absatz 7

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung aus der Anfügung der neuen Nummern 1e bis 1g in § 379 Absatz 2 AO.

Zu Artikel 2 (Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung)

Artikel 97 § 33 – neu –

Artikel 97 § 33 Absatz 1 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung (EGAO) schreibt den Anwendungszeitpunkt der Regelungen zu den Mitteilungspflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungen im Sinne der neuen §§ 138d bis 138k AO fest und setzt damit die Vorgaben der Richtlinie (EU) 2018/822 um. Die Mitgliedstaaten sind verpflichtet, die Richtlinie bis spätestens zum 31. Dezember 2019 in nationales Recht umzusetzen. Die neuen Regelungen sollen dann ab dem 1. Juli 2020 angewendet werden. Der erste Austausch der erhobenen Daten soll bis zum 31. Oktober 2020 abgeschlossen sein; danach erfolgt er quartalsweise.

Jeder Mitgliedstaat muss zudem nach Artikel 8ab Absatz 12 der durch die Richtlinie (EU) 2018/822 geänderten Amtshilferichtlinie Maßnahmen ergreifen, um Intermediäre bzw. Steuerpflichtige zur Vorlage von Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen zu verpflichten, deren erster Schritt zwischen dem 25. Juni 2018 und dem 1. Juli 2020 umgesetzt wurde. Die Intermediäre bzw. Steuerpflichtigen müssen deshalb nach Artikel 97 § 33 Absatz 2 EGAO, sofern betroffen, bis zum 31. August 2020 Informationen über diese meldepflichtigen grenzüberschreitenden Steuergestaltungen vorlegen.

Artikel 97 § 33 Absatz 3 EGAO enthält die Anwendungsregelung zu § 379 Absatz 2 und 7 AO in der Fassung von Artikel 1.

Zu Artikel 3 (Änderung des Finanzverwaltungsgesetzes)

Der automatische Austausch von Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Steuergestaltungen erfolgt zwischen den „zuständigen Behörden“ der Mitgliedstaaten (Artikel 1 Nummer 2 und 4 der durch die Richtlinie (EU) 2018/822 geänderten Amtshilferichtlinie).

Zu Nummer 1

§ 5

Der automatische Austausch von Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Steuergestaltungen erfolgt zwischen den „zuständigen Behörden“ der Mitgliedstaaten der Europäischen Union (Artikel 1 Nummer 2 und 4 der durch die Richtlinie (EU) 2018/822 geänderten Amtshilferichtlinie). Das Bundeszentralamt für Steuern ist für die Zwecke der Durchführung der Amtshilferichtlinie gemäß § 3 Absatz 2 Satz 1 EUAHiG als zentrales Verbindungsbüro zuständige Behörde im Sinne des Artikels 3 Nummer 1 und 2 der Amtshilferichtlinie. Die Anpassungen an § 5 FVG dienen vor diesem Hintergrund im Wesentlichen der Aktualisierung der Aufgabenzuweisung an

das Bundeszentralamt für Steuern und der mit der Umsetzung der Änderungen der Amtshilferichtlinie durch die Richtlinie (EU) 2018/822 einhergehenden Aufgabenzuweisung an die Generalzolldirektion, soweit Steuern betroffen sind, die von Zollbehörden verwaltet werden.

Zu Buchstabe a

§ 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5c

§ 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5c FVG betrifft den automatischen Austausch von Informationen zu grenzüberschreitenden Vorbescheiden oder Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung aufgrund der Richtlinie (EU) 2015/2376. Die bisherige Fassung der Nummer 5c enthielt eine Übergangsregelung für den Zeitraum bis zur Bereitstellung eines Zentralverzeichnisses der Mitgliedstaaten der Europäischen Union durch die Europäische Kommission, das zum effizienten Austausch dieser Informationen erst noch entwickelt werden musste. Dieses Zentralverzeichnis wurde in der zweiten Jahreshälfte 2017 bereitgestellt und wird seither verbindlich und ausschließlich durch die Mitgliedstaaten genutzt. Die Übergangsregelung ist damit obsolet. Die Neufassung der Nummer 5c trägt diesem Zustand Rechnung. Die Bezugnahme auf § 7 Absatz 9 EUAHiG konkretisiert die Entgegennahme und den weiteren inländischen Umgang mit den Informationen, die in das Zentralverzeichnis durch andere Mitgliedstaaten der Europäischen Union eingestellt werden.

Zu Buchstabe b

§ 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5f

In § 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5f FVG wird dem Bundeszentralamt für Steuern die Aufgabe zugewiesen, Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Steuergestaltungsmodelle im Sinne der durch die Richtlinie (EU) 2018/822 geänderten Amtshilferichtlinie automatisch mit den zuständigen Behörden der anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union auszutauschen. Dabei verweist die Regelung auf § 7 Absatz 13 und 14 EUAHiG, in denen die Einzelheiten der Übermittlung dieser Informationen an das Ausland bzw. ihre Entgegennahme aus dem Ausland geregelt werden. Der Regelungsgehalt der bisherigen Nummer 5f findet sich in der neuen Nummer 5g wieder.

Zu Buchstabe c

§ 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5g - neu -

In dem neuen § 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5g FVG geht die Regelung der bisherigen Nummer 5f auf. Dabei wird die Regelung insoweit abgeändert, als dem Bundeszentralamt für Steuern zusätzlich die Auswertung von Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Steuergestaltungen nach Nummer 5f und von Informationen über aus dem Ausland eingehende länderbezogene Berichte nach Nummer 5e im Rahmen der ihm gesetzlich übertragenen Aufgaben zugewiesen wird.

Die Auswertung dieser Informationen durch die jeweils zuständige Landesfinanzbehörde soll davon unberührt bleiben. Die Nummer 5f wird durch die einheitliche Verweisung auf die Nummern 5c, 5d, 5e und 5f im Übrigen nur sprachlich angepasst.

Zu Buchstabe d

§ 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 42

Nummer 42 wird wegen der Anfügung einer neuen Nummer 43 redaktionell angepasst.

Zu Buchstabe e

§ 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 43 – neu –

Durch diese Änderung des FVG obliegt dem Bundeszentralamt für Steuern sowohl die Sammlung als auch grundsätzlich die Auswertung der ihm aus dem Inland nach den § 138d bis § 138h AO und aus dem Ausland nach § 7 Absatz 14 Satz 2 des EUAHiG zugehenden Mitteilungen über grenzüberschreitende Steuergestaltungen (vgl. auch § 138j AO und § 7 Absatz 15 Satz 3 EUAHiG). Soweit von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen Steuern betroffen sind, die von den Zollbehörden verwaltet werden, obliegt die Auswertung hingegen der Generalzolldirektion. Für die Sammlung der Mitteilungen ist ausschließlich das Bundeszentralamt für Steuern zuständig, da durch das Bundeszentralamt für Steuern in seiner Funktion als zentrales Verbindungsbüro auch die Einstellung in das sichere Zentralverzeichnis und die Entgegennahme aus dem sicheren Zentralverzeichnis zum automatischen Informationsaustausch mit den anderen Mitgliedstaaten erfolgen. Die Auswertung der eingegangenen Mitteilungen erfolgt, soweit nicht Steuern betroffen sind, die von den Zollbehörden verwaltet werden, durch eine Prüfgruppe, die aus Vertretern von Bund und obersten Finanzbehörden der Länder besteht. Diese Prüfgruppe untersteht der Leitung des Bundeszentralamts für Steuern. In Bezug auf das genaue Verfahren zur Prüfung und Auswertung der Mitteilungen wird auf die Begründung zu § 138j AO verwiesen.

Zu Nummer 2

§ 5a Absatz 1 Satz 3 - neu -

Mit dieser Regelung wird der Generalzolldirektion aufgrund der Umsetzung der Richtlinie (EU) 2018/822 eine neue Aufgabe zugewiesen, soweit Steuern betroffen sind, die von den Zollbehörden verwaltet werden. Die Generalzolldirektion wertet die ihr durch das Bundeszentralamt für Steuern unter Angabe der Registriernummer übermittelten Mitteilungen aus und unterrichtet das Bundesministerium der Finanzen über ihre Prüfungsergebnisse und Empfehlungen. Hinsichtlich des weiteren Verfahrens zur Prüfung und Auswertung der Mitteilungen beim Bundesministerium der Finanzen wird auf die Begründung zum neuen § 138j AO verwiesen. Außerdem stellt die Generalzolldirektion dem zuständigen Hauptzollamt die zur Durchführung des Besteuerungsverfahrens und des Bußgeldverfahrens erforderlichen Informationen zur Verfügung. Hierbei handelt es sich insbesondere um die Angaben über mitgeteilte grenzüberschreitende Steuergestaltungen und die Ergebnisse der Auswertung.

Zu Nummer 3

§ 21a

Soweit von einer dem Bundeszentralamt für Steuern mitgeteilten Steuergestaltung Steuern betroffen sind, die von Landesfinanzbehörden oder Gemeinden verwaltet werden, wirken die Landesfinanzbehörden nach dem neuen Absatz 5 bei der Auswertung mit.

Zu Artikel 4 (Änderung des EU-Amtshilfegesetzes)

Das EUAHiG dient der Umsetzung der Amtshilferichtlinie. Es regelt den Austausch von Informationen in Steuersachen zwischen Deutschland und den anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union. Soweit die durch die Richtlinie (EU) 2018/822 geänderte Amtshilferichtlinie den Austausch von Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Steuergestaltungen unter den Mitgliedstaaten vorsieht, erfolgt die Umsetzung der geänderten Amtshilferichtlinie durch die entsprechende Ergänzung des EUAHiG. Die vorgesehenen Änderungen des EUAHiG dienen in der Hauptsache dieser Umsetzung.

Zu Nummer 1

Inhaltsübersicht zu § 20

Die Inhaltsübersicht wird wegen der Neufassung des § 20 EUAHiG (Statistiken und Bewertungen) redaktionell angepasst.

Zu Nummer 2

§ 2 Absatz 2

Die bisherigen Regelungen der Nummern 1 bis 3 werden aus sprachlichen Vereinfachungsgründen in Absatz 2 zusammengefasst.

Die bisherigen Begriffsbestimmungen definierten den automatischen Informationsaustausch in Anlehnung an die Amtshilferichtlinie und die dort genannten Regelungen zur Begriffsbestimmungen des automatischen Informationsaustauschs. Die Definition des automatischen Informationsaustausches über Finanzkonten nach dem gemeinsamen Meldestandard (Common Reporting Standard) ist im Gegensatz zu der Amtshilferichtlinie in diesem Gesetz nicht erforderlich, da § 7 Absatz 2 dieses Gesetzes auf das Gesetz zum automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen (Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz – FKAustG) verweist, in dem Einzelheiten zum gemeinsamen Meldestandard geregelt sind.

Zu Nummer 3

§ 5 Absatz 3 Satz 3

Der Begriff „Amtshilferichtlinie“ ist in § 2 Absatz 11 EUAHiG als „Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG (ABl. L 64 vom 11.3.2011, S. 1) in der jeweils geltenden Fassung“ legaldefiniert. Aus diesem Grund kann der Verweis in § 5 EUAHiG auf den Begriff „Amtshilferichtlinie“ verkürzt werden. Diese Änderung ist rein redaktionell und dient der besseren Lesbarkeit des EUAHiG.

Zu Nummer 4

Zu Buchstabe a

§ 7 Absatz 3 und 4 Satz 1, Absatz 7 Satz 1 bis 3

Der Begriff „Amtshilferichtlinie“ ist in § 2 Absatz 11 EUAHiG als „Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG (ABl. L 64 vom 11.3.2011, S. 1) in der jeweils geltenden Fassung“ legaldefiniert. Aus diesem Grund kann der Verweis an den bezeichneten Stellen des § 7 EUAHiG auf den Begriff „Amtshilferichtlinie“ verkürzt werden. Diese Änderung ist rein redaktionell und dient der besseren Lesbarkeit des EUAHiG.

Zu Buchstabe b

§ 7 Absatz 8

Die in § 7 Absatz 8 EUAHiG enthaltene Regelung der Ausnahme einer Anhörung im Rahmen des automatischen Informationsaustausches wird um die Übermittlung und Entgegennahme von meldepflichtigen grenzüberschreitenden Steuergestaltungen erweitert.

§ 7 Absatz 9

Für den Austausch von Information zu grenzüberschreitenden Vorbescheiden oder Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung hat die Europäische Kommission in der zweiten Jahreshälfte 2017 das Zentralverzeichnis gemäß Artikel 21 Absatz 5 der Amtshilferichtlinie bereitgestellt. Die Neufassung des § 7 Absatz 9 EUAHiG erlaubt nach Satz 3 unverändert, dass das Bundeszentralamt für Steuern sowie die Landesfinanzbehörden auf die Inhalte des Zentralverzeichnisses zugreifen. Hierdurch wird insbesondere gewährleistet, dass bei Bedarf auch solche Informationen den Finanzbehörden für Auswertungszwecke unmittelbar zur Verfügung stehen, die sich Finanzbehörden nicht zuordnen lassen. Da ein unmittelbarer Zugriff auf die Inhalte des Zentralverzeichnisses nur den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten eröffnet ist, sieht der zweite Halbsatz insoweit die Benennung von zuständigen Stellen und zuständigen Bediensteten vor, denen insoweit Kompetenzen der zuständigen Behörde verliehen werden. Unabhängig vom eröffneten Zugriff bestimmen die Sätze 1 und 2 die Entgegennahme von Informationen aus dem Zentralverzeichnis durch das Bundeszentralamt für Steuern als zentrales Verbindungsbüro, ihre Zuordnung zu sowie Weiterleitung an die jeweils zuständige Landesfinanzbehörde unter den Voraussetzungen des § 88 Absatz 3 und 4 AO. Hierdurch werden die in das Zentralverzeichnis eingestellten Informationen - soweit sie Deutschland betreffen - für die Zwecke des Besteuerungsverfahrens unter Berücksichtigung von Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitserwägungen nutzbar gemacht.

Die im bisherigen § 7 Absatz 9 Satz 4 EUAHiG enthaltene Regelung zur Datenspeicherung entfällt im Zuge der Neufassung. Sie war redundant, da bereits § 3 Absatz 4 EUAHiG eine entsprechende Regelung zur Speicherung der Informationen enthält.

Zu Buchstabe c

Zu Doppelbuchstabe aa

<u>§ 7 Absatz 12 Satz 1</u>

Der Begriff „Amtshilferichtlinie“ ist in § 2 Absatz 11 als „Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG (ABl. L 64 vom 11.3.2011, S. 1) in der jeweils geltenden Fassung“ legaldefiniert. Aus diesem Grund kann der Verweis in § 7 Absatz 12 EUAHiG auf den Begriff „Amtshilferichtlinie“ verkürzt werden. Diese Änderung ist rein redaktionell und dient der besseren Lesbarkeit des EUAHiG.

Zu Doppelbuchstabe bb

<u>§ 7 Absatz 12 Satz 3 - aufgehoben -</u>

Die bisher in § 7 Absatz 12 Satz 3 EUAHiG enthaltene Regelung zur Speicherung von Informationen zu länderbezogenen Berichten entfällt. Sie war redundant, da bereits § 3 Absatz 4 EUAHiG eine entsprechende Regelung enthält.

Zu Buchstabe d

<u>§ 7 Absatz 13 und 14 sowie Absatz 15 - neu -</u>

Im neu gefassten § 7 Absatz 13 EUAHiG wird die rechtliche Grundlage für die Übermittlung der in Deutschland aufgrund von §§ 138f bis 138h AO mitgeteilten grenzüberschreitenden Steuergestaltungen durch das zentrale Verbindungsbüro an die zuständigen Behörden der anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union geschaffen. Das zentrale Verbindungsbüro ist gemäß § 3 Absatz 2 Satz 1 EUAHiG das Bundeszentralamt für Steuern. Die Übermittlung erfolgt innerhalb eines Monats nach Ablauf des Quartals, in dem die Mitteilung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung erfolgt ist, beginnend mit dem 3. Quartal 2020. Somit wird Artikel 8ab Absätze 13 und 18 der Amtshilferichtlinie umgesetzt. Gleichzeitig wird auf die Nutzung der von der Europäischen Kommission zur Verfügung gestellten Standardformblätter nach Artikel 1 Nummer 3 der Richtlinie (EU)

2018/822 verwiesen, welche zur Erleichterung und Standardisierung des Übermittlungsverfahrens zu verwenden sein werden. Das bei der Informationsübermittlung durch das zentrale Verbindungsbüro zu verwendende Schema verlangt eine Festlegung dazu, ob die Angaben zu einer Steuergestaltung den deutschen Finanzbehörden durch einen Intermediär oder einen Steuerpflichtigen gemeldet worden sind. Nach § 138f Absatz 6 AO ist es in Deutschland möglich, dass ein Intermediär und ein Nutzer jeweils Teilangaben zu einer Steuergestaltung melden. Vor diesem Hintergrund bestimmt § 7 Absatz 13 Satz 4 EUAHiG zur Ermöglichung der Informationsübermittlung, dass die Steuergestaltung nur in den Fällen als von einem Nutzer offengelegt gilt, wenn dieser zur vollständigen Meldung aller Angaben im Sinne des § 138f Absatz 3 AO verpflichtet ist.

Gemäß Artikel 1 Nummer 4 der Richtlinie (EU) 2018/822 wird die Europäische Kommission bis zum 31. Dezember 2019 ein sicheres Zentralverzeichnis der Mitgliedstaaten einrichten, das für den sicheren und effizienten Austausch der Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Steuergestaltungen zwischen den Mitgliedstaaten ab dem Zeitpunkt seiner Bereitstellung zu nutzen sein wird. Ein solches Zentralverzeichnis wird bereits für den automatischen Austausch von Informationen zu grenzüberschreitenden Vorbescheiden oder Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung verwendet. Bei dem Zentralverzeichnis handelt es sich um eine Datenbank, in welche die von den Mitgliedstaaten auszutauschenden Informationen durch die zuständigen Behörden eingestellt werden. Gleichzeitig können von den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten alle in dem Zentralverzeichnis enthaltenen Informationen abgerufen werden. Auf diese Weise erhalten die nationalen Steuerverwaltungen der Mitgliedstaaten Kenntnis zu grenzüberschreitenden Steuergestaltungen, die ihnen bei einem jeweils bilateralen Austausch gar nicht zugänglich geworden wären. Absatz 13 enthält vor diesen Hintergründen die Bestimmung, dass dieses Zentralverzeichnis ab dem Zeitpunkt seiner Bereitstellung zu nutzen ist. Damit wird der neuen Fassung des Artikels 21 Absatz 5 der Amtshilferichtlinie Rechnung getragen.

Die bisher in § 7 Absatz 13 EUAHiG erfasste Regelung geht in dem neuen § 20 EUAHiG auf.

In dem neu gefassten § 7 Absatz 14 EUAHiG wird die rechtliche Grundlage für die Entgegennahme der durch die zuständigen Behörden aller anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union gemäß Artikel 8ab der Amtshilferichtlinie übermittelten Informationen durch das zentrale Verbindungsbüro geschaffen. Ab dem Zeitpunkt seiner Bereitstellung werden hierzu die Informationen aus dem Zentralverzeichnis der Mitgliedstaaten der Europäischen Union gemäß Artikel 21 Absatz 5 der Amtshilferichtlinie abgerufen. Die abgerufenen Informationen werden nach Satz 2 dem Bundeszentralamt für Steuern zur Verfügung gestellt, das für die Auswertung grenzüberschreitender Steuergestaltungen grundsätzlich zuständig ist (vergleiche auch § 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 43 FVG). Auf diese Weise werden die von anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union in das Zentralverzeichnis eingestellten Informationen für Auswertungszwecke nutzbar gemacht. § 88 Absatz 3 und 4 und § 138i AO finden in diesem Zusammenhang entsprechende Anwendung. Sofern von den Mitteilungen aus dem Ausland Steuern betroffen sind, die von den Landesfinanzbehörden oder Gemeinden verwaltet werden, informiert danach das Bundeszentralamt für Steuern die jeweils zuständige Landesfinanzbehörde darüber, dass ihm insoweit Angaben vorliegen. Die Ergebnisse der Auswertung werden den Ländern zum Abruf bereitgestellt (siehe § 7 Absatz 15 EUAHiG). Im der Zuge der Verarbeitung der in das Zentralverzeichnis eingestellten Mitteilungen sollen unverhältnismäßige Aufwände auf Seiten der Finanzverwaltung vermieden werden. Zu diesem Zweck ist es mit der Bezugnahme auf § 88 Absatz 3 und 4 AO vorgesehen, nur solche aus dem Ausland mitgeteilten grenzüberschreitenden Steuergestaltungen einer weitergehenden Auswertung zugeführt, die sich unter Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitsgesichtspunkten hierfür anbieten. Unabhängig davon soll es Satz 3 für die Zwecke einer darüber hinausgehenden Auswertung von Informationen über grenzüberschreitende Steuergestaltungen ermöglichen, ab dem Zeitpunkt der Bereitstellung des Zentralverzeichnisses auf die darin eingestellten Inhalte zuzugreifen. Da ein unmittelbarer Zugriff auf die Inhalte des Zentralverzeichnisses nur den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten eröffnet ist, sieht der zweite Halbsatz in Satz 3

die Benennung von zuständigen Stellen und zuständigen Bediensteten vor, denen insoweit Kompetenzen der zuständigen Behörde verliehen werden.

Der bisherige § 7 Absatz 14 EUAHiG wird zu dem neuen § 7 Absatz 15 EUAHiG. In die neu gefasste Regelung wird nun ebenfalls § 7 Absatz 2 EUAHiG aufgenommen, um für das Bundeszentralamt für Steuern die Berechtigung zu schaffen, auch Informationen im Sinne des Absatzes 2 (Informationen über Finanzkonten gemäß § 2 des Gesetzes zum automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen) zur Erfüllung der ihm gesetzlich übertragenen Aufgaben auswerten zu dürfen (vgl. § 5 Absatz 1 Nummer 5 FVG). Dies ist besonders mit Blick auf die in § 20 EUAHiG (neu) genannten Aufgaben im Zusammenhang mit der Bewertung der Richtlinie 2011/16/EU erforderlich. Der neu aufgenommene Satz 3 betrifft Informationen anderer Mitgliedstaaten der Europäischen Union zu grenzüberschreitenden Steuergestaltungen, die dem Bundeszentralamt für Steuern zur Verfügung gestellt werden. Indem § 138j AO sowie § 21a Absatz 5 FVG für entsprechend anwendbar erklärt werden, wird hinsichtlich dieser Informationen eine Auswertung vorgesehen, wie sie in Bezug auf die aus dem Inland mitgeteilten grenzüberschreitenden Steuergestaltungen erfolgt.

Zu Nummer 5

<u>§ 20</u>

Aufgrund der inhaltlichen Anpassung des § 20 EUAHiG wird die Überschrift dieser Norm entsprechend geändert.

Die Neufassung des § 20 EUAHiG dient der Konsolidierung von Bestimmungen, die die quantitative und qualitative Bewertung der Zusammenarbeit der Verwaltungen der Mitgliedstaaten auf der Grundlage der Amtshilferichtlinie betreffen.

Die Neufassung beinhaltet in Absatz 1 Nummer 1 die Umsetzung der Bestimmung nach Artikel 23 Absatz 2 der Amtshilferichtlinie (Übermittlung aller sachdienlichen Informationen, die für die Bewertung der Wirksamkeit der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Einklang der Richtlinie bei der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und -umgehung notwendig sind - sog. „Functioning of the Directive“; bislang ohne Entsprechung im EUAHiG), Artikel 23 Absatz 3 der Amtshilferichtlinie (jährliche Bewertung der Wirksamkeit des automatischen Informationsaustausches - sog. „Yearly Assessment“; bislang geregelt in dem bisherigen § 7 Absatz 13 Satz 1) und Artikel 23 Absatz 4 der Amtshilferichtlinie (Vorlage statistischer Angaben zur Bewertung der Wirksamkeit des Informationsaustausches nach der Richtlinie; bislang nur teilweise geregelt in dem bisherigen § 20 aufgrund Artikel 8 Absatz 4 der Amtshilferichtlinie, der mit der Richtlinie (EU) 2015/2376 aufgehoben wurde). Bei der Übermittlung dieser Informationen an die Europäische Kommission sind die von ihr hierzu im Weg von Durchführungsrechtsakten festgelegten Formen und die Bedingungen einzuhalten (vgl. insbesondere Durchführungsverordnung (EU) 2018/99 der Kommission vom 22. Januar 2018 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) 2015/2378 in Bezug auf die Form und die Bedingungen für die Übermittlung der jährlichen Bewertung der Wirksamkeit des automatischen Informationsaustauschs und der Liste statistischer Angaben, die die Mitgliedstaaten zur Bewertung der Richtlinie 2011/16/EU des Rates vorlegen müssen).

Daneben wird mit Absatz 1 Nummer 2 die bislang im EUAHiG nicht geregelte bilaterale Rückmeldung (sogenanntes „Annual Bilateral Feedback“) an die anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union zum automatischen Informationsaustausch ermöglicht und dadurch Artikel 14 Absatz 2 der Amtshilferichtlinie umgesetzt.

Die Erfassung der nach Absatz 1 zu übermittelnden Informationen quantitativer und qualitativer Art erfordert die Mitwirkung der Landesfinanzbehörden. Absatz 2 bestimmt im Hinblick darauf, dass die Einzelheiten dieses Zusammenwirkens von Bund und Ländern einvernehmlich bestimmt werden.

Zu Artikel 5 (Inkrafttreten)

Artikel 5 bestimmt, dass das Gesetz am Tag nach seiner Verkündung in Kraft tritt.