

**Die Anwendung der Vorschriften über die Pflicht zur
Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen
in der Praxis**

D i p l o m a r b e i t

an der Fachhochschule der Sächsischen Verwaltung Meißen

Fachbereich Steuerverwaltung

vorgelegt von

Leon Ulbrich

aus Dresden

Meißen, 12. April 2021

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	IV
1 Einleitung	1
2 Tatbestandsmerkmale §§ 138d ff. AO	3
2.1 Zeitliche Voraussetzungen	3
2.2 Sachliche Voraussetzungen	5
2.2.1 Betroffene Steuerarten	5
2.2.2 Grenzüberschreitung	6
2.2.3 Gestaltungen	8
2.2.3.1 Abhängige Kennzeichen (§ 138e Abs. 1 AO)	10
2.2.3.1.1 Stufe 1: Kennzeichen	10
2.2.3.1.2 Stufe 2: steuerlicher Vorteil	18
2.2.3.1.3 Stufe 3: Hauptvorteil	19
2.2.3.2 Unabhängige Kennzeichen (§ 138e Abs. 2 AO)	21
2.3 Persönliche Voraussetzungen	28
2.3.1 Intermediäre	28
2.3.2 Nutzer	30
3 Mitteilungspflichten, Umsetzung in der Praxis	31
3.1 Mitteilungspflichtiger	31
3.1.1 Pflicht des Intermediärs	31
3.1.2 Subsidiäre Pflicht des Nutzers	32
3.1.3 Mitteilungskonkurrenzen	35
3.2 Inhalt der Mitteilung	38
3.3 Übermittlungsfrist	40
3.4 Verfahren	42
3.4.1 Übermittlung der Daten an das BZSt	42
3.4.2 Bearbeitung durch das BZSt	43
3.4.3 Angabe in der Steuererklärung	45
3.4.4 Informationspflichten des Intermediärs	47
4 Verfassungsmäßigkeit	48
4.1 Aufwand / Nutzen	48
4.2 Bagatellgrenze	52
4.3 Einschränkung der Berufsfreiheit	53
4.4 Bestimmtheitsgrundsatz, Normenklarheit	57
4.5 Nemo-tenetur-Grundsatz	59
5 Fazit	60
Verzeichnis der Anhänge	VI
Anhang 1	VII
Anhang 2	VIII
Anhang 3	IX

Anhang 4	X
Anhang 5	XI
Rechtsquellenverzeichnis	XII
Literaturverzeichnis.....	XIV
Rechtssprechungsverzeichnis.....	XVII
Eidesstattliche Versicherung.....	XVIII

Abkürzungsverzeichnis

ABl.	Amtsblatt
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AO	Abgabenordnung
BB	Betriebs-Berater (Fachzeitschrift)
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
Ber.	Berichtigt
BFH	Bundesfinanzhof
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BHO	Bundeshaushaltsordnung
BMF	Bundesfinanzministerium
BRAO	Bundesrechtsanwaltsordnung
BStBl.	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen Bundesverfassungsgericht
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern
CRS	Common Reporting Standard
DAC	Änderung der Directive on Administrative Cooperation in the Field of Taxation
DB	Der Betrieb (Fachzeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DSGVO	Datenschutz-Grundverordnung
DStR	Deutsches Steuerrecht (Fachzeitschrift)
EBIT	Earnings before Interest and Taxes (Gewinn vor Zinsen und Steuern)
ELMA	Electronic Management
ErbStB	Der Erbschaft-Steuerberater (Fachzeitschrift)
EStG	Einkommensteuergesetz

EUAHiG	EU - Amtshilfegesetz
FKAustG	Finanzkontenaustauschgesetz
FR	Finanzrundschau (Fachzeitschrift)
FVG	Finanzverwaltungsgesetz
HS	Halbsatz
KStG	Körperschaftssteuergesetz
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe (Fachzeitschrift)
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
G 20	Gruppe der Zwanzig
RVG	Rechtsanwaltsvergütungsgesetz
Rz.	Randziffer
StBerG	Steuerberatungsgesetz
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Fachzeitschrift)
WPO	Wirtschaftsprüferordnung

1 Einleitung

In der jüngeren Vergangenheit nahmen weltweit die Nutzung von Steuerschlupflöchern und die Anwendung von Steuersparmodellen erheblich zu. Schätzungen zu Folge entgehen den jeweiligen Staaten weltweit Steuern im dreistelligen Milliardenbereich (bis zu 600 Milliarden €); europaweit (in der Europäischen Union) evaluiert man die Verluste im mittleren zweistelligen Milliardenbereich (50 - 70 Milliarden €).¹ Ursächlich dafür sind die in den jeweiligen Ländern geltenden unterschiedlichen Steuerrechtsordnungen, welche sich u. a. Steuerberater zunutze machen, um hohe Mengen an Steuern zu vermeiden.

Zur Bekämpfung dieser Steuergestaltungsmodelle entwickelte auf europäischer Ebene ein gemeinsames Projekt der OECD und G 20 (das sog. BEPS-Projekt) einen 15 Punkte Plan gegen die aggressiven Steuergestaltungen. Basierend auf Punkt zwölf des ausgearbeiteten Planes, welcher eine allgemeine Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen vorsieht, beschlossen die Mitgliedsstaaten der Europäischen Union am 25. Mai 2018 die Richtlinie 2018/822/EU zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden Informationsaustausches im Bereich grenzüberschreitender Steuergestaltungen (sog. DAC 6). Diese sah eine Umsetzung der Vorgaben in nationales Recht der einzelnen Mitgliedsstaaten bis zum 31. Dezember 2019 vor. Durch Einführung der § 138d – g AO auf Grund des Gesetzes vom 21. Dezember 2019 zur Einführung einer nationalen Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Sachverhalte erfolgte die Umsetzung der Richtlinie der Europäischen Union in der deutschen Rechtsordnung. Sie sieht eine umfassende Mitteilungspflicht für sog. Intermediäre und Nutzer bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen vor.

Grundlage zur Gesetzgebung sowie für die Vorgabe nationaler Regelungen in Form der Richtlinie durch die EU, ist die Kompetenz der „richtlinienbasierten Rechtsangleichung“ im Bereich der direkten Steuern.² Die damit verbundene zu erfüllende Voraussetzung, dass die erlassenen Vorschriften sich unmittelbar auf das Funktionieren des Binnenmarktes auswirken müssen, besteht darin, dass die Rechtsgrundlagen die Anwendung der grenzüberschreitenden Gestaltungen einheitlich in den EU-Ländern verhindern und somit zur Verbesserung (u. a. Steuergerechtigkeit, Wettbewerbsgleichheit) des Binnenmarktes führen.³

¹ Vgl. Fachbereich WD 4 Haushalt und Finanzen des deutschen Bundestages, Ausarbeitung WD 4 – 3000 – 032/18, S. 17 – 19.

² Vgl. § 115 AEUV.

³ Vgl. Richtlinie (EU) 2018/822 v. 25.05.2018, ABl. EU 2018 L 139/4 Abs. 19 v. 05.06.2018.

Daraus ergab sich die Pflicht des deutschen Gesetzgebers, eigene Rechtsvorschriften zur Umsetzung der Richtlinie zu erlassen. Die Einzelheiten der Vorschriften werden dabei den Mitgliedsstaaten überlassen, wobei im Bereich der richtlinienbasierten Rechtsangleichung fast kein Raum für Abweichungen besteht.⁴

Ziel des Gesetzgebers (auf europäischer - sowie Bundesebene) war es einerseits den Finanzbehörden Informationen über die einzelnen Gestaltungen zu verschaffen und sie damit in die Lage zu versetzen, frühzeitig gegen diese Steuermodelle vorzugehen (rechtspolitische Funktion). Andererseits sollen die erlangten Informationen den Finanzbehörden im Veranlagungsverfahren Hinweise auf mögliche Gestaltungen geben, wonach die Behörden weitere Maßnahmen veranlassen könnten (veranlagungsbegleitende Funktion). Zu diesen Zielen kommt hinzu, dass eine Mitteilungspflicht eventuell schon im Vorhinein einzelne Handelnde von einer Steuergestaltung abhalten kann und somit die Mehrheit der vorgenommenen Modelle verhindert wird (abschreckende Funktion).⁵

Um diese Ziele zu erreichen, erließ der Gesetzgeber das Gesetz zur Mitteilungspflicht der grenzüberschreitenden Steuergestaltungen § 138d ff. AO (Umfang 11 DIN A4-Blätter) mit der dazugehörigen Gesetzesbegründung (Umfang 62 DIN A4-Blätter) sowie Entwürfe von BMF – Schreiben jeweils am 2. März 2020 und 14. Juli 2020 (Umfang 55 und 72 DIN A4-Blätter). An dem Umfang der jeweiligen Akte lässt sich leicht erkennen, welche Schwierigkeiten dem Gesetzgeber gegenüberstehen, gleichermaßen die EU-Richtlinie richtlinienkonform umzusetzen und möglichst alle Steuersparmodelle mit einzelnen Rechtsbegriffen zu erfassen.

Um dieses Problem zu bewältigen, behalf sich der Gesetzgeber mit umfangreichen sowie unbestimmten Rechtsbestimmungen.⁶

Im Hinblick auf eine praxisnahe Anwendung folgen daraus Bedenken gegenüber der Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes hinsichtlich des Bestimmtheitsgrundsatzes, der Berufsfreiheit sowie der Verhältnismäßigkeit.

Im Folgenden werden die einzelnen Vorschriften der Mitteilungspflicht im Hinblick auf eine praxisnahe und verfassungsgemäße Anwendung genauer beleuchtet und diskutiert.

⁴ Vgl. Tipke/Lang, Steuerrecht, Europäisches Steuerrecht, Rz. 4.30.

⁵ Vgl. BMF, Entwurf v. 14.07.2020, Rz. 3 und von Bredow/Gibis, BB 2019, S. 1303.

⁶ Vgl. Klein/Rätke, AO, § 138d Rz. 15.

2 Tatbestandsmerkmale §§ 138d ff. AO

Mitteilungspflichtig wird ein Intermediär bzw. ein Nutzer, wenn er den sachlichen Tatbestand gemäß § 138d Abs. 2 AO erfüllt. Zudem muss er die persönlichen Voraussetzungen gemäß § 138d Abs. 1 AO (Intermediär) bzw. § 138d Abs. 5 AO (Nutzer) erfüllen.

2.1 Zeitliche Voraussetzungen

Das Gesetz zur Mitteilungspflicht grenzüberschreitender Steuergestaltungen sieht den Beginn der Anwendung der Vorschriften ab dem 1. Juli 2020 vor. Dabei sind ab dem 1. Juli 2020 alle Sachverhalte anzeigepflichtig, wobei der erste Schritt der Gestaltung nach dem 24. Juni 2018 umgesetzt wurde.⁷ Auf europäischer Ebene wurde u. a. eine Verschiebung des Anwendungszeitpunktes mit Hinblick auf die Auswirkungen der Covid19 – Pandemie diskutiert. Schlussendlich folgte durch die EU lediglich eine Richtlinie zur Verschiebung der Anzeigefrist grenzüberschreitender Steuergestaltungen um sechs Monate. Der Anwendungszeitpunkt bleibt hiervon vollständig unberührt.⁸

Das BMF bestimmt näher, dass bei verwirklichten Sachverhalten vor dem 25. Juni 2018 nur eine Mitteilungspflicht entsteht, soweit eine eingetretene Änderung nach dem maßgebenden Stichtag alleine die Voraussetzungen einer grenzüberschreitenden Gestaltung erfüllt.⁹

Die sogenannte Rückwirkung auf den 25. Juni 2018 entfaltet in der Literatur ein hohes Kritikpotential. Denn somit wird der Intermediär bzw. der Nutzer verpflichtet, alle in der Vergangenheit (bis zum 25. Juni 2018) erfolgten Prozesse auf eine Gestaltung zu überprüfen. Dabei stellt das Gesetz auch lediglich auf die begonnene Umsetzung der Steuergestaltung ab. Folglich sind auch alle Sachverhalte anzeigepflichtig, wobei die Gestaltung schon vor dem Stichtag bereitgestellt, aber erst nach dem 24. Juni umgesetzt wurde.¹⁰ Diese Regelung scheint in der Praxis für vorallem die Intermediäre unzumutbar und begründe einen zu hohen, unverhältnismäßigen Aufwand.¹¹ Im Gegensatz dazu wird die zu Mehrmeldungen führende rückwirkende Mitteilungspflicht einen höheren Informationsgewinn über grenzüberschreitende Steuergestaltungen für die Behörden zur Folge haben.

⁷ Vgl. § 33 Abs. 2 EGAO.

⁸ Vgl. Richtlinie (EU) 2020/876 v. 24.06.2020, ABI. EU 2020 L 204 v. 26.06.2020, S. 46 – 48 und Hannig, PricewaterhouseCoopers Blog vom 08.07.2020.

⁹ Vgl. BMF, Entwurf v. 14.07.2020, Rz. 43.

¹⁰ Vgl. von Brocke/Nonnenmacher/Przybilka, NWB 2021, Rz. 117.

¹¹ Vgl. von Bredow/Gibis, BB 2019, S. 1308.

Zudem scheint es fraglich, ob überhaupt eine Rückwirkung des Gesetzes rechtlich möglich ist. Da die Vorschriften den Intermediär bzw. Nutzer u. a. mit einem höheren Aufwand beanspruchen, liegt ein belastendes Gesetz vor. Das Gesetz wird als echt rückwirkend eingestuft, sofern man auf das, vor Veröffentlichung des deutschen Gesetzes liegende, die Anzeigepflicht auslösende Merkmal, abziele.¹² Die echte Rückwirkung ist im Steuerrecht grundsätzlich verboten. Eine Ausnahme besteht jedoch zum Beispiel, wenn der Steuerpflichtige schon bereits im Zeitpunkt, auf den die Rückwirkung erfolgt, mit der Gesetzes- bzw. Richtlinienänderung rechnen musste.¹³

Dagegen wird argumentiert, dass diese Vorhersehbarkeit aber nicht ausreiche, da lediglich die Rückbeziehung auf den Bundestagsbeschluss maßgeblich sei. Ebenfalls seien keine anderen Gründe sowie ein Eilbedürfnis für eine Rückwirkung erkennbar.¹⁴ Dennoch kann man, vorallem im Hinblick auf die bisher geschätzten staatlichen Verluste durch Steuergestaltungen, als Grund für eine Rückwirkung die Verhinderung der Steuerersparnisse anbringen. Trotz der eintretenden Mehrmeldungen, ist der dadurch entstehende höhere Kenntnisstand der Finanzbehörden nicht von untergeordneter Bedeutung.

Letztendlich bringen *von Brocke, Nonnenmacher und Przybilka* an, dass eine solche Rückwirkung nur bestehen kann, da sie der Untersuchung des deutschen Maßstabes (aufgrund der Entstehung auf europäischer Ebene) und somit dem Bundesverfassungsgericht entzogen ist. Auf Seiten des Europäischen Gerichtshofes werde eine solche Rückwirkung weniger streng gehandhabt.¹⁵

Für den nationalen Gesetzgeber blieb in der zeitlichen Regelung demgegenüber ein geringer Spielraum. Die EU-Richtlinie setzte die Rückwirkung mit der zu verpflichteten Umsetzung in nationales Recht fest.¹⁶ Aufgrund des Grundsatzes der „richtlinienbasierten Rechtsangleichung“ im Bereich der direkten Steuern, konnte (ob gewollt oder nicht) keine erheblich abweichende Regelung geschaffen werden.¹⁷ Folglich wird die Regelung zu Mehrmeldungen führen und den Finanzbehörden ein größeres Spektrum an Informationen bieten.

¹² Vgl. Hey, FR 2018, S. 638.

¹³ Vgl. Schwarz/Pahlke, AO/FGO, § 4 AO, Rz. 83, 84.

¹⁴ Vgl. Hey, FR 2018, S. 638.

¹⁵ Vgl. von Brocke/Nonnenmacher/Przybilka, NWB 2021, Rz. 112.

¹⁶ Vgl. Richtlinie (EU) 2018/822 v. 25.05.2018, ABI. EU 2018 L 139/8 Art. 8ab Abs. 12 v. 05.06.2018.

¹⁷ Vgl. Tipke/Lang, Steuerrecht, Europäisches Steuerrecht, Rz. 4.30, 4.31.

2.2 Sachliche Voraussetzungen

Sachlich mitteilungspflichtig ist jede Gestaltung, die sich (1.) auf Steuern bezieht, auf die das EUAHiG Anwendung findet, (2.) die entweder mehr als einen Mitgliedsstaat der EU oder einen Mitgliedsstaat und einen Drittstaat betrifft und (3.) ein Kennzeichen i. S. d. § 138e AO als Indiz einer Gestaltung erfüllt.¹⁸ Dabei ergibt sich die Erfüllung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung einerseits aus § 138d Abs. 2 S. 1 AO sowie weiteren Merkmalen, die sich aus § 138d Abs. 3 und 4 AO und § 138e AO ergeben. Diese Art der Gesetzestechnik mit mehreren Weiterverweisungen wird als „unverständlich und für den Gesetzesanwender kaum beherrschbar“ angesehen.¹⁹

2.2.1 Betroffene Steuerarten

Gemäß § 138d Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO muss eine mitteilungspflichtige Gestaltung eine oder mehrere Steuern zum Gegenstand haben, auf die das EUAHiG Anwendung findet.

Dies umfasst alle Steuern, welche von oder für einen Mitgliedsstaat der Europäischen Union erhoben werden.²⁰ Daraus folgt, dass die Mitteilungspflicht nicht nur auf Steuern Wirkung entfaltet, die in den Anwendungsbereich der Abgabenordnung fallen, sondern sich auch auf Steuern der anderen Mitgliedsstaaten bezieht, soweit diese in den Anwendungsbereich des EUAHiG fallen.²¹

Erfasst werden für die Mitteilungspflicht nur direkte Steuern wie die Einkommen-, Körperschafts-, Gewerbe- oder die Grundsteuer. Ein Ausschluss sieht § 1 Abs. 2 EUAHiG für die Umsatzsteuer, die Einfuhrumsatzsteuer sowie für Zölle vor.

Hintergrund des Ausschlusses der indirekten Steuern ist die Zielsetzung der EU-Richtlinie zur Mitteilungspflicht, wobei die europaweit einheitliche Offenlegung grenzüberschreitender Steuergestaltungen sowie der unter den Mitgliedsstaaten schnelle Informationsaustausch im Vordergrund steht.²² Diese einheitliche Regelung besteht z. B. im Bereich der Umsatzsteuer bereits über die Zusammenarbeitsverordnung der EU, wonach der europaweite Informationsaustausch zwischen den Behörden sowie die Kontrolle grenzüberschreitender Umsätze erfolgen.²³

¹⁸ § 138d Abs. 2 AO.

¹⁹ Vgl. Klein/Rätke, AO, § 138d Rz. 21.

²⁰ Vgl. § 1 Abs. 1 S. 2 EUAHiG.

²¹ Dies klarstellend BMF, Entwurf v. 14.07.2020, Rz. 8 sowie von Brocke/Nonnenmacher/Przybilka, NWB 2021, Rz. 147.

²² Vgl. Baum, NWB 2019, S. 3070.

²³ Vgl. Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates v. 07.10.2010, ABI. L 268 vom 12.10.2010, S. 1.

2.2.2 Grenzüberschreitung

Weiteres Tatbestandsmerkmal ist der grenzüberschreitende Bezug i. S. d. § 138d Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO.

Danach müssen von der Steuergestaltung mehr als ein EU-Mitgliedsstaat oder ein EU-Mitgliedsstaat und mindestens ein Drittstaat betroffen sein (dabei kommt es nicht darauf an, ob Deutschland betroffen ist). Das verpflichtende Vorhandensein mindestens zwei unterschiedlicher Staaten ergibt sich bereits aus dem Wortlaut der „Grenzüberschreitung“, wonach von einem Staat die Grenze in einen anderen Staat überschritten werden muss. Betroffen sein meint nach Auffassung des BMF's die Ansässigkeit oder den Ort der Tätigkeit der Beteiligten.²⁴ Hingegen dieser Definition, ist nach *Brandis* ein „betroffen sein“ vorhanden, wenn die Gestaltung für einen Steuertatbestand „relevant“ sei.²⁵ Dabei würde man eher darauf blicken, in welchen Staaten die steuerlichen Auswirkungen der Gestaltungen liegen. Da sich aus dem weitgefassten Begriff der „Relevanz“ auch weitere Anknüpfungspunkte ergeben könnten, scheint die abweichende Definition in der Praxisanwendung ohne weitreichende Folgen.

Zusätzlich fordert die Grenzüberschreitung einen der Tatbestände aus § 138d Abs. 2 S. 1 Nr. 2 a) – e) AO.²⁶ Notwendig ist, dass die an der Gestaltung Beteiligten in unterschiedlichen Steuerhoheitsgebieten ansässig sind (Buchstabe a) oder mindestens ein Beteiligter in mehreren Staaten ansässig ist (Buchstabe b). Die Ansässigkeit richtet sich dabei bei natürlichen Personen nach dem Wohnort (§ 8 AO) oder dem gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) sowie bei juristischen Personen nach dem Ort der Geschäftsleitung (§ 10 AO) oder dem Sitz (§ 11 AO).²⁷ Zudem genügt es, soweit der Ort einer Betriebsstätte sich in einem anderen als dem Ansässigkeitsstaat befindet und die Steuergestaltung mindestens einen Teil der Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte darstellt (Buchstabe c); wird abweichend vom Ansässigkeitsstaat in einem anderen Staat lediglich eine Geschäftstätigkeit ausgeführt, führt dies nur zu einer Mitteilungspflicht, soweit diese Tätigkeit „erheblich“ ist (Buchstabe d). Erheblich sei die Tätigkeit, soweit sie eine steuerliche Auswirkung begründet.²⁸ Darunter müsste man dem Wortlaut nach eine Abweichung der sich ergebenden Steuerlast zu einer Steuerschuld ohne einer Gestaltung annehmen.

²⁴ folgt aus BMF, Entwurf v. 14.07.2020, Rz. 31 S. 2, unterstützend S. 3 „Hierzu mindestens ... vorliegen“.

²⁵ Vgl. Tipke/Kruse/Brandis, AO/FGO, § 138d AO, Rz. 11.

²⁶ Siehe Anhang 1 als Übersicht der möglichen Grenzüberschreitungen.

²⁷ Vgl. Glahe/Bossmann, DB 2020, S. 2040.

²⁸ Vgl. BT-Drucksache 19/14685, Gesetzesbegründung zu § 138d Abs. 2 AO (S. 28).

Außerdem müsse die Tätigkeit „relevant“ sein, d.h. einen konkreten steuerlichen Bezug zur Gestaltung aufweisen.²⁹ Schließlich ist ein grenzüberschreitender Bezug ebenfalls erfüllt, sofern die Gestaltung geeignet ist, Auswirkungen auf den automatischen Informationsaustausch oder die Identifizierung des wirtschaftlichen Eigentümers zu haben (Buchstabe e); dies bezieht sich vor allem auf die Kennzeichen nach § 138e Abs. 2 Nr. 2 und 3 AO.

Unter den in der Vorschrift nicht definierten Begriff des Beteiligten fallen hauptsächlich der Nutzer sowie der Intermediär, also Personen die hauptsächlich in die Beziehungen der Gestaltung einbezogen sind.³⁰ An welcher genauen Stelle eine Grenze der Beteiligung gezogen wird, ergibt sich nicht. Die Finanzverwaltung weitet den Begriff sogar auf nahestehende Personen sowie Vertragspartner aus (so weit diese aktiv eingebunden sind).³¹ Daher scheint der Begriff des Beteiligten ein weites Verständnis zu umfassen. Ausnahmsweise wird der Intermediär gemäß § 138d Abs. 7 AO nicht als Beteiligter angesehen, soweit er ausschließlich die Tätigkeiten nach § 138d Abs. 1 AO (siehe unter Gliederungspunkt 2.3.1) ausübt. Folglich müssen nur im Inland ansässige Beteiligte keine Mitteilungspflichten erfüllen, auch wenn der Intermediär in einem anderen Staat ansässig / tätig ist.

Das Gesetz zur Mitteilungspflicht der grenzüberschreitenden Steuergestaltung bezieht sich explizit auf den Begriff der Grenzüberschreitung. Ausdrücklich nicht vorgesehen, ist aktuell eine Mitteilungspflicht für nationale Steuergestaltungen, wobei dieser Vorschlag allerdings im Referentenentwurf vom 30. Januar 2019 bereits enthalten war.³² Der Gesetzgeber reagierte mit dem Absehen von der nationalen Mitteilungspflicht auf eine erhebliche Kritik in Bezug auf die Verfassungs- sowie Verhältnismäßigkeit des Gesetzes. Dabei ging es einerseits darum, dass eine nationale Anzeigepflicht nicht erforderlich sei, da aufgrund eines nicht gegebenen Informationsdefizites (im Vergleich zur Grenzüberschreitung) lediglich geringe Anwendungsfälle in der Praxis vorhanden sind.³³ Andererseits sei es unverhältnismäßig zu dem zu erwartenden Aufwand der grenzüberschreitenden Mitteilungspflicht noch einen zusätzlichen Aufwand für nationale Mitteilungspflichten einzuführen.³⁴ Daher scheint es vorerst zweckmäßig, die Umsetzung der DAC 6 in der Praxis abzuwarten und anschließend eventuelle Neuüberlegungen anzustellen.

²⁹ Siehe Beispiel in Anhang 2.

³⁰ Vgl. Tipke/Kruse/Brandis, AO/FGO, § 138d AO, Rz. 11.

³¹ Vgl. BMF, Entwurf v. 14.07.2020, Rz. 32.

³² Vgl. Welzer/Dombrowski, FR 2019, S. 367.

³³ Vgl. BT-Drucksache 19/15887, Entschließungsantrag der FDP vom 11.12.2019 (S. 2).

³⁴ Vgl. Hey, FR 2018, S. 637.

2.2.3 Gestaltungen

Finale sachliche Voraussetzung der Mitteilungspflicht ist eine Gestaltung, die eines der Kennzeichen nach § 138e Abs. 1 bzw. Abs. 2 AO erfüllt. Dabei ergibt sich aus der Gesetzesstruktur, dass zuallererst eine „Gestaltung“ vorliegen muss.³⁵ Da der Begriff der Gestaltung lediglich den Prozess der Handlung beschreibt, bedient sich der Gesetzgeber sog. Kennzeichen um inhaltlich das größtmögliche Spektrum an Steuergestaltungen zu erfassen. Bei diesen Kennzeichen handelt es sich um Merkmale, die auf ein mögliches Risiko der Steuervermeidung hindeuten.³⁶ Sie haben daher eine indizielle Wirkung für eine Steuergestaltung.

Der Begriff der Gestaltung wird weder in der EU-Richtlinie, noch im Gesetzestext definiert. Die Gesetzesbegründung geht von einem „bewussten, das Geschehen mit steuerlicher Bedeutung veränderten Schaffensprozess durch Transaktionen, Handlungen o. ä.“ aus.³⁷

Dieses weite Verständnis des Begriffs lässt darauf schließen, dass nahezu jede auftretende Gestaltungsberatung eines Steuerberaters / Wirtschaftsprüfers erfasst werden soll.³⁸ Stöber führt an, dass diese ungenaue, „wenig erhellende“ Bezeichnung zu einer großen Rechtsunsicherheit führe, da die Definition keinen Aufschluss bringe, ob von einer Gestaltung lediglich modellhafte Konstruktionen oder auch einfache Gesetzesanwendungen erfasst werden.³⁹

Eingeschränkt wird der Begriff auf eine aktive bzw. bewusste Herbeiführung einer bestimmten Situation.⁴⁰ Daraus lässt sich schließen, dass ein bloßes Unterlassen, z. B. das Abwarten einer gesetzlichen Frist nicht zu einer Mitteilungspflicht führen wird. Beispielhaft für die Gestaltung wird die Zuordnung oder die Übertragung von Einkünften auf einen anderen Rechtsträger bzw. die Anpassung von vertraglichen Bedingungen unter Nichtbeachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes angesehen.⁴¹ Diese Einschränkungen sind sehr zu begrüßen, damit der Intermediär eine genaue Vorstellung haben kann, welche Vorgänge er auf eine Mitteilungspflicht überprüfen muss und so eine (wenn auch geringe) Verminderung seines Aufwandes erfolgt.

³⁵ Folgt aus § 138d Abs. 2 S. 1 AO.

³⁶ Vgl. Ditz/Engelen, DStR 2019, S. 354.

³⁷ BT-Drucksache 19/14685, Gesetzesbegründung zu § 138d Abs. 1 AO (S. 28).

³⁸ Vgl. Guerra, ErbStB 2020, S. 48.

³⁹ Vgl. Stöber, BB 2020, S. 984.

⁴⁰ Vgl. von Brocke/Nonnenmacher/Przybilka, NWB 2021, Rz. 159.

⁴¹ Vgl. BMF, Entwurf v. 14.07.2020, Rz. 10.

Problematisch erscheint der Umstand, dass sowohl unbekannte als auch dem Fiskus bereits bekannte Steuergestaltungen mitteilungs­pflichtig sind (dazu keine Aussagen des Gesetzgebers sowie der Finanzverwaltung). Ziel des Gesetzes ist es, den Finanzbehörden Informationen zu potentiellen Steuergestaltungen so früh wie möglich zur Verfügung zu stellen, um damit eventuelle Gesetzeslücken zu schließen. Eine Mitteilung von bereits bekannten Gestaltungen führe dem hingegen nicht zu einer Schließung von Gesetzeslücken,⁴² sondern nur zu einer Abwälzung der Arbeit von den Finanzbehörden auf die Intermediäre. Der dadurch entstehende Mehraufwand für die Berater ist als unverhältnismäßig anzusehen, da die Informationen den Finanzbehörden bereits frei zugänglich zur Verfügung stehen und nicht noch (doppelt) durch die Intermediäre gemeldet werden müssen. Beispielhaft wird angeführt, dass eine Anzeigepflicht für etwaige in steuerlichen Zeitschriften diskutierten Gestaltungen „überschießend“ sei, da eine Überlastung der Intermediäre ohne Erkenntnisgewinnung für die Finanzverwaltung erwartet wird.⁴³ Es scheint fraglich, welche Argumente für eine Anzeigepflicht bekannter Steuergestaltungen sprechen, vorallem unter dem Gesichtspunkt, ob überhaupt alle Meldungen durch die Finanzbehörden ausgewertet werden können.

Darüber hinaus erfolgt keine Abgrenzung einer legalen gegenüber einer illegalen Steuergestaltung, also eine Unterscheidung zwischen gesetzlich zugelassenen und gesetzlich verbotenen, gegen die materielle Rechtsordnung verstoßenden Gestaltungsmodellen. Der gesetzlich vorgesehene Steuervorteil dürfe nach *von Bredow* nicht unter eine Anzeigepflicht fallen, da dadurch kein „Mehrwert“ der Mitteilungspflicht erreicht werde.⁴⁴ Dagegen ist zu argumentieren, dass es genau der Sinn bzw. das Ziel des Gesetzes ist, u. a. legale, aber nicht vom Gesetzgeber gewünschte Steuergestaltungen zu erkennen und ggf. durch Maßnahmen zu verhindern. Somit sollen die aufgrund der europaweit unterschiedlichen Steuerrechtsordnungen möglichen Steuergestaltungsmodelle, welche gesetzlich vorgeschrieben, aber nicht beabsichtigt sind, unterbunden werden.

Zusätzlich zu dem Begriff der Gestaltung ist nun ein sog. Kennzeichen notwendig. Dies kann sich einerseits aus einem Kennzeichen nach § 138d Abs. 2 S. 1 Nr. 3 a) i. V. m. 138e Abs. 1 AO, wobei ein zusätzlicher Relevanztest erfüllt sein muss, oder aus einem Kennzeichen gemäß § 138d Abs. 2 S. 1 Nr. 3b) i. V. m. § 138e Abs. 2 AO ergeben.

⁴² Vgl. Guerra, ErbStB 2020, S. 50.

⁴³ Vgl. Welzer/Dombrowski, FR 2019, S. 368.

⁴⁴ Vgl. von Bredow/Gibis, BB 2019, S. 1303.

2.2.3.1 Abhängige Kennzeichen (§ 138e Abs. 1 AO)

Für die Erfüllung eines bedingten Kennzeichens ist ein dreistufiges Verfahren notwendig. Zuerst ist das Vorliegen eines Gestaltungsindizes i. S. d. § 138e Abs. 1 Nr. 1-3 AO zu untersuchen. Anschließend ist festzustellen, ob die Gestaltung einen steuerlichen Vorteil nach § 138d Abs. 3 AO zur Folge hat. Zuallerletzt muss dieser steuerliche Vorteil unter Berücksichtigung aller wesentlichen Umstände den Hauptvorteil des gesamten Gestaltungsprozesses darstellen.⁴⁵

2.2.3.1.1 Stufe 1: Kennzeichen

1. Vertraulichkeitsklausel

Das erste Kennzeichen nach § 138e Abs. 1 Nr. 1a) AO bestimmt den Fall einer sog. Vertraulichkeitsklausel, die es dem Nutzer verbietet, die Art und Weise der Erlangung des steuerlichen Vorteils im Rahmen der Gestaltung anderen Intermediären oder den Finanzbehörden mitzuteilen. Das Gesetz zielt durch die Alternativformulierung „oder“ darauf ab, dass schon bei einem Verbot der Offenlegung z. B. gegenüber den Finanzbehörden eine Mitteilungspflicht besteht, auch wenn kein Offenlegungsverbot gegenüber anderen Intermediären besteht. Ausnahmsweise besteht keine Mitteilungspflicht bei einem Offenlegungsverbot gegenüber anderen Intermediären, soweit diese für eine konkrete Steuergestaltung nicht mitteilungsspflichtig sind. Hintergrund ist, dass bei diesen Gestaltungen die Wahrung des Konkurrenzschutzes sowie der Geschäftsgeheimnisse im Vordergrund stehen.⁴⁶ Diese Eingrenzung ist, wie auch die Beschränkung auf nur vertragliche und nicht gesetzliche Vereinbarungen, im Hinblick auf den Erfüllungsaufwand der Intermediäre / Nutzer und der Vermeidung von übermäßigen Meldungen positiv zu sehen. Dagegen argumentieren *Ditz/Engelen*, dass eine, neben den allgemeinen Verschwiegenheitserklärungen speziell auf eine Steuergestaltung abgestimmte Vertraulichkeitsklausel, in der Praxis höchst selten vorkomme und daher keine Anwendung finden werde.⁴⁷ Folgt man dieser Auffassung, wäre der Gesetzesabschnitt nicht erforderlich und lediglich ein bloßer, nicht zweckmäßiger Lückenfüller des Gesetzes. Um die genaue Sinnhaftigkeit dieses Kennzeichens beurteilen zu können, hat in der Praxis eine Auswertung der ersten Mitteilungen im Hinblick auf einen Vergleich der prozentualen Häufigkeit des Kennzeichens der Vertraulichkeitsklausel mit den Werten anderer Kennzeichen zu erfolgen.

⁴⁵ Vgl. § 138d Abs. 2 S. 1 Nr. 3a) AO.

⁴⁶ Vgl. Klein/Rätke, AO, § 138e Rz. 21.

⁴⁷ Vgl. Ditz/Engelen, DStR 2019, S. 355.

2. Erfolgsabhängige Vergütung

Gemäß § 138e Abs. 1 Nr. 1b) AO führt ebenfalls eine erfolgsabhängige Vergütung, bezogen auf den steuerlichen Vorteil der Gestaltung, zu einer Mitteilungspflicht. Dabei führen Erfolgshonorare für Rechtsanwälte, Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer⁴⁸, welche grundsätzlich unzulässig sind, aber im Einzelfall unter besonders hohen Voraussetzungen Anwendung finden können sowie in Fällen, in denen sich lediglich der vergütungsabhängige Gegenstandswert aufgrund des steuerlichen Vorteils erhöht, nicht zu einer Mitteilungspflicht.⁴⁹ Dies ist positiv hervorzuheben, da dadurch nicht jede steuerlich, auf den Erfolg zielende Beratung, anzeigepflichtig wird, sondern nur diejenige echte Erfolgsvergütung, die eine zusätzliche Vergütung bei Eintritt einer Bedingung (mit Bezug auf den steuerlichen Vorteil) auslöst. Folglich werden durch diese Eingrenzungen mögliche Gestaltungen nicht anzeigepflichtig und mindern somit den Aufwand der Intermediäre erheblich. Fraglich ist auch hier, ob durch die Abgrenzungen eine unproblematische Anwendung in der Praxis möglich ist. *Brandis* hingegen sieht in diesen Erläuterungen „kaum handhabbare Abgrenzungsschwierigkeiten“, welche auch in der Praxis zu großen Schwierigkeiten führen werden.⁵⁰

3. Standardisierte Dokumentation / Struktur

Ein weiteres Kennzeichen verpflichtet Gestaltungen mit standardisierten Dokumentationen oder Strukturen, soweit diese Vorgänge keine individuelle Anpassung benötigen, zur Mitteilungspflicht.⁵¹ Dabei erfasst eine standardisierte Dokumentation Vertragswerke oder sonstige mandatsbezogene Vorlagen, die ohne wesentliche Anpassungen für eine Mehrzahl an Nutzern vorbereitet sind. Eine standardisierte Struktur liegt hingegen vor, wenn ein geplanter Zusammenhang inhaltlich so aufgebaut ist, dass sie in einer hohen Anzahl für weitere Sachverhalte ohne wesentlichen Änderungen in gleicher Weise eingesetzt werden kann.

Beispielhaft dafür ist das sog. Goldfinger-Modell, welches für mehrere Nutzer in gleicher Weise umgesetzt wird. Dabei werden durch die steuerlichen Berater auf immer gleichbleibende Strukturen zurückgegriffen, die für eine Vielzahl von Steuerpflichtigen anwendbar sind. Eine genaue Beschreibung des Modells ist dem Anhang 3 zu entnehmen.

⁴⁸ §§ 4a Abs. 1 RVG, 9a Abs. 1, 2 StBerG, 55a Abs. 1, 2 WPO.

⁴⁹ Vgl. BT-Drucksache 19/14685, Gesetzesbegründung zu § 138e Abs. 1 Nr. 1 AO (S. 32).

⁵⁰ Vgl. Tipke/Kruse/Brandis, AO/FGO, § 138e AO, Rz. 5.

⁵¹ Vgl. § 138e Abs. 1 Nr. 2 AO.

Die steuerliche Rechtmäßigkeit dieses Modells (in Bezug auf das ausländische Goldfinger-Modell) wurde für Fälle vor dem Jahr 2013 durch den BFH sowie durch das Finanzgericht Augsburg bestätigt. Demnach lagen bei der ausländischen Gesellschaft zutreffend gewerbliche Einkünfte vor und ein Gestaltungsmissbrauch sei nicht zu erkennen gewesen.⁵² Dies zeigt die große Problematik für den deutschen Staat, wobei durch einfache Strukturierungen (aus rein steuerlichen, ohne wirtschaftlichen oder personellen Erwägungen) Verluste geschaffen werden, die gesetzlich zugelassen, aber durch den Gesetzgeber nicht gewollt sind, aber dennoch durch die Gerichte anerkannt werden und einen großen Steuerschaden zur Folge haben. Ab dem Jahr 2013 wurde das Modell, durch die Neuregelung des § 32b Abs. 2 S. 1 Nr. 2 S. 2 Buchst. c) EStG für Wirtschaftsgüter, die nach dem 28. Februar 2013 angeschafft wurden (vgl. § 52 Abs. 33 S. 1 EStG), vollständig verhindert, da nach der neuen Regelung die Anschaffungskosten erst bei Zufluss des Veräußerungserlöses steuerlich berücksichtigt werden.

Vor dem Hintergrund des steuerlichen Vorteils sowie der Nichterfassung steuerlicher Standardvorgänge der Intermediäre, beschränkt die Finanzverwaltung den weiten Anwendungsbereich mit einer Nichterfassung von Vorgängen wie die formularmäßige Gründung von Gesellschaften oder die Vergabe von Darlehen.⁵³

Resultierend aus mehreren unbestimmten Rechtsbegriffen und des großen Auslegungsspielraumes entsteht ein hohes Diskussionspotential:

So umfasse bereits die Formulierung der „mandatsbezogenen Dokumente“ einen viel zu weiten Anwendungsbereich, welcher in der Praxis als „zu unspezifisch“ angesehen wird.⁵⁴ Zudem wird von einer Standardisierung gesprochen, wenn sie ohne wesentliche (d.h. die Gestaltung nicht mehr als „gleichartig erscheinen lassen“) Änderungen auf eine Vielzahl anderer Nutzer angewendet werden kann.⁵⁵ Dabei wird ein unbestimmter Begriff durch einen unbestimmten Begriff ersetzt, wobei fraglich sei, ob dies einen klaren Prüfungsmaßstab darstelle.⁵⁶ Denn somit wären, geschlussfolgert aus der hohen Unbestimmtheit des Kennzeichens, bei weiter Auslegung der Vorschrift auch Literaturveröffentlichungen zu Steuergestaltungsmodellen erfasst, was über den Zweck des Gesetzes hinausgehe.⁵⁷

⁵² Vgl. BFH, Urteil vom 19.01.2017 – IV R 50/14 –, BFHE 257, 35, BStBl. II 2017, S. 456 und Jung, Marcus in Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 13.01.2021 (S. 23).

⁵³ Vgl. BMF, Entwurf v. 14.07.2020, Rz. 130.

⁵⁴ Vgl. Deutscher Steuerberater Verband B. VI. vom 03.04.2020.

⁵⁵ Vgl. BMF, Entwurf v. 14.07.2020, Rz. 126.

⁵⁶ Dies verneinend Tipke/Kruse/Brandis, AO/FGO, § 138e AO, Rz. 7.

⁵⁷ Vgl. Welzer/Dombrowski, FR 2019, S. 366.

Verantwortlich für die Unklarheiten ist das Ziel des Gesetzgebers, so viel wie möglich an Informationen über diverse Gestaltungen zu erlangen, wobei fraglich bleibt, ob alle Mitteilungen überhaupt zu einem Handlungsbedarf der Finanzverwaltung führen und daher den Grundsatz der Zweckmäßigkeit erfüllen.

4. Erwerb von verlustbringenden Unternehmen

Mitteilungspflichtig ist ebenfalls das Kennzeichen des sog. Verlustmantels nach § 138e Abs. 1 Nr. 3a) AO, wonach unangemessene rechtliche Schritte unternommen werden, um ein verlustbringendes Unternehmen zu erwerben, die Haupttätigkeit zu beenden und die Verluste zu nutzen, um die eigene Steuerbelastung zu minimieren. Dieses Kennzeichen stellt die Spitze der unbestimmten Tatbestandsmerkmale dar:

Vorerst muss ein verlustbringendes Unternehmen erworben werden. Dabei erfolgt eine weite Auslegung dahingehend, dass alle Verluste aus der Vergangenheit, Gegenwart sowie Zukunft erfasst werden.⁵⁸ In der Praxis stellt diese Formulierung erhebliche Bewertungsprobleme hinsichtlich der zeitlichen Einordnung der zukünftigen Verluste (stille Lasten) dar. Die Ermittlung der stillen Lasten für eine ungewisse Zeit wird als „nicht leistbar“ eingestuft. Zudem scheint es unverständlich, wieso lediglich stille Lasten, aber stille Reserven keine Betrachtung finden.⁵⁹ Auch hier muss entgegen gehalten werden, dass es der Gesetzgeber versucht, den Anwendungsrahmen soweit wie möglich zu ziehen, um möglichst alle Gestaltungen zu erfassen; aber dennoch auf Kosten des Bestimmtheitsgrundsatzes.

Ebenfalls führt nicht der bloße Erwerb des Unternehmens zur Mitteilungspflicht; es ist zwingend eine Beendigung notwendig. Neben des Branchenwechsels wird in Anlehnung an § 16 Abs. 1, 3 EStG hauptsächlich die Betriebsveräußerung bzw. die Aufgabe der Tätigkeit unter diesen Tatbestand fallen.

Kritik besteht außerdem im Hinblick auf die „unangemessenen rechtlichen Schritte“, welche als künstliche Maßnahmen definiert werden, die ohne einen Steuervorteil nicht unternommen werden würden.⁶⁰ Dabei ist die Gestaltung mit einer angemessenen Maßnahme zu vergleichen, wobei unklar sei, was für eine Maßnahme dafür herangezogen werde.⁶¹ Fraglich sei ohnehin die Aufnahme dieser Passage, da der Steuervorteil bereits im Rahmen des Relevanztests angelegt ist.⁶²

⁵⁸ Vgl. BMF, Entwurf v. 14.07.2020, Rz. 134.

⁵⁹ Vgl. Deutscher Steuerberater Verband B. IX. vom 03.04.2020.

⁶⁰ Vgl. BMF, Entwurf v. 14.07.2020, Rz. 140.

⁶¹ Vgl. Deutscher Steuerberater Verband B. X. vom 03.04.2020.

⁶² Vgl. Ditz/Engelen, DStR 2019, S. 355.

Für die Anwendung in der Praxis wäre es für die Intermediäre sowie für die Finanzverwaltung wünschenswerter, wenn die einzelnen Voraussetzungen keine Unklarheiten bzw. den erheblichen Auslegungsspielraum begrenzen würden, um mögliche Rechtsstreite bzw. utopische Mehrmeldungen zu verhindern und somit erheblichen Aufwand zu minimieren.

5. Umwandlung in nicht oder niedrig besteuerte Einnahmen

Ein weiteres Kennzeichen ist eine Steuergestaltung in Form einer Umwandlung von Einkünften in Schenkungen, Vermögen oder andere nicht oder niedriger besteuerte Einnahmen bzw. nicht steuerbare Einkünfte.⁶³ Kritikpunkte sind auch hier vorzufinden; diese ergeben sich aber nicht direkt aus dem Gesetzestext, sondern aus der dazugehörigen Gesetzesbegründung, wo es sinngemäß heißt: Keine Mitteilungspflicht besteht, soweit der steuerliche Vorteil im Gesetz vorgesehen ist. Ob dies vorliegt, ergibt sich im jeweiligen Einzelfall unter Berücksichtigung aller Umstände und vorrangig aus der Teleologie des Gesetzes. Dabei sind nicht nur die steuerlichen Vorteile der deutschen, sondern auch die Steuervorteile der Rechtsordnungen anderer Mitgliedsstaaten der EU heranzuziehen.⁶⁴ Soweit man auf dem ersten Blick nach dem Gesetz von einer relativ klaren Regelung ausgehen konnte, fällt die Gesetzesbegründung in einen großen Auslegungsspielraum zurück.

Zudem ist es für die Intermediäre bzw. Nutzer nun bedeutsam, neben den gesetzlichen Grundlagen, auch die jeweiligen Intentionen des Gesetzgebers zu kennen. Da auch eine rein im Inland stattfindende Umwandlung mit steuerlichen Auswirkungen im Ausland mitteilungsspflichtig ist, hat der steuerliche Berater zusätzlich das ausländische Steuerrecht bis in das letzte Detail zu beherrschen. Damit verlange das Gesetz Unmögliches und dürfe auf keinen Fall für die Berater vorausgesetzt werden.⁶⁵

Der damit im Zusammenhang stehende Aufwand erscheint nicht verhältnismäßig. Zur Veranschaulichung des Kennzeichens wird auf den Anhang 4 dieser Diplomarbeit verwiesen.

6. Zirkuläre Transaktionen

Ebenfalls mitteilungsspflichtig sind Kennzeichen mit sog. zirkulären Transaktionen.

⁶³ Vgl. § 138e Abs. 1 Nr. 3b) AO.

⁶⁴ Vgl. BT-Drucksache 19/14685, Gesetzesbegründung zu § 138e Abs. 1 Nr. 3 AO (S. 34).

⁶⁵ Vgl. BStBK/WPK/BRAB B) 2. vom 06.11.2020 (S. 9).

Gemäß § 138e Abs. 1 Nr. 3c) AO handelt es sich dabei um Gestaltungen, die zum Gegenstand haben, dass Transaktionen (Übertragungen von Gütern oder Rechten) mit zwischengeschalteten Unternehmen oder Transaktionen, die sich gegenseitig aufheben, zu zirkulären Vermögensverschiebungen führen.

Dabei ergibt sich bereits aus dem Wortlaut „zirkulierend“ (kreisförmig), dass mindestens zwei Transaktionen erfolgen und die übertragenen Wirtschaftsgüter wieder zum Ursprung zurückgelangen müssen.⁶⁶ Ein Vorteil wird durch die Verschiebung eines Wirtschaftsgutes erreicht, wobei die Übertragung zu einer Änderung der steuerlichen Behandlung führt, ohne dass sich die Wirtschaftstätigkeit ändert.⁶⁷

Beispielsweise ist der Tatbestand in folgendem Sachverhalt erfüllt: Eine Lizenz wird für einen kurzen Zeitraum, begleitend durch eine geringe Lizenzgebühr, an eine Tochtergesellschaft im niedrig besteuerten Ausland überlassen. Durch die Produktion von Gütern auf Basis der Lizenz, kann der Wert dieser steigen. Bei einer Veräußerung an die Ursprungsgesellschaft erfolgt die Besteuerung der hohen Marktsteigerung im niedrig besteuerten Ausland.⁶⁸ Hingegen dessen führt eine Transaktion zum Ausgleich von Marktrisiken nicht zu einer Mitteilungspflicht, da wirtschaftliche Gründe im Vordergrund der grenzüberschreitenden Gestaltung stehen,⁶⁹ was im Hinblick auf die Nichtbeeinträchtigung der wirtschaftlichen Verhältnisse der Betriebe einen sinnvollen Aspekt darstellt. Einzig Kritik äußeren *Ditz/Engelen*, dass sich aus dem Kennzeichen keine sinnvolle Eingrenzung ergebe.⁷⁰ Dagegen ist anzubringen, dass aus den Erläuterungen des BMF's in seinem Entwurf sowie in der Gesetzesbegründung zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen eindeutige Definitionen sowie Abgrenzungen (obwohl dennoch der Anwendungsraum des Kennzeichens erheblich sein kann) erkennbar sind.

7. Zahlungen in Steueroasen

Von dem Kennzeichen nach § 138e Abs. 1 Nr. 3d) AO werden Steuergestaltungen in Bezug auf grenzüberschreitende, beim Zahlenden als Betriebsausgaben abzugsfähige Zahlungen zwischen zwei oder mehreren verbundenen Unternehmen erfasst. Dabei muss der Empfänger in einem Steuerhoheitsgebiet ansässig sein, das keine Körperschaftssteuer bzw. fast keine Steuer (maximal 4 %⁷¹) erhebt.

⁶⁶ Dies bestätigend Nolte/Käshammer/Laile in DB 2020, S. 2151.

⁶⁷ Vgl. Tipke/Kruse/Brandis, AO/FGO, § 138e AO, Rz. 14.

⁶⁸ Vgl. BT-Drucksache 19/14685, Gesetzesbegründung zu § 138e Abs. 1 Nr. 3 AO (S. 35).

⁶⁹ Vgl. Klein/Rätke, AO, § 138e Rz. 34.

⁷⁰ Vgl. Ditz/Engelen, DSStR 2019, S. 356.

⁷¹ Vgl. BMF, Entwurf v. 14.07.2020, Rz. 150.

Ein verbundenes Unternehmen liegt vor, wenn eine Person an einer anderen Person beteiligt ist, auf diese Person erheblichen Einfluss ausüben kann oder z. B. über eine Beteiligungsgesellschaft mit mehr als 25 % der Anteile an der Kontrolle einer anderen Person teilnimmt.⁷²

Davon werden in der Praxis mehrstufige Gestaltungen erfasst, wobei sich verbundene Unternehmen die unterschiedlichen staatlichen Steuerrechtsordnungen zunutze machen und die Einkünfte auf einen Empfänger verschieben, der in einer sogenannten Steueroase bzw. Nullsatzjurisdiktion ansässig ist und dort einem Körperschaftssteuersatz von weniger als 4% unterliegt (beispielsweise das sog. Double Irish Dutch Sandwich, wobei große Gewinne u.a. auf die Bermudas verschoben werden).⁷³

Wenn man allein bedenkt, in welcher Höhe etwaige Steuern durch diverse Verschiebungen der Gewinne in Steueroasen dem Fiskus entgleiten (beispielsweise Google mit einem Transfer von über 20 Milliarden € auf die Bermudainseln in 2018⁷⁴), scheint die Zweckmäßigkeit des Kennzeichens in der Praxis erheblich, welche einen zusätzlichen Aufwand für Intermediäre bzw. Nutzer, im Hinblick auf die Verhältnismäßigkeit der Mitteilungsvorschriften, vollständig rechtfertigt.

8. Steuerfreie Zahlungen und steuerliche Präferenzregelungen

Abschließend besteht auch eine Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende, beim Zahlenden als Betriebsausgaben abzugsfähige Zahlungen zwischen mehreren verbundenen Unternehmen, die in einem Steuerhoheitsgebiet erfolgt, in dem der Zahlungsempfänger ansässig ist, soweit die Zahlung einer Steuerbefreiung oder einer steuerlichen Präferenzregelung unterliegt.⁷⁵ Ziel ist es auch hier, die Verschiebung von Gewinnen in Staaten zu verhindern, wo eine für den Nutzer, im Hinblick auf etwaige Steuerbefreiungen oder Präferenzregelungen, günstigere Rechtsordnung besteht. Nach der Gesetzesbegründung soll eine Steuerbefreiung vorliegen, sofern die jeweiligen Zahlungen nicht in die steuerliche Bemessungsgrundlage einfließen. Dabei wird auch die Verhinderung der Besteuerung durch die Inanspruchnahme von Freibeträgen, Verlustausgleichen oder die Anrechnung ausländischer Steuern einer Steuerbefreiung gleichgestellt.⁷⁶

⁷² Vgl. § 138e Abs. 3 S. 1 AO.

⁷³ Vgl. Tipke/Kruse/Brandis, AO/FGO, § 138e AO, Rz. 18.

⁷⁴ Vgl. Reuters, Süddeutsche Zeitung vom 1.1.2020.

⁷⁵ Vgl. § 138e Abs. 1 Nr. 3e) AO.

⁷⁶ Vgl. BT-Drucksache 19/14685, Gesetzesbegründung zu § 138e Abs. 1 Nr. 3 AO (S. 36).

Diese Regelung wird in der Literaturmeinung höchst kritisch gesehen: *Grotherr* sowie *Rätke* erläutern, dass bereits die Formulierung der Steuerbefreiung lediglich für tatsächliche Steuerbefreiungen wie § 3 EStG oder § 8b Abs. 1 und 2 KStG gelte. Die Nutzung von Freibeträgen oder Verlustabzügen könne nicht unter den Tatbestand der Steuerfreiheit subsumiert werden und würde einer Überprüfung vor Gericht „nicht standhalten“. ⁷⁷ Denn beispielsweise gehe es bei der Nutzung von Verlusten lediglich um die Herstellung des Leistungsfähigkeitsprinzips oder bei den Freibeträgen um die Vermeidung von Bagatellfällen. Demnach erfolge keine zusätzliche Erhöhung des Informationsstandes der Verwaltung, sondern ein „unnötiger“ erhöhter Bürokratieaufwand. ⁷⁸

Das sich der Kritik annehmende BMF hat darauf reagiert und schließt nun die Mitteilungspflicht für die Verhinderung der Besteuerung durch Verlustabzüge aus. ⁷⁹ Fraglich ist, ob dies auch für die Sachverhalte der Freibeträge oder der ausländischen Steuern Anwendung findet. ⁸⁰ Zumindest wurde die Ausnutzung von Freibeträgen über eine sog. White-List von der Anzeigepflicht befreit. ⁸¹

Im Hinblick auf die unzutreffende Auslegung des Begriffes der Steuerbefreiung ist die in Bezug auf den Gesetzesentwurf angeführte Eingrenzung positiv anzusehen, da dadurch in der Praxis viele mögliche Gerichtsverfahren (für die Finanzverwaltung mit schlechten Chancen) den Beteiligten erspart bleiben können.

Eine Präferenzregelung ist gegeben, wenn Branchen oder bestimmte Einnahmen im Vergleich zur übrigen Wirtschaft steuerlich begünstigt werden (niedrigere Besteuerung). Dies sind u. a. sog. Patent- oder Lizenz-Boxen, wobei durch den gesonderten Ausweis der Erträge aus bestimmten Lizenzen eine günstigere Besteuerung darin entsteht, dass in den EU-Mitgliedsstaaten jeweils unterschiedliche Steuersätze auf die Lizenzeinkünfte angewandt werden. ⁸² Die Verhinderung von Verschiebungen etwaiger Lizenzeinkünfte in niedrig besteuerte Staaten, stellt ein geeignetes Mittel dar, um lediglich aus steuerlichen Gründen veranlasste Gestaltungen zu erkennen. Auch hier bleibt der Nutzen der Regelung fraglich, da dem Gesetzgeber das Problem bekannt sein müsste und Meldungen zu diesen Gestaltungen (die konform mit dem BEPS-Aktionspunkt 5 der OECD sind) keinen neuen Kenntnisstand hervorrufen.

⁷⁷ Vgl. Klein/Rätke, AO, § 138e Rz. 40 sowie Grotherr, Ubg 2020, S. 205.

⁷⁸ Vgl. BStBK/WPK/BRAK B) 2. vom 06.11.2020 (S. 11).

⁷⁹ Vgl. BMF, Entwurf v. 14.07.2020, Rz. 154.

⁸⁰ Dies bejahend Nolte/Käshammer/Laile in DB 2020, S. 2152.

⁸¹ Siehe Ausführungen unter Gliederungspunkt 2.2.3.1.3 zu § 138d Abs. 3 S. 3 AO.

⁸² Vgl. Tipke/Kruse/Brandis, AO/FGO, § 138e AO, Rz. 19.

2.2.3.1.2 Stufe 2: steuerlicher Vorteil

Im Rahmen des sog. Relevanztests erfolgt auf erster Ebene die Prüfung, ob ein Steuervorteil i. S. d. § 138d Abs. 3 S. 1, 2 AO gegeben ist. Dabei besteht ein Vorteil bei der Erlangung von Erstattungen, Vergütungen sowie Verringerungen von Steueransprüchen (Nr. 1), bei der Verhinderung der Entstehung von Ansprüchen (Nr. 2) und bei der Verschiebung von Steuerentstehungen in andere Zeiträume (Nr. 3). Eine Verringerung des Steueranspruchs liegt z.B. vor, wenn verschiedene Ausgaben in unterschiedlichen Staaten doppelt steuermindernd berücksichtigt werden.⁸³

Das BMF führt an, dass der tatsächliche Erfolg nicht eintreten müsse, es reiche lediglich die Absicht zur Erzielung des Vorteils aus.⁸⁴ Zwar bietet diese Regelung ebenfalls der Finanzverwaltung die Option, so viele Informationen wie möglich über bestimmte Gestaltungen zu gewinnen. Dennoch scheint die Vorgabe im Hinblick auf die Beweisfähigkeit fraglich, da die Finanzverwaltung dem Steuerpflichtigen anhand objektiver Merkmale eine solche Absicht nachweisen müsste.

In der Praxis scheint diese Theorie nicht anwendbar, da der Verwaltung keine stichhaltigen Informationen vorliegen werden, die eine Absicht begründen könnten. Sofern dies doch der Fall sein sollte, ist die Streitfrage über eine innere Tatsache ein höchst streitbehafteter Prozess, welcher regelmäßig nur durch die zuständigen Gerichte entschieden werden würde. Der dadurch entstehende Mehraufwand rechtfertigt keine bloße Option der erweiterten Informationsgewinnung.

Dabei ist der Begriff des steuerlichen Vorteils nicht deckungsgleich mit dem Begriff des Steuervorteils gemäß § 370 Abs. 4 S. 1 AO. Somit ist ersichtlich, dass der steuerliche Vorteil sich im Gegensatz zum Vorteil im Strafrecht, nicht nur auf illegale, gegen das materielle Recht verstoßende Vorgänge, sondern auch auf legale Steuervorteile erstreckt.⁸⁵ Dem hingegen fordert *Rätke* eine Angleichung der beiden Begriffe mit der Folge, dass durch die Anzeigepflicht keine legalen Gestaltungen anzeigepflichtig sind.⁸⁶ Aus der Abgrenzung folgt ebenfalls die Nichtbeachtung des sog. Kompensationsverbotes gemäß § 370 Abs. 4 S. 3 AO. Folglich können andere steuerliche Auswirkungen (bezogen auf alle EU-Mitgliedsstaaten) den steuerlichen Erfolg mindern, wobei es fraglich bleibt, in welchem Betrachtungszeitraum die Finanzverwaltung diese Kompensation anerkennen wird.⁸⁷

⁸³ Vgl. BT-Drucksache 19/14685, Gesetzesbegründung zu § 138d Abs. 3 AO (S. 29).

⁸⁴ Vgl. BMF, Entwurf v. 14.07.2020, Rz. 113.

⁸⁵ Vgl. BMF, Entwurf v. 14.07.2020, Rz. 114.

⁸⁶ Vgl. Klein/Rätke, AO, § 138d Rz. 70.

⁸⁷ Vgl. Tipke/Kruse/Brandis, AO/FGO, § 138d AO, Rz. 13.

2.2.3.1.3 Stufe 3: Hauptvorteil

Auf der zweiten Ebene des Relevanztests ist gemäß § 138d Abs. 2 S. 1 Nr. 3a) AO zu untersuchen, ob ein verständiger Dritter unter Berücksichtigung aller wesentlichen Fakten und Umstände vernünftigerweise erwarten kann, dass der steuerliche Vorteil der Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile ist. Soweit hinreichend dokumentiert wird, dass der steuerliche Vorteil lediglich eine Randerscheinung darstellt und z. B. wirtschaftliche Erwägungen im Vordergrund der Gestaltung stehen, ist der Relevanztest nicht erfüllt.⁸⁸

Dabei ist es unklar, wie die Abwägung zwischen steuerlichen, wirtschaftlichen oder sogar persönlichen Gründen erfolgt. Fraglich ist zudem, ob überhaupt subjektive Kriterien in die Beurteilung einfließen werden oder unberücksichtigt bleiben. Dazu argumentiert *Brandis*, dass es nicht um die Bewertung nach subjektiven Merkmalen gehe, sondern um die Betrachtung „objektiv nachprüfbarer Umstände“.⁸⁹ Zudem ist es auch für einen objektiven Dritten fast unmöglich, persönliche Erwägungen des Nutzers bzw. Intermediärs nachzuvollziehen. Daher scheint eine ausschließliche Sicht auf objektive Kriterien die einzig anwendbare Möglichkeit in der Praxis.

Welzer/Dombrowski bringen den Vorschlag an, anstelle des Hauptvorteils sich auf das Tatbestandsmerkmal des § 42 AO der „Nichtbeachtung außersteuerliche Gründe“ zu beziehen, wonach man an einer bisherigen Rechtsprechung Orientierung finden könnte.⁹⁰ Dies schließt die Finanzverwaltung aber vollständig aus.⁹¹

Dennoch lässt sich nicht erkennen, was man unter einem verständigen Dritten und den wesentlichen Fakten bzw. Umständen verstehen sollte. Die Beachtung des verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatzes steht daher erheblich in der Kritik. In der Praxis sei es somit für die Intermediäre von entscheidender Bedeutung, die jeweiligen Motivationen Ihrer Nutzer zu kennen.⁹² Die dafür notwendigen Absprachen erfordern zusätzlich ein hohes Maß an Erfüllungsaufwand.

Ausnahmsweise kann es, trotz der Erfüllung aller Tatbestände, zu keiner Mitteilungspflicht kommen, soweit die erfolgte Gestaltung auf der sog. White-List aufgenommen wurde.

⁸⁸ Vgl. BMF, Entwurf v. 14.07.2020, Rz. 108.

⁸⁹ Vgl. Tipke/Kruse/Brandis, AO/FGO, § 138d AO, Rz. 12.

⁹⁰ Vgl. Welzer/Dombrowski, FR 2019, S. 365.

⁹¹ Vgl. BMF, Entwurf v. 14.07.2020, Rz. 108.

⁹² Vgl. Ditz/Engelen, DStR 2019, S. 355.

Dabei handelt es sich um eine durch das BMF entwickelte Liste von Fallgruppen, bei denen sich der steuerliche Vorteil lediglich im Rahmen des deutschen Hoheitsgebietes auswirkt und gesetzlich, durch die gesetzgeberische Intention, vorgesehen ist.⁹³ Beispielsweise führt das BMF die Nutzung von Freibeträgen / Freigrenzen, die Ausübung steuerlicher Wahlrechte sowie die langfristige Auf- bzw. Abstocung von Beteiligungen zur Vermeidung von § 8b Abs. 4 KStG auf.⁹⁴

Auch aus dieser Vorschrift resultiert ein hohes Potential an Diskussionsspielraum: So besteht in diesem Punkt (wie auch bei der Kritik zu § 138e Abs. 1 Nr. 3b) AO) wiederum die Aufgabe für den Intermediär, die genaue steuerliche Intention des Gesetzgebers zu kennen, die einzelnen Normen teleologisch auszulegen und jede Gesetzesbegründung heranzuziehen. Somit ließe sich für den Betroffenen nicht mit einer gewissen Sicherheit erkennen, ob die bestimmte grenzüberschreitende Steuergestaltung mitteilungspflichtig ist, wobei dies in der Praxisanwendung zu einer hohen Unsicherheit führe. Die erhöhte Pflicht zur Nachforschung führe wiederum zur erheblichen Steigerung des Aufwandes für den Intermediär.⁹⁵ Dabei bleibt fraglich, ob die Mitteilung der Gestaltungen, bei denen der steuerliche Vorteil im Gesetz verankert ist und dem Gesetzgeber bekannt ist, eine Vervielfältigung des Kenntnisstandes der Finanzverwaltung nach sich zieht. Im Hinblick auf die rechtspolitische Funktion wird die Anzeigepflicht aber als „zufriedenstellend“ bewertet.⁹⁶

Zudem bestehen verfassungsrechtliche Zweifel in der durch die Vorschrift dem BMF zugewiesene Kompetenz hinsichtlich der Erstellung der White List. Denn aufgrund der unklaren Bestimmungen nach § 138d Abs. 2 AO sei zu befürchten, dass jede, nicht durch die White List geregelte Gestaltung, als mitteilungspflichtig angesehen werde, und damit das BMF den vollen Umfang der Anzeigepflicht regele.⁹⁷

Konträr dazu wird für die Einschränkung angeführt, dass die White List in der Praxis zu einer geringeren Anzahl an meldepflichtigen Fällen führe und somit den Bürokratieaufwand senke.⁹⁸ Dennoch wird eine Erweiterung der Liste auch im Hinblick auf die Aufnahme von steuerlichen Regelungen anderer EU-Staaten verlangt, um die Anzahl der anzeigepflichtigen Gestaltungen weiter zu minimieren.⁹⁹

⁹³ Vgl. § 138d Abs. 3 S. 3 AO.

⁹⁴ Vgl. BMF, Entwurf v. 14.07.2020, Anlage.

⁹⁵ Vgl. Welzer/Dombrowski, FR 2019, S. 365, 366.

⁹⁶ Vgl. Tipke/Kruse/Brandis, AO/FGO, § 138d AO, Rz. 14.

⁹⁷ Vgl. Klein/Rätke, AO, § 138d Rz. 72.

⁹⁸ Vgl. Deutscher Steuerberater Verband B. XX. vom 03.04.2020.

⁹⁹ Vgl. Grotherr, Ubg 2020, S. 204.

2.2.3.2 Unabhängige Kennzeichen (§ 138e Abs. 2 AO)

Für die Erfüllung eines unabhängigen Kennzeichens ist eine Alternative des § 138e Abs. 2 AO erforderlich.¹⁰⁰ Der Relevanztest ist in diesen Fällen nicht durchzuführen, da diese Tatbestände ein stärkeres Indiz für eine Steuergestaltung darstellen.¹⁰¹ Die Notwendigkeit der Anzeigepflicht sieht der Gesetzgeber daher bereits in der Tatbestandsverwirklichung der einzelnen Kennzeichen.

1. Spezifische Transaktionen

Das erste Kennzeichen bestimmt eine grenzüberschreitende Zahlung zwischen zwei verbundenen Unternehmen, welche beim Zahlenden als Betriebsausgabe abzugsfähig ist und der Zahlungsempfänger in keinem Staat eine Ansässigkeit begründet bzw. in einem Staat ansässig ist, welcher von der EU oder OECD als nicht kooperierende Jurisdiktion eingestuft wurde.¹⁰² Keine Ansässigkeit ergibt sich aus der Ausnutzung verschiedener Qualifikationskonflikte bezüglich einer steuerlichen Ansässigkeit. Beispielsweise ist das Kennzeichen erfüllt, wenn in einem Staat A die Ansässigkeit nach dem Ort der Geschäftsleitung und im anderen Staat B nach dem Ort der Gründung bestimmt wird. Sofern die Gesellschaft in Staat A gegründet wird und in Staat B ihren Ort der Geschäftsleitung bestimmt, besteht keine Ansässigkeit, mit der Folge, dass die Gesellschaft aufgrund keiner persönlichen Steuerpflicht, jegliche Steuerbelastung vermeidet.¹⁰³ Die sog. nicht kooperierenden Jurisdiktionen stellen Staaten dar, die keinem Standard, in Bezug auf Transparenz oder fairen Wettbewerb der EU oder OECD, gerecht werden. Diese sog. „Black List“ wird regelmäßig von der EU sowie der OECD zur Verfügung gestellt. Aktuell sind auf der Liste Länder wie Panama, Barbados oder Samoa zu finden.¹⁰⁴ Die klaren, sachlichen Bestimmungen der Vorschrift sind vollständig mit dem Bestimmtheitsgrundsatz vereinbar und begründen ebenfalls im Hinblick, auf die durch das Verhindern einer Steuerpflicht entstehenden Steuerausfälle, einen gerechtfertigten Mehraufwand.

Ebenfalls mitteilungsspflichtig sind gemäß § 138e Abs. 2 Nr. 1b) aa) AO Steuergestaltungen, bei denen in mindestens zwei Steuerhoheitsgebieten eine Absetzung für Abnutzung mehrfach für dasselbe Wirtschaftsgut in Anspruch genommen wird.

¹⁰⁰ Folgerung aus § 138d Abs. 2 S. 1 Nr. 3b) AO.

¹⁰¹ Vgl. Klein/Rätke, AO, § 138e Rz. 1.

¹⁰² Vgl. § 138e Abs. 2 Nr. 1a) AO.

¹⁰³ Vgl. Tipke/Kruse/Brandis, AO/FGO, § 138e AO, Rz. 22.

¹⁰⁴ Vgl. Pressemitteilung der EU vom 7.10.2020.

Hintergrund des doppelten Abschreibungsaufwands ist der Qualifikationskonflikt unterschiedlicher Staaten in Bezug auf die Bestimmung des wirtschaftlichen Eigentümers. Typisches Beispiel ist ein Leasingvertrag zwischen zwei Unternehmen in verschiedenen Staaten, wobei sich aus den jeweiligen nationalen Vorschriften eine Bilanzierung bei den einzelnen Unternehmen ergibt und somit beide Unternehmen die Abschreibung vornehmen. Der auch wie in § 138e Abs. 2 Nr. 1a) AO durch die Gestaltung entstehende steuerliche Vorteil ist zwar gesetzlich gedeckt, dennoch aber vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt. Nicht erfasst wird der bei der Anrechnungsmethode entstehende doppelte Abschreibungsaufwand,¹⁰⁵ was aber in praktischer Hinsicht ohnehin sinnvoll erscheint, da nicht jeder grenzüberschreitende Sachverhalt mit einem Staat, mit dem kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, anzeigepflichtig werden kann.

Auch die Nutzung einer Befreiung durch ein DBA in mehr als zwei Staaten für dieselben Einkünfte und die damit eintretende Nichtbesteuerung der Einkünfte, führt zu einer Anzeigepflicht nach § 138e Abs. 2 Nr. 1b) bb) AO.

Dabei kommt es beispielsweise zu einer mehrfachen Befreiung durch sog. Drei-Staaten-Konstellationen, wobei durch Zuordnungskonflikte eine steuerliche Transaktion, die diese drei Staaten betrifft, im Ergebnis nirgends besteuert wird (nach einem DBA zwischen Staat A und B, Freistellung in Staat B und nach dem DBA zwischen Staat A und C, Freistellung in Staat A).¹⁰⁶ Auch dieses Kennzeichen verzeichne keine Verstöße gegen den Bestimmtheitsgrundsatz und wird sogar als „weitreichendstes Kennzeichen“ angesehen.¹⁰⁷

Erfasst werden durch § 138e Abs. 2 Nr. 1c) AO weitere Gestaltungen, die sich auf die Übertragung von Vermögensgegenständen beziehen, wobei sich die steuerliche Bewertung im Abgangsstaat und Zugangsstaat des Wirtschaftsgutes wesentlich unterscheidet. Hintergrund ist wiederum die Ausnutzung unterschiedlicher Bewertungsgrundsätze zweier Staaten, weil z. B. der Abgangsstaat bei der Übertragung als Veräußerungspreis den Buchwert und der Zugangsstaat das Wirtschaftsgut mit dem gemeinen Wert ansetzt, was folglich zu einem geringeren Veräußerungsgewinn und andererseits beispielsweise zu einer höheren Abschreibung führen kann.¹⁰⁸

¹⁰⁵ Vgl. BMF, Entwurf v. 14.07.2020, Rz. 164.

¹⁰⁶ Vgl. Nolte/Käshammer/Laile in DB 2020, S. 2153.

¹⁰⁷ Vgl. Tipke/Kruse/Brandis, AO/FGO, § 138e AO, Rz. 24.

¹⁰⁸ Vgl. Klein/Rätke, AO, § 138e Rz. 62.

Der Gesetzgeber bedient sich dabei des „wesentlichen Bewertungsunterschieds“, wobei allein aus dem Gesetzestext nicht eindeutig hervorgeht, wann die Wesentlichkeit erfüllt wird. Dazu führt die Finanzverwaltung aus, dass ein Bewertungsunterschied wesentlich sei, wenn der Wertansatz sich um mindestens 10 % des bei der Übertragung zugrunde gelegten Wertes und um mindestens 100.000 € oder um insgesamt 500.000 € unterscheidet.¹⁰⁹ Fraglich dabei bleibt, ob die 10 % - Grenze auf den Wert des Abgangs- oder Zugangsstaates bezogen wird. Insgesamt ist die eingeführte Grenze zu begrüßen, um mögliche Bagatellunterscheidungen auszuschließen, verbunden mit der Konsequenz der verminderten Meldungen an das BZSt und dem damit einhergehenden verringerten Erfüllungsaufwand.

2. Aushöhlung des gemeinsamen Meldestandards

Gemäß § 138e Abs. 2 Nr. 2 AO unterliegen Gestaltungen, die zu einer Aushöhlung des gemeinsamen Meldestandards (sog. CRS) führen könnten oder sich das Fehlen eines Meldestandards zu Nutze machen, einer Mitteilungspflicht. Dabei werden Gestaltungen erfasst, bei denen der Informationsaustausch nicht, bzw. nicht vollständig oder nicht zur richtigen Zeit erfolgt.¹¹⁰ Bereits aus dem Wortlaut der Vorschrift lässt sich erkennen, dass Gestaltungen meldepflichtig sind, soweit sie zu einer Aushöhlung des Informationsaustausches führen könnten, also sobald das Gestaltungsmodell geeignet ist um den gemeinsamen Meldestandard zu umgehen (nicht erst, wenn es zu einer tatsächlichen Aushöhlung kommt).

Auch hier sind die wirtschaftlichen bzw. steuerlichen Hintergründe des jeweiligen Vorgangs gegenseitig abzuwägen. Denn soweit nachvollziehbare wirtschaftliche Gründe im Vordergrund der Gestaltung stehen, sei der Tatbestand der Anzeigepflicht nicht gegeben.¹¹¹ Dies ist im Hinblick auf eine freie Berufsausgestaltung der Steuerberater zu begrüßen, da durch die Mitteilungspflicht keine, aus rein wirtschaftlichen Gründen vorgenommenen Prozesse, anzeigepflichtig werden. In der Praxis ist nun wiederum das Problem gegeben, eine Grenze zu finden, ab welchem Punkt wirtschaftliche Erwägungen die steuerlichen Gründe überwiegen.

Um der Vorschrift einen konkreteren Anwendungsspielraum vorzugeben, werden nach § 138e Abs. 2 Nr. 2 a) – f) AO mögliche Alternativen für eine Erfüllung des Kennzeichens vorgegeben:

¹⁰⁹ Vgl. BMF, Entwurf v. 14.07.2020, Rz. 169.

¹¹⁰ Vgl. BT-Drucksache 19/14685, Gesetzesbegründung zu § 138e Abs. 2 AO (S. 38).

¹¹¹ Vgl. Nolte/Käshammer/Laile in DB 2020, S. 2153.

Zum einen wird die Nutzung eines Kontos, welches formal gesehen kein Finanzkonto gemäß § 19 Nr. 18 FKAustG darstellt, erfasst (Buchstabe a)). Zum anderen wird die Übertragung eines Finanzkontos in einen Staat, welcher nicht dem gemeinsamen Informationsaustausch unterliegt, aufgeführt (Buchstabe b)). Buchstabe c) betrifft die Neueinstufung von Einkünften als Produkte, die nicht dem Meldstandard unterliegen und Buchstabe d) erfasst die Umwandlung eines Finanzinstitutes nach § 19 Nr. 3 FKAustG in Finanzkonten oder – instituten, die nicht dem Informationsaustausch unterworfen werden. Abschließend umfasst Buchstabe e) die Einbeziehung von Strukturen, die die Meldung eines Kontoinhabers ausschließen und Buchstabe f) das Ausnutzen von Verfahren, welche die Finanzinstitute zur Erfüllung der Sorgfaltspflicht bezüglich des CRS anwenden oder die Einbeziehung solcher Staaten, die lediglich schwache Regelungen gegen die Geldwäsche vorweisen können.

In der Mehrheit der einzelnen Buchstaben (vorallem in Hinblick auf d) – f)) sowie Verweisungen in das Finanzkontenaustauschgesetz ist die Übereinstimmung mit dem Grundsatz der Normenklarheit fraglich. Demnach müsse sich nach dem Verständnishorizont des Betroffenen (der Steuerpflichtige) die jeweiligen Tatbestände erkennen lassen,¹¹² was bei den verkomplizierten Ausführungen der einzelnen Alternativen Zweifel aufwirft. Zudem erscheint es als „diskussionswürdig“, dass die zum Zwecke von CRS herausgelassenen Finanzkonten über die Vorschrift des § 138e Abs. 2 Nr. 2 AO erneut Gegenstand einer Anzeigepflicht werden.¹¹³

3. Gestaltungen mit rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentümern

Gemäß § 138e Abs. 2 Nr. 3 AO kommt ebenfalls eine Mitteilungspflicht bei Gestaltungen mit rechtlichen oder wirtschaftlichen Berechtigten in Betracht, bei denen durch die Zwischenschaltung von Personen oder Strukturen, die keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausüben und in einem anderen Staat ansässig sind oder verwaltet werden als dem Steuerhoheitsgebiet, wo der Berechtigte ansässig ist, der wirtschaftlich bzw. zivilrechtliche Eigentümer nicht mehr identifiziert werden kann. Davon sollen Gestaltungen mit der Einbeziehung von passiven Gesellschaften erfasst werden, wobei eine Ermittlung der dahinterstehenden Berechtigten erschwert wird.¹¹⁴ Ziel dabei sei es, die tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen im Unklaren zu lassen oder eine gewisse Intransparenz herzustellen.¹¹⁵

¹¹² Vgl. Tipke/Lang, Steuerrecht, Steuersystem und Steuerverfassungsrecht Rz. 3.245, 3.246.

¹¹³ Vgl. Tipke/Kruse/Brandis, AO/FGO, § 138e AO, Rz. 26.

¹¹⁴ Vgl. BT-Drucksache 19/14685, Gesetzesbegründung zu § 138e Abs. 2 AO (S. 39).

¹¹⁵ Vgl. von Brocke/Nonnenmacher/Przybilka, NWB 2021, Rz. 1347.

Dabei bestehe ein hoher Auslegungsbedarf der nicht wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit, wobei man in der Praxis davon ausgehen kann, dass hohe Anforderungen an das Erfüllen einer solchen wesentlichen Tätigkeit gestellt werden, um möglichst viele Gestaltungen als mitteilungspflichtig zu klassifizieren.¹¹⁶ Aus diesem Grund entstehen auch an dieser Stelle erneut erhebliche Zweifel an der Übereinstimmung mit dem Grundsatz der Normenklarheit, sodass sich für einen Betroffenen die Tatbestandserfüllung nicht ohne weiteres aus dem Gesetz ergibt.

Positiv hervorzuheben sei auch hier die Herausnahme der wirtschaftlich geprägten Konstrukte von der Mitteilungspflicht,¹¹⁷ um die Freiheit der Berufsausübung nicht erheblich einzuschränken. Dem hingegen stellt sich in der Praxis die Frage, wann ein Berechtigter nicht mehr identifizierbar ist bzw. aus welcher Sicht diese Identifizierung vorgenommen werden muss. Dazu stellt die Finanzverwaltung lediglich klar, dass eine Identifizierung gegeben ist, wenn die einbezogenen Personen Ihrer Mitteilungspflicht an ein Register nachgekommen sind und diese Informationen durch die zwischenstaatliche Amtshilfe ausgetauscht werden können.¹¹⁸ Wann aber keine bzw. aus welcher Sicht die Identifizierung vorgenommen werden muss, lässt die Finanzverwaltung offen, sodass auch diese Norm eine hohe Auslegungsbedürftigkeit mit hohen Unklarheiten zurücklässt.

4. Verrechnungspreisgestaltungen

Das abschließende Kennzeichen nach § 138e Abs. 2 Nr. 4 AO thematisiert sog. Verrechnungspreisgestaltungen zwischen Unternehmen bzw. verbundenen Unternehmen. Hintergrund dieser Regelung sind die in den letzten Jahren immer häufiger auftretenden Verlagerungen von Gewinnen zwischen Unternehmen in niedrigbesteuerter Länder mit Hilfe von Verrechnungspreisen. Dabei werden folgende Verrechnungspreisgestaltungen durch den Gesetzgeber als mitteilungspflichtig eingestuft: Die Nutzung von unilateralen Regelungen zur Befreiung von bestimmten Verpflichtungen, die aufgrund von allgemeinen Verrechnungspreisregelungen zu erfüllen wären (Buchstabe a)) sowie Überführungen von schwer zu bewertenden immateriellen Werten (Buchstabe b)) und Übertragungen von Funktionen, Risiken oder Wirtschaftsgüter innerhalb von verbundenen Unternehmen, welche sich erheblich negativ auf den in den folgenden drei Jahren zu erwartenden Gewinn vor Steuern und Zinsen (sog. EBIT) auswirken (Buchstabe c)).

¹¹⁶ Vgl. Ditz/Engelen, DStR 2019, S. 356.

¹¹⁷ Vgl. Nolte/Käshammer/Laile in DB 2020, S. 2154.

¹¹⁸ Vgl. BMF, Entwurf v. 14.07.2020, Rz. 181.

Vorab zu erwähnen ist, dass diese Kennzeichen nur erfüllt werden, wenn die einzelnen Steuergestaltungen einen Bezug zu den Verrechnungspreisen aufweisen. Werden lediglich die einzelnen Tatbestände der Buchstaben in § 138e Abs. 2 Nr. 4 AO erfüllt, aber keine Verbindungen zu möglichen Verrechnungspreisgestaltungen hergestellt, ist das Kennzeichen nicht erfüllt.¹¹⁹

Buchstabe a) umfasst dabei sog. Safe-Harbor-Regelungen, wobei z. B. aufgrund des Fehlens eigenständiger Ermittlungen von Verrechnungspreisen Pauschbeträge anzuwenden sind oder bei der Ermittlung von Fremdvergleichspreisen bestimmte Gewinnaufschläge als fremdüblich gelten. Diese Regelungen werden dann dafür genutzt, bestimmte Verrechnungspreise zwischen den verbundenen Unternehmen anzusetzen und somit Gewinne in Gebiete zu verlagern, wo die geringste Steuerbelastung besteht.¹²⁰ Kritisiert wird, dass diese Safe-Harbor-Regelungen dem Staat bekannt sein müssten und somit die, durch die Mitteilungen gewonnenen Informationen, für die Finanzverwaltung keinen neuen Nutzen bringen. Somit wäre der Aufwand für die Intermediäre zwecklos und unverhältnismäßig.¹²¹

Als „schwer zu bewertende immaterielle Werte“ werden solche Güter bezeichnet, für die zum Zeitpunkt der Übertragung keine Vergleichsaspekte vorliegen und die Cashflow-Prognosen oder die den Werten zugrunde liegenden Einkünfte höchst unsicher sind, wobei der Totalerfolg des immateriellen Werts zum Übertragungszeitpunkt noch nicht gesehen werden kann. Dies ist der Fall, soweit der immaterielle Wert nur teilweise entwickelt ist, seine Verwertung erst später erwartet wird oder die Nutzung erstmalig neu ist.¹²²

So wie es sich durch viele Kennzeichen durchzieht, ist auch in diesem Fall eine hohe Anzahl unbestimmter Rechtsbegriffe vorzufinden, wobei sogar ein nicht bestimmter Begriff „schwer bewertbar“ durch zwei weitere Begriffe „höchst unsicher“ und „schwer absehbar“ ersetzt wird.¹²³ Der staatsrechtliche Bestimmtheitsgrundsatz wird auch hier in einem nicht unerheblichen Maße verletzt. Im Gegensatz dazu, sehen *Ditz/Engelen* in dem schwer zu bewertbaren immateriellen Wert eine bestimmte Größe, da ein ähnliches Verständnis in „Anlehnung an die OECD Verrechnungspreisrichtlinien 2017“ bestehe.¹²⁴

¹¹⁹ Vgl. von Brocke/Nonnenmacher/Przybilka, NWB 2021, Rz. 1411.

¹²⁰ Vgl. Tipke/Kruse/Brandis, AO/FGO, § 138e AO, Rz. 30.

¹²¹ Vgl. Ditz/Engelen, DStR 2019, S. 357.

¹²² Vgl. BT-Drucksache 19/14685, Gesetzesbegründung zu § 138e Abs. 2 AO (S. 40).

¹²³ Vgl. Klein/Rätke, AO, § 138e Rz. 89.

¹²⁴ Vgl. Ditz/Engelen, DStR 2019, S. 357.

Bei der Verrechnungspreisgestaltung mit der Verlagerung von Funktionen oder Wirtschaftsgütern kommt es darauf an, dass sich die Gestaltung erheblich negativ auf den EBIT auswirkt. Dies liegt nach § 138e Abs. 2 Nr. 4c) AO vor, sofern in den folgenden drei Jahren nach der Übertragung der durchschnittlich zu erwartende Gewinn um mehr als 50 % den Gewinn ohne eine Übertragung unterschreitet. Dabei wird laut dem Wortlaut auf eine Zukunftsprognose, nicht aber auf die tatsächlichen Ergebnisse abgestellt.

Diese, nicht genau messbare Prognose, mache die Vorschrift höchst unsicher, da der Intermediär im Zeitpunkt der Umsetzung noch nicht sicher beurteilen kann, welche Auswirkung auf den EBIT entstehen wird.¹²⁵ Dem hingegen wird das Abstellen auf den zu erwartenden Gewinn begrüßt, da sich durch nachträglich eintretende Veränderungen keine Mitteilungspflichten ergeben dürfen. Dennoch müssten Ausnahmen für Konzernumstrukturierungen bestehen, da durch etwaige Verschmelzungen beim übertragenden Unternehmen kein EBIT mehr erzielt werde.¹²⁶

Insgesamt bestehen bei den Verrechnungspreisgestaltungen ebenfalls erhebliche Unsicherheiten, im Vergleich zu den anderen Kennzeichen aber konkretere, praktische Beschreibungen von möglichen Gestaltungsmodellen.

¹²⁵ Vgl. Tipke/Kruse/Brandis, AO/FGO, § 138e AO, Rz. 32.

¹²⁶ Vgl. Deutscher Steuerberater Verband B. XV. vom 03.04.2020.

2.3 Persönliche Voraussetzungen

Für eine Pflicht zur Mitteilung von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen kommen ausschließlich zwei Personen in Frage. Auf der einen Seite ist dies der Intermediär, auf der anderen Seite der Nutzer der erstellten Steuergestaltung.

2.3.1 Intermediäre

Intermediär ist gemäß § 138d Abs. 1 AO, wer eine grenzüberschreitende Steuergestaltung vermarktet, für Dritte konzipiert, organisiert, zur Nutzung bereitstellt oder ihre Nutzung durch Dritte verwaltet. Nur wenn die handelnde Person das Merkmal „wer“ erfüllt sowie eine der benannten Tätigkeiten ausübt, kann eine Mitteilungspflicht als Intermediär bestehen. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Handlungen des Intermediärs erfolgreich, legal oder entgeltlich stattfinden.¹²⁷

Aus dem Wortlaut des Gesetzes ergibt sich nicht, welche Personen unter den Tatbestand „wer“ fallen. Diese Unklarheit beseitigt die Finanzverwaltung mit der Klarstellung, dass es sich dabei um natürliche sowie juristische Personen handelt.¹²⁸

Ein Vermarkten liegt vor, soweit das Gestaltungsmodell ohne genauen Bezug zu einem Nutzer auf den Markt gelangt und Dritten entgeltlich angeboten wird, mit dem Ziel mögliche Geschäftsbeziehungen oder Mandanten zu gewinnen. Konzipiert wird eine Gestaltung bei einer konkreten Entwicklung oder Planung eines Modells in Bezug auf einen Geschäftspartner, soweit nicht lediglich eine Beurteilung der Konzeption erfolgt. Dem hingegen stellt das Organisieren eine Planung der Gestaltung auf administrativer Ebene dar, wobei nicht die Entwicklung, sondern die Verwaltung der Konzeption im Vordergrund steht. Eine Gestaltung wird zur Nutzung bereitgestellt, wenn der Intermediär dem möglichen Nutzer Informationen oder Dokumente zu einer bestimmten Gestaltung aushändigt oder ihm zugänglich macht, wobei das bloße Verbreiten von Informationen davon nicht erfasst wird. Zuallerletzt umfasst die Verwaltung der Umsetzung die leitende Tätigkeit der Umsetzung der Gestaltung, welche durch einen Dritten ausgeführt wird.¹²⁹ Insgesamt werden in der Praxis Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen den Tätigkeiten bestehen, wobei aufgrund der weiten Fassung des Begriffs des Intermediärs keine hohen Anforderungen an die Tatbestandserfüllung existieren und somit eine Mehrheit der Handlungen eine Intermediäreigenschaft begründen werde.¹³⁰

¹²⁷ Vgl. von Brocke/Nonnenmacher/Przybilka, NWB 2021, Rz. 265.

¹²⁸ Vgl. BMF, Entwurf v. 14.07.2020, Rz. 49.

¹²⁹ Vgl. Krüger/Welling in DB 2020, S. 1191, 1192.

¹³⁰ Vgl. Tipke/Kruse/Brandis, AO/FGO, § 138d AO, Rz. 5.

Demnach wird deutlich, dass sich die Anzeigepflicht nicht auf spezifische Berufsgruppen bezieht, sondern eine Betrachtung des konkreten Einzelfalls im Hinblick auf die ausgeübten Tätigkeiten erfolgen muss. In der Praxis werden hauptsächlich Steuerberater, Rechtsanwälte oder Wirtschaftsprüfer in den Anwendungsbereich der Tätigkeiten „Konzeption“ und „Bereitstellung“ fallen. Aber auch Banken oder Unternehmensberater können die Intermediäreigenschaft durch die Tätigkeiten „Vermarktung“ sowie „Bereitstellung und Verwaltung der Umsetzung“ erfüllen.¹³¹ Um eine Begrenzung des Intermediärkreises vorzunehmen, bestehen drei Ausnahmen bei denen der Tatbestand des Intermediärs nicht erfüllt wird:

1. Der sog. Hilfsintermediär, welcher eine Person ist, die eine Hilfe oder Unterstützung im Hinblick auf die oben genannten Tätigkeiten leistet, wird im Gegensatz zur EU-Regelung¹³² weder im Gesetz noch in der Gesetzesbegründung oder im BMF-Schreiben erwähnt. Nach Auslegung des Wortlautes des Gesetzes und des BMF-Schreibens besteht demnach keine Mitteilungspflicht für Hilfsintermediäre, was im Hinblick auf die Vermeidung von Mehrfachmeldungen und Vergrößerung des Intermediärkreises begrüßt wird.¹³³ Dem hingegen wird eine richtlinienkonforme Auslegung der EU-Regelung gefordert, wonach auch alle Personen anzeigepflichtig sein müssten, die wissen, dass sie Hilfs- oder Beratungsleistungen ausgeführt haben.¹³⁴ Folglich stehen nun die Hilfsintermediäre vor der großen Frage, ob sie zur Mitteilung verpflichtet sind, was im Hinblick auf eine bestehende Rechtssicherheit bedenklich erscheint.
2. Die Finanzverwaltung führt an, dass bei einer Mitwirkung an der Umsetzung einzelner Teilschritte der Gestaltung keine Intermediärstätigkeit erfüllt werde. Dasselbe gelte, soweit der Intermediär nicht wusste, dass der Hauptvorteil des Nutzers im Rahmen des steuerlichen Vorteils besteht.¹³⁵ *Krüger/Welling* legen die Regelung dahingehend aus, dass eine Begrenzung für solche Intermediäre anzuwenden sei, welche über kein steuerliches Wissen verfügen.¹³⁶
3. Der sog. Erfüllungsgehilfe, welcher z. B. als Arbeitnehmer für einen Steuerberater bei der Gestaltung tätig ist, wird nicht selbst zum Intermediär. Die damit auf den Steuerberater verlagerte Mitteilungspflicht wird positiv betrachtet.¹³⁷

¹³¹ Vgl. Klein/Rätke, AO, § 138d Rz. 31, von Bredow/Gibis, BB 2019, S. 1305.

¹³² Vgl. Richtlinie (EU) 2018/822 v. 25.05.2018, ABl. EU 2018 L 139/4 Art. 3 Nr. 21 v. 05.06.2018.

¹³³ Vgl. von Bredow/Gibis, BB 2019, S. 1306, BStBK/WPK/BRAK B) 1. vom 06.11.2020 (S. 5).

¹³⁴ Vgl. Anissimov, FR 2020 S. 284, die Auffassung von Anissimov wird aber allgemein nicht vertreten, siehe z. B. von Brocke/Nonnenmacher/Przybilka, NWB 2021, Rz. 224.

¹³⁵ Vgl. BMF, Entwurf v. 14.07.2020, Rz. 61, 62.

¹³⁶ Vgl. Krüger/Welling in DB 2020, S. 1194.

¹³⁷ Vgl. Krüger/Welling in DB 2020, S. 1192.

2.3.2 Nutzer

Nutzer einer Steuergestaltung ist gemäß § 138d Abs. 5 AO eine natürliche oder juristische Person, Personengesellschaft oder Gemeinschaft (somit rechtsformunabhängig), dem eine Gestaltung zur Umsetzung bereitgestellt wird (Nr. 1), der bereit ist, eine Gestaltung umzusetzen (Nr. 2) oder der den ersten Schritt zur Umsetzung der Gestaltung ausführt (Nr. 3).

Eine Steuergestaltung wird dem Nutzer zur Umsetzung bereitgestellt, sofern ihm alle notwendigen Unterlagen zur Verwirklichung der Gestaltung vorliegen. Dies deutet auf eine Analogie zur Intermediärstätigkeit „zur Nutzung bereitgestellt“ hin, wonach unklar bleibe, wieso anstatt der „Nutzung“ die „Umsetzung“ gewählt wurde.¹³⁸ Die Verwaltung stellt klar, dass bereits die bloße Absicht zur Umsetzung der Gestaltung zur Tatbestandserfüllung des Nutzers führe, wobei schon die Übergabe der Unterlagen an den Nutzer diese Absicht indiziere.¹³⁹ Dies zeigt erneut das Ziel der Verwaltung, so viele Gestaltungen wie möglich zu identifizieren. Dennoch ist im Hinblick auf den Erfüllungsaufwand diese Regelung zu kritisieren, da der Nutzer ohne einer vollendeten Gestaltung und folglich ohne steuerlichen Erfolg einen erhöhten Aufwand leisten muss (durch die Vergütung des Intermediärs), was im Gesamtergebnis einen hohen Verlust bedeutet. Um auch den erwarteten hohen Eingang an Mitteilungen einzugrenzen, könnte es zweckmäßig sein, nicht die Absicht, sondern die Umsetzung als auslösendes Mitteilungskriterium anzusehen.

Ein Nutzer ist zur Umsetzung der Steuergestaltung bereit, sobald ihre Umsetzung nur noch von der abschließenden Entscheidung des Nutzers abhängt. Da diese Konstellation nicht von dem Handeln eines Intermediärs bestimmt wird, zielt sie insbesondere auf die selbstständig entwickelte Gestaltung des Nutzers ab.¹⁴⁰

Schließlich stellt die Verwirklichung des ersten Schrittes zur Umsetzung der Gestaltung hauptsächlich auf den Fall eines Vertrages mit einer aufschiebenden Bedingung ab. Im Übrigen ist diese Vorschrift als Auffangtatbestand vorgesehen, um Vorgänge, die nicht den Tatbestand der Nr. 1 und 2 erfüllen, zu erfassen.¹⁴¹

Im Ergebnis kann man für die Praxis festhalten, dass der Nutzer hauptsächlich den Abnehmer der Gestaltung darstellt, bei dem sich letztendlich der steuerliche Erfolg auswirken soll.

¹³⁸ Vgl. Klein/Rätke, AO, § 138d Rz. 88.

¹³⁹ Vgl. BMF, Entwurf v. 14.07.2020, Rz. 15.

¹⁴⁰ Vgl. von Bredow/Gibis, BB 2019, S. 1306.

¹⁴¹ Vgl. BMF, Entwurf v. 14.07.2020, Rz. 17.

3 Mitteilungspflichten, Umsetzung in der Praxis

Die Erfüllung der Tatbestände nach §§ 138d und 138e AO führt zur umfassenden Mitteilungspflicht des Intermediärs, in Ausnahmefällen auch zu einer Anzeigepflicht des Nutzers gegenüber dem BZSt und den einzelnen Finanzbehörden.

3.1 Mitteilungspflichtiger

Sofern eine grenzüberschreitende Steuergestaltung gegeben ist, gilt es zu überprüfen, ob der Intermediär oder Nutzer, der Intermediär und Nutzer oder keiner von beiden Akteuren mitteilungspflichtig ist.

3.1.1 Pflicht des Intermediärs

Der Intermediär ist für seine verwirklichten Steuergestaltungen in Deutschland nur mitteilungspflichtig, soweit er einen Inlandsbezug gemäß § 138f Abs. 7 AO aufweist. Daher kommt es für die Mitteilungspflicht nicht darauf an, in welchem Staat die Steuergestaltung stattfindet bzw. wo die steuerliche Auswirkung liegt.

Ein Inlandsbezug ist gegeben, wenn der Intermediär seinen Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt, seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz im Geltungsbereich der Abgabenordnung (nach § 1 Abs. 1 AO Deutschland) begründet.¹⁴² Damit werden alle inländischen Steuerberater, Rechtsanwälte etc. erfasst. Sofern kein Inlandsbezug erfüllt und die Ansässigkeit im EU-Ausland begründet wird, liegt keine Mitteilungspflicht in Deutschland, sondern in dem jeweiligen EU-Staat vor.¹⁴³

Ausnahmsweise könnte ein im Drittland ansässiger Intermediär ebenfalls anzeigepflichtig sein, soweit eine der folgenden Voraussetzung des § 138f Abs. 7 Nr. 2 AO gegeben ist: eine Betriebsstätte in Deutschland, durch welche Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Gestaltung erbracht werden (Buchstabe a)), eine Eintragung in ein berufsrechtliches Register wie das Berufsregister für Wirtschaftsprüfer nach § 37 Abs. 1 S. 1 WPO (Buchstabe b)) oder eine Registrierung bei einem Berufsverband für juristische, beratende oder steuerliche Zwecke (Buchstabe c)).

Daraus folgt, dass lediglich ein nicht unter diese Tatbestände fallender Intermediär mit der Ansässigkeit in einem Drittstaat nicht anzeigepflichtig wird. Da die Voraussetzungen deshalb sehr weit gefasst sind, wird in der Regel der Intermediär und nicht der Nutzer mitteilungspflichtig.¹⁴⁴

¹⁴² Vgl. § 138f Abs. 7 S. 1 Nr. 1 AO.

¹⁴³ Vgl. Klein/Rätke, AO, § 138f Rz. 55.

¹⁴⁴ Vgl. von Bredow/Gibis, BB 2019, S. 1306.

3.1.2 Subsidiäre Pflicht des Nutzers

Grundsätzlich unterliegt der Intermediär der Mitteilungspflicht gemäß § 138f Abs. 1 AO. Abweichend davon bestehen drei Ausnahmen, bei denen lediglich ein inländischer Nutzer der Anzeigepflicht nachkommen muss. Da diese Fälle Ausnahmen darstellen und regelmäßig der Intermediär mitteilungspflichtig ist, spricht man von einer nachrangigen bzw. subsidiären Anzeigepflicht des Nutzers.

1. Kein Intermediär mit einem Inlandsbezug nach § 138f Abs. 7 AO

Der Nutzer ist zu einer Mitteilung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung verpflichtet, soweit ein Intermediär für diese Gestaltung zur Verfügung steht, dieser aber nicht anzeigepflichtig ist, da er keinen Inlandsbezug i. S. d. § 138f Abs. 7 AO aufweist.¹⁴⁵ Beispielsweise ist dies bei einem, in einem Drittstaat ansässigen Intermediär gegeben, der die Steuergestaltung für einen deutschen Nutzer zur Verfügung stellt.

2. Verschwiegenheitspflicht des Intermediärs gemäß § 138f Abs. 6 AO

Ebenfalls ist ein Nutzer mitteilungspflichtig (zu mindestens teilweise), soweit die folgenden Voraussetzungen kumulativ vorliegen:

- Der Intermediär unterliegt einer Verschwiegenheitspflicht und der Nutzer hat ihn davon nicht entbunden (§ 138f Abs. 6 S. 1 1. HS AO),
- Der Nutzer wurde über die Anzeigepflicht, die Möglichkeit der Verschwiegenheitsentbindung und über den Übergang der Mitteilungspflicht informiert (§ 138f Abs. 6 S. 1 2. HS Nr. 1 AO),
- Dem Nutzer wurden die erforderlichen Angaben sowie die Ordnungskriterien mitgeteilt (§ 138f Abs. 6 S. 1 2. HS Nr. 2 AO)

Nur wenn diese Tatbestandsmerkmale erfüllt sind erfolgt, trotz eines vorhandenen Intermediärs, der Übergang der Anzeigepflicht auf den Nutzer für die Angaben gemäß § 138f Abs. 3 S. 1 Nr. 2, 3 und 10 AO (die persönlichen Angaben der Mitteilung). Zudem kann die Pflicht auch für die restlichen, sachlichen Angaben (nach § 138f Abs. 3 S. 1 Nr. 1 und 4 – 9 AO) durch den Nutzer erfüllt werden, sofern er diese Angaben im Auftrag des Intermediärs übermittelt.¹⁴⁶

¹⁴⁵ Vgl. § 138g Abs. 1 S. 1 AO.

¹⁴⁶ Vgl. § 138f Abs. 6 S. 5 AO.

Diese Regelung wurde durch die DAC 6 vergleichsweise offener vorgegeben, wonach es den Mitgliedsstaaten freistand, erforderliche Maßnahmen zu ergreifen, um die Befreiung von einer Verschwiegenheitspflicht zu ermöglichen.¹⁴⁷ Da diese Befreiung im deutschen Steuerrecht nur teilweise und unter vielfachen Voraussetzungen möglich ist, findet sich in der Literatur eine Mehrheit an Kritik vor.

Grotherr sieht in der Vorschrift eine Einschränkung der Berufsausübung insbesondere für Steuerberater, Rechtsanwälte und Wirtschaftsprüfer, da diese einer Verschwiegenheitspflicht nach § 57 Abs. 1 StBerG, § 43a Abs. 2 BRAO und § 43 Abs. 1 WPO unterliegen. Durch die Mitteilungspflicht müsse der Intermediär mandatsbezogene Inhalte an die Behörden weitergeben, was schon ohne Offenbarung von persönlichen Angaben des Mandanten, eine Pflichtverletzung darstelle. Darüber hinaus sei es auch für die Finanzverwaltung möglich, durch die übermittelten sachlichen Daten den Nutzer zu identifizieren.¹⁴⁸ Diesen Umstand nimmt die Finanzverwaltung ohne Beanstandungen hin und fordert eine Mitteilungspflicht des Intermediärs bezüglich der sachverhaltsbezogenen Angaben, unabhängig von einer bestehenden Verschwiegenheitspflicht und einer damit verbundenen Identifizierung des Nutzers.¹⁴⁹ Die Freiheit der Berufsausübung wird durch diese Regelung erheblich eingeschränkt, wobei eine Verletzung der Grundrechte vorliegen könnte.¹⁵⁰

Für einen Übergang der Mitteilungspflicht auf den Nutzer ist es u. a. notwendig, dass der Intermediär den Nutzer über die Möglichkeit zur Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht und über den möglichen Übergang der Anzeigepflicht aufklären muss. Fraglich bleibe dabei, wie ein Intermediär dies nachzuweisen hat. Vorallem in Bezug auf den Umfang der Nachweise ist es unklar, ob bereits ein Informationsschreiben oder erst ein Beratungsprotokoll ausreiche. Ergänzende Ausführungen wären dafür in dem BMF-Schreiben zu den grenzüberschreitenden Steuergestaltungen vorteilhaft.¹⁵¹

Zudem wirft die deutsche Finanzverwaltung eine nicht mit dem Gesetzestext übereinstimmende Verwaltungsanweisung auf: Danach sei die Übermittlung der sachlichen Mitteilungsangaben auch nicht durch den Nutzer im Auftrag des Intermediärs möglich, sofern dies Intermediär und Nutzer vereinbaren.¹⁵²

¹⁴⁷ Vgl. Richtlinie (EU) 2018/822 v. 25.05.2018, ABl. EU 2018 L 139/7 Art. 8ab Abs. 5 v. 05.06.2018

¹⁴⁸ Vgl. Grotherr, Ubg 2020, S. 643.

¹⁴⁹ Vgl. BMF, Entwurf v. 14.07.2020, Rz. 73.

¹⁵⁰ Siehe zu Grundrechtsprüfung Gliederungspunkt 4.3.

¹⁵¹ Vgl. Deutscher Steuerberater Verband B. III. vom 03.04.2020.

¹⁵² Vgl. BMF, Entwurf v. 14.07.2020, Rz. 80.

Doch im Gesetzestext (§ 138f Abs. 6 S. 5 AO) heißt es, dass die Mitteilungspflicht dadurch erfüllt werden kann, dass „der Nutzer diese Angaben im Auftrag des Intermediärs übermittelt“. Man könne vermuten, dass die Finanzverwaltung damit eine Sanktionierung des Intermediärs bei einer nicht durchgeführten Übermittlung der sachlichen Angaben verhindern möchte.¹⁵³ Um für die Beteiligten eine Rechtsklarheit sowie -sicherheit zu schaffen, ist eine entsprechende Klarstellung der Finanzverwaltung erforderlich.

3. Die sog. Inhouse-Gestaltung nach § 138d Abs. 6 AO

Dabei konzipiert der Nutzer die gesamte grenzüberschreitende Steuergestaltung für sich selbst bzw. für sein gesamtes Unternehmen. Folglich finden sich bei diesen Gestaltungen keine Intermediäre vor, da der Nutzer einerseits die Rolle des Entwicklers und andererseits die Rolle des Profiteurs der Gestaltung einnimmt. Beispielsweise ist eine Inhouse-Gestaltung bei der Konzeption von einer Steuerabteilung eines Unternehmens für das gesamte Unternehmen (ohne Beteiligung eines Intermediärs) gegeben.¹⁵⁴

Sofern eine dieser Ausnahmen einschlägig ist, wird ein Nutzer nur anzeigepflichtig, wenn er einen (wie bei dem Intermediär) inländischen Bezug gemäß § 138g Abs. 3 AO aufweist. Dies ist gegeben, soweit der Nutzer in Deutschland ansässig ist (Wohnort, gewöhnlicher Aufenthalt, Sitz oder Geschäftsleitung).¹⁵⁵ Zudem ist dies erfüllt, wenn er in einem Drittland (außerhalb der EU) ansässig ist und eine Betriebsstätte in Deutschland besitzt, in der ein steuerlicher Vorteil durch die Steuergestaltung entsteht oder in Deutschland Einkünfte erzielt bzw. eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, auf die das EU-Amtshilfegesetz Anwendung findet.¹⁵⁶ Diese wirtschaftliche Tätigkeit muss für die Steuergestaltung von Bedeutung sein,¹⁵⁷ was womöglich mit dem Begriff der Relevanz zu § 138d Abs. 2 S. 1 Nr. 2d) AO vergleichbar erscheint.¹⁵⁸

¹⁵³ Vgl. Grotherr, Ubg 2020, S. 206, 207.

¹⁵⁴ Vgl. Tipke/Kruse/Brandis, AO/FGO, § 138d AO, Rz. 17.

¹⁵⁵ Vgl. § 138g Abs. 3 Nr. 1 AO.

¹⁵⁶ Vgl. § 138g Abs. 3 Nr. 2 a) und b) AO.

¹⁵⁷ Vgl. BMF, Entwurf v. 14.07.2020, Rz. 88.

¹⁵⁸ Siehe zum Begriff der Relevanz die Ausführungen unter Gliederungspunkt 2.2.2.

3.1.3 Mitteilungskonkurrenzen

Um mögliche Mehrfachmeldungen bei sog. Mitteilungskonkurrenzen zu verhindern, gewährt der Gesetzgeber vier Vereinfachungen für den Intermediär bzw. Nutzer.

1. Anzeigepflicht für einen Intermediär in mehreren EU-Staaten (§ 138f Abs. 8 AO)

Durch beispielsweise eine mehrfache Ansässigkeit in der EU, kann es dazu kommen, dass ein Intermediär eine grenzüberschreitende Gestaltung in mehreren Mitgliedsstaaten, jeweils mit dem gleichen Inhalt, übermitteln muss. Zur Verhinderung dieser mehrfachen Mitteilungen besteht gemäß § 138f Abs. 8 AO in Deutschland eine Befreiung von der Anzeigepflicht, soweit er nachweisen kann, dass er die Gestaltung in einem anderen EU-Staat erklärt hat. Diesen Nachweis erfüllt er mit der Angabe, der in dem anderen Staat vergebenen Registrier- und Offenlegungsnummer.¹⁵⁹ Vorallem in Hinblick auf den gegenseitigen Datenaustausch der EU-Behörden scheint diese Regelung sinnvoll und zweckgemäß, um auch den Erfüllungsaufwand der Intermediäre sowie der Finanzverwaltung einzudämmen.

2. Anzeigepflicht für mehrere Intermediäre (§ 138f Abs. 9 AO)

Soweit mehrere Intermediäre die Voraussetzungen für eine Mitteilungspflicht erfüllen, ist grundsätzlich jeder Einzelne zur Mitteilung der Gestaltung verpflichtet.¹⁶⁰ Folglich würde es auch hier zu erheblichen Mehrfachmeldungen der identischen Steuergestaltung kommen. Daher sieht wiederum § 138f Abs. 9 S. 2 AO eine Befreiung vor, sofern der Intermediär nachweisen kann, dass ein anderer Intermediär dieser Pflicht bereits in Deutschland oder in einem anderen EU-Staat nachgekommen ist. Als Nachweis genügt ebenfalls die Übermittlung der Registrier- und Offenlegungsnummer.¹⁶¹ Zusätzlich fordert die Finanzverwaltung als Voraussetzung zur Mitteilungsbefreiung, dass der zuerst mitteilende Intermediär, die sich auf die Befreiung berufenden Intermediäre in seiner Mitteilung benennt,¹⁶² was sich aber bereits schon aus dem Gesetzestext zu § 138f Abs. 9 S. 2 AO durch die Erforderlichkeit der Übermittlung der Angaben nach § 138f Abs. 3 AO ergibt.

Grundsätzlich ist auch dies zu begrüßen, um einen Mehraufwand zu verhindern.

¹⁵⁹ Vgl. BT-Drucksache 19/14685, Gesetzesbegründung zu § 138f Abs. 8 AO (S. 46).

¹⁶⁰ Vgl. § 138f Abs. 9 S. 1 AO.

¹⁶¹ Vgl. Klein/Rätke, AO, § 138f Rz. 63.

¹⁶² Vgl. BMF, Entwurf v. 14.07.2020, Rz. 100.

Dahingegen wird kritisiert, dass die gegenseitige Abstimmung der verschiedenen Intermediäre einen erheblichen Koordinations- sowie Dokumentationsaufwand mit sich bringe.¹⁶³ Dieser Punkt scheint gerechtfertigt, da durch die erstmalige Abstimmung, wer überhaupt die erste Meldung tätigt sowie durch die Übermittlung der mitgeteilten Daten durch den Mitteilungspflichtigen (was auch nach § 138f Abs. 4 S. 2 und § 138f Abs. 5 S. 4 AO gesetzlich vorgeschrieben ist) an die anderen Intermediäre, ein zusätzlicher Verwaltungsaufwand entsteht, der im Ergebnis eventuell sogar höher als ein eigener Mitteilungsaufwand wäre.

Zudem ist der Intermediär grundsätzlich verpflichtet die Gestaltung innerhalb einer 30-tägigen Meldefrist anzuzeigen. Dafür müssten dem Intermediär die Ordnungskriterien innerhalb dieser Frist bekanntwerden, was als unrealistisch bezeichnet wird.¹⁶⁴ Hinzu kommt, dass der zuerst mitteilende Intermediär lediglich verpflichtet ist, den übrigen Intermediären die Registriernummer, aber nicht die Offenlegungsnummer mitzuteilen und er dies nicht einmal unverzüglich zu erledigen hat.¹⁶⁵ Somit können die restlichen Intermediäre (soweit keine freiwillige Mitteilung des Intermediärs erfolgt) von der Befreiung keinen Gebrauch machen.¹⁶⁶ Die Regelung würde keine Anwendung finden und durch den verpflichtenden Übermittlungsaufwand nur zusätzlichen, nicht zweckmäßigen Aufwand schaffen.

Anzumerken ist, dass laut dem BMF eine Übermittlung der Ordnungskriterien nicht innerhalb der 30 Tagesfrist zu erfolgen hat. Es ist lediglich die Registrier- und Offenlegungsnummer vorzuhalten und nur bei Bedarf an das BZSt zu übermitteln.¹⁶⁷ Diese Regelung ist zu begrüßen, da der Intermediär bei Erhalt der Registriernummer von dem anderen Intermediär davon ausgehen kann, dass seine Gestaltung beim BZSt angezeigt wurde, er von der Mitteilungspflicht befreit ist und somit vorerst keine Angaben gegenüber den Finanzbehörden tätigen muss.

3. Anzeigepflicht für einen Nutzer und einen weiteren Beteiligten in mehreren EU-Staaten (§ 138g Abs. 1 S. 2 AO)

Bei einer Anzeigepflicht eines Nutzers, eines Nutzers und Intermediärs oder mehrerer Nutzer in verschiedenen EU-Mitgliedsstaaten würde es ebenfalls zu Mehrfachmeldungen der gleichen Steuergestaltungen kommen.

¹⁶³ Vgl. Ditz/Engelen, DStR 2019, S. 358.

¹⁶⁴ Vgl. BStBK/WPK/BRAB B) 3. vom 06.11.2020 (S. 14).

¹⁶⁵ Folgerung aus § 138f Abs. 5 S. 5 AO.

¹⁶⁶ Vgl. Krüger/Welling in DB 2020, S. 1196.

¹⁶⁷ Vgl. BMF, Entwurf v. 14.07.2020, Rz. 98.

Folglich regelt § 138g Abs. 1 S. 2 AO, dass für den Nutzer in Deutschland keine Mitteilungspflicht besteht, soweit er nachweisen kann (durch die Registrier- und Offenlegungsnummer), dass er selbst, ein Intermediär oder ein anderer Nutzer die grenzüberschreitende Steuergestaltung bereits in einem anderen EU-Staat angezeigt hat. Der dahinterstehende Gedanke der Aufwandsverringerung für den Nutzer ist auch hier positiv zu betrachten, wobei der mögliche Koordinationsaufwand zwischen den einzelnen Beteiligten wiederum das Gesamtergebnis entsprechend beeinträchtigt.

4. Anzeigepflicht für mehrere Nutzer (§ 138g Abs. 2 AO)

Sofern mehrere Nutzer an der Gestaltung beteiligt sind, kann es vorkommen, dass eine Vielzahl von Nutzern für dieselbe Steuergestaltung mitteilungs pflichtig ist (z. B. wenn der Intermediär keinen Inlandsbezug aufweist). Um auch hier den doppelten Aufwand zu verhindern, regelt § 138g Abs. 2 S. 1 AO eine Rangfolge für die Anzeigepflicht mehrerer Nutzer:

Für die sachlichen Angaben der Mitteilung ist gemäß § 138g Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO vorrangig der Nutzer verantwortlich, der die Gestaltung mit dem Intermediär vereinbart bzw. ihn beauftragt¹⁶⁸ und nachrangig der Nutzer, der die Umsetzung der gesamten Gestaltung verwaltet.

Die persönlichen Angaben der Mitteilung hat grundsätzlich jeder Nutzer selbst zu übermitteln.¹⁶⁹ Übermittelt der für die Mitteilung der sachlichen Angaben zuständige Nutzer auch die persönlichen Daten der anderen Steuerpflichtigen, befreit dies die restlichen Nutzer von einer Anzeigepflicht.¹⁷⁰

Dieses Verfahren bedarf einer exakten Abstimmung aller Nutzer untereinander, um die Zuständigkeit der Übermittlung der Angaben zu koordinieren. Da es auch viele Gestaltungen gibt, in denen Nutzer gegenseitig keinen gemeinsamen Kontakt pflegen, ist auch der hier bestehende Koordinationsaufwand zu berücksichtigen.

¹⁶⁸ Vgl. BMF, Entwurf v. 14.07.2020, Rz. 102.

¹⁶⁹ Vgl. § 138g Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO.

¹⁷⁰ Vgl. § 138g Abs. 2 S. 1 Nr. 3 AO.

3.2 Inhalt der Mitteilung

In § 138f Abs. 3 S. 1 Nr. 1 – 10 AO werden alle mitteilungspflichtigen Angaben genannt, welche der an das BZSt zu übermittelnde Datensatz enthalten muss. Dabei beziehen sich die Nummern 1, 2, 3 und 10 auf persönliche Angaben der Beteiligten und Nr. 4 – 9 auf die sachlichen Informationen der Steuergestaltung.

Zuerst regeln Nr. 1 – 3 die Mitteilung folgender Angaben zum Intermediär, Nutzer und verbundenen Unternehmen: Name, Vorname, Geburtstag (bei natürlichen Personen), Name der Firma (bei nicht natürlichen Personen), Anschrift, Ansässigkeitsstaat und Steuernummer. Zudem ist es für den Intermediär möglich, weitere Intermediäre, die einer Mitteilungspflicht unterliegen, zu benennen.¹⁷¹ Erhebliche Kritik wirft in diesem Zusammenhang die Übereinstimmung mit der DSGVO auf. Dabei scheint die Anforderung an ein nach Art. 17 und 25 DSGVO vorgesehenes Löschkonzept der Daten nicht erfüllt. Bei dem Ziel der schnellen Auswertung aller Daten sei es nicht angemessen, die übermittelten Angaben auf eine unbegrenzte Zeit zu speichern. Vielmehr wird eine Begrenzung der Speicherung auf die Festsetzungsfrist vorgeschlagen.¹⁷² Ebenfalls sei es „überschießend“, die persönlichen Daten der Nutzer im EU-Zentralverzeichnis allen EU-Staaten einsehbar zu machen.¹⁷³ Diese Punkte greift bereits die Gesetzesbegründung auf und verweist auf einen vollständigen „Einklang mit der Verordnung“. Die Verarbeitung der personenbezogenen Daten sei eine angemessene Maßnahme, die den Finanzbehörden die Auswertung und einen genauen Informationsaustausch ermögliche.¹⁷⁴

Außerdem haben inhaltliche Angaben zu den erfüllten bedingten sowie unbedingten Kennzeichen nach § 138e AO (Nr. 4), eine Beschreibung des Inhalts der grenzüberschreitenden Steuergestaltung (Nr. 5) mit einer allgemeinen Bezeichnung der Steuergestaltung (Nr. 5a)¹⁷⁵ sowie mit einer abstrakten Beschreibung der Tätigkeit des Nutzers (Nr. 5b) und eine Angabe des Datums des ersten Schrittes der Umsetzung der Gestaltung (Nr. 6) zu erfolgen. Aus der Zusammenfassung des Inhalts muss sich für einen sachkundigen, objektiven Dritten ergeben, wie es durch die Steuergestaltung zu einem nicht gesetzlich vorgesehen Steuervorteil kam. Dies soll dahingehend überprüft werden, ob aus einem vergleichbaren, aber rein innerstaatlichen Sachverhalt der identische Steuervorteil resultieren würde.¹⁷⁶

¹⁷¹ Vgl. § 138f Abs. 3 S. 2 AO.

¹⁷² Vgl. BStBK/WPK/BRAK C) vom 06.11.2020 (S. 16).

¹⁷³ Vgl. Tipke/Kruse/Brandis, AO/FGO, vor § 138d AO, Rz. 11.

¹⁷⁴ Vgl. BT-Drucksache 19/14685, Gesetzesbegründung A. V. (S. 22).

¹⁷⁵ Beispielsweise „Goldfinger“ oder „Double Irish with a Dutch Sandwich“.

¹⁷⁶ Vgl. BT-Drucksache 19/14685, Gesetzesbegründung zu § 138f Abs. 3 AO, (S. 42).

Diese Überprüfung wird als „überspannt“ angesehen, da eine solche Kontrolle der Finanzverwaltung und nicht dem Intermediär obliege.¹⁷⁷

Nach Nr. 7 und 8 sind Angaben über die auf der die Steuergestaltungen beruhenden inländischen sowie ausländischen Rechtsvorschriften und über den wirtschaftlichen Wert der Gestaltung erforderlich. Dabei sei nicht die Höhe des steuerlichen Vorteils, sondern der Wert der entsprechenden Transaktion (z. B. der Wert der Gegenleistung) mitzuteilen.¹⁷⁸ Die Ermittlung dieses Wertes wird sich in der Praxis als problematisch herausstellen. Denn es ist u. a. nicht eindeutig zu erkennen, ob der Wert zu einem konkreten Stichtag oder für die Zukunft bestimmt werden soll und ob ein Jahreswert oder lediglich ein Abschnittswert anzugeben ist. Zudem sei auch die Wertermittlung bei einer Dienstleistung vermutlich nicht möglich.¹⁷⁹ Aufgrund dieser Unklarheiten seien weitere Erläuterungen zur Ermittlung des wirtschaftlichen Wertes notwendig, da die bisher zu erfüllenden Angaben ungeeignet seien, um den Finanzbehörden Hinweise auf Steuerausfälle zu ermöglichen.¹⁸⁰ Letztendlich werden unrichtige bzw. ungenaue Angaben der Mitteilungspflichtigen keine gravierenden Auswirkungen haben, da keine Bußgeldbewährung besteht.¹⁸¹

Abschließend sind alle Staaten der EU zu nennen, die von der Steuergestaltung betroffen sind (Nr. 9), wobei das „betroffen sein“ auf eine steuerliche Auswirkung in dem jeweiligen Staat abziele.¹⁸² Da der Datenaustausch nur zwischen den einzelnen Mitgliedsstaaten besteht, werden keine Drittstaaten zu erwähnen sein. Zusätzlich sind noch alle, von der Steuergestaltung wahrscheinlich betroffenen Personen in der EU zu benennen, einschließlich der Angaben, mit welchen EU-Staaten sie in einer Beziehung stehen (Nr. 10). Diese, auf eine Spekulation abzielende Regelung wird abgelehnt, da die Reichweite der Regelung unklar bleibe.¹⁸³

Insgesamt wäre es sachgerecht, wenn die zu erfüllenden Angaben des Intermediärs bzw. Nutzers auf das ihnen Bekannte begrenzt wird. Denn sonst müssten die Beteiligten sich die entsprechenden Informationen beschaffen, was einen zusätzlichen hohen Aufwand beanspruche und in der 30-tägigen Meldefrist als nicht praktikierbar einzustufen sei.¹⁸⁴

¹⁷⁷ Vgl. Klein/Rätke, AO, § 138f Rz. 17.

¹⁷⁸ Vgl. BMF, Entwurf v. 14.07.2020, Rz. 224.

¹⁷⁹ Vgl. Grotherr, Ubg 2020, S. 645.

¹⁸⁰ Vgl. BStBK/WPK/BRAK B) vom 06.11.2020 (S. 13).

¹⁸¹ Vgl. BMF, Entwurf v. 14.07.2020, Rz. 225.

¹⁸² Vgl. Tipke/Kruse/Brandis, AO/FGO, § 138f AO, Rz. 9.

¹⁸³ Vgl. BStBK/WPK/BRAK B) vom 06.11.2020 (S. 14).

¹⁸⁴ Vgl. Ditz/Engelen, DStR 2019, S. 359.

3.3 Übermittlungsfrist

Die Frist zur Übermittlung des Datensatzes der Steuergestaltung beträgt gemäß § 138f Abs. 2 AO 30 Tage. Für Altfälle, bei denen der erste Schritt zur Umsetzung der Gestaltung nach dem 24. Juni 2018, aber vor dem 1. Juli 2020 erfolgte, gilt eine Frist bis zum 31.08.2020.¹⁸⁵ Maßgeblicher Fristbeginn ist nach Ablauf des Tages, an dem eines der folgenden drei Ereignisse (diese entsprechen den Anforderungen an den Nutzer, siehe Gliederungspunkt 2.3.2) am frühesten eintritt.

Nr. 1: Die Steuergestaltung wird zur Umsetzung bereitgestellt. Dies liegt vor, soweit der Intermediär dem Nutzer die vertraglichen Unterlagen aushändigt.

Nr. 2: Der Nutzer ist zur Umsetzung der Gestaltung bereit. Dies ist gegeben, soweit die Entscheidung über die Nutzung der Gestaltung nur noch von der Zustimmung des Verantwortlichen abhängt.

Nr. 3: Mindestens ein Nutzer hat den ersten Schritt zur Umsetzung der Gestaltung getätigt. Dies liegt z. B. vor, wenn der Vertrag über die Gestaltung bereits abgeschlossen ist, aber noch von einer aufschiebenden Bedingung abhängt.¹⁸⁶

Beispielsweise beginnt die Frist, bei der Übermittlung der Vertragsunterlagen des Intermediärs an den Nutzer am 10. Juli 2020, nach einem dreitägigen Postlauf mit Ablauf des 13. Juli 2020 und endet nach 30 Tagen mit Ablauf des 12. August 2020.

Diese Fristen werden in der Literatur als „ungewöhnlich kurz“ angesehen.¹⁸⁷ Fraglich sei, wie eine Abstimmung mehrerer Intermediäre bzw. Nutzer in dieser kurzen Zeit erfolgen soll. Präferiert wird eine Verlängerung der Frist auf 3 Monate.¹⁸⁸ Angesichts des Koordinierungsaufwandes zur Verhinderung von Mehrfachmeldungen wäre eine Verlängerung durchaus sinnvoll, wobei die Dringlichkeit der Verhinderung der Steuerausfälle wiederum ein eindeutiges Argument dagegen darstellt.

Auch hier ist zu anzuzeigen, dass der Intermediär solche Gestaltungen innerhalb von 30 Tagen anzeigen muss, die in der Lage sind, durch den Nutzer umgesetzt zu werden, aber eine Umsetzung möglicherweise nicht stattfindet. Damit werde lediglich das gesetzgeberische Ziel der Abschreckung erfüllt, welches verfassungsrechtliche Bedenken aufwerfe.¹⁸⁹

¹⁸⁵ Vgl. § 33 Abs. 2 EGAO.

¹⁸⁶ Vgl. von Bredow/Gibis, BB 2019, S. 1307.

¹⁸⁷ Vgl. von Brocke/Nonnenmacher/Przybilka, NWB 2021, Rz. 443.

¹⁸⁸ Vgl. Ditz/Engelen, DStR 2019, S. 359.

¹⁸⁹ Vgl. von Bredow/Gibis, BB 2019, S. 1307.

Zudem wird ein hohes Maß an Bestimmtheit für die die Meldepflicht auslösenden Kriterien gefordert, wobei unkonkrete Ausführungen in Ideensammlungen, Präsentationen oder Mandantengesprächen nicht bereits den Tatbestand der „Bereitstellung der Nutzung“ erfüllen dürften.¹⁹⁰ Ab welcher Grenze der Fristlauf beginnt, lässt sich aus den Ausführungen des Gesetzes bzw. des BMF-Schreibens tatsächlich nicht exakt erkennen, was den Bestimmtheitsgrundsatz stark belastet. Ebenfalls stellt dies eine Belastung für den Intermediär dar, da eine verspätete Abgabe zu einer Ordnungswidrigkeit führt, welche mit einer Geldstrafe von bis zu 25.000 € bestraft werden kann.¹⁹¹

Für den Übergang der Mitteilungspflicht der persönlichen Angaben von dem Intermediär auf die Nutzer aufgrund einer Verschwiegenheitspflicht, sieht § 138f Abs. 6 S. 4 AO eine Anlaufhemmung vor. Demnach beginnt der Fristlauf erst mit Ablauf des Tages, an dem den Nutzern alle erforderlichen Angaben zugestellt worden. Diese Anlaufhemmung entfällt, soweit der Nutzer alle Angaben an das BZSt gemäß § 138f Abs. 6 S. 5 AO übermittelt.¹⁹² So wird im Ergebnis dem Nutzer in diesem Fall ebenfalls eine mindestens 30-tägige Frist gewährt, was im Hinblick auf die Gleichbehandlung zum Intermediär lediglich zweckmäßig erscheint.

Aufgrund der Folgen der Covid19-Pandemie wurde durch § 33 Abs. 5 EGAO das BMF ermächtigt, eine Fristverlängerung der oben genannten Fristen zu erlassen. Dies schien notwendig, da der Berufsstand der Steuerberater u. a. durch die Bearbeitung von Kurzarbeitergeld oder die Beratung rund um mögliche Finanzhilfen der Mandanten, große zeitliche und personelle Probleme bewältigen müsse.¹⁹³ Auf Ebene der EU wurde daraufhin eine Änderungsrichtlinie erlassen, wonach sich die Meldefrist um sechs Monate verlängert (Altfälle: Frist bis 28. Februar 2021, Neufälle: Beginn 30-Tagesfrist nicht vor dem 01. Januar 2021).¹⁹⁴ Durch die Mitteilung einer Sprecherin des BMF's nach einer Bundespressekonferenz am 06. Juli 2020 sowie der Veröffentlichung des 2. Entwurfes eines BMF-Schreibens bzgl. grenzüberschreitender Gestaltungen wurde bekannt, dass von einer Fristverlängerung kein Gebrauch gemacht wird.¹⁹⁵ Für die beratenden Berufe als Intermediäre wird es folglich eine große Aufgabe sein, die neueintretende Mitteilungspflicht, neben den aus der Covid19-Pandemie resultierenden Zusatzaufgaben, zu erledigen.

¹⁹⁰ Vgl. von Bredow/Gibis, BB 2019, S. 1307.

¹⁹¹ Vgl. § 379 Abs. 2 Nr. 1e) und Abs. 7 AO.

¹⁹² Vgl. BMF, Entwurf v. 14.07.2020, Rz. 202.

¹⁹³ Vgl. Deutscher Steuerberater Verband A. vom 03.04.2020 (S. 2).

¹⁹⁴ Vgl. Richtlinie (EU) 2020/876 v. 24.06.2020, ABl. EU 2020 L 204 v. 26.06.2020, S. 46 – 48.

¹⁹⁵ Vgl. Hannig, PricewaterhouseCoopers Blog vom 08.07.2020 sowie von Brocke/Nonnenmacher/Przybilka, NWB 2021, Rz. 66.

3.4 Verfahren

Das allgemeine Verfahren der Anzeigepflicht lässt sich in vier Schritte einteilen: Zuerst hat der Intermediär bzw. Nutzer die Daten an das BZSt zu übermitteln (1.). Anschließend erfolgt die Bearbeitung der Daten durch das BZSt und eine Weiterleitung an das EU-Zentralverzeichnis sowie an die Länderfinanzbehörden (2.). Nachdem die Mitteilung durch den Intermediär erfolgte, treffen ihn bestimmte Informationspflichten gegenüber den Beteiligten (3.). Abschließend hat der Nutzer die Gestaltung in seiner Steuererklärung anzugeben (4.). Zu den Einzelheiten:

3.4.1 Übermittlung der Daten an das BZSt

Die Übermittlung der Mitteilung des Intermediärs bzw. Nutzers erfolgt elektronisch gemäß §§ 87a und 87b AO nach einem amtlich vorgeschriebenen Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle an das BZSt.¹⁹⁶ Zur Übermittlung der Daten stellt das BZSt drei Varianten zur Verfügung: Für kleinere Datenmengen und einem geringen technischen Wissen, besteht die Möglichkeit der Einzeldatenübermittlung über das BZSt Online-Portal. Eine weitere Option ist ein XML-Web Upload im BZSt Online-Portal bei etwaigen mittleren Datenmengen. Soweit große Datenmengen und ein hohes technisches Knowhow besteht, eignet sich der Upload von XML-Dateien über die sog. ELMA-Massendatenschnittstelle.¹⁹⁷ Nach der Sendung aller Daten erhält der Übermittelnde eine Eingangsbestätigung sowie ein Protokoll über die Annahme durch das DAC6-System und ein Verarbeitungsprotokoll bei erfolgter Prüfung durch das Fachverfahren mit dem Hinweis auf etwaige Fehler.¹⁹⁸ Die verschiedenen Varianten sind zu begrüßen, da somit für lediglich kurze Mitteilungen kein erheblich großer Aufwand bei der Einzeldatenübermittlung entsteht.

Dieses Verfahren ist auch bei den sog. marktfähigen Steuergestaltungen anzuwenden.¹⁹⁹ Diese Marktfähigkeit liegt nach § 138h Abs. 1 AO vor, soweit die Gestaltung konzipiert, vermarktet oder zur Umsetzung bereitgestellt wird oder umsetzungsbereit ist, ohne dass individuelle Anpassungen erforderlich sind. Abweichend von den bisherigen Mitteilungsgrundsätzen gilt bei Änderungen oder Erweiterungen der Gestaltung (hauptsächlich bei dem Hinzukommen neuer Nutzer) lediglich eine Aktualisierungspflicht, wobei die geänderten Daten zehn Tage nach Ablauf des Kalendervierteljahres zu übermitteln sind.²⁰⁰

¹⁹⁶ Vgl. § 138f Abs. 1 AO.

¹⁹⁷ Vgl. User Group Treffen am 21.10.2019, BZSt (S. 29) und BMF, Schreiben v. 29.4.2020.

¹⁹⁸ Vgl. Wolff/Würges/Nonnenmacher in DB 2020, S. 2319, 2320.

¹⁹⁹ Vgl. § 138h Abs. 2 S. 3 AO.

²⁰⁰ Vgl. § 138h Abs. 2 S. 1 AO.

Dafür sind geänderte Angaben zu dem Intermediär, den Nutzern, den betroffenen Mitgliedsstaaten und den sonstigen Beteiligten zu übermitteln.

Dies sei vorerst positiv zu beurteilen, da durch diese Vereinfachung keine inhaltsgleichen Mitteilungen eingereicht werden, sondern regelmäßig nur die neu hinzutretenden Nutzer gemeldet werden müssen.²⁰¹

Kritisch anzumerken sei, dass sowohl auch nutzerbezogene Angaben zu aktualisieren sind, aber keine Sonderregelung für zur Verschwiegenheit verpflichtete Intermediäre besteht. Die Pflicht zur Verschwiegenheit gelte aber sowohl auch für marktfähige grenzüberschreitende Gestaltungen. Demnach sei es nun für die Intermediäre notwendig, den Mandanten vor Vertragsabschluss um eine Aufhebung der Verschwiegenheit zu bitten, da ansonsten keine Mitteilung möglich ist.²⁰²

3.4.2 Bearbeitung durch das BZSt

Der im BZSt eingegangenen Meldung wird eine sog. Registriernummer sowie eine Offenlegungsnummer gemäß § 138f Abs. 5 S. 1 AO zugeteilt. Dabei gilt die Registriernummer für eine bestimmte Steuergestaltung, unter der mehrere Mitteilungen in Bezug auf diese Gestaltung erfasst werden. Die Offenlegungsnummer ist hingegen auf die jeweilige Anzeige bezogen. Sie wird für jede eingegangene Mitteilung vergeben, um jede einzelne Meldung identifizieren zu können.²⁰³ Diese Ordnungskriterien werden anschließend dem Übermittler bekannt gegeben.

Aufgabe des BZSt ist es, die übermittelten Daten in das von der Kommission eingerichtete EU-Zentralverzeichnis einzustellen,²⁰⁴ wobei die Beschreibung der Gestaltung und die Angabe der wesentlichen Rechtsvorschriften in englischer Sprache erfolgen müssen. Daher ist es auch für den Intermediär möglich, diese Angaben, trotz der Pflicht der deutschsprachigen Anzeige, in englischer Sprache mitzuteilen.²⁰⁵ Diese Option wird begrüßt, da dadurch Missverständnisse bzw. nicht vorgesehene Fehler bereits im Vorhinein verhindert werden können.²⁰⁶ *Anissimov* sieht hingegen in der Weiterleitung an das Zentralverzeichnis einen „Verstoß gegen das europarechtliche Übermaßverbot“, da auch Staaten Zugriffe auf die Daten erhalten, welche keinen Bezug zu den Angaben aufweisen.²⁰⁷

²⁰¹ Vgl. Wolff/Würges/Nonnenmacher in DB 2020, S. 2318, 2319.

²⁰² Vgl. Grotherr, Ubg 2020, S. 645.

²⁰³ Vgl. User Group Treffen am 21.10.2019, BZSt (S. 20).

²⁰⁴ Vgl. § 7 Abs. 13 S. 1 EUAHiG.

²⁰⁵ Vgl. BMF, Entwurf v. 14.07.2020, Rz. 233, 234.

²⁰⁶ Vgl. Grotherr, Ubg 2020, S. 211.

²⁰⁷ Vgl. *Anissimov*, FR 2020 S. 286.

Sofern von der Gestaltung Steuern betroffen sind, die durch die Landesfinanzbehörden oder Gemeinden verwaltet werden (z. B. Einkommen- oder Gewerbesteuer), teilt das BZSt unter Angabe der Ordnungskriterien den Landesfinanzbehörden mit, dass Informationen zu einer Steuergestaltung vorliegen.²⁰⁸ So können die Behörden im Veranlagungsverfahren prüfen, ob die entsprechenden Gestaltungen ordnungsgemäß erklärt werden.²⁰⁹ Zudem stellt das BMF gemäß § 138j Abs. 3 AO den Behörden die inhaltlichen Angaben der Mitteilung und die Ermittlungsergebnisse zum Abruf bereit, wonach das Ziel des Gesetzgebers der veranlagungsbegleitenden Funktion weiter untermauert wird.

Das BZSt ist nun verpflichtet, die übermittelten Daten auszuwerten und zu bewerten.²¹⁰ Nach der Auswertung hat es nach § 138j Abs. 1 S. 4 AO seine Ergebnisse an das BMF weiterzuleiten, damit eine Prüfung erfolgen kann, ob es einen Anlass für gesetzgeberische Maßnahmen oder neue Verwaltungsanweisungen gibt.²¹¹ In einem weiteren Schritt teilt das BMF gemäß § 138j Abs. 2 AO den obersten Finanzbehörden die Ergebnisse der Prüfung mit, soweit von der Gestaltung Steuern betroffen sind, die den Ländern oder Gemeinden zustehen. Daher können auch die Behörden diskutieren, ob gesetzgeberische Handlungen erfolgen müssen.²¹²

Soweit es nach einer eingereichten Mitteilung zu keiner Reaktion des BZSt, BMF oder des Gesetzgebers in Bezug auf die Anzeige der Steuergestaltung kommt, können keine Schlüsse auf eine Zulässigkeit bzw. rechtliche Anerkennung der Gestaltung gezogen werden.²¹³ Im Umkehrschluss ergibt sich, dass eine steuerliche Anerkennung nur gegeben ist, sofern eine ausdrückliche Reaktion der Behörden erfolgt. Trotz dessen ist weiterhin die Möglichkeit einer verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 - 7 AO gegeben. Vorerst ist anzumerken, dass dies eine klare, bestimmte Regelung darstelle.²¹⁴ Dennoch resultiert aus dieser für den jeweiligen Beteiligten unsicheren Rechtsvorschrift eine negative Evaluierung: Im Rahmen der sog. Kooperationsmaxime wird von den Behörden verlangt, dem Beteiligten Unterstützung bei der Erfüllung seiner Mitwirkungspflichten zu leisten.²¹⁵ Demnach sei die Verwaltung besonders verpflichtet, dem Intermediär Informationen über die Rechtslage zu verschaffen, wobei das sog. Transparenzprinzip gelte.

²⁰⁸ Vgl. § 138i AO und § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 44 FVG.

²⁰⁹ Vgl. von Brocke/Nonnenmacher/Przybilka, NWB 2021, Rz. 671.

²¹⁰ Vgl. § 138j Abs. 1 S. 1 AO und § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 44 FVG.

²¹¹ Vgl. Klein/Rätke, AO, § 138j Rz. 2.

²¹² Vgl. Tipke/Kruse/Brandis, AO/FGO, § 138j AO, Rz. 3.

²¹³ Vgl. § 138j Abs. 4 AO.

²¹⁴ Vgl. von Brocke/Nonnenmacher/Przybilka, NWB 2021, Rz. 727.

²¹⁵ Vgl. Hey/Tipke/Lang, Steuerrecht, Europäisches Steuerrecht, Rz. 21.4.

Davon weiche § 138j Abs. 4 AO ab, da es durch das Ausbleiben einer Reaktion der Behörden in den Folgejahren zu einer Unzulässigkeit der Gestaltung kommen kann, wobei eine zeitnahe Reaktion diese Gestaltung hätte unterbinden können. Dabei wird im Rahmen der Kooperationsmaxime die Mitwirkung des Steuerpflichtigen auf der einen Seite erfüllt. Auf der anderen Seite komme die Finanzverwaltung Ihrer Kooperationspflicht aber nicht nach. Für dieses Ungleichgewicht seien keine Rechtfertigungsgründe ersichtlich.²¹⁶ Innerhalb dieser Argumentation bleibt die Möglichkeit der verbindlichen Auskunft im Hintergrund. Denn genau dieses Mittel (sofern es genutzt wird) führt zur Erfüllung des für das Verwaltungsverfahren geltenden Transparenzprinzips, da bereits dem Intermediär im Vorhinein die rechtliche Anerkennung der Steuergestaltung bestätigt wird, worauf er sich nach der Durchführung der Gestaltung immer noch berufen kann.

Fraglich bleibt dennoch, ob überhaupt das Mittel der verbindlichen Auskunft Anwendung findet. Denn gemäß AEAO zu § 89 AO, Nr. 3.5.4 heißt es, dass verbindliche Auskünfte nicht erteilt werden, wenn die Erzielung eines steuerlichen Vorteils im Vordergrund steht. Dies sei aber bei einer Steuergestaltung regelmäßig gegeben.²¹⁷ Da in § 138j Abs. 4 AO die verbindliche Auskunft fest verankert ist, scheint eine widersprüchliche Verwaltungsanweisung nicht maßgebend.²¹⁸ Dennoch wäre eine Ergänzung in der Verwaltungsanweisung im Hinblick auf eine klare Rechtslage zu begrüßen.

Letztendlich kommt es bei einer unvollständigen, bei keiner bzw. bei einer nicht rechtzeitigen Abgabe der Mitteilung zu einer Ordnungswidrigkeit gemäß § 379 Abs. 2 Nr. 1e) – g) AO (nur bei Vorsatz oder Leichtfertigkeit), wobei ein Bußgeld in Höhe von maximal 25.000 € die Folge sein kann.²¹⁹

3.4.3 Angabe in der Steuererklärung

Der Nutzer hat gemäß § 138k AO die grenzüberschreitende Steuergestaltung durch die Übermittlung seiner Ordnungskriterien in den Steuererklärungen anzugeben, die von den Steuergestaltungen beeinflusst werden. Dies hat in dem Veranlagungszeitraum zu erfolgen, in dem sich erstmals der steuerliche Vorteil der Gestaltung auswirken soll, genauer beschrieben, wenn eine von einem rein innerstaatlichen Sachverhalt, abweichende steuerliche Rechtsfolge entstehen soll.²²⁰

²¹⁶ Vgl. Spatscheck/Spilker in DB 2020, S. 1422.

²¹⁷ Vgl. Deutscher Steuerberater Verband B. vom 03.04.2020 (S. 17).

²¹⁸ Vgl. von Brocke/Nonnenmacher/Przybilka, NWB 2021, Rz. 729.

²¹⁹ Vgl. § 379 Abs. 7 AO.

²²⁰ Vgl. BMF, Entwurf v. 14.07.2020, Rz. 262, 263.

Die Mitteilung stelle dann für die Behörden im Veranlagungsverfahren u. a. einen „Anknüpfungspunkt“ für die computergestützte Risikoprüfung oder eine eventuelle Außenprüfung dar.²²¹

Diese Pflicht ist Ausfluss aus dem Ziel der veranlagungsunterstützenden Funktion. Für diese Zielsetzung seien die Angaben in der Steuererklärung grundsätzlich notwendig. Dennoch sei die Veranlagung in Deutschland lediglich „rein national gestaltet“, wobei die Umsetzung der veranlagungsunterstützenden Funktion erfolglos bleiben werde.²²² Daher wird es in der Praxis für die einzelnen Behörden notwendig sein, verstärkte Fachkräfte für internationale Gestaltungen zu gewinnen und möglicherweise solche Sachverhalte zentral in einer Abteilung bearbeiten zu lassen.

Fraglich bleibt in diesem Zusammenhang der Zeitraum, in welchem die Steuergestaltung in der Steuererklärung anzugeben sein soll, wobei lediglich auf den steuerlichen Vorteil abgestellt wird, aber dies bei den Kennzeichen i. S. d. § 138e Abs. 2 AO kein Tatbestandsmerkmal darstelle.²²³ Für solche Fälle, wäre eine Klarstellung in dem BMF-Schreiben erforderlich.

Ebenfalls problematisch erscheint die Konstellation, bei der der Steuerberater eines Nutzers nicht zugleich der Intermediär ist. Denn in diesem Fall erhalte der steuerliche Berater grundsätzlich keine Kenntnis von der Gestaltung, wobei nur der Nutzer seinen Berater informieren kann, was aber als „unzumutbar“ bezeichnet wird. Zudem sei aber auch die Konstellation kritisch, bei der der Steuerberater gleich der Intermediär ist, aber einer Verschwiegenheitspflicht unterliegt. Denn bei einer Mitteilung in der Steuererklärung werde eine Verbindung zur Intermediärsmeldung geschaffen und somit das Mandatsverhältnis offenbart, was wiederum gegen das Berufsgeheimnis verstoße.²²⁴

Im Ergebnis scheint die Vorschrift lediglich die veranlagungsunterstützende Funktion verwirklichen zu wollen, was im Hinblick auf den Mehraufwand für die Intermediäre, Nutzer und Behörden ohne zusätzliche Erkenntnisgewinnung (da die Informationen bereits vom BZSt übermittelt worden) als unverhältnismäßig zu bewerten ist. Dennoch stellt es aber auch für die Finanzbehörden eine gute Möglichkeit dar, die Steuergestaltungen zu überprüfen und evtl. zu unterbinden.

²²¹ Vgl. Tipke/Kruse/Brandis, AO/FGO, § 138k AO, Rz. 2.

²²² Vgl. BStBK/WPK/BRAK B) vom 06.11.2020 (S. 15).

²²³ Vgl. Grotherr, Ubg 2020, S. 646.

²²⁴ Vgl. Tipke/Kruse/Brandis, AO/FGO, § 138k AO, Rz. 2.

3.4.4 Informationspflichten des Intermediärs

Sofern der Intermediär seiner Anzeigepflicht nachgekommen ist, treffen ihn im Hinblick auf den Nutzer sowie andere Intermediäre folgende Informationspflichten:

Information des Nutzers:

1. Mitteilung der übermittelten Angaben (§ 138f Abs. 4 S. 1 AO)

Der Intermediär hat den Nutzern seiner Steuergestaltung alle in seiner Mitteilung angegebenen nutzerbezogenen Daten zur Verfügung zu stellen. Dies betrifft hauptsächlich die Angaben nach § 138f Abs. 3 S. 1 Nr. 2 AO.

2. Mitteilung der Ordnungskriterien (§ 138f Abs. 5 S. 4 AO)

Ebenfalls hat der Intermediär unverzüglich seinen Nutzern die Registrier- sowie Offenlegungsnummer der angezeigten Steuergestaltung mitzuteilen. Diese benötigt der Nutzer für die Angabe in seiner Steuererklärung nach § 138k S. 2 AO.

Information der weiteren Intermediäre:

1. Information über erfolgte Meldung (§ 138f Abs. 4 S. 2 AO)

Der mitteilende Intermediär hat die anderen Intermediäre, deren Daten er gemäß § 138f Abs. 3 S. 2 AO dem BZSt zur Verfügung stellte, unverzüglich insoweit zu informieren, dass die grenzüberschreitende Steuergestaltung übermittelt wurde. Damit können die anderen Intermediäre die Befreiung von der Mitteilungspflicht gemäß § 138f Abs. 9 S. 2 AO wahrnehmen.

2. Mitteilung der Registriernummer (§ 138f Abs. 5 S. 5 AO)

Im Zusammenhang mit § 138f Abs. 4 S. 2 AO steht die Übermittlung der Registriernummer an die übrigen an der Gestaltung beteiligten Intermediäre, die diese Nummer benötigen, um eine etwaige Mitteilungsbefreiung nach § 138f Abs. 9 S. 2 AO zu beantragen. Da aber für die Befreiung neben der Registriernummer auch die Offenlegungsnummer benötigt wird, ist der Widerspruch der Vorschriften zu kritisieren.²²⁵

²²⁵ Vgl. Grotherr, Ubg 2020, S. 206 und Ausführungen unter Gliederungspunkt 3.1.3. zu § 138f Abs. 9 AO.

4 Verfassungsmäßigkeit

Abschließend ist der rechtsstaatliche Grundsatz der Verfassungsmäßigkeit zu untersuchen. Dabei sind insbesondere der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, der Grundsatz der Gesetzesmäßigkeit der Besteuerung sowie die Rechtmäßigkeit des Gesetzes maßgebend. Diesen staatsrechtlichen Vorgaben stehen auf der anderen Seite die gesetzgeberischen Ziele der rechtspolitischen, veranlagungsbegleitenden sowie abschreckenden Funktion gegenüber. Im Rahmen der oben genannten Grundsätze werden diese Gesetzesziele teilweise als nicht rechtmäßig angesehen: Dabei sei die Funktion der Abschreckung rechtswidrig, da sich der Steuerpflichtige auf das freie Handeln innerhalb der gesetzlichen Grenzen verlassen müsse, aber durch eine Anzeige negative Auswirkungen entstehen können, wobei seine Gestaltungsfreiheit eingeschränkt werde.²²⁶ Zudem sei auch die veranlagungsbegleitende Funktion bedenklich, da sich erst in der Praxis zeigen werde, ob überhaupt die Finanzbehörden auf eine umfassende Auswertung im Veranlagungsverfahren vorbereitet sind. Zuletzt sei die rechtspolitische Funktion an dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu messen.²²⁷

Dem hingegen stellt der Gesetzgeber offen und klar dar, dass das Gesetz über die Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen mit dem Recht der EU und dem Völkerrecht übereinstimme.²²⁸

4.1 Aufwand / Nutzen

Im Hinblick auf den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz ist vorerst der dem Gesetz zugrunde liegende Erfüllungsaufwand dem zu erwartenden Nutzen der Mitteilungspflicht gegenüber zu stellen (Grundsatz der Wirtschaftlichkeit). Denn gemäß § 7 Abs. 2 BHO ist bei jeder finanzwirksamen Maßnahme des Bundes eine sog. Wirtschaftlichkeitsuntersuchung durchzuführen.

a) Geschätzter Erfüllungsaufwand

Für die **Wirtschaft** (d.h. hauptsächlich für die Intermediäre) besteht der Aufwand darin zu prüfen, ob überhaupt eine Mitteilungspflicht besteht und anschließend (bei der Erfüllung aller Tatbestände) die Mitteilung an das BZSt zu übermitteln. Zudem fällt durch die Informationspflicht gegenüber dem Nutzer und der eventuellen Abstimmung mit anderen Intermediären ein hoher Erfüllungsaufwand an.

²²⁶ Vgl. Hey, FR 2018, S. 633.

²²⁷ Vgl. von Bredow/Gibis, BB 2019, S. 1303.

²²⁸ Vgl. BT-Drucksache 19/14685, Gesetzesbegründung A. V. (S. 22).

Kosten entstehen dabei vor allem durch das Personal in Form der Gehälter, durch hohe Bürokratiekosten (Material, etc.) sowie durch das Bereitstellen von IT-gestützten Programmen. Der einmalige Kostenaufwand im Vorfeld wird bereits auf eine siebenstelligen Höhe geschätzt.²²⁹ Hingegen wird der laufende Erfüllungsaufwand mit ca. 32 Millionen € angenommen.²³⁰ Den **Bürger** als Nutzer der Steuergestaltung trifft lediglich ein Aufwand von untergeordneter Bedeutung, da er nur in Ausnahmefällen mitteilungs-pflichtig wird.²³¹ Diese hohen Kosten für die Wirtschaft resultieren vor allem aus den umfangreichen und sehr weit gefassten Tatbestandsmerkmalen der Mitteilungspflicht, die sich auch auf alltägliche Steuerberatungen beziehen. Die *Wirtschaftsprüfungskammer* fordert daher zur Minimierung des Erfüllungsaufwandes eine Nichtanwendungsregelung für alltägliche Steuerberatungen bei mittelständischen Unternehmen.²³²

Für die **Verwaltung** entsteht ebenfalls ein hoher Erfüllungsaufwand aufgrund der Neuentwicklung von IT-Verfahren sowie durch die Bearbeitung aller Mitteilungen. Dabei fallen einerseits Sacheinzel- sowie Gemeinkosten an (jährlich geschätzt 2,4 Millionen €), die u. a. in Grundstücksaufwendungen, Materialkosten und Dienstleistungsaufträge an Dritte bestehen. Auf der anderen Seite entstehen durch die Pflicht der elektronischen Mitteilungsübermittlung erhebliche IT-Kosten, welche einmalig schätzungsweise Kosten in Höhe von ca. 14 Millionen € und laufend in den ersten Jahren ca. 2 Millionen € und in den Folgejahren ab 2021 ca. 8 Millionen € verursachen. Zuletzt besteht auch in der Verwaltung ein großer Kostenanteil für Personalkosten (pro Jahr ca. 9 Millionen €).²³³ Bezüglich der Personalsituation bleibt fraglich, ob es den Behörden gelingt, eine zeitnahe und effiziente Auswertung der Daten vorzunehmen. Für *Elster* ist es schwer vorstellbar, dass eine ausreichende Kapazität für die Bearbeitung der Anzeigen vorliegt.²³⁴ Nach den geschätzten Personalkosten scheint aber ein hoher Personaleinsatz geplant (nun muss dies nur umgesetzt werden), was eine ausreichende und schnelle Bearbeitung zur Folge hätte.

b) Geschätzter Nutzen

²²⁹ Vgl. BT-Drucksache 19/14685, Anlage 2 (S. 56), in Bezug auf einen geschätzten einmaligen Aufwand für die Verwaltung in Höhe von 14 Millionen €, kann man für die Wirtschaft ebenfalls von einem etwas geringeren Betrag von 10 Millionen € ausgehen.

²³⁰ Vgl. Nationaler Normenkontrollrat vom 21.10.2020 (S. 68).

²³¹ Siehe Ausführungen unter Gliederungspunkt 3.1.2.

²³² Vgl. WPK II. 1. vom 30.09.2019 (S. 4, 5).

²³³ Vgl. BT-Drucksache 19/14685, A. VI. S. 23 – 25, alle Kosten sind nur auf das BZSt, die Generalzolldirektion sowie das IT-Zentrum Bund gerechnet, für die Länder und das BMF entstehen ebenfalls Kosten.

²³⁴ Vgl. Elster, FR 2018, S. 642.

Um den genauen Nutzen zu bestimmen, bedarf es zuerst einer genauen Analyse nach der Bearbeitung der ersten Mitteilungen in der Praxis. Dennoch ist vorerst eine Prognose möglich: In Deutschland spricht der Bundestag von Steuerausfällen durch Steuervermeidungspraktiken in Milliarden Höhen.²³⁵ Konkretisiert wurde die Zahl durch den ehemaligen Finanzminister aus NRW auf 160 Milliarden €. ²³⁶ Diese Zahl stellt das gesamte Potential für das Gesetz zur Mitteilungspflicht grenzüberschreitender Steuergestaltungen dar. Geht man davon aus, dass jährlich durch die Mitteilungspflicht lediglich 1 % des gesamten Steuervermeidungsvolumens entfällt, ergibt dies bereits ein Nutzen von 1.600 Millionen €. ²³⁷

Wenn man dies einem jährlichen Aufwand von ca. 50 Millionen € gegenüberstellt, fällt das Ergebnis zugunsten des größeren Nutzens aus. Aufgrund des hohen Steuervermeidungspotentials ist es somit zwingend, eine so umfassende Steuergestaltungsmittlungspflicht einzuführen.

Dahingegen argumentiert *Hey*, dass es sich nur um die „Vorverlagerung von Erkenntnissen“ handle und somit der Nutzen nur zeitlich eher eintrete. Daher stehe der Verwaltungsaufwand außer Verhältnis zum erzeugten Nutzen. ²³⁸

Dieser Argumentation ist nicht zu folgen. Sicherlich kommt es im ersten Moment durch eine Mitteilung der Steuergestaltung nicht zu einer Verringerung des Steuervermeidungsvolumens. Aber durch genau eine solche Mitteilung kann der Gesetzgeber auf das jeweilige Steuermodell reagieren und entsprechende Gesetze erlassen. Infolgedessen werden die Steuersparmodelle eingeschränkt und es resultieren daraus geringere Steuerausfälle.

Diese Schlussfolgerung des hohen Nutzens findet nur Anwendung, wenn das angezeigte Steuergestaltungsmodell dem Staat noch nicht bekannt ist. Liegen dem Staat bereits ausreichende Informationen über eine solche Gestaltung vor, gebe es durch die Mitteilung keinen Nutzen, sondern lediglich einen hohen, ungerechtfertigten Erfüllungsaufwand.

Ebenfalls eine, den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz des Gesetzes betreffende Kennzahl, stellt die Erfassung von illegalen sowie legalen Steuergestaltungen dar.

²³⁵ Vgl. BT-Drucksache 19/239, S. 1.

²³⁶ Vgl. Deutschlandradio vom 07.11.2014.

²³⁷ Die zusammengefasste Gegenüberstellung der geschätzten Nutzen/Kosten-Rechnung ist dem Anhang 5 zu entnehmen.

²³⁸ Vgl. *Hey*, FR 2018, S. 637.

Wie bereits unter Gliederungspunkt 2.2.3 benannt, umfasst die Mitteilungspflicht alle Steuergestaltungen, unabhängig davon, ob sie gesetzlich zugelassen oder verboten sind. Ziel des Gesetzgebers sei es dabei, solche Gestaltungsmodelle zu erkennen, die nicht der gesetzgeberischen Intention entsprechen.²³⁹ Um solche Sachverhalte zu erkennen, scheint es vorerst zweckmäßig zu sein, die gesamte Arbeit auf den Intermediär abzuwälzen. Folglich hat der Intermediär bei jeder grenzüberschreitenden Beratung zu prüfen, ob eine mitteilungspflichtige Gestaltung vorliegt. Dabei anzumerken ist, dass es genau die Aufgabe eines z. B. Steuerberaters ist, die günstigste Besteuerungsmöglichkeit für seinen Mandanten zu erkennen und dabei verschiedene Vorschriften anzuwenden. Da insgesamt aber jede denkbare Beratung mit einer anschließenden Umsetzung durch den Steuerberater mitteilungspflichtig werden kann, bedeutet dies für den Intermediär einen extrem hohen zu bewältigenden Aufwand. Aber genau diese Prüfung, ob die Gesetze entgegen der gesetzgeberischen Intention für legale Steuersparmodelle verwendet werden können, müsse die Aufgabe des Staates selbst sein, da er für seine Gesetzgebung (und nicht der Intermediär) zuständig ist.²⁴⁰ Folglich könnte durch das weite Ausmaß der Vorschriften die Erfüllung der Tatbestandsmerkmale der Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen der Normalfall und nicht lediglich eine Ausnahme sein. *Tipke/Kruse* greifen dies auf und führen an, dass ein anzeigepflichtiger Sachverhalt niemals die Regel, sondern nur eine Ausnahme darstellen dürfe,²⁴¹ was durch den Gesetzgeber aber nicht geschaffen wurde. Vielmehr wäre es im Hinblick auf eine zielgerichtete Ausarbeitung der Mitteilungspflicht und zur Gewährung einer schnellen Handlung im Gesetzgebungsverfahren sinnvoll, die Anwendungsfälle auf „relevante Fälle“ zu beschränken, wovon nicht der durch den Gesetzgeber gedeckte steuerliche Vorteil fallen dürfe.²⁴² Insgesamt weise u. a. die Erfassung der legalen Gestaltungen eine „überschießende Tendenz auf“, die einen erhöhten Bürokratieaufwand zur Folge hätte.²⁴³

Außerdem sprechen gegen die Nichtbeachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes die entstehenden Doppelmeldungen für den Intermediär sowie für den Nutzer bezüglich desselben grenzüberschreitenden Sachverhalts bei der Nichtaufhebung der gesetzlich gegebenen Verschwiegenheitspflicht (auch wenn durch beide Akteure unterschiedliche Angaben vorgenommen werden müssen).

²³⁹ Vgl. Guerra, ErbStB 2020, S. 48.

²⁴⁰ Vgl. Klein/Rätke, AO, § 138d Rz. 7.

²⁴¹ Vgl. Tipke/Kruse/Brandis, AO/FGO, vor § 138d AO, Rz. 14.

²⁴² Vgl. von Bredow/Gibis, BB 2019, S. 1303, 1304.

²⁴³ Vgl. Welzer/Dombrowski, FR 2019, S. 364.

Durch diese Vorschrift potenziere sich die schon „ohnehin zu erwartende Meldeflut“, wobei die dabei entstehenden „Datenfriedhöfe“ nicht mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar seien.²⁴⁴

Konträr zur Kritik der Erfassung von legalen Steuerausfällen überwiegt dennoch die Tatsache, dass genau die dem Staat unbekanntem legalen Steuersparmodelle einen extrem hohen Steuerausfall auslösen, welcher nur durch so tief eingreifende Maßnahmen wie die Mitteilungspflicht eingedämmt werden kann.

4.2 Bagatellgrenze

Um eine größere Übereinstimmung mit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz herzustellen, besteht die Idee einer sog. Bagatellgrenze, d.h. dass erst ab einem bestimmten Wert / einer bestimmten Grenze eine Steuergestaltung anzeigepflichtig wird.²⁴⁵ Diese würde an dem Punkt ansetzen, an dem der steuerliche Erfolg der Gestaltung den möglichen Mitteilungsaufwand unterschreitet.²⁴⁶ Denn es besteht beispielsweise eine Unverhältnismäßigkeit, wenn der eingetretene Erfolg der Steuergestaltung 500 € beträgt, aber voraussichtliche Kosten für die Mitteilung (angenommen) in Höhe von 5.000 € entstehen. Dennoch ist zu beachten, dass sofern der steuerliche Erfolg zwar unter dem Aufwand liegt, aber das Gestaltungsmodell noch in weiteren Fällen angewandt wird, der Nutzen sich vervielfacht und an einem bestimmten Punkt den Aufwand überschreitet, wobei die Verhältnismäßigkeit der Mitteilungspflicht wiederum gegeben wäre.

Strittig scheint, an welchem Maßstab eine Freigrenze gemessen wird. Dabei besteht die Möglichkeit auf die steuerpflichtigen Einkünfte des Nutzers, den wirtschaftlichen Wert oder den steuerlichen Erfolg der Gestaltung abzielen.²⁴⁷ Letzteres wäre die zweckmäßigste Variante, da sich diese lediglich auf den tatsächlichen Erfolg bezieht und so direkt mit dem zu vermutenden Aufwand abgewogen werden kann.

Im Ergebnis stellt eine Freigrenze eine positiv zu bewertende Variante dar, um Bagatallsteuergestaltungen von einer Anzeigepflicht zu befreien, den Erfüllungsaufwand zu minimieren und auf die bestehende Kritik an der Verhältnismäßigkeit zu reagieren.

²⁴⁴ Vgl. BStBK/WPK/BRAK A) vom 06.11.2020 (S. 3).

²⁴⁵ Vgl. WPK II. 2. vom 30.09.2019 (S. 8).

²⁴⁶ Vgl. BStBK/WPK/BRAK B) vom 06.11.2020 (S. 13).

²⁴⁷ Vgl. Welzer/Dombrowski, FR 2019, S. 368.

4.3 Einschränkung der Berufsfreiheit

Das Recht auf Berufsfreiheit stellt ein Grundrecht gemäß § 12 GG dar. Folglich ist zu untersuchen, ob das Gesetz zur Mitteilungspflicht grenzüberschreitender Steuergestaltungen ein Verstoß gegen die Ausübung dieses Grundrechts darstellen könnte und damit nicht verfassungsgemäß sein würde.

Grundsätzlich ist für die Prüfung der Rechtmäßigkeit von nationalen Gesetzen, welche Unionsrecht umsetzen, der Europäische Gerichtshof zuständig.²⁴⁸ Die Vorlage einer Verfassungsbeschwerde an das deutsche Bundesverfassungsgericht ist ausnahmsweise gegeben, sofern die Vorgabe der EU den Mitgliedsstaaten Umsetzungsspielraum gewährt.²⁴⁹ Dies wird durch Artikel 8ab Abs. 5 der DAC 6 erfüllt, da die Richtlinie die nationalen Gesetzgeber verpflichtet, erforderliche Maßnahmen für die Befreiung von der Mitteilungspflicht aufgrund einer Verschwiegenheitspflicht zu erlassen.

Somit wäre das Institut einer Verfassungsbeschwerde möglich, wobei die Tatbestände des Schutzbereiches, des Eingriffes sowie die Nichterfüllung einer verfassungsrechtlichen Rechtfertigung gegeben sein müssen.

1. Schutzbereich § 12 GG

§ 12 Abs. 1 S. 1 GG definiert das Recht jedes Deutschen, den Beruf oder den Arbeitsplatz frei zu wählen. Der Begriff des Berufes ist bei den Intermediären zweifelhaft erfüllt. Unter die Berufsfreiheit fällt im engeren Sinne die sog. Berufsausübungsfreiheit, wonach nicht die Art der Tätigkeit, sondern die tatsächliche Gestaltung ihrer Ausübung durch das Grundgesetz geschützt wird (das „wie“ der Tätigkeit). Zudem beinhaltet dies auch die Vertraulichkeit aller Mandantsverhältnisse.²⁵⁰ Das Gesetz zur Mitteilungspflicht zielt auf die Veränderung bzw. die Erweiterung der Ausübung der Tätigkeit von z. B. Steuerberatern ab, wobei der Schutzbereich der Berufsfreiheit eröffnet ist.

2. Eingriff in den Schutzbereich

Als Eingriff werden alle Maßnahmen der öffentlichen Gewalt definiert, welche die Ausübung der Berufsfreiheit beeinträchtigen. Den Eingriff im weiten Sinne stellt daher das die Berufsfreiheit einschränkende Gesetz des Bundes dar.

²⁴⁸ Vgl. § 276 Abs. 1 Buchst. b) AEUV.

²⁴⁹ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 04.10.2011 – 1 BvL 3/08 –, BVerfGE 129, S. 186-208 (Rz. 44, 45).

²⁵⁰ Vgl. Guerra, ErbStB 2020, S. 52.

Im engeren Sinne besteht der Eingriff im Rahmen der Einschränkung der Verschwiegenheitspflicht, da durch die verpflichtende Mitteilung des Intermediärs gemäß § 138f Abs. 6 AO teilweise mandatsbezogene Inhalte offenbart werden. Zudem ist die Befreiung von der Übermittlung persönlicher Angaben des Nutzers nur unter hohen Anforderungen möglich. Ebenfalls ein Eingriff stelle der hohe Erfüllungsaufwand sowie die Abwälzung der Arbeit der Erkenntnisgewinnung über steuerliche Gestaltungen auf den Intermediär dar.²⁵¹

3. Verfassungsrechtliche Rechtfertigung des Eingriffes

Das Grundrecht der Berufsfreiheit wird nicht schrankenlos gewährt. Gemäß § 12 Abs. 1 S. 2 GG besteht ein einfacher Gesetzesvorbehalt, von dem der Gesetzgeber mit dem Gesetz zur Anzeigepflicht von grenzüberschreitenden Gestaltungen Gebrauch machte. Das formell verfassungsgemäße Zustandekommen des Gesetzes ist zweifelsfrei gegeben. Materiell rechtlich bestehen ebenfalls keine verfassungsmäßigen Bedenken, mit der Ausnahme des Bestimmtheitsgebotes.²⁵²

Abschließend ist die Verhältnismäßigkeit des Einzelaktes (hier des Gesetzes zur Mitteilungspflicht) zu untersuchen.

Der **legitime Zweck** besteht darin, „Steuervermeidungspraktiken und Gewinnverlagerungen“ so früh wie möglich zu erkennen und dementsprechend zu verringern.²⁵³ Dieses rechtspolitische Gesetzesziel stelle einen legitimen Zweck dar.²⁵⁴

Zudem müsste das Gesetz ein **geeignetes Mittel** darstellen um den legitimen Zweck zu erreichen. Davon kann man mit einer großen Wahrscheinlichkeit ausgehen, da durch die Mitteilungspflicht etwaige Steuergestaltungsmodelle identifiziert werden, der Gesetzgeber darauf reagieren kann und somit verschiedene Besteuerungslücken geschlossen werden können. Als ungeeignet wird die Anzeigepflicht gesehen, soweit die Finanzverwaltung nicht in der Lage sei, frühzeitig die Masse an Mitteilungen zu bearbeiten.²⁵⁵ Dieser Umstand lässt sich vorerst nicht genau beurteilen und wird sich durch die Anwendung in der Praxis zeigen.

Ebenfalls muss das eingesetzte Mittel **erforderlich** sein. Dies liegt vor, sofern kein milderes Mittel bei einer gleichen Zweckerreichung gegeben ist.

²⁵¹ Vgl. Guerra, ErbStB 2020, S. 52.

²⁵² Vgl. Ausführungen unter Gliederungspunkt 4.4.

²⁵³ Vgl. BT-Drucksache 19/14685, A. I. S. 21.

²⁵⁴ Vgl. Spatscheck/Spilker in DB 2020, S. 1423.

²⁵⁵ Vgl. Guerra, ErbStB 2020, S. 52.

Mildere Mittel wären u. a. (1) die Aufdeckung der Gestaltungen durch Betriebsprüfungen, wobei bei der relativ geringen Anzahl aller geprüften Betriebe im Vergleich zu der umfassenden Mitteilungspflicht keine gleiche Zweckerreichung erwartet werden kann, (2) ein internationaler Informationsaustausch, wobei auch keine gleiche bzw. höhere Zweckerreichung erwartet werden kann oder (3) die Heranziehung von zusätzlichem Personal in der Finanzverwaltung z. B. von externen Beratern oder internationalen Steuerfachkräften, wobei die identische Zweckerreichung auch fraglich erscheine.²⁵⁶ Da nicht eindeutig und hinreichend feststeht, dass ein anderes (und vorallem milderes) Mittel bei mindestens gleicher Zweckerreichung besteht, ist die Erforderlichkeit zu bejahen.²⁵⁷

Finalisierender Verhältnismäßigkeitsprüfungsschwerpunkt ist die Argumentation über die **Angemessenheit** des Grundrechtseingriffes, wobei eine Abwägung zwischen der Bedeutung des verfolgten Zwecks und der Beeinträchtigung für den Einzelnen erfolgt.

Für den verfolgten Zweck spreche vorallem das „hohe fiskalische Interesse an einem Steueraufkommen“.²⁵⁸ Sofern man das Verkürzungspotential in Milliarden Höhen annimmt, scheint eine Mitteilungspflicht ohne Bedenken. Ohne eine Mitteilungspflicht werden zusätzliche Konstrukte an Steuergestaltungen aufgebaut, die an Komplexität immer weiter zunehmen und nur durch eine eigenständige Mitteilungspflicht erkannt werden können. Im Hinblick auf das Allgemeinwohl und einen funktionierenden Bundeshaushalt scheint die Stärkung des Steueraufkommens ebenfalls unbedingt notwendig. Zudem ziele der Eingriff auf die Verhinderung der nicht bestehenden Steuergerechtigkeit bezüglich der verschiedenen Gestaltungsmodelle ab.²⁵⁹ Große internationale Unternehmen bzw. Konzerne machen sich unterschiedliche Rechtsordnungen zunutze und sparen daher erhebliche Steuern im Vergleich zu kleineren, nationalen Unternehmen, welche nicht die Möglichkeiten haben, solche Gestaltungen zu entwickeln.

Zulasten des Eingriffes fällt zuerst der erhebliche Erfüllungsaufwand der Mitteilungspflicht. Trotz der zugunsten des Nutzens durchgeführten Aufwand / Nutzen-Prognose, bestehen unverhältnismäßige Vorschriften wie z. B. die Anzeigepflicht für die dem Fiskus bereits bekannten Steuergestaltungen.²⁶⁰

²⁵⁶ Vgl. Spatscheck/Spilker in DB 2020, S. 1423.

²⁵⁷ Vgl. Anmerkung zu BVerfG, Beschluss v. 05.02.2002 – 2 BvR 305, 348/93 in FR 2002, S. 1016.

²⁵⁸ Vgl. Guerra, ErbStB 2020, S. 53.

²⁵⁹ Vgl. BT-Drucksache 19/14685, A. I. S. 21.

²⁶⁰ Vgl. Ausführungen unter Gliederungspunkt 4.1.

Zudem haben die Intermediäre Informationen an das BZSt zu übermitteln, welche aus dem „rechtlich geschützten Vertrauensverhältnis zwischen Mandant und Berufsträger“ stammen.²⁶¹ Diese Regelung verletze das Verhältnis zwischen beiden Beteiligten, da der Intermediär zumindest die sachlichen Inhalte der Steuergestaltung dem BZSt mitzuteilen habe, wobei die Gefahr bestehe, dass die Behörden evtl. Rückschlüsse auf den Mandanten ziehen könnten.²⁶² Dazu kommt die Beeinträchtigung für den Intermediär, dass bei der unbefugten Offenbarung fremder Geheimnisse, die ihm in seiner Eigenschaft als z. B. Wirtschaftsprüfer bekannt wurden, eine Freiheitsstrafe bis maximal ein Jahr drohen kann.²⁶³

Ein großes Hindernis bestehe auch für Berufsträger, die sich auf grenzüberschreitende Steuergestaltungen genau spezialisiert haben. Kein Mandant werde einen Berater mit einer Gestaltung beauftragen bzw. für eine Tätigkeit bezahlen, die der Intermediär den Behörden melden muss und der Mandant damit rechnen kann, dass eine rückwirkende Gesetzesänderung die gesamte Gestaltung verhindert und letztendlich nur Kosten in Bezug auf den Berater bestehen bleiben.²⁶⁴

Das letzte, gegen die Angemessenheit sprechende Argument, ist die Abwälzung der Arbeit der Finanzbehörden auf die Intermediäre. Demnach sei es die Aufgabe des Gesetzgebers etwaige Gesetzeslücken zu schließen, da ihm die Gesetzgebungskompetenz obliege.²⁶⁵ Somit beauftragen die Finanzbehörden sinngemäß den Intermediär, fachliche Kenntnisse weiterzugeben und dies zusätzlich ohne jegliche Vergütung. Laut des Bundesverfassungsgerichts liegt ein Rechtfertigungsgrund bei einem allgemeinen Interesse „an der Offenlegung steuerlich erheblicher Angaben“ vor.²⁶⁶ Dies sei aber bei der Mitteilungspflicht nicht erfüllt, da keine „steuerlich erheblichen Angaben“ erlangt werden, sondern nur Informationen, die der Gesetzgeber dazu verwende, in der Zukunft Vorschriften zu ändern.²⁶⁷

Insgesamt betrachtet überwiegen teilweise die Argumente für die Beeinträchtigung des Einzelnen durch den Eingriff in die Berufsfreiheit. Eine exakte Einschätzung lässt sich aber erst nach einer Analyse der Praxiserfahrungen im Hinblick auf den erzielten Nutzen und die Bewältigung durch die Finanzverwaltung vornehmen.

²⁶¹ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 12.04.2005 – 2 BvR 1027/02 –, BVerfGE 113, S. 29-63 (Rz. 89).

²⁶² Vgl. WPK II. 3. vom 30.09.2019 (S. 9, 10).

²⁶³ Vgl. § 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB, die Finanzverwaltung sieht hingegen keine strafrechtlichen Konsequenzen (Vgl. BMF, Entwurf v. 14.07.2020, Rz. 73).

²⁶⁴ Vgl. Guerra, ErbStB 2020, S. 52.

²⁶⁵ Vgl. Klein/Rätke, AO, § 138d Rz. 7.

²⁶⁶ Vgl. BVerfG, Urteil v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89 –, BStBl. II 1991, 654, BVerfGE 84, S. 239-285 (Rz. 138).

²⁶⁷ Vgl. Guerra, ErbStB 2020, S. 53.

4.4 Bestimmtheitsgrundsatz, Normenklarheit

Im Rahmen der materiellen Rechtmäßigkeit eines Gesetzes ist der sog. Grundsatz der Gesetzesmäßigkeit der Besteuerung zu erfüllen. Dieser unterteilt sich in die Begriffe des Bestimmtheitsgebotes sowie der Normenklarheit. Hintergrund bzw. Zweck dieser Grundsätze ist es einerseits, die gesetzliche Berechtigung der Verwaltung zum Erlass von Verwaltungsakten zu begrenzen, sodass ihr Handeln messbar und für die Gerichte überprüfbar wird. Andererseits dienen sie dazu, dass das Ausmaß der Normen für den Steuerpflichtigen vorhersehbar wird, sodass er sich auf die Maßnahmen einstellen kann.²⁶⁸ Dabei untersucht das Bestimmtheitsgebot unbestimmte, nicht klare Tatbestandsmerkmale, wobei keine sichere Rechtsauslegung gegeben ist. Dem hingegen überprüft die Normenklarheit das Zusammenwirken mehrerer Vorschriften untereinander, wobei eine Verletzung vorliegt, wenn die einzelnen Bestimmungen im gegenseitigen Verhältnis unklar erscheinen.²⁶⁹ Im Hinblick auf das Gesetz zur Mitteilungspflicht grenzüberschreitender Steuergestaltungen kommt der Vorgabe des Bundesverfassungsgerichts, dass sich die Rechtslage für den Betroffenen nach dem Verständnishorizont des Steuerpflichtigen und nicht seines Beraters richten muss,²⁷⁰ eine besondere Bedeutung zu.

Übertragen auf die Mitteilungspflicht scheitert es zum einen an der Erfüllung des Bestimmtheitsgebotes, da unbestimmte Rechtsbegriffe aneinander gereiht werden, wobei die Tatbestandsmerkmale nicht genau definierbar seien.²⁷¹ Dies ist z. B. an dem Kennzeichen § 138e Abs. 2 Nr. 3a) AO (intransparente Kette) zu erkennen, bei dem eine Vielzahl der unbestimmten Rechtsbegriffe („wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit“, „angemessene Ausstattung“ etc.) vorhanden ist. Ein weiteres Beispiel sei der Relevanztest, wonach u. a. die unbestimmten Begriffe „verständiger Dritte“ sowie „vernünftigerweise erwarten kann“ einen Hauptbestandteil der Vorschrift bilden.²⁷² Der Grundsatz, dass nicht der steuerliche Berater, sondern der Nutzer an sich der Adressat der Vorschrift ist, werde ebenfalls nicht erfüllt, da man von einem Nutzer eine genaue Auslegung der undefinierten Begriffe nicht erwarten könne.²⁷³

Zudem sind auch die Anforderungen an die Normenklarheit nicht erfüllt:

²⁶⁸ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 08.01.1981 – 2 BvL 3/77 –, BVerfGE 56, S. 1-22 (Rz. 41).

²⁶⁹ Vgl. Tipke/Lang, Steuerrecht, Steuersystem und Steuerverfassungsrecht Rz. 3.244.

²⁷⁰ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 03.03.2004 – 1 BvF 3/92 –, BVerfGE 110, S. 33-76 (Rz. 103).

²⁷¹ Vgl. Klein/Rätke, AO, § 138d Rz. 5.

²⁷² Vgl. WPK II. 1. vom 30.09.2019 (S. 6, 7).

²⁷³ Vgl. Welzer/Dombrowski, FR 2019, S. 365.

Dies ergebe sich bereits schon aus dem Umfang des Gesetzestextes (11 DIN A4-Blätter), da die Vorschriften nicht in einer „angemessenen Zeit zu erfassen“ seien. Die mehrfachen Querverbindungen des Gesetzes sowie die häufig auftretenden Untergliederungen einzelner Tatbestandsmerkmale belasten ebenfalls diesen Grundsatz. Dies sei beispielsweise bei dem Mitteilungsverfahren für den Nutzer nach § 138g Abs. 1 und 2 AO zu erkennen, wo Verweisungen auf §§ 138d Abs. 2, 138f Abs. 7, 138f Abs. 1 und 2 sowie 138f Abs. 3 Nr. 1 und 4 – 9 AO getätigt werden.²⁷⁴ Eine unübersichtliche Untergliederung erfolgt z. B. durch die Indizierung einer Gestaltung durch ein Kennzeichen, welche sich in abhängige und unabhängige Kennzeichen unterteilen, wobei die abhängigen Kennzeichen sich wiederum in den Relevanztest und die jeweiligen Kennzeichen aufteilen.

Aus diesen Feststellungen der nicht bestimmten sowie nicht klaren Vorschriften werden einerseits ein erhöhtes Haftungsrisiko sowie andererseits ein gesteigerter Aufwand des Intermediärs folgen.²⁷⁵

Die angesprochenen Probleme resultieren aber nicht aus reiner Willkür, sondern haben einen ganz bestimmten Hintergrund bzw. sind auf eine Problematik des Gesetzgebers zurückzuführen. Denn durch die Vielseitigkeit aller möglichen Steuergestaltungen sowie durch den Umstand der vielfältigen noch unbekanntem Gestaltungen, blieb dem Gesetzgeber keine andere Möglichkeit, als unbestimmte Begriffe zu finden, um nicht nur einzelne Gestaltungen, sondern ein großes Spektrum an Steuergestaltungen durch die Mitteilungspflicht zu erfassen.²⁷⁶ Vor dem Hintergrund der enorm hohen Steuerverluste durch grenzüberschreitende Steuergestaltungen scheint die Verfolgung dieses Zieles zweckmäßig.

Dazu kommt, dass im Rahmen der richtlinienbasierten Rechtsangleichung kein großer Raum für abweichende Regelungen von den EU-Vorschriften bestehe.²⁷⁷ Folglich hatte der Gesetzgeber durch die bereits sehr konkret gefasste EU-Richtlinie (DAC 6) keine andere Möglichkeit, als sich unbestimmter Rechtsbegriffe zu bedienen und verschiedene Untergliederungen vorzunehmen.

Insgesamt betrachtet werfen die einzelnen Vorschriften bedenkliche Verstöße gegen den Grundsatz der Bestimmtheit sowie der Normenklarheit auf, wobei die Absichten des Gesetzgebers keine abweichenden, klaren Regelungen ermöglichen.

²⁷⁴ Vgl. Klein/Rätke, AO, § 138d Rz. 5.

²⁷⁵ Vgl. Hey, FR 2018, S. 638.

²⁷⁶ Vgl. Tipke/Kruse/Brandis, AO/FGO, vor § 138d AO, Rz. 13.

²⁷⁷ Vgl. Tipke/Lang, Steuerrecht, Europäisches Steuerrecht, Rz. 4.30.

4.5 Nemo-tenetur-Grundsatz

Auch im Hinblick auf den verfassungsrechtlich geschützten Grundsatz *nemo tenetur se ipsum accusare* (niemand darf gezwungen werden, sich selbst zu belasten) scheinen die Vorschriften der Mitteilungspflicht Probleme aufzuzeigen. Diesem Grundsatz kommt vor allem im Strafrecht eine große Bedeutung zu, da es dem Beschuldigten einer Tat freisteht, sich gegen seinen Tatvorwurf zu äußern oder von seiner Möglichkeit zum Schweigen Gebrauch zu machen.²⁷⁸

Rätke führt an, dass die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen „wie eine Pflicht zur Selbstanzeige“ wirke, wobei im Gegensatz zu § 371 AO keine Straffreiheit eintrete.²⁷⁹ Dabei ist dennoch zu beachten, dass eine mögliche Selbstbelastung nur bei Meldungen in Frage kommt, die nicht mit dem Gesetz vereinbar sind (illegale Gestaltungen). Da durch die Mitteilungspflicht aber legale sowie illegale Steuergestaltungen anzeigepflichtig sind, trifft der Vorwurf der Verletzung des *nemo-tenetur*-Grundsatzes nur auf die Anzeige von illegalen Gestaltungen zu.

Sofern argumentiert wird, dass es sich lediglich um eine Mitteilungspflicht handelt und die Gestaltung dennoch verwendet und durchgeführt werden kann, sei entgegenzuhalten, dass die Behörden diese Informationen (bei illegalen Steuergestaltungen) verwenden können, um eine Strafanzeige gegen den Steuerpflichtigen einzuleiten (sofern der Tatverdacht für eine Steuerhinterziehung oder für einen Versuch besteht).²⁸⁰ Somit entwickelt sich das Recht zum Schweigen zu einer Pflicht zur Mitteilung bzw. Selbstanzeige.

Nach den oben genannten Feststellungen ist festzuhalten, dass die Anzeigepflicht gegen den *nemo-tenetur* Grundsatz verstoße, soweit eine Steuergestaltung eine strafrechtliche Relevanz aufweise.²⁸¹

²⁷⁸ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 27.04.2010 – 2 BvL 13/07 –, juris (Rz. 2).

²⁷⁹ Vgl. Klein/Rätke, AO, § 138d Rz. 8.

²⁸⁰ Vgl. Tipke/Kruse/Brandis, AO/FGO, § 138e AO, Rz. 1.

²⁸¹ Vgl. Spatscheck/Spilker in DB 2020, S. 1424.

5 Fazit

Das Gesetz zur Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen stellt für alle Beteiligten eine erhebliche Belastung dar. Dabei wurde gegen die Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes vorallem im Hinblick auf das Bestimmtheitsgebot, die Gewährung der Berufsfreiheit sowie den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz durch den Gesetzgeber teilweise verstoßen.

Die aus dem Ziel der größtmöglichen Erfassung aller Steuergestaltungen und aus der Pflicht der richtlinienbasierten Rechtsangleichung resultierende Vielfalt an Rechtsvorschriften sowie Häufigkeit an unbestimmten Rechtsbegriffen (welche zu- meist in den einzelnen Kennzeichen vorzufinden ist) stellt einen Verstoß gegen den Grundsatz der Bestimmtheit und der Normenklarheit dar.

Auch das Grundrecht der Berufsfreiheit erfährt durch die Mitteilungspflicht einen massiven Eingriff. Im Vordergrund steht dabei der Verstoß gegen die Verschwiegenheitspflicht eines Intermediärs, da durch die Anzeigeverpflichtung der Steuerberater, Wirtschaftsprüfer etc. die gesetzlich vorgeschriebene Verschwiegenheitsverpflichtung nicht gewährleistet werden kann.

Die Überprüfung der Verhältnismäßigkeit hält einer geschätzten Aufwand / Nutzen-Rechnung stand. Soweit auch von der Mitteilungspflicht legale Steuergestaltungen erfasst werden, ist dies im Hinblick auf eine gesetzgeberische Reaktion gegen die Ausnutzung unterschiedlicher Steuerrechtsordnungen in den verschiedenen Staaten (trotz der erheblichen Kritik in der Literatur) vertretbar. Hingegen dessen ist eine Erfassung bereits bekannter Gestaltungen nicht mit der Verhältnismäßigkeit vereinbar. Eingeführte Vereinfachungsregelungen wie die Befreiung von der Mitteilungspflicht bei mehreren Intermediären oder die sog. White-List wirken im ersten Moment zur Eindämmung des Erfüllungsaufwandes positiv. Jedoch rückt auch hier die Minimierung des Aufwandes in den Hintergrund, da beispielsweise ein erhöhter Koordinationsaufwand die Vereinfachungsregeln verdrängt. Um die bisher schwer zu rechtfertigende Verhältnismäßigkeit wieder herzustellen, ist die Einführung einer Bagatellgrenze unabdingbar.

Das festgelegte Verfahren der Mitteilungspflicht ist praxisorientiert aufgebaut. Bedenken bestehen lediglich bei der Kürze der Mitteilungsfrist, bei der Erfüllung des Datenschutzes sowie bei der ausbleibenden Reaktion der Finanzbehörden auf eine eingehende Mitteilung. Zweckmäßig wäre eine Beschränkung des Inhaltes auf die dem Intermediär bekannten Informationen.

Insgesamt betrachtet bestehen Zweifel an der Erfüllbarkeit der gesetzgeberischen Ziele, wobei zuerst die rechtspolitische Funktion an der Verhältnismäßigkeit scheitert. Die veranlagungsbegleitende Funktion wird durch die evtl. nicht zeitnah durchgeführte Überprüfung der Mitteilungen durch die Behörden in Frage gestellt und die abschreckende Funktion erscheint verfassungsrechtlich zweifelhaft.

Trotz der weitreichenden Kritik, werden die eingehenden Mitteilungen ein hilfreicher Anhaltspunkt für die Finanzbehörden sein, um den erheblichen Ausfall an Steuereinnahmen durch Steuergestaltungsmodelle verhindern zu können.

Die EU-Richtlinie zum automatisierten Informationsaustausch im Bereich der grenzüberschreitenden Steuergestaltung (DAC 6) war bereits die 6. Änderung der ursprünglichen EU-Richtlinie über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung (Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011). Über diese Richtlinienänderung hinaus plant die Europäische Union aktuell weitere Änderungen zur Herstellung einer gerechten Besteuerung.

Einerseits besteht der Vorschlag für eine Erweiterung des Informationsaustausches der Mitgliedsstaaten auf Onlineplattformen sowie Meldevorschriften für Betreiber von digitalen Plattformen (DAC 7), wobei auf die Herausforderungen der Digitalisierung in der Wirtschaft, mit Blick auf die erschwerte Rückverfolgbarkeit der Plattformwirtschaft, reagiert wird.²⁸² Andererseits besteht ferner der Fahrplan für eine Ausweitung des Informationsaustausches zwischen den EU-Mitgliedsstaaten auf Kryptowerte sowie E-Geld (DAC 8), um den Steuerbetrug vorallem im Hinblick auf elektronische Zahlungsmittel zu verhindern.²⁸³

Ob die neuen Richtlinienänderungen ebenfalls so einen Verwaltungskoloss darstellen werden, wird sich in naher Zukunft zeigen. Jedenfalls können sich die einzelnen Behörden sowie Steuerberater der EU-Mitgliedsstaaten auf weitere aufwandswirksame Gesetze im Hinblick auf grenzüberschreitende Steuergestaltungen einstellen.

²⁸² Vgl. Europäische Kommission vom 15.07.2020: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU des Rates.

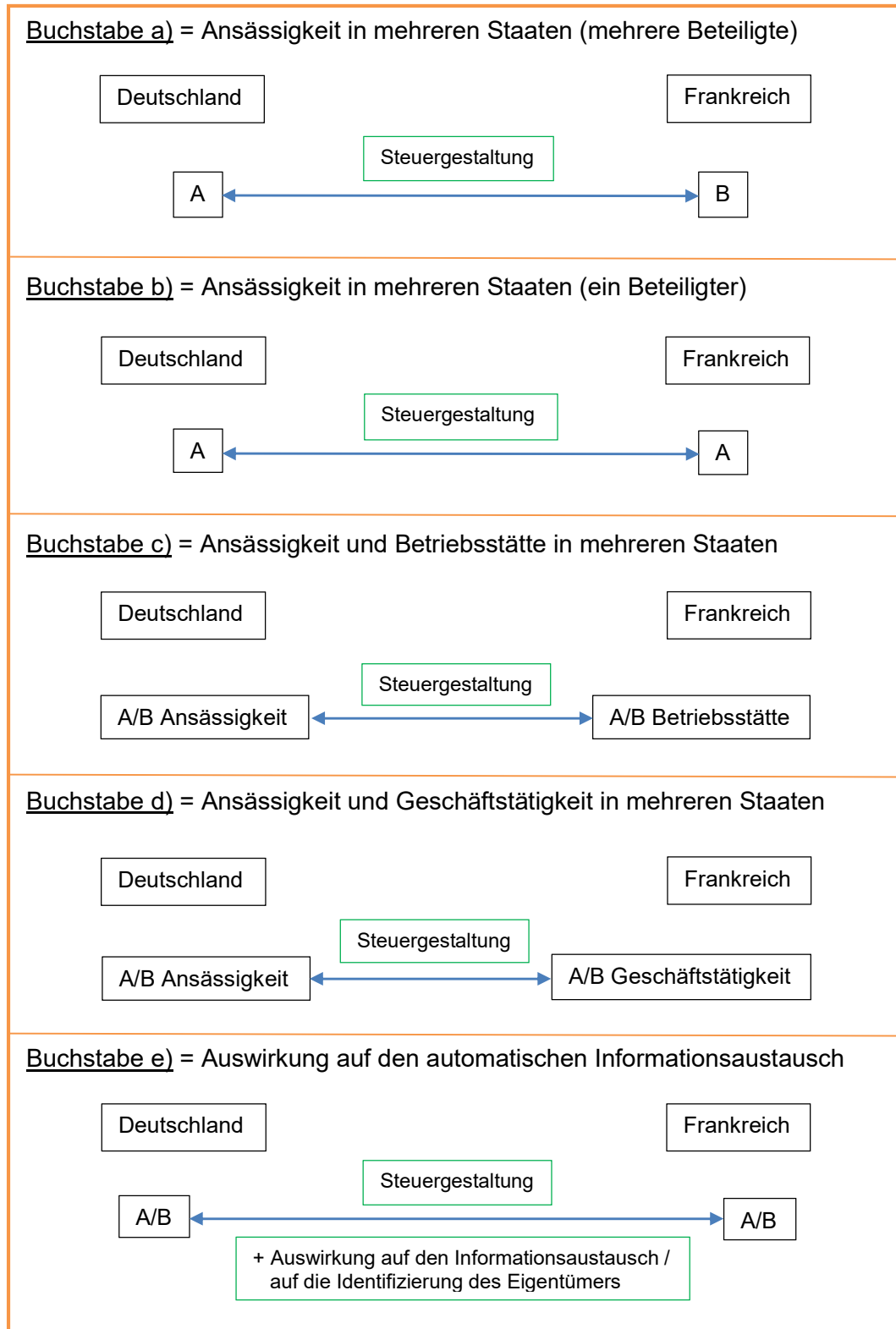
²⁸³ Vgl. Fahrplan der EU zu „Steuerbetrug und Steuerhinterziehung – Verstärkung der Vorschriften für die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und Ausweitung des Informationsaustausches“ (2020).

Verzeichnis der Anhänge

1. Anhang 1 zu Gliederungspunkt 2.2.2
2. Anhang 2 zu Gliederungspunkt 2.2.2
3. Anhang 3 zu Gliederungspunkt 2.2.3.1.1: 3.
4. Anhang 4 zu Gliederungspunkt 2.2.3.1.1: 5.
5. Anhang 5 zu Gliederungspunkt 4.1

Anhang 1

Übersicht über die einzelnen Fallgestaltungen des Tatbestandsmerkmals „Grenz-
überschreitung“ nach § 138d Abs. 2 S. 1 Nr. 2 a) – e) AO zu Gliederungspunkt
2.2.2



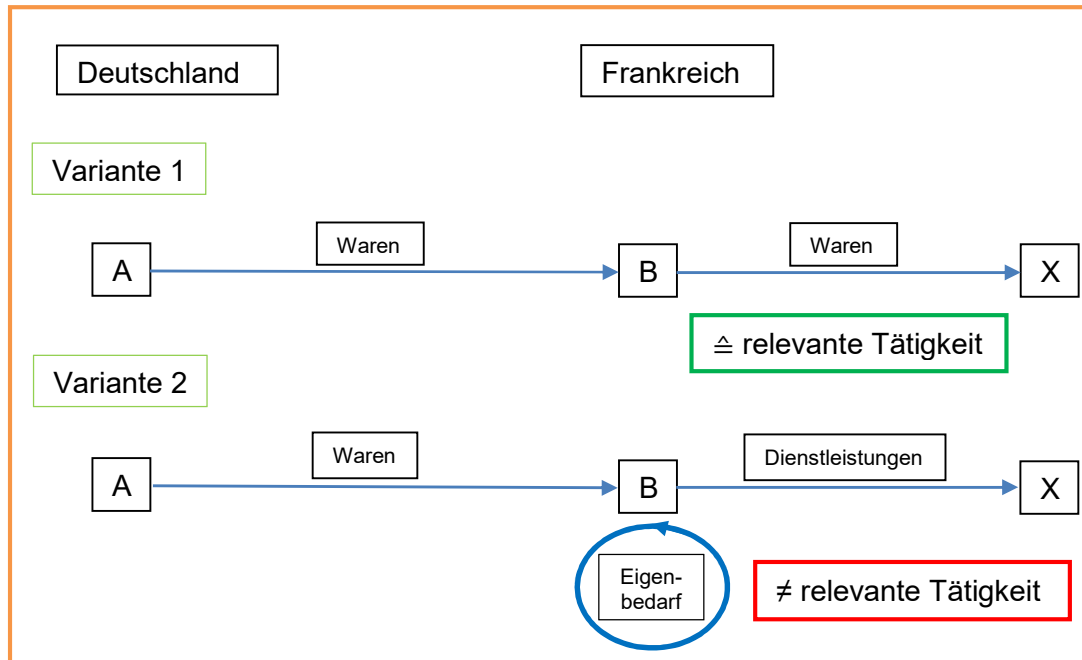
Anhang 2

Beispiel zu Gliederungspunkt 2.2.2 bezüglich der Relevanz i. S. d. § 138d Abs. 2 S. 1 Nr. 2 d) AO, analog zu BMF, Entwurf v. 14.07.2020, Rz. 36 (Beispiel 2)

Das folgende Beispiel grenzt den Tatbestand der Relevanz von der Irrelevanz einer ausländischen Geschäftstätigkeit ab, wobei nur eine in einem anderen als im Ansässigkeitsstaat ausgeübte Geschäftstätigkeit mit einer „Relevanz“ zu einem grenzüberschreitenden Bezug führt.

Angenommen, eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (A) überträgt Waren an eine andere in Frankreich tätige Gesellschaft (B) (beide ansässig in Deutschland). In der Variante 1 verarbeitet B die Waren und bringt sie in den französischen Warenhandel. In der Variante 2 nutzt B die Waren lediglich zum Eigenverbrauch und übt ansonsten eine Tätigkeit mit digitalen Dienstleistungen, unabhängig von dem Warenhandel aus. Eine Steuergestaltung wird in diesem Beispiel in beiden Varianten in Bezug auf den Transfer der Waren vorausgesetzt.

Es ergibt sich folgende Konstellation:



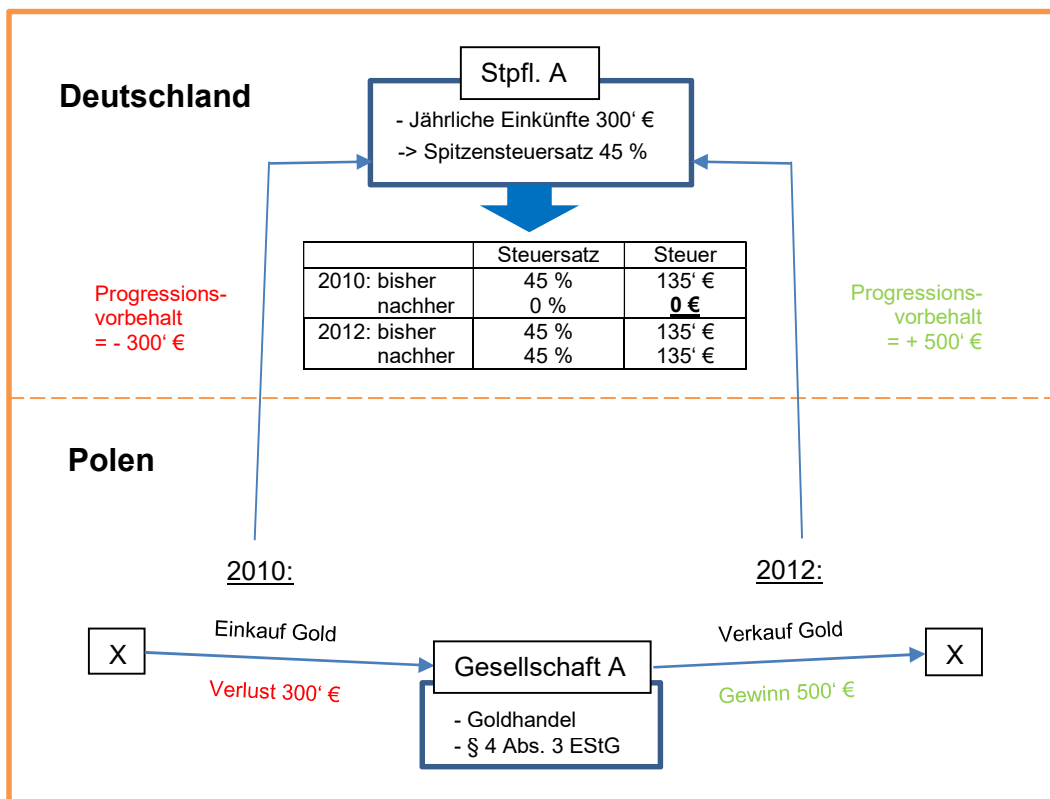
In der Variante 1 stellt die ausländische Tätigkeit von B eine relevante Tätigkeit dar, da sie durch den Weiterverkauf der Waren einen konkreten steuerlichen Bezug zur Steuergestaltung „Waren“ aufweist. In der Variante 2 ist dies nicht der Fall, da die Dienstleistungstätigkeit in keinem Zusammenhang mit dem Warentransfer steht. Es ist in Variante 2 keine Grenzüberschreitung gegeben.

Anhang 3

Erläuterung des Goldfinger-Modells, bzgl. Gliederungspunkt 2.2.3.1.1: 3.

Bei dem Goldfinger-Modell (ausländische Variante) wird eine Gesellschaft im Ausland gegründet. Zweck dieser, als Gewerbebetrieb einzustufenden Gesellschaft, ist der Handel mit Gold. Durch die Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG und der Behandlung des Goldes als Umlaufvermögen entsteht durch den Ankauf des Edelmetalls ein großer Verlust im ausländischen Staat. Die Einkünfte werden gemäß des jeweiligen DBA's in Deutschland freigestellt und senken über den negativen Progressionsvorbehalt den Steuertarif in Deutschland. Der in späteren Jahren erzielte Gewinn aus den Erlösen der Verkäufe des Goldes unterliegt ebenfalls dem Progressionsvorbehalt in Deutschland. Dieser wirkt sich aber aufgrund der schon ohnehin bestehenden hohen Einkünfte und des damit im Zusammenhang bestehenden Spitzensteuersatzes steuerlich nicht aus.²⁸⁴

Veranschaulichung des Steuersparmodells:



Durch den Ankauf des Goldes entsteht durch den negativen Progressionsvorbehalt in 2010 eine Steuerersparnis von 135' € (Steuerberechnung: 300' € * 45 %), welche durch den positiven Progressionsvorbehalt in 2012 nicht beeinflusst wird.

²⁸⁴ Vgl. Kräã, FR 2015, S. 928, 929.

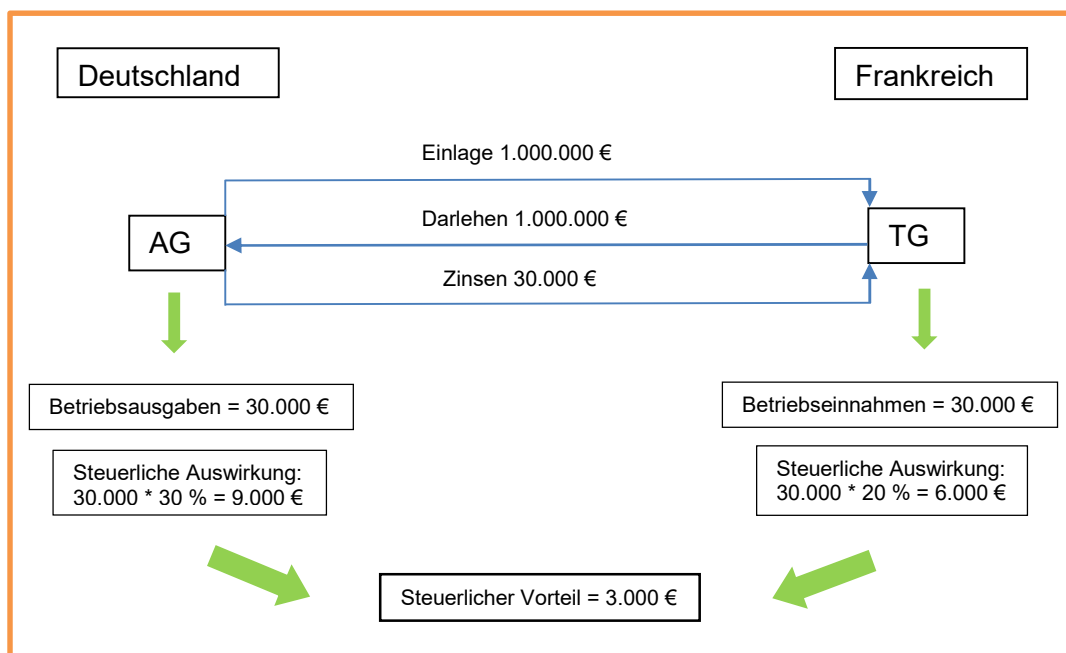
Anhang 4

Beispiel zu Gliederungspunkt 2.2.3.1.1: 5.

Das folgende Beispiel veranschaulicht das Kennzeichen nach § 138e Abs. 1 Nr. 3b) AO in Anwendung des BMF-Entwurfes v. 14.07.2020, Rz. 143 (Beispiel 2).

Sachverhalt:

Eine deutsche Gesellschaft mit beschränkter Haftung (AG) ist zu 100 % an einer französischen Tochtergesellschaft (TG) beteiligt. Fiktiv wird von einer Ertragsbesteuerung in Deutschland mit 30 % und in Frankreich mit 20 % ausgegangen. Die deutsche AG legt einen Geldbetrag in Höhe von 1.000.000 € in die ausländische Gesellschaft ein. Diese gibt der deutschen AG ein Darlehen in derselben Höhe und vereinbart einen üblichen Zinssatz. Es ergibt sich folgende Darstellung:

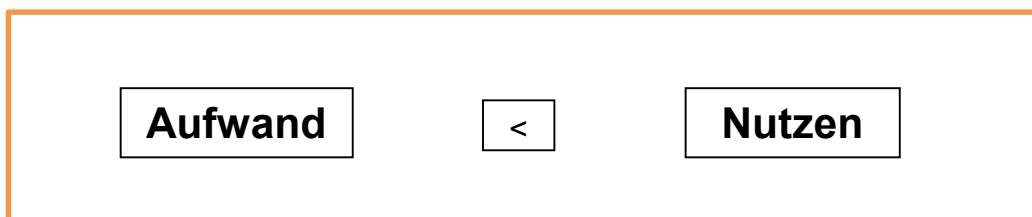


Auf der einen Seite ergibt sich durch den Darlehensvertrag eine steuerliche Auswirkung aufgrund des Zinsaufwandes in Deutschland i. H. v. - 9.000 € und in Frankreich in Höhe von + 6.000 €. Es entsteht ein steuerlicher Vorteil in Höhe von 3.000 €. Dieser Sachverhalt ist eindeutig von den gesetzlichen Vorschriften in den jeweiligen Ländern gedeckt. Daher besteht grundsätzlich keine Pflicht zur Mitteilung der Gestaltung. Nur entspricht es nicht der Intention der Gesetzgeber, dass aufgrund der unterschiedlichen steuerlichen Regelungen der EU-Staaten ein steuerlicher Vorteil geschaffen wird. Somit ist das Gestaltungsmodell dennoch anzeigepflichtig (sofern die übrigen Tatbestandsmerkmale ebenfalls erfüllt sind).

Anhang 5

Aufwand / Nutzen – Rechnung zu Gliederungspunkt 4.1

Aufwand		Nutzen	
<u>Wirtschaft</u>		Steuervermeidungs- potential	
einmalige Kosten	10 Mio. €		
laufende Kosten	32 Mio. €	=	
<u>Bürger</u>		160 Mrd. €	
einmalige Kosten	0 €	x	
laufende Kosten	0 €	1 % Verkürzungs- prognose	
<u>Verwaltung</u>		=	
einmalige Kosten	14 Mio. €	1.600 Mio. € (grobe Schätzung)	
laufende Kosten	2,4 Mio. € ²⁸⁵		
	9 Mio. € ²⁸⁶		
	7 Mio. € ²⁸⁷		
<hr/>			
<u>Insgesamt</u>			
einmalige Kosten	24 Mio. €		
laufende Kosten	50,4 Mio. € ²⁸⁸		



²⁸⁵ Sacheinzel- und Gemeinkosten.

²⁸⁶ Personalkosten.

²⁸⁷ Durchschnittlicher IT-Aufwand.

²⁸⁸ Ohne Kosten für BMF / Landesfinanzbehörden (ohne erhebliche Auswirkungen auf das Ergebnis).

Rechtsquellenverzeichnis

1. Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 01.10.2002 (BGBl. I S. 3866, ber. BGBl. 2003 I S. 61 = BStBl. 2002 I S. 1056), zuletzt geändert durch Artikel 7 des Gesetzes vom 12.08.2020 (BGBl. I S. 1879)
2. Anwendungserlass zur AO: BMF-Schreiben vom 31.01.2014 (BStBl. I S. 290), zuletzt geändert durch BMF-Schreiben vom 27.08.2020 (BStBl. I S. 863)
3. BMF, Entwurf vom 14.07.2020, IV A 3 – S 0304/19//10006 :008
4. BMF, Schreiben vom 29.04.2020, IV B 6 – S 1316/19/10024 :012, BStBl. I 2020, S. 519
5. Bundeshaushaltsordnung vom 19.08.1969 (BGBl. I S. 1284), zuletzt geändert durch Artikel 212 der Verordnung vom 19.06.2020 (BGBl. I S. 1328)
6. Bundesrechtsanwaltsordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 01.08.1959 (BGBl. I S. 565), zuletzt geändert durch Artikel 3 des Gesetzes vom 22.12.2020 (BGBl. I S. 3320)
7. Einführungsgesetz zur Abgabenordnung vom 14.12.1976 (BGBl. I S. 3341; I 1977 S. 667, BStBl. I S. 694), zuletzt geändert durch Artikel 29 des Gesetzes vom 21.12.2020 (BGBl. I S. 3096)
8. Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 08.10.2009 (BGBl. I S. 3366, ber. S. 3862), zuletzt geändert durch Gesetz vom 12.08.2020 (BGBl. I S. 1879)
9. EU - Amtshilfegesetz: Gesetz über die Durchführung der gegenseitigen Amtshilfe in Steuersachen zwischen den Mitgliedsstaaten der Europäischen Union vom 26.06.2013 (BGBl. I S. 1809), zuletzt geändert durch Artikel 4 des Gesetzes vom 21.12.2019 (BGBl. I S. 2875)
10. Finanzkontenaustauschgesetz: Gesetz zum automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen vom 21.12.2015 (BGBl. I S. 2531), zuletzt geändert durch Artikel 16 des Gesetzes vom 12.12.2019 (BGBl. I S. 2451)
11. Finanzverwaltungsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 04.04.2006 (BGBl. I S. 846, ber. S. 1202), zuletzt geändert durch Artikel 21 des Gesetzes vom 21.12.2020 (BGBl. I S. 3096)
12. Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen (BGBl. 2019 Teil I Nr. 52, S. 2875 – 2885), ausgegeben am 30.12.2019
13. Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23.05.1949 (BGBl. S. 1), zuletzt geändert durch Artikel 1 und 2 S. 2 des Gesetzes vom 29.09.2020 (BGBl. I S. 2048)
14. Körperschaftssteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15.10.2002 (BGBl. I S. 4144), zuletzt geändert durch Gesetz vom 21.12.2019 (BGBl. I S. 2875)
15. Rechtsanwaltsvergütungsgesetz vom 05.05.2004 (BGBl. I S. 718, 788), in Kraft getreten am 01.07.2004, zuletzt geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 22.12.2020 (BGBl. I S. 3320)

16. Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25.05.2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustausches im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen (ABl. der EU L 139 vom 05.06.2018)
17. Richtlinie (EU) 2020/876 des Rates vom 24.06.2020 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU, um der dringenden Notwendigkeit einer Verlängerung bestimmter Fristen für die Vorlage und den Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung infolge der Covid19 – Pandemie Rechnung zu tragen (ABl. der EU L 204 vom 26.06.2020, S. 46 – 48)
18. Steuerberatungsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 04.11.1975 (BGBl. I S. 2735), zuletzt geändert durch Artikel 37 des Gesetzes vom 21.12.2020 (BGBl. I S. 3096)
19. Verordnung (EU) Nr. 2016/679 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 27.04.2016 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten, zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung der Richtlinie 95/46/EG (ABl. der EU L 119 vom 04.05.2016)
20. Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates vom 07.10.2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer (ABl. der EU L 268 vom 12.10.2010, S. 1)
21. Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union in der Fassung aufgrund des am 01.12.2009 in Kraft getretenen Vertrages von Lissabon (bekanntgemacht im ABl. EG Nr. C 115 vom 09.05.2008, S. 47), zuletzt geändert durch die Akte über die Bedingungen des Beitritts der Republik Kroatien und die Anpassungen des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union und des Vertrages zur Gründung der Europäischen Atomgemeinschaft (ABl. EU L 112/21 vom 24.04.2012)
22. Wirtschaftsprüferordnung: Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer in der Fassung der Bekanntmachung vom 05.11.1975 (BGBl. I S. 2803), zuletzt geändert durch Gesetz vom 19.06.2020 (BGBl. I S. 1403)

Literaturverzeichnis

1. Anissimov, Wjatscheslav „Die neue Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen“ in FR 2020, S. 281 – 287
2. Anmerkung zu BVerfG, Beschluss v. 05.02.2002 – 2 BvR 305, 348/93 in FR 2002, S. 1011 - 1022
3. Baum, Michael „Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Mitteilungspflicht grenzüberschreitender Steuergestaltungen“ in NWB 42/2019, S. 3069 – 3080
4. Bundessteuerberaterkammer / Wirtschaftsprüferkammer / Bundesrechtsanwaltskammer, Stellungnahme „Gesetzesentwurf zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen“ vom 06.11.2020
5. BZSt, Präsentation der User Group zum Austausch von Steuergestaltungen – DAC 6 – am 21.10.2019, online (abgerufen am 20.12.2020):
https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Intern_Informationsaustausch/DAC6/User_Group_Treffen/user_group_treffen_node.html#js-toc-entry1
6. Deutscher Bundestag 19. Wahlperiode: Antrag der Fraktion Bündnis 90 / Die Grünen: Paradise Papers – Steuersümpfe trockenlegen, 12.12.2017, BT-Drucksache 19/239
7. Deutscher Bundestag 19. Wahlperiode: Entschließungsantrag der Fraktion der FDP zu der dritten Beratung des Gesetzentwurfes der Bundesregierung – Drucksachen 19/14685, 19/15584 Nr. 14, 19/15876 -, 11.12.2019, BT-Drucksache 19/15887
8. Deutscher Bundestag 19. Wahlperiode: Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen, 04.11.2019, BT-Drucksache 19/14685
9. Deutscher Steuerberater Verband, Stellungnahme „Anwendung der Vorschriften über die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen; BMF-Diskussionsentwurf“ vom 03.04.2020
10. Deutschlandradio (07.11.2014), „Viel professionellere Art des Steuerbetrugs“, online (abgerufen am 20.12.2020):
https://www.deutschlandfunk.de/luxemburg-leaks-viel-professionellere-art-des-steuerbetrugs.694.de.html?dram:article_id=302466
11. Ditz, Xaver; Engelen, Christian „Neue Anzeigepflichten für Steuergestaltungen – Überblick und erste Handlungsempfehlungen“ in DStR 7/2019, S. 352 – 360
12. Elster, Harald „Anzeigepflicht für Steuergestaltungen – Überforderung aller Beteiligten verhindern“ in FR 2018, S. 639 – 643
13. Europäische Kommission vom 15.07.2020, COM (2020) 314 final: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung
14. Europäische Union (07.10.2020), EU Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke [Pressemitteilung], 2020/C 331/03

15. Europäische Union, Fahrplan zu „Steuerbetrug und Steuerhinterziehung – Verstärkung der Vorschriften für die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und Ausweitung des Informationsaustausches, online (abgerufen am 29.12.2020):
<https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12632-Strengthening-existing-rules-and-expanding-exchange-of-information-framework-in-the-field-of-taxation-DAC8-?text=dac>
16. Fachbereich WD 4 Haushalt und Finanzen des deutschen Bundestages „Bedeutung und Ausmaß der Steuervermeidung anhand von Steuervermeidungsmodellen“, Aktenzeichen WD 4 – 3000 – 032/18, wissenschaftliche Arbeit vom 09.04.2018
17. Glahe, Moritz; Bossmann, Julia „BMF-Schreiben zu Mitteilungspflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungen: Für wen und wofür eine Mitteilungspflicht besteht“ in DB 39/2020, S. 2039 – 2045
18. Grotherr, Siegfried „Ausgewählte Problembereiche und Zweifelsfragen der neuen Mitteilungspflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungen“ in Ubg 2019, S. 633 – 647
19. Grotherr, Siegfried „Ungereimtheiten und Begrüßenswertes im Entwurf eines BMF-Schreibens betreffend die Anwendung der Vorschriften über die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen“ in Ubg 2020, S. 202 – 212
20. Guerra, Stefanie „Anzeigepflichten für Steuergestaltungen nach dem Gesetz zur Umsetzung der DAC 6-Richtlinie – auch im Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht?“ in ErbStB 2020, S. 47 – 54
21. Hannig, Till (08.07.2020), „Finanzministerium lehnt die Verschiebung der Meldefristen für grenzüberschreitende Steuergestaltungen ab“ in PricewaterhouseCoopers, online (abgerufen am 17.01.2021):
<https://blogs.pwc.de/insurance/tax-legal/finanzministerium-lehnt-die-verschiebung-der-meldefristen-fuer-grenzueberschreitende-steuergestaltungen-ab/5220/>
22. Hey, Johanna „Zur Verfassungsmäßigkeit von Anzeigepflichten für Steuergestaltungen“ in FR 2018, S. 633 – 639
23. Jung, Marcus (13.01.2021) „Prozess um „Goldfinger“-Sparmodell endet mit Einstellung“ in Frankfurter Allgemeine Zeitung, S. 23
24. Klein, Franz; Abgabenordnung – Kommentar, Verlag C.H.Beck, 15. Auflage München 2020
25. Krää, Noel „Goldfinger - Das Progressionsmodell nach den gesetzlichen Änderungen im Jahr 2013“ in FR 2015, S. 928 - 939
26. Krüger, Sebastian; Welling, Timo „Ausgewählte Auslegungsfragen zum Intermediär nach nationaler DAC6-Umsetzungsgesetzgebung – wer und wenn ja, wie viele?“ in DB 23/2020, S. 1190 – 1197
27. Nationaler Normenkontrollrat, Jahresbericht 2020 gemäß § 6 Abs. 2 des Gesetzes zur Einsetzung eines Nationalen Normenkontrollrates, 21.10.2020
28. Nolte, Dirk; Käshammer, Daniel; Laile, Matthias „BMF-Schreiben zu Mitteilungspflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungen: Welche Kennzeichen zu einer Mitteilungspflicht führen“ in DB 41/2020, S. 2149 – 2155

29. Reuters (01.01.2020), „Konzern will Steuern zahlen“, Süddeutsche Zeitung, online (abgerufen am 27.11.2020):
<https://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/google-konzern-will-steuern-zahlen-1.4741449>
30. Schwarz, Bernhard; Pahlke, Armin; AO/FGO - Kommentar, Haufe, Online-Version
31. Spatscheck, Rainer; Spilker, Bettina „Neue Anzeigepflichten für Rechtsanwälte und Steuerberater (§§ 138d - 138k AO)“ in DB 27-28/2020, S. 1420 – 1424
32. Stöber, Michael „Die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen nach den neuen §§ 138d - § 138k AO“ in BB 18/2020, S. 983 – 986
33. Tipke, Klaus; Kruse, Heinrich Wilhelm; Abgabenordnung – Kommentar, Verlag Dr. Otto Schmidt, 162. Lieferung 09.2020
34. Tipke, Klaus; Lang, Joachim; Steuerrecht – Kommentar, Verlag Dr. Otto Schmidt, 24. Auflage 2020
35. von Bredow, Axel; Gibis, Sebastian „Anzeigepflichten für Steuergestaltungen – Ein Überblick, aber wer hat den Durchblick?“ (Teil 1) in BB 2019, S. 1303 – 1309
36. von Brocke, Klaus; Nonnenmacher, Roland; Przybilka, Stefan „Anzeigepflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungen“ in NWB 2. Auflage 2021
37. Welzer, Timo; Dombrowski, Martin „Anzeigepflicht für Steuergestaltungen – Einordnung des Referentenentwurfes“ in FR 2019, S. 360 – 369
38. Wirtschaftsprüfungskammer, Stellungnahme „Referentenentwurf des BMF vom 26. September 2019: Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen“ vom 30.09.2020
39. Wolff, Cornelia; Würges, Jochen; Nonnenmacher, Roland „BMF-Schreiben zu Mitteilungspflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungen: Wie das Mitteilungsverfahren abläuft“ in DB 44/2020, S. 2315 – 2320

Rechtssprechungsverzeichnis

1. BFH, Urteil vom 19.01.2017 – IV R 50/14 –, BFHE 257, 35, BStBl. II 2017, S. 456
2. BVerfG, Beschluss vom 08.01.1981 – 2 BvL 3/77 –, BVerfGE 56, S. 1 - 22
3. BVerfG, Beschluss vom 03.03.2004 – 1 BvF 3/92 –, BVerfGE 110, S. 33 - 76
4. BVerfG, Beschluss vom 12.04.2005 – 2 BvR 1027/02 –, BVerfGE 113, S. 29 - 63
5. BVerfG, Beschluss vom 27.04.2010 – 2 BvL 13/07 –, juris
6. BVerfG, Beschluss vom 04.10.2011 – 1 BvL 3/08 –, BVerfGE 129, S. 186 - 208
7. BVerfG, Urteil vom 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89 –, BStBl. II 1991, S. 654, BVerfGE 84, S. 239 - 285

Eidesstattliche Versicherung

Ich erkläre hiermit an Eides Statt, dass ich die vorliegende Arbeit selbstständig und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Hilfsmittel angefertigt habe, die aus fremden Quellen direkt oder indirekt übernommenen Gedanken sind als solche kenntlich gemacht. Die gedruckte und digitalisierte Version der Diplomarbeit sind identisch.

Die Arbeit wurde bisher in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch noch nicht veröffentlicht.

Meißen, den 12. April 2021