

STELLUNGNAHME

Stand: 3. April 2020

ZIA Zentraler Immobilien Ausschuss e.V.

**BMF-Diskussionsentwurf zur Anwendung
der Vorschriften über die Pflicht zur
Mitteilung grenzüberschreitender
Steuergestaltungen vom 2. März 2020**

Inhalt

A. Vorbemerkungen.....	2
B. Einzelanmerkungen	3
1. zu Rz. 9 – Steuergestaltung	3
2. zu Rz. 10 ff. – Beteiligte der Steuergestaltung.....	3
3. zu Rz. 18 – „Andere an der Gestaltung Beteiligte“	4
4. zu Rz. 23 – Ansässigkeit der Personengruppe „Andere an der Gestaltung Beteiligte“	5
5. zu Rz. 23 ff. – Betroffenheit eines Mitgliedsstaates oder Drittstaates	6
6. zu Rz. 37 ff. – Begriff des Intermediärs.....	6
7. zu Rz. 40 ff. – Einzelne aktive Tätigkeiten	7
8. zu Rz. 52 – Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds.....	7
9. zu Rz. 96 – Relevanztest.....	9
10. zu Rz. 97 ff. – Steuerlicher Vorteil	9
11. zu Rz. 97 ff. – Verbundene Unternehmen	11
12. zu Rz. 97 ff. – Steuerliche Vorteile im EU-Ausland.....	11
13. zu Rz. 103 – Fallgruppen (Anlage).....	12
14. zu Rz. 105 ff. – Vertraulichkeitsklauseln	13
15. zu Rz. 107 – Weiterleitung an Dritte	13
16. zu Rz. 109 ff. – Standardisierte Dokumentation / Struktur	14
17. zu Rz. 118 f. – Vergabe von Darlehen.....	16
18. zu Rz. 126 ff. – Unangemessene rechtliche Schritte	16
19. zu Rz. 142 – Steuerbefreite Zahlungen	17
20. zu Rz. 181 – Funktionsverlagerungen	17
21. zu Rz. 266 ff. – Übergangsregelungen	18

A. Vorbemerkungen

Ende des Jahre 2019 hat der Gesetzgeber den Gesetzentwurf zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen beschlossen. Das Gesetz basiert auf der sogenannten „DAC 6“-Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25. Mai 2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen.

Das Bundesministerium der Finanzen hat einen Diskussionsentwurf bezüglich der Anwendung der Vorschriften über die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen veröffentlicht, in welchem Ausführungen zu dem sachlichen und persönlichen Anwendungsbereich der Mitteilungspflicht, den Kennzeichen i. S. d. § 138e AO und dem Verfahren der Mitteilungspflicht geregelt sind. Nachfolgend wollen wir zu verschiedenen Regelungen in dem Entwurfsschreiben in der Reihenfolge des Aufbaus des Entwurfs Stellung nehmen; eine Gewichtung der einzelnen Punkte besteht durch die Reihenfolge insofern nicht.

Vorab möchten wir anmerken, dass der ZIA es begrüßen würde, wenn der Diskussionsentwurf im Rahmen der thematischen Einlassungen zu den gesetzlichen Vorschriften aber auch allgemein in der Anlage zu dem Schreiben noch um wesentlich mehr Beispiele und Fälle ergänzt wird, aus denen klar erkennbar hervorgeht, wann keine Mitteilungspflicht vorliegt. Das Schreiben weist u. E. bislang noch zu wenig den Charakter einer „White List“ auf und enthält zu wenige praxisrelevante, grenzüberschreitende Fallbeispiele.

Zudem möchten wir noch folgendes dringliche Anliegen vortragen. Es ist mittlerweile allgemein bekannt, in welcher schwieriger Lage sich die Unternehmen in Deutschland und in ganz Europa aufgrund der derzeitigen Corona-Pandemie befinden. Unternehmen und deren Berater sind mit der Existenzsicherung des Unternehmens und seiner Arbeitsplätze mehr als ausgelastet. In dieser akuten Krisenlage kann sowohl Unternehmen als auch Beratern nicht zugemutet werden, knappe Kapazitäten auf die Implementierung der Mitteilungspflicht bis zum 1. Juli 2020 zu legen. Es ist zu befürchten, dass Quarantänemaßnahmen und weitere Beschränkungen des öffentlichen Lebens es vielen von der Mitteilungspflicht Betroffenen sogar unmöglich machen werden, die notwendigen Vorbereitungen fristgerecht abzuschließen, zumal die Finanzverwaltung mit der Vorgabe der technischen Meldeinfrastruktur und der die Mitteilungspflicht erläuternden Regelungen bereits weit außerhalb des für die rechtzeitige betriebliche Implementierung notwendigen Zeitrahmens liegen. Wir regen daher dringendst eine Verschiebung der Einführung der Mitteilungspflicht über den 1. Juli 2020 hinaus in das Jahr 2021 oder zumindest eine Nichtbeanstandung bis dahin an. Die Nichtbeanstandungsregelung für verspätete Erstübermittlungen von Mitteilungen bis zu 30. September 2020 (Rz. 267 des Entwurfsschreibens) erachten wir vor diesem Hintergrund nicht als ausreichend.

B. Einzelanmerkungen

1. zu Rz. 9 – Steuergestaltung

Der Begriff der Steuergestaltung ist u. E. zu weit und zu unbestimmt. Eine „Steuergestaltung“ im Sinne der §§ 138d ff. AO wird in der Gesetzesbegründung als Schaffensprozess definiert, bei dem durch den Nutzer oder für den Nutzer eine bestimmte Struktur, ein bestimmter Prozess oder eine bestimmte Situation bewusst und aktiv herbeigeführt oder verändert wird und diese Struktur, dieser Prozess oder diese Situation dadurch eine steuerrechtliche Bedeutung bekommt, die ansonsten nicht eintreten würde. Nicht erfasst vom Begriff „Steuergestaltung“ ist es hingegen nach der Gesetzesbegründung, wenn ein Steuerpflichtiger lediglich den Ablauf einer gesetzlichen Frist oder eines gesetzlichen Zeitraums abwartet, nachdem er eine Transaktion steuerfrei realisieren kann. Als Beispiel dafür wird der Ablauf der Spekulationsfrist gemäß § 23 Absatz 1 Nr. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) genannt.

Petition:

Die Adressaten der Regelung sollten mehr Rechtssicherheit haben, welche Fälle sie melden müssen und welche nicht. Die Einhaltung tatbestandlich ganz klar geregelter Grenzen sollte – wie beim Ablauf der Spekulationsfrist – nicht als Steuergestaltung angesehen werden. Dies sollte nicht nur für zeitliche Grenzen, sondern auch für quotale Grenzen gelten. Werden beispielsweise bei der Übertragung von Anteilen an grundbesitzhaltenden Gesellschaften die grunderwerbsteuerlichen Beteiligungsschwellen planmäßig im Rahmen der gesetzlichen Fristen nicht überschritten, liegt lediglich ein Verhalten vor, das den Tatbestand nicht erfüllt, nicht aber eine Steuergestaltung im Sinne der §§ 138d ff. AO.

2. zu Rz. 10 ff. – Beteiligte der Steuergestaltung

§ 138d Absatz 2 Satz 1 Nr. 2 AO nennt in seinen Bedingungen für eine grenzüberschreitende Steuergestaltung den Begriff der „an der Gestaltung Beteiligten“. Da keine eindeutige Definition dieses Begriffs erfolgt, besteht Unsicherheit, wann die in § 138d Absatz 2 Satz 1 Nr. 2 AO genannten Bedingungen erfüllt sind. Der Entwurf geht zwar in den Rz. 10 ff. auf die einzelnen Beteiligten ein, es verbleiben jedoch erhebliche Unschärfen u. a. bei der Bereitstellung von Steuergestaltungen bei Konzernsachverhalten.

Beispiel: Die in Deutschland ansässige A-GmbH hält diverse wesentliche Beteiligungen an Tochtergesellschaften im Ausland. Unter den Auslandsbeteiligungen der A-GmbH sind auch 100% der Anteile an der in Frankreich ansässigen FR-OpCo SAS. Zum 01.07.2020, zum 01.08.2020 und zum 15.11.2020 erwirbt die FR-OpCo SAS jeweils Immobilien in Frankreich. Die Verkäufer der drei Immobilien sind jeweils ebenfalls in Frankreich ansässig. Hinsichtlich der Ausgestaltung ihrer Erwerbe von Immobilien in Frankreich hat sich die FR-OpCo SAS von einer französischen Steuerberatungsgesellschaft steuerlich beraten lassen. Die entsprechenden steuerlichen Ratschläge wurden von der FR-OpCo SAS bei allen drei o.g.

Erwerbsvorgängen berücksichtigt; die FR-OpCo SAS entwickelte insoweit vorab ein gemeinsames Konzept für ihre Immobilienerwerbe.

Aufgrund des vorab gefassten gemeinsamen Konzepts für die drei Immobilienerwerbe ist das Kennzeichen einer *standardisierten Dokumentation oder Struktur* prinzipiell erfüllt, sofern es sich bei den dargestellten Erwerben auch um grenzüberschreitende Gestaltungen im Sinne des § 138d Absatz 2 Nr. 3 Buchstabe a) i.V.m. § 138e Absatz 1 Nr. 2 AO handelt.

Die Immobilienerwerbe finden ausschließlich unter Beteiligung von im Ausland (Frankreich) ansässigen Personen statt. Fraglich ist jedoch, ob ein grenzüberschreitender Bezug im Sinne des § 138d Absatz 2 AO aufgrund des Umstands vorliegt, dass die Anteile an der FR-OpCo SAS von der in Deutschland ansässigen A-GmbH gehalten werden. Sofern letzteres zu bejahen wäre, würde für den Erwerb der Immobilien in Frankreich eine Meldepflicht beim Bundeszentralamt für Steuern in Deutschland ausgelöst.

Petitur:

Es sollte klargestellt werden, dass mit den an einer Gestaltung *Beteiligten* im Sinne des § 138d Absatz 2 Satz 1 Nr. 2 AO ausschließlich diejenigen Personen bzw. Gesellschaften gemeint sind, die an der jeweiligen Maßnahme aktiv beteiligt sind und bei denen sich der Steuervorteil auswirkt. Ein die Meldepflicht auslösender grenzüberschreitender Vorgang sollte hingegen nicht vorliegen, wenn eine Maßnahme lediglich im Ausland umgesetzt wird und die Anteile an der betreffenden ausländischen Gesellschaft (direkt oder indirekt) von einer inländischen Person/Gesellschaft gehalten werden. Auch für Konzernsachverhalte sollte klarer vorgegeben werden, wie weit der Kreis der „Beteiligten“ zu ziehen ist.

3. zu Rz. 18 – „Andere an der Gestaltung Beteiligte“

Wir verstehen die Aufnahme der Personengruppe „Andere an der Gestaltung Beteiligte“ als die Lösung der Verwaltung, bestimmte Gruppen aus der Gruppe der Nutzer herauszunehmen und somit im Sinne der Rechtssicherheit eine Personengruppe zu schaffen, die klar zu den nicht relevanten Akteuren zählt. Denn weder in der „DAC 6“-Richtlinie (EU) 2018/822 noch im deutschen Umsetzungsgesetz hierzu taucht der Begriff „Andere an der Gestaltung Beteiligte“ auf. Vorgesehen sind – sowohl nach der Richtlinie als auch nach dem Umsetzungsgesetz – als Beteiligte eigentlich nur „Intermediäre“ und „relevante Steuerpflichtige“ bzw. „Nutzer“.

Aufgrund dieser begrifflichen Abweichung müssen nach unserem Verständnis jedoch auch noch weitere klarstellende Änderungen in das BMF-Schreiben übernommen werden, da sonst unerwünschte Mehrbelastungen sowohl auf die Steuerpflichtigen als auch die Finanzverwaltung zukommen könnten. So wäre es unserer Auffassung nach der aktuellen Lesart durchaus möglich, dass ein „Anderer an der Gestaltung Beteiligter“, wie zum Beispiel ein Mieter, allein durch seine Ansässigkeit im Ausland zu einem grenzüberschreitenden Bezug führen könnte, obwohl es ein ansonsten rein inländischer Fall ist und ohne dass er in relevanter Form an der Gestaltung beteiligt ist. Dass die Personengruppe „Andere an der Gestaltung

Beteiligte“, die ja gerade nicht Nutzer und somit irrelevant für die Bewertung sein soll, diesen Bezug herstellt, kann jedoch nicht gewollt sein. Dass unverhältnismäßige Begründungen von Grenzüberschreitungen gerade nicht gewollt sind, kommt nach unserem Verständnis auch durch die Regelung des § 138d Absatz 7 AO zum Ausdruck, wo eine mitteilungspflichtige grenzüberschreitende Steuergestaltung gerade nicht vorliegen soll, wenn nur der reine Intermediär einen Inlandsbezug aufweist.

Beispiel: Zwei Nutzer sowie der Intermediär sind in Deutschland ansässig. Ein Nutzer vermietet Immobilien in Deutschland. Ein Mieter dieser Immobilien kommt aus den Niederlanden. Die beiden deutschen Nutzer sorgen nicht für eine grenzüberschreitende Steuergestaltung im Sinne des § 138d Absatz 2 AO. Nur über die Ansässigkeit des „Anderen an der Gestaltung Beteiligten“ (der Mieter) läge nun eine Grenzüberschreitung und somit unter Umständen eine Meldepflicht vor.

Das im Falle einer solchen Konstellation kein grenzüberschreitender Bezug hergestellt und ggf. eine Meldepflicht ausgelöst werden soll, ergibt sich nach unserem Verständnis auch daraus, dass in der vorzunehmenden Meldung die „Anderen an der Gestaltung Beteiligten“ nicht auftauchen. „Wer“ und „Was“ zu melden ist, wird im neuen Art. 8ab Absatz 14 RL festgelegt, der in §§ 138f ff. AO umgesetzt wird. Anzugeben sind danach die Intermediäre und die Nutzer. Ein „Anderer an der Gestaltung Beteiligter“ ist dort nicht vorgesehen. Würde eine Meldepflicht gewollt sein, würde hier also eine Meldung abgegeben, aus der im Zweifel überhaupt nicht hervorgeht, warum eigentlich gemeldet wird. Auch aus der Vorgabe in § 138f Absatz 3 Nr. 10 AO folgt nichts anderes. Hier muss der Intermediär nur Angaben machen, wenn die unmittelbar betroffenen Personen bekannt sind. Unter die unmittelbar Betroffenen könnte man die in Rz. 18 des Entwurfs genannten Beispiele (Käufer, Verkäufer, Mieter, Vermieter usw.) subsumieren. Der Unterschied besteht dann allerdings darin, dass Beteiligte (d. h. Intermediär und Nutzer) eine Meldepflicht auslösen können und die unmittelbar Betroffenen im Sinne der Nr. 10 lediglich zu melden sind, wenn eine Meldepflicht bereits besteht.

Petition:

Wir regen die Klarstellung an, dass die Kategorie „Andere an der Gestaltung Beteiligte“ für die Beurteilung des grenzüberschreitenden Bezugs keine Tatbestandsrelevanz hat. Die Ansässigkeit des anderen an der Gestaltung Beteiligten sollte also nicht das Vorliegen des Tatbestandsmerkmal der Grenzüberschreitung begründen. Dies sollte auch ausdrücklich bei den Ausführungen im Entwurf zum grenzüberschreitenden Bezug in den Rz. 23 ff. klargestellt werden.

4. zu Rz. 23 – Ansässigkeit der Personengruppe „Andere an der Gestaltung Beteiligte“

(Siehe hierzu unsere vorstehenden Ausführungen zu Ziffer 3 zu Rz. 18.)

5. zu Rz. 23 ff. – Betroffenheit eines Mitgliedsstaates oder Drittstaates

Zur Feststellung eines grenzüberschreitenden Bezugs der Steuergestaltung wird nach zwei verschiedenen Kriterien differenziert, die beide kumuliert vorliegen müssen, damit eine grenzüberschreitende Gestaltung gegeben ist:

- Mehr als einen EU-Mitgliedsstaat / mindestens einen EU-Mitgliedstaat und mindestens einen Drittstaat betreffend
- Ansässigkeit oder Tätigkeit von Beteiligten nach § 138d Absatz 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a) – e) AO

Was unter Betroffenheit eines Mitgliedsstaates oder Drittstaates zu verstehen ist, wird im Gesetz nicht definiert. Hier fehlt eine Erläuterung im Entwurf. Es liegt nahe zu vermuten, dass ein Staat betroffen ist, wenn die Gestaltung sein Steueraufkommen berührt.

Beispiel: Immobilieninvestitionen über einen Fonds in Australien

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

Petitum:

Da es Gestaltungen gibt, deren Mitteilungspflicht sich an der Frage der Betroffenheit eines Mitgliedsstaates oder Drittstaates entscheidet, sollte eine entsprechende Klarstellung oder eine eindeutige Definition aufgenommen werden.

6. zu Rz. 37 ff. – Begriff des Intermediärs

Der Gesetzestext definiert den Intermediär als denjenigen, der eine grenzüberschreitende Steuergestaltung vermarktet, sie für Dritte konzipiert, organisiert oder zur Nutzung bereitstellt oder ihre Umsetzung durch Dritte verwaltet. Der Entwurf führt zur Rechtsform eines Intermediärs weiter aus, dass Intermediär jede natürliche oder juristische Person, (partiell) rechtsfähige Personenvereinigung oder Vermögensmasse sein kann.

Petitum:

Für den Fall von als Gesellschaft (z.B. PartG, LLP, GmbH) organisierten Intermediären sollte klargestellt werden, wer (Gesellschaft / Gesellschafter / Berufsträger) konkret der Adressat der Meldepflicht ist.

7. zu Rz. 40 ff. – Einzelne aktive Tätigkeiten

In Rz. 40 ff. des Entwurfs werden die verschiedenen Tätigkeiten im unmittelbaren Zusammenhang mit einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung erläutert, welche für die Qualifikation als Intermediär vorausgesetzt werden. Diese Regelungen sind zu allgemein und unbestimmt gehalten. So ist aus Sicht des Intermediärs z. B. die Abgrenzung in der Phase vor einem Mandatsvertrag manchmal schwierig, da auch hier u. U. schon konkrete Lösungsansätze präsentiert werden müssen.

Petitum:

Im Interesse der Rechtssicherheit und engen möglichst verfassungskonformen Auslegung wäre es wünschenswert, wenn mehr konkrete Beispiele für solche Tätigkeiten aufgenommen werden würden und vor allem ein ausführlicherer Negativkatalog, was keine solche Tätigkeit ist.

8. zu Rz. 52 – Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds

In Rz. 52 ist lediglich die Mitteilungspflicht der Fonds angesprochen und dass diese ggf. durch die KVG zu erfolgen hat. Investmentfonds und Spezialinvestmentfonds im Sinne des InvStG können nach dem KAGB in unterschiedlichen Rechtsformen aufgelegt werden. Ausgehend hiervon könnte man ausdifferenziert zwischen den einzelnen möglichen Rechtsformen in Verbindung mit der Beteiligung durch die KVG unterscheiden, wer wann welche Rolle einnimmt und dies noch ergänzen um den Anleger und auch die Objektgesellschaften. Dies hätte zahlreiche unterschiedliche Meldepflichten zur Folge, die eine einfache und praktische Handhabung erschweren.

Nach dem InvStG ist der (Spezial-)Investmentfonds selbst Steuersubjekt und deswegen Nutzer. Dies allein entspricht den Vorgaben der europäischen Richtlinie, wonach nach Erwägungsgrund (8) der relevante Steuerpflichtige derjenige ist, der von der Gestaltung profitiert. Das ist zunächst und unmittelbar das Steuersubjekt (Spezial-)Investmentfonds. Der (Spezial-)Investmentfonds kann auch nicht Intermediär sein, weil er ausschließlich in Bezug auf seine eigenen Vermögensgegenstände Gestaltungen vornimmt. Dies entspricht gerade der Definition des Nutzers.

Anleger können keine Nutzer sein, sonst müsste konsequenterweise bei körperschaftsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaften auch auf die Aktionäre / Gesellschafter abgestellt werden, was auch die Finanzverwaltung so nicht vertritt.

Dass der Anleger nicht als Nutzer gesehen werden kann, wird ganz deutlich beim klassischen Investmentfonds, bei welchem der Anleger der KVG nicht einmal bekannt ist und auch keine steuerlich homogene Anlegergruppe zu erwarten ist. Eine entsprechende anlegerspezifische steuerliche Konzeptionierung kann daher allenfalls abstrakt erfolgen. Die Anleger des Investmentfonds sind von Investitionsentscheidungen ausgeschlossen. Diese trifft allein die KVG.

Auch in vielen Spezialinvestmentfonds bestehen keine steuerlich homogenen Investorengruppen, so dass auch hier eine anlegerspezifische steuerliche Konzeptionierung in den meisten Fällen nicht zu erwarten ist. Bei Spezial-Investmentfonds ist zwar das (fakultative) Institut des „Anlageausschusses“ bekannt. Dieses Gremium ist jedoch rein beratender Natur. Investitionsentscheidungen werden allein durch die KVG gefällt.

Eine Qualifizierung des Anlegers als Nutzer ist für uns somit nicht sachgerecht. Sollte jedoch trotz der vorstehenden Ausführungen an der Nutzereigenschaft des Anlegers festgehalten werden, so müssen hierfür die relevanten Sachverhaltskonstellationen zur Herstellung der notwendigen Rechtssicherheit ausdrücklich und abschließend im BMF-Schreiben benannt werden.

Petition:

Die Randziffer sollte wie folgt gefasst werden:

~~„Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds i. S. d. § 1 ggf. i. V. m. § 26 Investmentsteuergesetz (InvStG) können Intermediär nur Nutzer sein. oder anderer an der Gestaltung Beteiligter sein. Insbesondere kann ein Investmentfonds oder ein Spezial-Investmentfonds eine Steuergestaltung vermarkten, sie für seine Anleger konzipieren und zur Nutzung bereitstellen, so dass er selbst der Intermediär ist. Die Mitteilungspflichten eines Investmentfonds oder Spezial-Investmentfonds sind von dessen gesetzlichem Vertreter i. S. d. § 3 InvStG zu erfüllen, also bei inländischen Investmentfonds oder Spezial-Investmentfonds in der Rechtsform eines Sondervermögens von der Kapitalverwaltungsstelle Kapitalverwaltungsgesellschaft (KVG) i. S. d. § 17 KAGB. Soweit die KVG gesetzlicher Vertreter des (Spezial-)Investmentfonds ist, vgl. § 3 Absatz 2 InvStG, kann die Gestaltung des (Spezial-)Investmentfonds bei der KVG keine eigene Meldepflicht auslösen. Nutzer der Steuergestaltung kann der Investmentfonds, der Spezial-Investmentfonds oder der Anleger sein. Der Anleger eines (Spezial-)Investmentfonds ist nicht Nutzer, da er selbst keinen Einfluss auf die Steuergestaltung hat.“~~

Hilfsweise müssen relevanten Sachverhaltskonstellationen für die Begründung einer Nutzereigenschaft des Anlegers hinreichend konkret und abschließend benannt werden.

9. zu Rz. 96 – Relevanztest

Unseres Erachtens wird hier die gesetzliche Beweislastregel auf den Kopf gestellt. Die Bejahung des Relevanztestes gehört zu den positiven Tatbestandsvoraussetzungen für eine Mitteilungspflicht. Da die Mitteilungspflicht die Mitteilungspflichtigen belastet, muss die Finanzverwaltung das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen nachweisen; Mängel im Nachweis gehen zu Lasten der Finanzverwaltung. Im Entwurf wird jedoch davon ausgegangen, dass der Mitteilungspflichtige seinerseits das Vorliegen außersteuerlicher Gründe nachweisen muss, so als müsse er sich von einer bereits bestehenden Mitteilungspflicht exkulpieren. In diese Richtung weist auch die vorläufige Feldbeschreibung des Bundeszentralamts für Steuern für die elektronische Übermittlung der Mitteilung, wo in Feld „dac6de:MainBenefitTest“ nur einfach ein „Steuervorteil“ abgefragt wird, nicht etwa die vollständige Erfüllung des Relevanztestes.

Petitum:

Es mag Beweiserleichterungen zugunsten der Finanzverwaltung geben, da es sich um subjektive Elemente handelt, die primär in der Sphäre des Nutzers liegen. Es sollte aber entschieden dem Eindruck entgegengetreten werden, dass allein aus dem Vorhandensein eines (noch so geringen) Steuervorteiles ein positiver Relevanztest resultiert, den der Mitteilungspflichtige zu widerlegen hat. Gleiches gilt hinsichtlich Rz. 125 des Entwurfs. Die Finanzverwaltung muss auch hier die gezielte Nutzung der Steuergestaltung zur Steuervermeidung beweisen.

10. zu Rz. 97 ff. – Steuerlicher Vorteil

In Rz. 97 ff. des Entwurfs wird auf den im Rahmen des Relevanztests nötigen steuerlichen Vorteil im Sinne des Absatzes 2 Satz 1 Nr. 3 Buchstabe a) AO Bezug genommen. Wirkt sich der steuerliche Vorteil einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung ausschließlich im Inland aus und ist dieser unter Berücksichtigung aller Umstände der Steuergestaltung gesetzlich vorgesehen, gilt dieser nach § 138d Absatz 3 Satz 3 AO nicht als steuerlicher Vorteil. Ob ein steuerlicher Vorteil für den konkreten Fall ausdrücklich im Gesetz vorgesehen ist, ergibt sich im Einzelfall nicht nur aus dem Wortlaut der Norm, sondern unter Berücksichtigung aller Umstände der konkreten Gestaltung und vorrangig aus der Teleologie der gesetzlichen Regelung.

Petition:

Folgende Fälle sind unter Berücksichtigung aller Umstände gesetzlich vorgesehene Sachverhalte, so dass nicht von einem steuerlichen Vorteil im Sinne des Absatzes 2 Satz 1 Nr. 3 Buchstabe a) AO ausgegangen werden soll:

- Nach der BFH-Rechtsprechung¹ ist bei der Kaufpreisbestimmung von Vorgängen, die der Grunderwerbsteuer unterliegen, ein Ansatz eines verminderten Kaufpreises (z.B. in Höhe von 10 - 20 % des Verkehrswertes) anzuerkennen. In Anbetracht der BFH-Rechtsprechung sollte dieser steuerliche Vorteil als „gesetzlich vorgesehen“ gelten und nicht als Steuervorteil im Sinne des § 138d Absatz 3 AO berücksichtigt werden.
- Sämtliche steuerneutralen Vorgänge, die durch das Umwandlungssteuergesetz oder die EU-Fusionsrichtlinie begünstigt werden, sollten nicht unter die Mitteilungspflicht fallen. Insbesondere sollten dadurch erzielte steuerliche Vorteile keine Steuervorteile im Sinne des § 138d Absatz 3 AO darstellen, da diese gesetzlich durch das Umwandlungssteuergesetz vorgesehen sind. Insbesondere darf es angesichts der EU-Fusionsrichtlinie nicht darauf ankommen, wo ein solcher steuerlicher Vorteil auftritt. Demnach sollten im Ausland entstehende und durch die EU-Fusionsrichtlinie begünstigte steuerliche Vorteile entgegen § 138d Absatz 3 Satz 2 AO keinen steuerlichen Vorteil im Sinne der Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen darstellen (siehe hierzu auch unsere Ausführungen unter Ziffer 11 zu Rz. 103).
- Nach § 6a GrEStG sind unter gewissen Voraussetzungen Umstrukturierungen grunderwerbsteuerfrei. Es sollte klarstellend aufgenommen werden, dass diese Vorteile durchweg gesetzlich vorgesehen und daher nicht mitteilungsspflichtig sind, sofern ein grenzüberschreitender Sachverhalt gegeben ist.
- Bei einem offenen Immobiliensondervermögen handelt es sich um ein umfassend reguliertes Anlagevehikel, welches neben den allgemeinen rechtlichen und steuerlichen Pflichten einer weitergehenden und strengen aufsichtsrechtlichen (KAGB) und steuerlichen (InvStG) Regulierung unterliegt. Dies führt bereits heute per se zu einer sehr eingeschränkten Möglichkeit der (Steuer-)Strukturierung/Gestaltung und darüber hinaus zu umfassenden aufsichtsrechtlichen und steuerlichen Reportingverpflichtungen. Daher sollte
 - der Erwerb, das Halten und der Verkauf von Immobilien durch offene Immobiliensondervermögen

¹ BFH, Urteil vom 6. Dezember 1989, II R 95/86, BFHE 159, 255.

- der Erwerb, das Halten und der Verkauf von Immobiliengesellschaften (§ 1 Absatz 10 Nr. 22 i.V.m. §§ 234, 235 KAGB) durch offene Immobiliensondervermögen sowie
- der Erwerb, das Halten und der Verkauf von AIFs, welche als Immobiliengesellschaften qualifizieren (§ 1 Absatz 10 Nr. 22 i.V.m. §§ 234, 235 KAGB), durch offene Immobiliensondervermögen

von der Meldepflicht ausgenommen werden.

11. zu Rz. 97 ff. – Verbundene Unternehmen

Bei der Frage des steuerlichen Vorteils muss bei verbundenen Unternehmen eine Gesamtbetrachtung erfolgen. Dies ergibt sich nach unserer Auffassung auch aus der Gesetzesbegründung. So heißt es in der Gesetzesbegründung zu §138d Absatz 3 AO (Seite 30 des Regierungsentwurfs): „Gleiches gilt, wenn ein grenzüberschreitender Sachverhalt günstiger besteuert werden soll als er ohne grenzüberschreitendes Element bei voller Verwirklichung in dem einen oder dem anderen Staat besteuert worden wäre“ sowie in Beispiel 1 der Gesetzesbegründung zu §138e Absatz 1 Nummer 3 Buchstabe b) AO (Seite 35 des Regierungsentwurfs): „Sofern dieses Umwandeln der Einkünfte die effektive Steuerbelastung der ganzen Struktur bei einer Gesamtbetrachtung der in- und ausländischen geschuldeten Steuer mindert, wird regelmäßig auch ein relevanter steuerlicher Vorteil gegeben sein, der zu einer Mitteilungspflicht führt“ (Unterstreichung vom Verfasser).

Petitum:

Wir regen bei verbundenen Unternehmen eine Gesamtbetrachtung an. Transaktionen innerhalb verbundener Unternehmen kann ein steuerlicher Vorteil des einen Unternehmens einem korrespondierenden steuerlichen Nachteil eines anderen Unternehmens gegenüberstehen. Ein steuerlicher Vorteil ist hier nur gegeben, soweit dieser im Rahmen einer Gesamtsteuerbetrachtung saldiert über alle betroffenen Unternehmen vorliegt.

12. zu Rz. 97 ff. – Steuerliche Vorteile im EU-Ausland

Durch § 138d Absatz 3 Satz 3 AO wird bestimmt, dass ein gesetzlich vorgesehener steuerlicher Vorteil keine Meldeverpflichtung auslöst, sofern sich der steuerliche Vorteil ausschließlich in Deutschland auswirkt und gesetzlich vorgesehen ist. Eine Beschränkung, wonach der gesetzlich vorgesehene steuerliche Vorteil sich nur im Inland auswirken darf bzw. nur vom deutschen Recht vorgesehene Vorteile nicht zur Meldepflicht führen, ist unseres Erachtens EU-rechtswidrig. Insoweit ist zu beachten, dass auf Grundlage des EU-Rechts gerade bei grenzüberschreitenden Konstellationen grundsätzlich eine Gleichbehandlung vergleichbarer Sachverhalte sicherzustellen ist, was sich beispielhaft in der Gleichstellung von inländischen und ausländischen Investmentfonds bei der steuerlichen Behandlung zeigt. Dass der Gesetzgeber auch im EU-Ausland gesetzlich vorgesehene steuerliche Vorteile bei der

Bestimmung von meldepflichtigen Vorgängen berücksichtigen will, zeigt die Gesetzesbegründung zu § 138e Absatz 1 Nummer 3 Buchstabe b) AO. Hier heißt es wie folgt: *„Dabei sind nicht nur die durch die deutsche Rechtsordnung gesetzlich eingeräumten steuerlichen Vorteile zu beachten, sondern auch solche, die von den nationalen Rechtsordnungen anderer Mitgliedstaaten der Europäischen Union vorgesehen sind. Nicht von Bedeutung sind dagegen steuerliche Vorteile, die ein Drittstaat unilateral durch nationale Gesetze einräumt.“* Konsequenterweise ist daher auch bei einer vergleichbaren Behandlung von steuerlichen Sachverhalten in verschiedenen EU-Mitgliedstaaten von einer Meldepflicht abzusehen, wenn ein steuerlicher Vorteil in einem anderen EU-Mitgliedstaat auf entsprechende nationale Vorschriften in diesem EU-Mitgliedstaat beruht.

Petition:

Wir regen die Ergänzung an, dass eine Befreiung von der Meldepflicht auch dann besteht, wenn sich im Rahmen der Prüfung des Relevanztests ein steuerlicher Vorteil ergibt, der sich in einem anderen EU-Mitgliedstaat auswirkt, sofern die Entstehung eines solchen Vorteils nach dem Recht des jeweiligen EU-Mitgliedstaates vorgesehen ist.

13. zu Rz. 103 – Fallgruppen (Anlage)

Der Gesetzgeber bringt durch die Regelungen des Umwandlungssteuergesetzes zum Ausdruck, dass er unter den dort im einzelnen genannten Voraussetzungen den Steuerpflichtigen das Recht gewährt, Umwandlungen im engeren Sinne und Umstrukturierungen im weiteren Sinne als steuerneutral zu behandeln. Das heißt: Er anerkennt, dass die Umwandlungen und Umstrukturierungen, wenn die gesetzlichen Bedingungen erfüllt sind, wirtschaftlich begründet sind. Im Übrigen enthält das Umwandlungssteuergesetz vielfach Regelungen, die eine vom Gesetzgeber missbilligte Gestaltung (die keinen Missbrauch im Sinne von § 42 AO darstellt und daher nicht über diesen Tatbestand sanktioniert werden konnte) unterbinden. Dass Umwandlungen und Umstrukturierungen einen grenzüberschreitenden Bezug haben können, ergibt sich ebenfalls aus dem Gesetz selbst. Daraus folgt, dass der Gesetzgeber Umwandlungen und Umstrukturierungen, die in den Anwendungsbereich des Umwandlungssteuergesetzes fallen, als nicht überwiegend durch steuerliche Vorteile motiviert ansieht bzw. die Verfolgung eines steuerlichen Vorteils, wenn im Übrigen die Bedingungen des Gesetzes erfüllt sind, akzeptiert. Dies sollte analog auch für Sachverhalte gelten, die unter die EU-Fusionsrichtlinie fallen (siehe hierzu auch unsere Ausführungen unter Ziffer 8 zu Rz. 97 ff.).

Petition:

Auf der Grundlage von § 138d Absatz 3 Satz 3 AO sollte im Anhang zum BMF-Schreiben aufgeführt werden: "Alle Umwandlungen und Umstrukturierungen, auf die das Umwandlungssteuergesetz oder die EU-Fusionsrichtlinie anwendbar ist".

14. zu Rz. 105 ff. – Vertraulichkeitsklauseln

In der Gesetzesbegründung zu § 138d Absatz 2 AO wird ausgeführt, dass „*die in § 138e Absatz 1 AO enthaltenen Kennzeichen [...] insbesondere äußere Merkmale einer Gestaltung [sind], wie beispielsweise die vertragliche Vereinbarung einer Vertraulichkeitsregelung über die konkrete Art und Weise, mit der ein steuerlicher Vorteil durch die Gestaltung erlangt werden soll.*“ (Unterstreichung vom Verfasser).

Da Vertraulichkeitsklauseln üblicherweise im Geschäftsleben vereinbart werden, ist eine möglichst genaue Definition der Anforderungen an eine qualifizierte Vertraulichkeitsklausel erforderlich, damit Meldepflichten erfüllt werden können und der Finanzverwaltung zugleich lediglich im Hinblick auf Steuergestaltungen tatsächlich relevante Fälle gemeldet werden.

Petition:

Wir regen an, in den Randziffern folgendes zum Kennzeichen „Vertraulichkeitsklausel“ klarzustellen: Das Vorliegen einer qualifizierten Vertraulichkeitsklausel im Sinne des § 138e Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe a) AO setzt voraus, dass die Verpflichtung zur Vertraulichkeit klar auf eine Steuergestaltung Bezug nimmt und es sich nicht lediglich um eine allgemeine, bei Abschluss von Verträgen oder der Mandatierung von Beratern übliche Vertraulichkeitsklausel handelt. Insbesondere erfüllen Vertraulichkeitsklauseln im Zusammenhang mit der bloßen Erstellung einer Steuererklärung, der Erstellung der Buchhaltung, der Jahresabschlussprüfungstätigkeit eines Wirtschaftsprüfers oder auch bei Mandatierung für ein Due-Diligence-Projekt oder die Erstellung eines Tax Fact Books nicht das Kennzeichen im Sinne des § 138e Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe a) AO, soweit in diesem Zusammenhang keine zusätzliche gestaltende Steuerberatung erbracht wird. Insbesondere sollte auch klargestellt werden, dass der Steuerberater durch die Umsetzung der Gestaltung in der Steuererklärung nicht mehr an dieser mitwirkt und damit nicht als Intermediär der Steuergestaltung qualifiziert.

15. zu Rz. 107 – Weiterleitung an Dritte

Die meisten Intermediäre haben Klauseln in ihre Auftragsbedingungen aufgenommen, die eine Weitergabe aller Arbeitsergebnisse an Dritte von der Zustimmung des Intermediärs abhängig machen. Alleiniger Grund ist die Vermeidung einer Dritthaftung bei Weitergabe; die Zustimmung wird regelmäßig erteilt, wenn der Dritte eine Haftungsvereinbarung, oftmals mit Haftungsbeschränkung analog dem Mandatsvertrag, unterschreibt. Für den Rückwirkungszeitraum ab dem 25. Juni 2018 bedeutet dies, dass sämtliche grenzüberschreitenden Steuergestaltungen durch solche Intermediäre allein wegen dieser Mandatsvereinbarung mitteilungs pflichtig werden.

Petitum:

Wir regen aus Vereinfachungsgründen an, eine Übergangsregelung dahingehend zu treffen, dass eine Mitteilungspflicht nicht besteht, wenn die fragliche Regelung bis zum 1. Juli 2020 aufgehoben bzw. angepasst wird (bei Dauermandaten) bzw. bis dahin seitens des Intermediärs auf eine Anwendung gegenüber anderen Intermediären und der Finanzverwaltung einseitig verzichtet wird.

16. zu Rz. 109 ff. – Standardisierte Dokumentation / Struktur

Das Kennzeichen des § 138e Absatz 1 Nr. 2 AO zielt auf die Entwicklung einer standardisierten Gestaltung ab, wodurch die anonymisierte Einzelfallgestaltung für eine Vielzahl weiterer Fälle verwendbar wird. Darüber hinaus bedarf es insbesondere der Feststellung, dass ein Hauptvorteil in der Erlangung eines steuerlichen Vorteils vorliegt (§ 138d Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe a) AO).

In zahlreichen Standardvorgängen der Rechts- oder Steuerberatung wird die Erlangung eines steuerlichen Vorteils nicht als Hauptvorteil beabsichtigt sein, wie etwa bei der formularmäßigen Gründung von Gesellschaften oder bei der formularmäßigen Vergabe von Darlehen. Die Unternehmenspraxis müsste bei standardisierten Prozessen regelmäßig den Relevanztest anwenden und sieht sich einer erheblichen Unsicherheit bei der Bestimmung, ob im jeweiligen Fall eine Meldepflicht vorliegt, gegenüber.

Es sollte zudem die einmalige Anzeige von sich wiederholenden standardisierten anzeigepflichtigen Vorgängen innerhalb einer Unternehmensgruppe (z.B. grenzüberschreitende Darlehens-, Leasingverträge etc.) ausreichen.

Petitum:

Die folgenden standardisierten Prozesse sollten von einer Mitteilungspflicht ausgeschlossen werden:

Beratung oder Unternehmensentscheidungen,

- die den Besitz inländischen Grundbesitzes durch ausländische Gesellschaften zum Gegenstand haben
- hinsichtlich der Errichtung / Gründung einer Gesellschaft nach dem Recht eines ausländischen Staates (statt Deutschlands) und umgekehrt
- zur Errichtung von geschlossenen Fonds (z.B. Immobilien-, PE/VC-, Darlehensfonds) in Gestalt einer sogenannten entprägten GmbH & Co. KG, welche nicht kraft Rechtsform der Gewerbesteuerpflicht unterliegen
- zu Investmentstrukturierungen über in- und ausländische (Spezial-)Investmentfonds
- hinsichtlich des Aufsetzens von ausländischen Strukturen zum Erwerb und der Vermietung inländischer Vermögenswerte (Immobilien) bzw. der Erwerb von

inländischen Vermögenswerten (Immobilien) durch bereits bestehende ausländische Strukturen.

- zur Ausgliederung von Betriebsvorrichtungen auf Ebene einer Vermietungsgesellschaft
- zum Erwerb von mehreren Vermögensgegenständen (z.B. Immobilien) durch jeweils separate (in- oder ausländische) Gesellschaften (SPVs)
- zu Share Deals von grundbesitzenden Gesellschaften insbesondere unter Würdigung des Grunderwerbsteuerrechts
- zu den Voraussetzungen und / oder Folgen eines ausländischen Geschäftsleitungsortes (statt eines inländischen Geschäftsleitungsortes) und umgekehrt
- zu den Voraussetzungen oder Folgen, ob eine Gesellschaft als vermögensverwaltende Personengesellschaft oder gewerbliche Personengesellschaft ausgestaltet wird
- zu den Voraussetzungen und Folgen der Wahl einer bestimmten Rechtsform einer Gesellschaft / eines Vehikels
- zu den Voraussetzungen, ob ein Fonds als Investmentvermögen gilt oder nicht und ob er als Investmentfonds oder Spezial-Investmentfonds qualifiziert und zu den entsprechenden Folgen
- zu den Voraussetzungen und Folgen der Regelungen zur Teilfreistellung (bei Investmentfonds)
- zu den Voraussetzungen und Folgen der Übertragung der Steuerfreiheit nach §§ 8 bis 10 InvStG
- hinsichtlich der Wahl der Transparenzoption bei Spezial-Investmentfonds
- hinsichtlich der Wahl der Immobilien-Transparenzoption bei Spezial-Investmentfonds
- hinsichtlich der Finanzierung mit Fremdkapital (z. B. Bankdarlehen)
- zur Finanzierung einer Gesellschaft / eines Investments durch Gesellschafterdarlehen statt Eigenkapital und umgekehrt
- zu steuerlichen Konsequenzen von Umstrukturierungsmaßnahmen
- zur Ausübung (und Nichtausübung) von Wahlrechten oder Antragsrechten
- zur Ausgestaltung von Geschäftsbeziehungen und Verträgen im Konzern bzw. zwischen verbundenen Personen mit Blick auf den Fremdvergleichsmaßstab
- zur gewerblichen Immobilienfinanzierung mit Termingeschäften
- zur gewerblichen Immobilienfinanzierung mit Bürgschaften
- hinsichtlich des Abschlusses, der Prolongation, der Erhöhung von Valuta und der Rückführung von Gesellschafterdarlehen im Rahmen der Finanzierung von direkten und indirekten Immobilieninvestments
- zu Finanzierungen von Immobiliengesellschaften über Bankdarlehen und zur gemischten Finanzierung durch Bank- und Gesellschafterdarlehen
- zur Darlehensfinanzierung von Tochtergesellschaften durch ausländische Anteilseigner
- zur Begründung von Organschaftsverhältnissen

17. zu Rz. 118 f. – Vergabe von Darlehen

Nach Rz. 118 löst die Vergabe von Darlehen auf Grundlage einer standardisierten Dokumentation grundsätzlich keine Meldepflicht aus. Einschränkungen ergeben sich jedoch aus Rz. 119, in der darauf verwiesen wird, dass sich eine andere Beurteilung ergeben könne, wenn „*die Vorgänge zur Erzielung eines steuerlichen Vorteils ungewöhnlich ausgestaltet sind oder zu den vorgenannten Vorgängen weitere (Teil-)Schritte hinzutreten*“ (Unterstreichung vom Verfasser).

Immobilienfonds vergeben Gesellschafterdarlehen im Rahmen der aufsichtsrechtlichen Beschränkungen durch das Kapitalanlagegesetzbuch (KAGB) vielfach als Brückenfinanzierung, zur Erleichterung von Weiterverkäufen, um potenziellen Käufern mehr Flexibilität bei der Finanzierung des Objekts zu verschaffen oder um die Liquidität der Fonds sicherzustellen. Vorrangiges Ziel der Vergabe von Gesellschafterdarlehen ist jedenfalls nicht die Erzielung eines steuerlichen Vorteils und beinhaltet in der Regel auch keine ungewöhnliche Ausgestaltung. Bei der Vergabe von geschäftsüblich ausgestalteten Gesellschafterdarlehen durch einen deutschen Immobilienfonds an die ausländische Objektgesellschaft mindern Zinszahlungen die steuerliche Bemessungsgrundlage der ausländischen Objektgesellschaft, während auf Ebene des deutschen Sondervermögens die ausländischen Zinserträge als ausländische Einkünfte aufgrund des Investmentsteuergesetzes von der Besteuerung ausgenommen sind. Aufgrund der im Gesetz ausdrücklich vorgesehenen Ausnahme der Zinserträge von der deutschen Besteuerung der Immobilienfonds ist davon auszugehen, dass kein steuerlicher Vorteil im Sinne des § 138d Absatz 3 AO vorliegt. Eine Klarstellung ist daher wünschenswert.

Petitum:

Zur Einordnung der Vergabe von Darlehen als standardisierte Struktur und etwaigen Meldepflichten unter Berücksichtigung von Sonderkonstellationen sollte in das BMF-Schreiben klarstellend aufgenommen werden, dass die Vergabe von Gesellschafterdarlehen aufgrund von standardisierten Verträgen durch einen Immobilienfonds an ausländische Objektgesellschaften keine Meldepflicht auslöst.

18. zu Rz. 126 ff. – Unangemessene rechtliche Schritte

Das Kennzeichen nach § 138e Absatz 1 Nr. 3 Buchstabe a) AO ist erfüllt, wenn ein Beteiligter unangemessene rechtliche Schritte planmäßig unternimmt, um ein laufendes verlustbringendes Unternehmen zu erwerben, dessen Haupttätigkeit zu beenden und diese Verluste zu nutzen, um die eigene Steuerbelastung zu verringern bzw. diese Verluste in ein anderes Hoheitsgebiet zur zeitnahen Nutzung zu übertragen. Gleichzeitig sind nach der Gesetzesbegründung Erwerbe nicht mitteilungs pflichtig, sofern nach den Regelungen der §§ 8c, 8d KStG die Verluste nicht genutzt werden können.

Auch solche Erwerbe, bei denen im Rahmen der §§ 8c, 8d KStG die Verluste nicht untergehen (bspw. wegen der Stille-Reserven-Klausel, § 8c Absatz 1 Satz 5 – 8 KStG oder wegen des Antrags nach § 8d Absatz 1 Satz 5 KStG) sollten nicht mitteilungs pflichtig sein. Unseres Erachtens dienen diese Vorschriften der Vermeidung missbräuchlicher Mantelkäufe. Angesichts der gesetzlich vorgenommenen Differenzierung sollte ausgeschlossen sein, dass unangemessene Erwerbe vorliegen. Wer sich im Rahmen der gesetzlich zulässigen Verlustnutzung bewegt, sollte nicht mit der Mitteilungspflicht belastet werden. Ferner ist davon auszugehen, dass kein rein steuerlich motivierter Erwerb vorliegt und daher der Relevanztest nicht erfüllt sein wird.

Petitur:

Sachverhalte, bei denen die Verluste der §§ 8c, 8d KStG aufrechterhalten bleiben, sollten nicht der Mitteilungspflicht unterliegen.

19. zu Rz. 142 – Steuerbefreite Zahlungen

In Rz. 142 wird klargestellt, dass dem § 138e Absatz 1 Nr. 3 Buchstabe e) AO die Fälle unterliegen, in denen die grenzüberschreitenden Zahlungen beim Empfänger als solche steuerlich begünstigt sind und nicht ihr Empfänger selbst. Dies kann im Wege einer gesetzlichen sachlichen Steuerbefreiung oder im Wege einer sogenannten Präferenzregelung geschehen.

Petitur:

Es sollte klargestellt werden, dass Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds gemäß § 6 Absatz 2 Satz 1 InvStG grundsätzlich umfassend persönlich steuerbefreit sind, so dass kein Fall des § 138e Absatz 1 Nr. 3 Buchstabe e) AO gegeben ist, wenn die vom Fonds erzielten Einkünfte nicht unter die Ausnahme von der Steuerbefreiung nach § 6 Absatz 2 Satz 2 InvStG fallen.

20. zu Rz. 181 – Funktionsverlagerungen

Der Entwurf nimmt in Rz. 181 zu der Mitteilungspflicht für Übertragungen und Überführung von Funktionen, Risiken und Wirtschaftsgütern oder sonstigen Vorteilen innerhalb von verbundenen Unternehmen und auf Betriebsstätten Stellung. Diese Regelung ist ohne hinreichenden Anlass zu weitgehend. So würden z. B. Einobjektgesellschaften, die ihr einziges Objekt zum Verkehrswert an einen fremden Dritten verkaufen, nach dem Wortlaut stets unter diese Regelung fallen, ohne dass ein hinreichender Grund für eine Meldepflicht erkennbar ist.

Petitur:

Die Regelung zur Funktionsverlagerung sollte eingegrenzt werden.

21. zu Rz. 266 ff. – Übergangsregelungen

In Rz. 267 des Entwurfs wird geregelt, dass wenn der erste Schritt einer mitteilungspflichtigen grenzüberschreitenden Steuergestaltung nach dem 24. Juni 2018 und vor dem 1. Juli 2020 umgesetzt wurde, die Mitteilung abweichend von § 138f Absatz 2 AO innerhalb von zwei Monaten nach dem 30. Juni 2020 an das Bundeszentralamt für Steuern zu erstatten ist.

Petition:

Wir weisen zunächst ausdrücklich auf unsere einleitenden Ausführungen zur außergewöhnlichen Belastungslage vor dem Hintergrund der Corona-Pandemie hin und dass wir uns generell gegen eine rückwirkende Meldepflicht aussprechen (siehe unter „A. Vorbemerkungen“).

Hinsichtlich der rückwirkenden Meldepflicht ist es u.E. nicht ausreichend, „nur“ Fälle zu erfassen, bei denen der erste Schritt der Umsetzung nach dem 24. Juni 2018 erfolgt ist. Vielmehr sollte zusätzlich zur Voraussetzung einer Meldepflicht gemacht werden, dass der erste Beitrag des Nutzers oder Intermediärs (z.B. die Konzeption) nach einem bestimmten Datum erfolgt ist (z.B. nach dem 31. März 2018). Sonst könnten z.B. auch Beratungen mehrere Jahre vor dem ersten Schritt der Umsetzung unter die Meldepflicht fallen, was allein schon praktisch kaum handhabbar und allenfalls mit unverhältnismäßig hohem Aufwand darstellbar wäre.