

# **Referentenentwurf**

## **des Bundesministeriums der Finanzen**

### **Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung von Steuergestaltungen**

#### **A. Problem und Ziel**

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

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

Steuergestaltungen sind allerdings nicht nur auf grenzüberschreitende Sachverhalte beschränkt, sondern können auch im rein innerstaatlichen Kontext auftreten. Sie widersprechen den Prinzipien steuerlicher Gerechtigkeit, indem vom Gesetzgeber nicht vorgesehene Gestaltungsmöglichkeiten zur Erzielung steuerlicher Vorteile genutzt werden. Es ist daher von entscheidender Bedeutung, dass die deutschen Steuerbehörden umfassende und relevante Informationen über vom Gesetzgeber nicht vorhergesehene Steuergestaltungen erhalten.

#### **B. Lösung**

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

Durch die Einführung dieser Pflicht zur Mitteilung von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen, erhalten die Steuerbehörden der Mitgliedstaaten der Europäischen Union umfassende Informationen über die als relevant eingestufte Gestaltungen. Diese Informationen versetzen den Gesetzgeber und die zuständigen Finanzbehörden in die Lage, zeitnah Steuerpraktiken im zuvor genannten Sinne zu identifizieren und gegen diese vorzugehen sowie ungewollte Gestaltungsspielräume durch Rechtsvorschriften oder durch geeignete Risikoabschätzungen zu schließen.

Zugleich wird auch eine weitgehend identisch ausgestaltete Mitteilungspflicht für bestimmte innerstaatliche Steuergestaltungen geschaffen. Dabei wird in erster Linie das rechtspolitische Ziel, den Gesetzgeber frühzeitig über mögliche Lücken in den bestehenden

Rechtsvorschriften zu informieren, verfolgt. Die Verpflichtung zur Mitteilung liegt auch in diesen Fällen grundsätzlich beim Intermediär. Die mitteilungspflichtigen Tatbestände und der Umfang der dabei anzugebenden (anonymen) Daten sind dabei enger gefasst als bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen. Außerdem ist der Kreis der potentiell betroffenen Nutzer deutlich kleiner als bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen.

## **C. Alternativen**

Keine. Die Richtlinie 2018/822/EU ist bis 31. Dezember 2019 in nationales Recht umzusetzen. Eine Erweiterung der Mitteilungspflicht auf innerstaatliche Steuergestaltungen ist aus rechtsstaatlichen Gründen zur Sicherstellung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ebenfalls geboten.

## **D. Haushaltsausgaben ohne Erfüllungsaufwand**

Das Gesetz dient der Sicherung des Steuersubstrats.

## **E. Erfüllungsaufwand**

### **E.1 Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger**

Die Mitteilungspflicht trifft vorrangig den Intermediär.

Den Nutzer einer Steuergestaltung trifft die Anzeigepflicht nur, wenn

- der Intermediär sich auf eine gesetzliche Verschwiegenheitspflicht berufen kann und der Nutzer ihn nicht von der Verschwiegenheitsverpflichtung entbunden hat,
- wenn kein mitteilungspflichtiger Intermediär existiert oder
- der Nutzer die Steuergestaltung selbst konzipiert hat (Inhouse-Gestaltung).

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

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

### **E.2 Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft**

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

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

### Grenzüberschreitende Steuergestaltungen

Der laufende Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft aus den Artikeln 1, 3, 5 und 7 des Gesetzentwurfs (Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Gestaltungen) unterliegt nicht der „One in, one out“-Regelung, da hiermit ausschließlich europäische Vorgaben umgesetzt werden. Der laufende Erfüllungsaufwand resultiert aus der Umsetzung der Änderung der Richtlinie 2018/822/EU des Rates der Europäischen Union vom 25. Mai 2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über mitteilungspflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen (sog. „DAC 6“); Abl. L 139 vom 5.6.2018, S. 1.

Die Verpflichtung zur Mitteilung liegt grundsätzlich beim Intermediär. Dieser hat bestimmte als relevant eingestufte grenzüberschreitende Steuergestaltungen den Finanzbehörden mitzuteilen. Die mitteilungspflichtigen Tatbestände sind entsprechend der Richtlinie 2018/822/EU sehr umfassend. Ohne die genaue Anzahl der Mitteilungen vorausberechnen zu können, ist mit einer spürbaren Belastung der Intermediäre durch den Erfüllungsaufwand zu rechnen.

### Innerstaatliche Steuergestaltungen

Der laufende Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft aus den Artikeln 2, 4, 6 und 9 des Gesetzentwurfs (Mitteilungspflicht für innerstaatliche Gestaltungen) unterliegt der „One in, one out“-Regelung. [Die Höhe des Volumens wird ergänzt, sobald der Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft beziffert worden ist. Erst im Anschluss kann eine Aussage zur Kompensation getroffen werden.]

Die Verpflichtung zur Mitteilung liegt grundsätzlich beim Intermediär. Dieser hat bestimmte innerstaatliche Steuergestaltungen den Finanzbehörden mitzuteilen. Die mitteilungspflichtigen Tatbestände und der Umfang der dabei anzugebenden (anonymen) Daten sind enger gefasst als bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen. Außerdem ist der Kreis der potentiell betroffenen Nutzer deutlich kleiner. Ohne die genaue Anzahl der Mitteilungen vorausberechnen zu können, ist mit einer spürbaren Belastung der Intermediäre durch den Erfüllungsaufwand zu rechnen, die allerdings wesentlich hinter dem Erfüllungsaufwand aufgrund der Mitteilungspflicht bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen zurück bleiben wird.

## **E.3 Erfüllungsaufwand der Verwaltung**

Durch die Neuentwicklung, laufende Pflege und Wartung sowie den Betrieb des IT-Verfahrens zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen entsteht insbesondere auf Bundes- aber auch - in geringerem Umfang - auf Länderseite ein einmaliger sowie laufender IT-Aufwand. Außerdem ergeben sich dauerhafte Sach- und Personalaufwände beim Bundeszentralamt für Steuern, beim Informationstechnikzentrum Bund und dem Bundesministerium der Finanzen, die in geringerem, nicht bezifferbarem Umfang auch bei den Landesfinanzbehörden anfallen werden.

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

	2019	2020	2021	2022
	in Euro			
<b>Personaleinzelkosten einschließlich Gemeinkosten</b>		11 053 312	11 053 312	11 053 312
- davon für grenzüberschreitende Steuergestaltungen		9 564 847	9 564 847	9 564 847
<b>Sacheinzelkosten einschließlich Gemeinkosten</b>		2 768 754	2 768 754	2 768 754
- davon für grenzüberschreitende Steuergestaltungen		2 412 379	2 412 379	2 412 379
<b>Aufträge und IT-Dienstleistungen</b>	7 285 000	11 890 000	9 965 000	9 725 000
- davon für grenzüberschreitende Steuergestaltungen	6 460 000	10 890 000	9 090 000	8 850 000
<b>Übersetzungskosten</b> (ausschließlich für grenzüberschreitende Steuergestaltungen)		25 000	75 000	75 000

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

## F. Weitere Kosten

Keine.

# Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen

## Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung von Steuergestaltungen<sup>1)</sup>

Vom ...

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

### Inhaltsübersicht

- Artikel 1 Änderung der Abgabenordnung
- Artikel 2 Weitere Änderung der Abgabenordnung
- Artikel 3 Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung
- Artikel 4 Weitere Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung
- Artikel 5 Änderung des Finanzverwaltungsgesetzes
- Artikel 6 Weitere Änderung des Finanzverwaltungsgesetzes
- Artikel 7 Änderung des EU-Amtshilfegesetzes
- Artikel 8 Änderung des Strafgesetzbuches
- Artikel 9 Weitere Änderung des Strafgesetzbuches
- Artikel 10 Inkrafttreten

## Artikel 1

### Änderung der Abgabenordnung

Die Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 18. Juli 2017 (BGBl. I S. 2745) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Die Inhaltsübersicht wird wie folgt geändert:
  - a) Nach der Angabe zu § 138c werden die folgenden Angaben eingefügt:
    - „§ 138d Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen
    - § 138e Kennzeichen grenzüberschreitender Steuergestaltungen
    - § 138f Verfahren zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen

---

<sup>1)</sup> Artikel 1, 3, 5, 7 und 8 dieses Gesetzes dienen der Umsetzung der Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25. Mai 2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen (Abl. L 139 vom 5.6.2018, S. 1).

§ 138g Information der Landesfinanzbehörden

§ 138h Auswertung grenzüberschreitender Steuergestaltungen

§ 138i Anwendbare Vorschriften“.

b) Nach der Angabe zu § 383 wird die folgende Angabe eingefügt:

„§ 383a Pflichtverletzung im Zusammenhang mit der Mitteilung von Steuergestaltungen“.

2. In § 87b Absatz 1 Satz 1 werden nach den Wörtern „Daten im Sinne des § 93c“ die Wörter „Daten im Sinne des § 138f“ eingefügt.
3. In § 102 Absatz 4 Satz 1 wird nach den Wörtern „bezeichneten Personen nach“ die Angabe „§ 138d, § 138f und“ eingefügt.
4. Nach § 138c werden die folgenden §§ 138d bis 138i eingefügt:

#### „§ 138d

##### Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen

(1) Wer eine grenzüberschreitende Steuergestaltung vermarktet, für Dritte konzipiert, organisiert oder zur Nutzung bereitstellt oder ihre Umsetzung durch Dritte verwaltet (Intermediär), hat die grenzüberschreitende Steuergestaltung mitzuteilen.

(2) Eine mitteilungspflichtige grenzüberschreitende Steuergestaltung im Sinne des Absatzes 1 ist jede Gestaltung,

1. die eine oder mehrere Steuern zum Gegenstand hat, auf die das EU-Amtshilfegesetz anzuwenden ist,
2. die entweder mehr als einen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einen Mitgliedstaat der Europäischen Union und einen oder mehrere Drittstaaten betrifft, wobei mindestens eine der folgenden Bedingungen erfüllt ist:
  - a) nicht alle an der Gestaltung Beteiligten sind im selben Steuerhoheitsgebiet ansässig;
  - b) einer oder mehrere der an der Gestaltung Beteiligten sind gleichzeitig in mehreren Steuerhoheitsgebieten ansässig;
  - c) einer oder mehrere der an der Gestaltung Beteiligten gehen in einem anderen Steuerhoheitsgebiet über eine dort belegene Betriebsstätte Geschäftstätigkeiten nach, und die Gestaltung ist Teil der Geschäftstätigkeiten der Betriebsstätte oder macht deren gesamte Geschäftstätigkeiten aus;
  - d) einer oder mehrere der an der Gestaltung Beteiligten gehen in einem anderen Steuerhoheitsgebiet einer Tätigkeit nach, ohne dort ansässig zu sein oder eine Betriebsstätte zu begründen;
  - e) die Gestaltung ist geeignet, Auswirkungen auf den automatischen Informationsaustausch oder die Identifizierung des wirtschaftlichen Eigentümers zu haben, und
3. die mindestens

- a) ein Kennzeichen im Sinne des § 138e Absatz 1 aufweist und von der ein verständiger Dritter unter Berücksichtigung aller wesentlichen Fakten und Umstände vernünftigerweise erwarten kann, dass der Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile die Erlangung eines steuerlichen Vorteils im Sinne des Absatzes 3 ist, oder
- b) ein Kennzeichen im Sinne des § 138e Absatz 2 aufweist.

Eine Steuergestaltung im Sinne des Satzes 1 kann auch aus einer Reihe von Gestaltungen bestehen, wobei mindestens ein Schritt oder Teilschritt grenzüberschreitend im Sinne des Satzes 1 Nummer 2 sein muss; in diesem Fall hat die Mitteilung nach Absatz 1 die gesamte Steuergestaltung zu enthalten. Übt ein Intermediär ausschließlich die in Absatz 1 aufgeführten Tätigkeiten aus, gilt er nicht als an der Gestaltung Beteiligter im Sinne des Satzes 1.

(3) Ein steuerlicher Vorteil im Sinne des Absatzes 2 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe a liegt vor, wenn durch die Steuergestaltung Steuern erstattet, Steuervergütungen gewährt, Steueransprüche verringert werden sollen oder die Entstehung von Steueransprüchen verhindert oder in andere Besteuerungszeiträume oder auf andere Besteuerungszeitpunkte verschoben werden soll. Ein steuerlicher Vorteil liegt auch dann vor, wenn er außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes entstehen soll. Wirkt sich der steuerliche Vorteil einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung ausschließlich im Geltungsbereich dieses Gesetzes aus und ist dieser unter Berücksichtigung aller Umstände der Steuergestaltung gesetzlich vorgesehen, gilt dieser nicht als steuerlicher Vorteil im Sinne des Absatzes 2 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe a.

(4) Ein Intermediär ist nur dann zur Mitteilung verpflichtet, wenn er seinen Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthalt, seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz

- 1. im Geltungsbereich dieses Gesetzes hat, oder
- 2. in keinem Mitgliedstaat der Europäischen Union hat, aber
  - a) eine Betriebstätte im Geltungsbereich dieses Gesetzes hat, durch die die Dienstleistungen im Zusammenhang mit der grenzüberschreitenden Steuergestaltung erbracht werden,
  - b) im Geltungsbereich dieses Gesetzes in das Handelsregister oder ein öffentliches berufsrechtliches Register eingetragen ist oder
  - c) im Geltungsbereich dieses Gesetzes bei einem Berufsverband für juristische, steuerliche oder beratende Dienstleistungen registriert ist.

(5) Ist ein Intermediär hinsichtlich derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung zur Mitteilung im Geltungsbereich dieses Gesetzes und zugleich in mindestens einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union verpflichtet, ist er von der Mitteilungspflicht nach Absatz 1 befreit, wenn er nachweisen kann, dass er dieselben Informationen bereits in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union im Einklang mit den dort geltenden Rechtsvorschriften mitgeteilt hat.

(6) Mehrere Intermediäre derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung sind nebeneinander zur Mitteilung verpflichtet. Ein Intermediär ist in diesem Fall nur dann von der Mitteilungspflicht befreit, wenn er nachweisen kann, dass zur selben grenzüberschreitenden Steuergestaltung die Informationen gemäß § 138f Absatz 3 Nummer 2 bis 5 und Absatz 4 bereits durch einen anderen Intermediär mitgeteilt wurden.

(7) Nutzer ist jede natürliche oder juristische Person, Personengesellschaft, Gemeinschaft oder Vermögensmasse,

1. der eine mitteilungspflichtige grenzüberschreitende Steuergestaltung zur Umsetzung zur Verfügung gestellt wird,
2. die bereit ist, eine grenzüberschreitende Steuergestaltung umzusetzen, oder
3. die den ersten Schritt zur Umsetzung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung gemacht hat.

(8) Das Ausbleiben einer Reaktion der Finanzverwaltung auf die Mitteilung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung bedeutet nicht deren rechtliche Anerkennung. § 89 Absatz 2 bleibt unberührt.

### § 138e

#### Kennzeichen grenzüberschreitender Steuergestaltungen

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

1. die Vereinbarung einer
  - a) Vertraulichkeitsklausel, die eine Offenlegung, auf welche Weise aufgrund der Gestaltung ein steuerlicher Vorteil erlangt wird, gegenüber anderen Intermediären oder den Finanzbehörden verbietet, oder
  - b) Vergütung, die in Bezug auf den steuerlichen Vorteil der Steuergestaltung festgesetzt wird; dies gilt wenn die Vergütung von der Höhe des steuerlichen Vorteils abhängt oder, wenn die Vereinbarung die Abrede enthält, die Vergütung ganz oder teilweise zurückzuerstatten, falls der mit der Gestaltung zu erwartende steuerliche Vorteil ganz oder teilweise nicht erzielt wird,
2. eine standardisierte Dokumentation oder Struktur der Gestaltung, die für mehr als einen Nutzer verfügbar ist, ohne dass sie für die Nutzung wesentlich individuell angepasst werden muss,
3. Gestaltungen, die zum Gegenstand haben, dass
  - a) ein an der Gestaltung Beteiligter unangemessene rechtliche Schritte unternimmt, um ein verlustbringendes Unternehmen unmittelbar oder mittelbar zu erwerben, die Haupttätigkeit dieses Unternehmens zu beenden und dessen Verluste dafür zu nutzen, seine Steuerbelastung zu verringern, einschließlich der Übertragung der Verluste in ein anderes Steuerhoheitsgebiet oder der zeitnäheren Nutzung dieser Verluste,
  - b) Einkünfte in Vermögen, Schenkungen oder andere nicht oder niedriger besteuerte Einnahmen oder nicht steuerbare Einkünfte umgewandelt werden,
  - c) Transaktionen durch die Einbeziehung zwischengeschalteter Unternehmen, die keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, oder Transaktionen, die sich gegenseitig aufheben oder ausgleichen, für zirkuläre Vermögensverschiebungen genutzt werden,



- d) der Empfänger grenzüberschreitender Zahlungen zwischen zwei oder mehr verbundenen Unternehmen in einem Steuerhoheitsgebiet ansässig ist, das keine Körperschaftsteuer erhebt oder einen Körperschaftsteuersatz von null oder nahe null hat, oder
- e) die grenzüberschreitende Zahlung zwischen zwei oder mehr verbundenen Unternehmen in ein Steuerhoheitsgebiet erfolgt, in dem der Empfänger ansässig ist, soweit dieses Steuerhoheitsgebiet die Zahlung
  - aa) vollständig von der Steuer befreit oder
  - bb) einer steuerlichen Präferenzregelung unterwirft.

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

1. Gestaltungen, die zum Gegenstand haben, dass

- a) der Empfänger grenzüberschreitender Zahlungen zwischen zwei oder mehr verbundenen Unternehmen
  - aa) in keinem Steuerhoheitsgebiet ansässig ist oder
  - bb) in einem Steuerhoheitsgebiet ansässig ist, das in der Liste der Drittstaaten aufgeführt wird, die von den Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder im Rahmen der OECD als nicht-kooperierende Jurisdiktionen eingestuft wurde,
- b) in mehr als einem Steuerhoheitsgebiet
  - aa) Absetzungen für Abnutzung desselben Vermögenswertes in Anspruch genommen werden oder
  - bb) eine Befreiung von der Doppelbesteuerung für dieselben Einkünfte oder dasselbe Vermögen vorgenommen wird und die Einkünfte oder das Vermögen deshalb ganz oder teilweise unbesteuerbar bleiben, oder
- c) die Gestaltung eine Übertragung oder Überführung von Vermögensgegenständen vorsieht, soweit sich die steuerliche Bewertung des Vermögensgegenstandes in den beteiligten Steuerhoheitsgebieten wesentlich unterscheidet;

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

- a) die Nutzung eines Kontos, Produkts oder einer Anlage, welches oder welche kein Finanzkonto im Sinne des § 19 Nummer 18 des Gesetzes zum automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten (Finanzkonto) oder vorgeblich kein Finanzkonto ist, jedoch Merkmale aufweist, die denen eines Finanzkontos entsprechen,
- b) die Übertragung eines Finanzkontos oder von Vermögenswerten in ein Steuerhoheitsgebiet, das nicht an den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten nach dem gemeinsamen Meldestandard mit dem Steuer-

hoheitsgebiet, in dem der Nutzer ansässig ist, gebunden ist, oder die Einbeziehung entsprechender Steuerhoheitsgebiete,

- c) die Neueinstufung von Einkünften und Vermögen als Produkte oder Zahlungen, die nicht dem automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten nach dem gemeinsamen Meldestandard unterliegen,
  - d) die Übertragung oder Umwandlung eines Finanzinstituts im Sinne des § 19 Nummer 3 des Gesetzes zum automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten (Finanzinstitut) oder eines Finanzkontos oder der darin enthaltenen Vermögenswerte in ein Finanzinstitut oder ein Finanzkonto oder in Vermögenswerte, die nicht der Meldepflicht im Rahmen des automatischen Informationsaustauschs über Finanzkonten nach dem gemeinsamen Meldestandard unterliegen,
  - e) die Einbeziehung von Rechtsträgern, Steuergestaltungen oder Strukturen, die die Meldung eines Kontoinhabers im Sinne des § 20 Nummer 1 des Gesetzes zum automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten (Kontoinhaber) oder mehrerer Kontoinhaber oder einer beherrschenden Person im Sinne des § 19 Nummer 39 des Gesetzes zum automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten (beherrschende Person) oder mehrerer beherrschender Personen im Rahmen des automatischen Informationsaustauschs über Finanzkonten nach dem gemeinsamen Meldestandard ausschließen oder auszuschließen vorgeben, oder
  - f) die Aushöhlung von Verfahren zur Erfüllung der Sorgfaltspflichten, oder die Ausnutzung von Schwächen in diesen Verfahren, die Finanzinstitute zur Erfüllung ihrer Meldepflichten bezüglich Informationen zu Finanzkonten nach dem gemeinsamen Meldestandard anwenden, einschließlich der Einbeziehung von Staaten oder Territorien mit ungeeigneten oder schwachen Regelungen für die Durchsetzung von Vorschriften gegen Geldwäsche oder mit schwachen Transparenzanforderungen für juristische Personen oder Rechtsvereinbarungen;
3. Gestaltungen mit rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentümern unter Einbeziehung von Personen, Rechtsvereinbarungen oder Strukturen,
- a) die keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, die mit angemessener Ausstattung, angemessenen personellen Ressourcen, Vermögenswerten und Räumlichkeiten einhergeht, und
  - b) die in anderen Steuerhoheitsgebieten eingetragen, ansässig oder niedergelassen sind bzw. verwaltet oder kontrolliert werden als dem Steuerhoheitsgebiet, in dem ein oder mehrere der wirtschaftlichen Eigentümer der von diesen Personen, Rechtsvereinbarungen oder Strukturen gehaltenen Vermögenswerte ansässig ist oder sind,
- sofern die wirtschaftlichen Eigentümer dieser Personen, Rechtsvereinbarungen oder Strukturen gemäß der Richtlinie 2015/849/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 20. Mai 2015 (ABl. L 141 vom 5.6.2015, S. 73) zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung nicht identifizierbar gemacht werden (intransparente Kette);
4. Verrechnungspreisgestaltungen, bei denen
- a) eine unilaterale Regelung genutzt wird, die für eine festgelegte Kategorie von Nutzern oder Geschäftsvorfällen gilt und dafür in Betracht kommende Nutzer von bestimmten Verpflichtungen befreit, die aufgrund der allgemeinen Ver-

rechnungspreisvorschriften eines Steuerhoheitsgebiets sonst zu erfüllen wären,

- b) immaterielle Werte oder Rechte an immateriellen Werten an ein verbundenes Unternehmen übertragen oder zwischen dem Unternehmen und seiner ausländischen Betriebsstätte überführt werden, für die zum Zeitpunkt ihrer Übertragung oder Überführung keine ausreichenden Vergleichswerte vorliegen und zum Zeitpunkt der Transaktion die Prognosen voraussichtlicher Cashflows oder die vom übertragenen oder überführten immateriellen Wert erwarteten abzuleitenden Einkünfte oder die der Bewertung des immateriellen Wertes oder Rechts an immateriellen Werten zugrunde gelegten Annahmen höchst unsicher sind, weshalb der Totalerfolg zum Zeitpunkt der Übertragung oder Überführung nur schwer absehbar ist (schwer zu bewertende immaterielle Werte), oder
- c) innerhalb von verbundenen Unternehmen eine grenzüberschreitende Übertragung oder Verlagerung von Funktionen, Risiken sowie Wirtschaftsgütern oder sonstigen Vorteilen stattfindet und der erwartete jährliche Gewinn vor Zinsen und Steuern (EBIT) des übertragenden Unternehmens über einen Zeitraum von drei Jahren nach der Übertragung weniger als 50 Prozent des jährlichen EBIT des übertragenden Unternehmens beträgt, der erwartet worden wäre, wenn die Übertragung nicht stattgefunden hätte. Bei dieser Erwartung ist davon auszugehen, dass die verbundenen Unternehmen nach den Grundsätzen ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter handeln. Diese Ausführungen gelten sinngemäß auch für Betriebsstätten.

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

1. eine Person ist an der Geschäftsleitung einer anderen Person insofern beteiligt, als sie erheblichen Einfluss auf diese ausüben kann;
2. eine Person ist über eine Beteiligungsgesellschaft mit mehr als 25 Prozent der Stimmrechte an der Kontrolle einer anderen Person beteiligt;
3. eine Person ist über eine Inhaberschaft, die unmittelbar oder mittelbar mehr als 25 Prozent des Kapitals beträgt, am Kapital einer anderen Person beteiligt;
4. eine Person hat Anspruch auf mindestens 25 Prozent der Gewinne einer anderen Person.

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

werden als eine einzige Person behandelt, wenn gleichgerichtete wirtschaftliche Interessen bestehen.

## § 138f

### Verfahren zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen

(1) Die Mitteilung nach § 138d Absatz 1 hat gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle zu erfolgen.

(2) Die Mitteilung hat innerhalb von 30 Tagen nach Ablauf des Tages zu erfolgen, an dem erstmals eines der nachfolgenden Ereignisse (mitteilungspflichtiges Ereignis) eintritt:

1. die grenzüberschreitende Steuergestaltung wird zur Umsetzung bereitgestellt,
2. der Nutzer ist zur Umsetzung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung bereit oder
3. mindestens ein Nutzer hat den ersten Schritt der Umsetzung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung gemacht.

(3) Erfüllt der Intermediär die Voraussetzungen des § 138d Absatz 4, muss der Datensatz nach Absatz 1 folgende Angaben enthalten:

1. den Familiennamen, den Vornamen, die Firma oder den Namen, die Anschrift, den Tag der Geburt, den Geburtsort, die Ansässigkeit und das Steueridentifikationsmerkmal oder die Steuernummer der Intermediäre,
2. Einzelheiten zu den nach § 138e zur Mitteilung verpflichtenden Kennzeichen,
3. eine Zusammenfassung des Inhalts der mitteilungspflichtigen grenzüberschreitenden Steuergestaltung, soweit vorhanden einschließlich eines Verweises auf die Bezeichnung unter der sie allgemein bekannt ist und einer abstrakten Beschreibung der relevanten Geschäftstätigkeiten oder Gestaltungen, die nicht zur Offenlegung eines Handels-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnisses oder eines Geschäftsverfahrens oder von Informationen führt, deren Offenlegung die öffentliche Ordnung verletzen würde,
4. das Datum, an dem der erste Schritt der Umsetzung der mitteilungspflichtigen grenzüberschreitenden Steuergestaltung gemacht wurde oder voraussichtlich gemacht werden wird, und
5. Einzelheiten zu den einschlägigen Rechtsvorschriften aller betroffenen Mitgliedstaaten, die die Grundlage der mitteilungspflichtigen grenzüberschreitenden Steuergestaltung bilden.

Das Bundeszentralamt für Steuern weist der eingegangenen Mitteilung eine Registriernummer zu und teilt sie dem Intermediär mit. Der Intermediär hat die Registriernummer unverzüglich dem Nutzer derselben Gestaltung mitzuteilen.

(4) Außerdem muss der Intermediär nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle jeweils folgende Daten übermitteln:

1. den Familiennamen, den Vornamen, die Firma oder den Namen, die Anschrift, den Tag der Geburt, den Geburtsort, die Ansässigkeit und das Steueridentifikationsmerkmal oder die Steuernummer des Nutzers, soweit dem Intermediär dies bekannt ist,
2. wenn Personen beteiligt sind, die als verbundene Unternehmen im Sinne des § 138e Absatz 3 des Nutzers gelten, die Firma oder den Namen, die Anschrift, die Ansässigkeit und das Steueridentifikationsmerkmal oder die Steuernummer des verbundenen Unternehmens,
3. das Datum, an dem der Nutzer den ersten Schritt der Umsetzung der mitteilungspflichtigen grenzüberschreitenden Steuergestaltung gemacht hat,
4. Angaben zu allen in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässigen Personen, die von der mitteilungspflichtigen grenzüberschreitenden Steuergestaltung betroffen sein können, einschließlich Angaben darüber, zu welchen Mitgliedstaaten sie in Beziehung stehen, soweit dem Intermediär dies bekannt ist,
5. den tatsächlichen oder voraussichtlichen wirtschaftlichen Wert der mitteilungspflichtigen grenzüberschreitenden Steuergestaltung und
6. die Mitgliedstaaten der Europäischen Union, die wahrscheinlich von der mitteilungspflichtigen grenzüberschreitenden Steuergestaltung betroffen sind.

(5) Unterliegt der Intermediär einer gesetzlichen Verpflichtung zur Verschwiegenheit und hat der Nutzer ihn nicht von dieser Verpflichtung entbunden, geht hinsichtlich der in Absatz 4 bezeichneten Daten die Pflicht zur Mitteilung auf den Nutzer über, sobald der Intermediär

1. den Nutzer über die Möglichkeit der Entbindung von der Verschwiegenheitsverpflichtung und den Übergang der Mitteilungspflicht informiert und
2. dem Nutzer die nach Absatz 4 erforderlichen Angaben und die dem Intermediär mitgeteilte Registriernummer zur Verfügung gestellt hat.

Die Information des Nutzers nach Satz 1 ist unverzüglich zu veranlassen, spätestens im Zeitpunkt des nach Absatz 2 maßgeblichen mitteilungspflichtigen Ereignisses. Abweichend von Absatz 2 beginnt die Mitteilungsfrist des Nutzers mit Ablauf des Tages, an dem er die in Satz 1 Nummer 2 bezeichneten Informationen erlangt hat. Der Nutzer hat in der Mitteilung die Registriernummer anzugeben.

(6) Erfüllt kein Intermediär die Voraussetzungen des § 138d Absatz 4, obliegt die Mitteilung der in den Absätzen 3 und 4 bezeichneten Daten dem Nutzer, wenn er nicht nachweisen kann, dass der Intermediär dieselbe grenzüberschreitende Steuergestaltung bereits in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union im Einklang mit den dort geltenden Rechtsvorschriften mitgeteilt hat.

(7) Obliegt die Mitteilung der in den Absätzen 3 und 4 bezeichneten Daten nach Absatz 6 mehreren Nutzern derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung, gilt Folgendes:

1. Hinsichtlich der in Absatz 3 bezeichneten Daten ist vorrangig der Nutzer zur Mitteilung verpflichtet, der die grenzüberschreitende Steuergestaltung mit dem Intermediär oder den Intermediären vereinbart hat; nachrangig ist der Nutzer mitteilungspflichtig, der die Umsetzung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung verwaltet.

2. Alle Nutzer derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung sind zur Mitteilung der in Absatz 4 bezeichneten Daten und der ihnen bekannten Registrierungsnummer verpflichtet.
3. Soweit der in Nummer 1 bezeichnete Nutzer auch die in Absatz 4 bezeichneten Daten zu den übrigen Nutzern derselben Steuergestaltung mitgeteilt hat, sind die übrigen Nutzer von der Mitteilungspflicht nach Nummer 2 befreit.

Bei Anwendung von Satz 1 Nummer 1 gilt Absatz 3 Satz 2 und 3 entsprechend.

(8) Absätze 6 und 7 gelten nicht für Nutzer, die weder im Geltungsbereich dieses Gesetzes noch in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässig sind und im Geltungsbereich dieses Gesetzes

1. keine Betriebstätte haben, in der durch die grenzüberschreitende Steuergestaltung ein steuerlicher Vorteil entsteht,
2. keine Einkünfte erzielen und auch
3. keine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben.

(9) Bei marktfähigen grenzüberschreitenden Steuergestaltungen sind nach Beginn der Mitteilungsfrist eingetretene Änderungen und Ergänzungen hinsichtlich der in Absatz 3 Nummer 1 und 4 und Absatz 4 Nummer 1, 4 und 6 bezeichneten Daten innerhalb von zehn Tagen nach Ablauf des Kalendervierteljahres mitzuteilen, in dem jeweils mitteilungspflichtige Umstände eingetreten sind.

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

## § 138g

### Information der Landesfinanzbehörden

(1) Soweit Steuern betroffen sind, die von Landesfinanzbehörden oder Gemeinden verwaltet werden, teilt das Bundeszentralamt für Steuern den Finanzbehörden der Länder im automatisierten Verfahren mit, dass Angaben über ihm mitgeteilte grenzüberschreitende Steuergestaltungen vorliegen.

(2) Hat ein Nutzer eine grenzüberschreitende Steuergestaltung verwirklicht, hat er diese unter Benennung der Registriernummer in der Steuererklärung für die Steuerart und den Besteuerungszeitraum oder den Besteuerungszeitpunkt anzugeben, in der sich der steuerliche Vorteil erstmals auswirken soll.

## § 138h

### Auswertung grenzüberschreitender Steuergestaltungen

(1) Das Bundeszentralamt für Steuern wertet die ihm zugegangenen Mitteilungen aus. Soweit Steuern betroffen sind, die von Zollbehörden verwaltet werden, übermittelt das Bundeszentralamt für Steuern die ihm zugegangenen Daten an die Generalzolldirektion. Die Auswertung der Daten erfolgt in diesem Fall durch die Generalzolldirektion.

(2) Die Ergebnisse der Auswertung sind dem Bundesministerium der Finanzen mitzuteilen. Soweit Steuern betroffen sind, die ganz oder teilweise den Ländern oder Gemeinden zustehen, unterrichtet das Bundesministerium der Finanzen die obersten Finanzbehörden der Länder über die Ergebnisse der Auswertung.

(3) Das Bundeszentralamt für Steuern stellt den Finanzbehörden der Länder Angaben über ihm mitgeteilte grenzüberschreitende Steuergestaltungen zusammen mit den Ergebnissen der Auswertung zum Abruf bereit, soweit Steuern betroffen sind, die von Landesfinanzbehörden oder Gemeinden verwaltet werden.

## § 138i

### Anwendbare Vorschriften

Die für Verwaltungsverfahren und gerichtliche Verfahren in Steuersachen geltenden Vorschriften dieses Gesetzes und der Finanzgerichtsordnung gelten bei Anwendung der §§ 138d bis 138h entsprechend.“

5. Nach § 383 wird folgender § 383a eingefügt:

### „§ 383a

#### Pflichtverletzung im Zusammenhang mit der Mitteilung von Steuergestaltungen

(1) Ordnungswidrig handelt, wer vorsätzlich oder leichtfertig der Mitteilungspflicht nach den §§ 138d, 138f oder 138g Absatz 2 nicht oder nicht rechtzeitig nachkommt oder in diesen Fällen zur Verfügung stehende Daten nicht vollständig übermittelt.

(2) Die Ordnungswidrigkeit nach Absatz 1 kann mit einer Geldbuße bis zu 25 000 Euro geahndet werden.“

## Artikel 2

### Weitere Änderung der Abgabenordnung

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

1. In der Inhaltsübersicht wird nach der Angabe zu § 138i die folgende Angabe eingefügt:  
„§ 138j Pflicht zur Mitteilung innerstaatlicher Steuergestaltungen“.
2. In § 87b Absatz 1 Satz 1 werden die Wörter „des § 138f und“ durch die Wörter „der §§ 138f und 138j sowie“ ersetzt.
3. Nach § 138i wird folgender § 138j eingefügt:

„§ 138j

Pflicht zur Mitteilung innerstaatlicher Steuergestaltungen

(1) Wer eine innerstaatliche Steuergestaltung vermarktet, für Dritte konzipiert, organisiert oder zur Nutzung bereitstellt oder ihre Umsetzung durch Dritte verwaltet (Intermediär), hat die innerstaatliche Steuergestaltung mitzuteilen.

(2) Eine innerstaatliche Steuergestaltung im Sinne des Absatzes 1 ist jede Gestaltung,

1. die keine grenzüberschreitende Steuergestaltung im Sinne von § 138d Absatz 2 in Verbindung mit § 138e ist,
2. die eine Steuer vom Einkommen oder Vermögen, die Gewerbesteuer, die Erbschaft- oder Schenkungsteuer oder die Grunderwerbsteuer zum Gegenstand hat,
3. die mindestens ein Kennzeichen im Sinne von Absatz 3 aufweist und
4. von der ein verständiger Dritter unter Berücksichtigung aller wesentlichen Fakten und Umstände vernünftigerweise erwarten kann, dass der Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile die Erlangung eines steuerlichen Vorteils im Sinne des Absatzes 4 ist.

Eine Steuergestaltung im Sinne des Satzes 1 kann auch aus einer Reihe von Gestaltungen bestehen; in diesem Fall hat die Mitteilung nach Absatz 1 die gesamte Steuergestaltung zu enthalten.

(3) Kennzeichen im Sinne des Absatzes 2 Satz 1 Nummer 3 sind:

1. die Vereinbarung einer
  - a) Vertraulichkeitsklausel, die eine Offenlegung, auf welche Weise aufgrund der Gestaltung ein steuerlicher Vorteil erlangt wird, gegenüber anderen Intermediären oder den Finanzbehörden verbietet, oder
  - b) Vergütung, die in Bezug auf den steuerlichen Vorteil der Steuergestaltung festgesetzt wird; dies gilt wenn die Vergütung von der Höhe des steuerlichen Vorteils abhängt oder, wenn die Vereinbarung die Abrede enthält, die Vergütung ganz oder teilweise zurückzuerstatten, falls der mit der Gestaltung zu erwartende steuerliche Vorteil ganz oder teilweise nicht erzielt wird,
2. eine standardisierte Dokumentation oder Struktur der Gestaltung, die für mehr als einen Nutzer verfügbar ist, ohne dass sie für die Nutzung wesentlich individuell angepasst werden muss,
3. mit der Gestaltung soll derselbe steuererhebliche Sachverhalt mehreren Nutzern oder anderen Steuerpflichtigen oder einem Nutzer oder Steuerpflichtigen mehrfach zugeordnet werden,
4. die Gestaltung hat zum Gegenstand, dass
  - a) ein Beteiligter unangemessene rechtliche Schritte unternimmt, um ein verlustbringendes Unternehmen unmittelbar oder mittelbar zu erwerben, die Haupttätigkeit dieses Unternehmens zu beenden und dessen Verluste dafür zu nutzen, seine Steuerbelastung zu verringern,



- b) steuerpflichtige Einkünfte in Vermögen, Schenkungen oder andere nicht oder niedriger besteuerte Einnahmen oder nicht steuerbare Einkünfte umgewandelt werden oder
- c) Transaktionen durch die Einbeziehung zwischengeschalteter Unternehmen, die keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, oder Transaktionen, die sich gegenseitig aufheben oder ausgleichen, für zirkuläre Vermögensverschiebungen genutzt werden.

Übt ein Intermediär ausschließlich die in Absatz 1 aufgeführten Tätigkeiten aus, gilt er nicht als an der Gestaltung Beteiligter im Sinne des Satzes 1 Nummer 4 Buchstabe a.

(4) Ein steuerlicher Vorteil im Sinne des Absatzes 2 Satz 1 Nummer 4 liegt vor, wenn durch die Steuergestaltung Steuern erstattet, Steuervergütungen gewährt, Steueransprüche verringert werden oder die Entstehung von Steueransprüchen verhindert oder in andere Besteuerungszeiträume oder auf andere Besteuerungszeitpunkte verschoben werden. Ist der steuerliche Vorteil einer innerstaatlichen Steuergestaltung unter Berücksichtigung aller Umstände der Steuergestaltung gesetzlich vorgesehen, gilt dieser nicht als steuerlicher Vorteil im Sinne des Absatzes 2 Satz 1 Nummer 4.

(5) § 138d Absatz 6 bis 8, § 138f Absatz 1, 2 und 10, § 138h Absatz 1 und 2 sowie § 138i gelten entsprechend. § 138f Absatz 3 gilt für Intermediäre im Sinne des Absatzes 1 auch dann entsprechend, wenn sie nicht die Voraussetzungen des § 138d Absatz 4 erfüllen.

(6) Eine Mitteilungspflicht nach den Absätzen 1 bis 5 besteht nur, wenn mindestens ein Nutzer

1. eine natürliche Person ist, deren Summe der positiven Einkünfte nach § 2 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzes mehr als 500 000 Euro im Kalenderjahr beträgt. Im Falle der Zusammenveranlagung ist für die Feststellung des Überschreitens des Betrags von 500 000 Euro die Summe der positiven Einkünfte eines jeden Ehegatten oder Lebenspartners maßgebend,
2. zu einem Konzern im Sinne des § 18 des Aktiengesetzes gehört,
3. zusammen mit anderen inländischen Unternehmen von einer ausländischen natürlichen oder juristischen Person, einer Mehrheit von Personen, einer Stiftung oder einem anderen Zweckvermögen beherrscht oder einheitlich geleitet wird oder mit einem ausländischen Unternehmen wirtschaftlich verbunden ist, oder
4. aus anderen als den in Nummern 2 und 3 genannten Gründen allgemein aneinander anschließenden Außenprüfungen unterliegen soll.

Bei Anwendung von Satz 1 sind die Verhältnisse des Kalenderjahrs maßgebend, das dem Kalenderjahr vorausgeht, in dem das mitteilungspflichtige Ereignis eingetreten ist. Der Nutzer hat dem Intermediär die für die Anwendung von Satz 1 erforderlichen Daten mitzuteilen.“

4. In § 383a Absatz 1 werden die Wörter „§ 138f oder 138g Absatz 2“ durch die Wörter „§ 138f, 138g Absatz 2 oder § 138j“ ersetzt.

## Artikel 3

### Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung

Dem Artikel 97 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung vom 14. Dezember 1976 (BGBl. I S. 3341; 1977 I S. 667), das zuletzt durch Artikel 3 des Gesetzes vom 30. Juni 2017 (BGBl. I S. 2143) geändert worden ist, wird folgender § 33 angefügt:

#### „§ 33

##### Mitteilungspflicht bei Steuergestaltungen

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

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

(3) § 383a der Abgabenordnung in der am ... *[einsetzen: Tag nach der Verkündung des Gesetzes]* geltenden Fassung ist ab dem 1. Juli 2020 in allen Fällen anzuwenden, in denen der erste Schritt einer mitteilungspflichtigen grenzüberschreitenden Steuergestaltung nach dem 30. Juni 2020 umgesetzt wurde.“

## Artikel 4

### Weitere Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung

Dem Artikel 97 § 33 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung vom 14. Dezember 1976 (BGBl. I S. 3341; 1977 I S. 667), das zuletzt durch Artikel 3 dieses Gesetzes geändert worden ist, werden die folgenden Absätze 4 und 5 angefügt:

„(4) § 138j der Abgabenordnung in der am 1. Juli 2020 geltenden Fassung ist ab dem 1. Juli 2020 in allen Fällen anzuwenden, in denen der erste Schritt einer mitteilungspflichtigen innerstaatlichen Steuergestaltung nach dem 30. Juni 2020 umgesetzt wird.

(5) § 383a der Abgabenordnung in der am 1. Juli 2020 geltenden Fassung ist erstmals für Fälle anzuwenden, in denen der erste Schritt einer mitteilungspflichtigen innerstaatlichen Steuergestaltung nach dem 30. Juni 2020 umgesetzt wird.“

## Artikel 5

### Änderung des Finanzverwaltungsgesetzes

Das Finanzverwaltungsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 4. April 2006 (BGBl. I S. 846, 1202), das zuletzt durch Artikel 8 des Gesetzes vom 14. August 2017 (BGBl. I S. 3122) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

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

a) Nummer 5c wird wie folgt gefasst:

„5c. die Einstellung von Informationen zu grenzüberschreitenden Vorbescheiden oder Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung gemäß § 7 Absatz 3 bis 5 des EU-Amtshilfegesetzes in das Zentralverzeichnis der Mitgliedstaaten der Europäischen Union gemäß Artikel 21 Absatz 5 der Richtlinie 2011/16/EU sowie die Entgegennahme der von den anderen Mitgliedstaaten in das Zentralverzeichnis eingestellten Informationen im Sinne des Artikels 8a der Richtlinie 2011/16/EU und ihre Weiterleitung an die jeweils zuständige Landesfinanzbehörde nach Maßgabe des § 7 Absatz 9 des EU-Amtshilfegesetzes;“.

b) Nummer 5f wird wie folgt gefasst:

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

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

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

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

e) Folgende Nummer 43 wird angefügt:

„43. die Sammlung, Sortierung, Zuordnung und Auswertung der ihm nach den §§ 138d bis 138f der Abgabenordnung und § 7 Absatz 14 Satz 2 des EU-Amtshilfegesetzes zugegangenen Mitteilungen über Steuergestaltungen, ihre Weiterleitung an die Generalzolldirektion nach § 138h Absatz 1 Satz 2 der Abgabenordnung, die Information der Landesfinanzbehörden nach § 138g Absatz 1 und § 138h Absatz 3 der Abgabenordnung sowie die Unterrichtung des Bundesministeriums der Finanzen über die Ergebnisse der Auswertung nach § 138h Absatz 2 der Abgabenordnung.“

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

„Sie wertet die ihr nach § 138h Absatz 1 Satz 2 der Abgabenordnung vom Bundeszentralamt für Steuern übermittelten Daten über Steuergestaltungen aus, unterrichtet das Bundesministerium der Finanzen über die Ergebnisse der Auswertung nach

§ 138h Absatz 1 Satz 3 der Abgabenordnung und stellt dem zuständigen Hauptzollamt die zur Durchführung des Besteuerungsverfahrens und des Bußgeldverfahrens erforderlichen Informationen zur Verfügung.“

3. Dem § 21a wird folgender Absatz angefügt:

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

## Artikel 6

### Weitere Änderung des Finanzverwaltungsgesetzes

In § 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 43 des Finanzverwaltungsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 4. April 2006 (BGBl. I S. 846, 1202), das zuletzt durch Artikel 5 dieses Gesetzes geändert worden ist, wird die Angabe „§§ 138d bis 138f“ durch die Wörter „§§ 138d bis 138f oder § 138j“ ersetzt.

## Artikel 7

### Änderung des EU-Amtshilfegesetzes

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

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

„§ 20 Statistiken und Bewertungen“.

2. § 2 wird wie folgt geändert:

- a) Absatz 2 wird wie folgt gefasst:

„(2) Automatischer Austausch

1. im Sinne des § 7 Absatz 1 bis 4, 10, 11 und 13 ist die systematische Übermittlung zuvor festgelegter Informationen an einen anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union ohne dessen vorheriges Ersuchen in regelmäßigen, im Voraus bestimmten Abständen; für die Zwecke des § 7 Absatz 1 sind verfügbare Informationen solche Informationen, die in den Steuerakten über Personen, die in anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union ansässig sind, enthalten sind und die im Einklang mit den Verfahren für die Erhebung und Verarbeitung von Informationen abgerufen werden können;
2. für die Zwecke aller Bestimmungen dieses Gesetzes mit Ausnahme des § 7 Absatz 1 bis 4, 10, 11 und 13 ist die systematische Übermittlung zuvor festgelegter Informationen im Sinne der Nummer 1.“

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

4. § 7 wird wie folgt geändert:

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

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

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

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

c) Absatz 12 wird wie folgt geändert:

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

bb) Satz 3 wird aufgehoben.

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

„(13) Das zentrale Verbindungsbüro übermittelt im Weg des automatischen Austauschs die ihm gemäß § 138f Absatz 1 der Abgabenordnung übermittelten Informationen über mitteilungspflichtige grenzüberschreitende Steuergestaltungen im Sinne des § 138d der Abgabenordnung den zuständigen Behörden der anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union. Die Übermittlung erfolgt innerhalb eines Monats nach Ablauf des Quartals, in dem die Informationen vorgelegt wurden, erstmals bis zum 31. Oktober 2020. Die praktischen Regelungen gemäß Artikel 20 Absatz 5 der Amtshilferichtlinie, die der Erleichterung des Austausches der in § 138f Absatz 3 und 4 der Abgabenordnung aufgezählten Informationen dienen, sind zu beachten. Ab dem Zeitpunkt seiner Bereitstellung ist das Zentralverzeichnis der Mitgliedstaaten der Europäischen Union gemäß Artikel 21 Absatz 5 der Amtshilferichtlinie zu nutzen.“

(14) Das zentrale Verbindungsbüro nimmt die ihm von den zuständigen Behörden aller anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union gemäß Artikel 8ab der Amtshilferichtlinie übermittelten Informationen entgegen; ab dem Zeitpunkt seiner Bereitstellung ist das Zentralverzeichnis der Mitgliedstaaten der Europäischen Union gemäß Artikel 21 Absatz 5 der Amtshilferichtlinie zu nutzen. Das

zentrale Verbindungsbüro leitet die Informationen nach Maßgabe des § 88 Absatz 3 und 4 der Abgabenordnung an das Bundeszentralamt für Steuern die jeweils zuständige Landesfinanzbehörde weiter. Unbeschadet des Satzes 2 greifen die zuständigen Stellen auf die Informationen nach Satz 1 zu; hierzu werden gemäß § 3 Absatz 2 Satz 2 Verbindungsstellen im Sinne von Artikel 4 Absatz 3 und zuständige Bedienstete im Sinne von Artikel 4 Absatz 4 der Amtshilferichtlinie unter Berücksichtigung der in Artikel 21 der Amtshilferichtlinie enthaltenen Regelungen zur Anwendung der dort genannten technischen Verfahren benannt. Das Bundesministerium der Finanzen legt im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder die Einzelheiten zu dem Verfahren nach Satz 3 in einem Schreiben fest. Dieses Schreiben ist im Bundessteuerblatt zu veröffentlichen.

(15) Das Bundeszentralamt für Steuern ist berechtigt, die Informationen gemäß den Absätzen 1 bis 5, 7 und 9 bis 14 zur Erfüllung der ihm gesetzlich übertragenen Aufgaben auszuwerten. Auswertungen der Informationen nach Satz 1 durch die jeweils zuständige Landesfinanzbehörde bleiben hiervon unberührt. Für Informationen gemäß Absatz 14 Satz 2 finden § 138h Absatz 1 bis 3 der Abgabenordnung und § 21a Absatz 5 des Finanzverwaltungsgesetzes entsprechende Anwendung.“

5. § 20 wird wie folgt gefasst:

„§ 20

Statistiken und Bewertungen

Die zuständige Behörde übermittelt unter Berücksichtigung der von der Europäischen Kommission im Weg von Durchführungsrechtsakten festgelegten Form und der Bedingungen für die Übermittlung

1. der Europäischen Kommission
  - a) eine jährliche Bewertung der Wirksamkeit des automatischen Informationsaustauschs gemäß den Artikeln 8, 8a, 8aa und 8ab der Amtshilferichtlinie sowie einen Überblick über die erreichten praktischen Ergebnisse,
  - b) alle sachdienlichen Informationen, die für die Bewertung der Wirksamkeit der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Einklang mit der Amtshilferichtlinie bei der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und -umgehung notwendig sind,
  - c) statistische Angaben, die der Bewertung der Amtshilferichtlinie dienen;
2. den anderen betroffenen Mitgliedstaaten der Europäischen Union einmal jährlich eine Rückmeldung zum automatischen Informationsaustausch.

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

## Artikel 8

### Änderung des Strafgesetzbuches

In § 355 des Strafgesetzbuches in der Fassung der Bekanntmachung vom 13. November 1998 (BGBl. I S. 3322), das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 30. Oktober 2017 (BGBl. I S. 3618) geändert worden ist, wird nach Absatz 3 folgender Absatz 4 eingefügt:

„(4) Die Absätze 1 bis 3 gelten bei Anwendung der §§ 138d bis 138i der Abgabenordnung entsprechend.“

## Artikel 9

### Weitere Änderung des Strafgesetzbuches

In § 355 Absatz 4 des Strafgesetzbuches in der Fassung der Bekanntmachung vom 13. November 1998 (BGBl. I S. 3322), das zuletzt durch Artikel 8 dieses Gesetzes geändert worden ist, werden nach der Angabe „138h“ die Wörter „sowie des § 138j“ eingefügt.

## Artikel 10

### Inkrafttreten

(1) Dieses Gesetz tritt vorbehaltlich des Absatzes 2 am Tag nach der Verkündung in Kraft.

(2) Die Artikel 2, 4, 6 und 9 treten am 1. Juli 2020 in Kraft.

## **Begründung**

### **A. Allgemeiner Teil**

#### **I. Zielsetzung und Notwendigkeit der Regelungen**

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

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

Steuergestaltungen sind allerdings nicht nur auf grenzüberschreitende Sachverhalte beschränkt, sondern können auch im rein innerstaatlichen Kontext auftreten. Sie widersprechen den Prinzipien steuerlicher Gerechtigkeit, indem vom Gesetzgeber nicht vorgesehene Gestaltungsmöglichkeiten zur Erzielung steuerlicher Vorteile genutzt werden. Es ist daher von entscheidender Bedeutung, dass die deutschen Steuerbehörden umfassende und relevante Informationen über vom Gesetzgeber nicht vorhergesehene Steuergestaltungen erhalten.

Der Mangel an umfassenden und relevanten Informationen über bedeutsame, insbesondere haushaltsrelevante Steuergestaltungen verhindert zeitnahe Reaktionen des Gesetzgebers auch auf innerstaatliche, vom Gesetzgeber nicht gewollte, Steuergestaltungen.

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

Es ist daher von entscheidender Bedeutung, dass die Steuerbehörden der Mitgliedstaaten umfassende und relevante Informationen über ungewollte Steuergestaltungen erhalten. Diese Informationen können die Behörden in die Lage versetzen, zeitnah gegen schädliche Steuerpraktiken vorzugehen und ungewollte Gestaltungsspielräume durch Rechtsvorschriften oder durch geeignete Risikoabschätzungen und die Durchführung von Steuerprüfungen zu schließen.

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



## **II. Wesentlicher Inhalt des Entwurfs**

Im Wesentlichen basiert der Entwurf auf der Richtlinie 2018/822/EU des Rates der Europäischen Union vom 25. Mai 2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über mitteilungspflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen (sog. „DAC 6“). Die Richtlinie geht zurück auf die Arbeiten der OECD zu BEPS-Aktionspunkt 12 (Mandatory Disclosure Rules).

Die Verpflichtung zur Mitteilung für grenzüberschreitende Steuergestaltungen liegt grundsätzlich beim Intermediär. Dieser hat bestimmte als relevant eingestufte steuerliche Gestaltungen den Finanzbehörden mitzuteilen. In Fällen, in denen sich ein Intermediär auf ein berufsrechtliches Verschwiegenheitsrecht beruft oder kein Intermediär vorhanden ist, geht die Verpflichtung zur Mitteilung auf den Steuerpflichtigen selbst über. Auf das berufsrechtliche Verschwiegenheitsrecht können sich insbesondere Rechtsanwälte, Steuerberater sowie Abschluss- und Wirtschaftsprüfer berufen. Die Mitteilung hat gegenüber der zuständigen Finanzbehörde zu erfolgen. In einem weiteren Schritt sollen die Finanzbehörden die erlangten Informationen zu den grenzüberschreitenden Steuergestaltungen mit den Behörden der anderen Mitgliedstaaten automatisch austauschen.

Außerdem erfolgt eine - über den Anwendungsbereich der Richtlinie 2018/822/EU des Rates der Europäischen Union vom 25. Mai 2018 hinausgehende - Einbeziehung rein innerstaatlicher Steuergestaltungen. Das Verfahren ist vergleichbar zu demjenigen bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen vorgesehen. Die Mitteilungspflicht liegt auch hier grundsätzlich beim Intermediär. Ebenso sind die Meldewege und Fristen identisch ausgestaltet. Die Mitteilungen werden allerdings nicht den anderen EU-Mitgliedstaaten zur Verfügung gestellt.

## **III. Alternativen**

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

## **IV. Gesetzgebungskompetenz**

Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes ergibt sich für die Änderung der Abgabenordnung (Artikel 1 und 2), des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung (Artikel 3 und 4) und des EU-Amtshilfegesetzes (Artikel 7) aus Artikel 108 Absatz 5 des Grundgesetzes (GG).

Für die Änderung des Finanzverwaltungsgesetzes (Artikel 5 und 6) folgt die Gesetzgebungskompetenz des Bundes aus Artikel 108 Absatz 4 GG. Es wird der Vollzug der Steuergesetze erheblich verbessert oder erleichtert.

Für die Änderung des Strafgesetzbuches (Artikel 8 und 9) ergibt sich die Gesetzgebungskompetenz des Bundes aus Artikel 74 Absatz 1 Nummer 1 GG.

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

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

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

## **VI. Gesetzesfolgen**

### **1. Rechts- und Verwaltungsvereinfachung**

Der Entwurf sieht keine Rechts- und Verwaltungsvereinfachung vor.

### **2. Nachhaltigkeitsaspekte**

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

### **3. Haushaltsausgaben ohne Erfüllungsaufwand**

Das Gesetz dient der Sicherung des Steuersubstrats.

### **4. Erfüllungsaufwand**

#### **4.1. Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger**

Die Mitteilungspflicht trifft vorrangig den Intermediär.

Den Nutzer einer Steuergestaltung trifft die Anzeigepflicht nur, wenn

- der Intermediär sich auf eine gesetzliche Verschwiegenheitspflicht berufen kann und der Nutzer ihn nicht von der Verschwiegenheitsverpflichtung entbunden hat,
- wenn kein mitteilungspflichtiger Intermediär existiert oder
- der Nutzer die Steuergestaltung selbst konzipiert hat (Inhouse-Gestaltung).

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

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

#### **4.2. Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft**

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

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

#### Grenzüberschreitende Steuergestaltungen

Der laufende Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft aus den Artikeln 1, 3, 5 und 7 des Gesetzentwurfs (Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Gestaltungen) unterliegt nicht der „One in, one out“-Regelung, da hiermit ausschließlich europäische Vorgaben umge-

setzt werden. Der laufende Erfüllungsaufwand resultiert aus der Umsetzung der Änderung der Richtlinie 2018/822/EU des Rates der Europäischen Union vom 25. Mai 2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über mitteilungspflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen (sog. „DAC 6“); Abl. L 139 vom 5.6.2018, S. 1.

Die Verpflichtung zur Mitteilung liegt grundsätzlich beim Intermediär. Dieser hat bestimmte als relevant eingestufte grenzüberschreitende Steuergestaltungen den Finanzbehörden mitzuteilen. Die mitteilungspflichtigen Tatbestände sind entsprechend der Richtlinie 2018/822/EU sehr umfassend. Ohne die genaue Anzahl der Mitteilungen vorab berechnen zu können, ist mit einer spürbaren Belastung der Intermediäre durch den Erfüllungsaufwand zu rechnen.

### Innerstaatliche Steuergestaltungen

Der laufende Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft aus den Artikeln 2, 4, 6 und 9 des Gesetzentwurfs (Mitteilungspflicht für innerstaatliche Gestaltungen) unterliegt der „One in, one out“-Regelung. [Die Höhe des Volumens wird ergänzt, sobald der Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft beziffert worden ist. Erst im Anschluss kann eine Aussage zur Kompensation getroffen werden.]

Die Verpflichtung zur Mitteilung liegt grundsätzlich beim Intermediär. Dieser hat bestimmte innerstaatliche Steuergestaltungen den Finanzbehörden mitzuteilen. Die mitteilungspflichtigen Tatbestände und der Umfang der dabei anzugebenden (anonymen) Daten sind enger gefasst als bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen. Außerdem ist der Kreis der potentiell betroffenen Nutzer deutlich kleiner. Ohne die genaue Anzahl der Mitteilungen vorab berechnen zu können, ist mit einer spürbaren Belastung der Intermediäre durch den Erfüllungsaufwand zu rechnen, die allerdings wesentlich hinter dem Erfüllungsaufwand aufgrund der Mitteilungspflicht bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen zurück bleiben wird.

### **4.3. Erfüllungsaufwand für die Verwaltung**

Durch die Neuentwicklung, laufende Pflege und Wartung sowie den Betrieb des IT-Verfahrens zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen entsteht insbesondere auf Bundes- aber auch - in geringerem Umfang - auf Länderebene ein einmaliger sowie laufender IT-Aufwand. Außerdem ergeben sich dauerhafte Sach- und Personalaufwände beim Bundeszentralamt für Steuern, beim Informationstechnikzentrum Bund und dem Bundesministerium der Finanzen, die in geringerem, nicht bezifferbarem Umfang auch bei den Landesfinanzbehörden anfallen werden.

Die Ausgestaltung der elektronischen Meldung nach § 138f AO-E sowie deren Verarbeitung und Weiterleitung an das Bundeszentralamt für Steuern führen auf Bundesebene zu einem zusätzlichen Bedarf zur Entwicklung eines gesonderten IT-Verfahrens. Die Steuergestaltungen sind dem Bundeszentralamt für Steuern nach amtlich vorgeschriebenen Datensatz über eine amtlich bestimmte Schnittstelle zu übermitteln. Den Mitteilungen nach § 138f Absatz 3 AO-E ist hierbei eine Registriernummer zuzuweisen, die bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen die Zusammenführung der Mitteilungen nach § 138f Absatz 3 und 4 AO-E ermöglicht. Außerdem wird hierdurch ein zielgerichteter Abruf der Daten über bestimmte Steuergestaltungen durch die Landesfinanzbehörden (vergleiche § 138h Absatz 3 AO-E) sichergestellt. Die beim Bundeszentralamt für Steuern eingehenden Mitteilungen sind automationsgestützt aufzubereiten, zu aktualisieren und zur Auswertung in eine vom Bundeszentralamt für Steuern verwaltete Datenbank einzustellen.

Weiterer IT-Entwicklungsbedarf entsteht beim Bundeszentralamt für Steuern als zentralem Verbindungsbüro für den Bereich des internationalen Informationsaustausches. Im Zuge der Umsetzung der Richtlinie 2018/822EU des Rats der Europäischen Union vom 25. Mai 2018 sind die gemäß § 138f Absatz 3 und 4 AO-E übermittelten Informationen

über grenzüberschreitende Steuergestaltungen innerhalb eines Monats nach Ablauf des Quartals, in dem die Steuergestaltung mitgeteilt worden ist, voraussichtlich in englischer Sprache in das Zentralverzeichnis der EU einzustellen. Daneben sind die von anderen Mitgliedstaaten in das Zentralverzeichnis eingestellten Mitteilungen - wenn sie einen unmittelbaren Bezug zu Deutschland haben oder für Deutschland von Bedeutung sind - unter risikoorientierten Gesichtspunkten auszuwerten und sofern erforderlich an die zuständigen Landesfinanzbehörden weiterzuleiten. Enthalten die Nutzerdaten keine steuerliche Identifikationsnummer nach § 139b AO, ist diese - soweit möglich - durch das Bundeszentralamt für Steuern beizusteuern.

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

Die Entwicklung eines IT-Verfahrens und der Aufbau der Datenbank führen in den Anfangsjahren zu erhöhten IT-Aufwänden beim Bundeszentralamt für Steuern, die im Laufe der Jahre schrittweise abnehmen. Die voraussichtlichen Kosten belaufen sich insgesamt unter Berücksichtigung der laufenden Kosten im Jahr 2019 auf rund 5,0 Mio. Euro, im Jahr 2020 auf rund 8,3 Mio. Euro und sinken in den Jahren 2021 und 2022 auf voraussichtlich rund 8,2 Mio. Euro bzw. 8,0 Mio. Euro. Das IT-Verfahren soll im Auftrag des Bundeszentralamtes für Steuern beim Informationstechnikzentrum Bund betrieben werden. Hierdurch entsteht dem Informationstechnikzentrum Bund ein IT-Aufwand von rund 2,3 Mio. Euro bzw. 3,6 Mio. Euro in den Jahren 2019 und 2020 für den Aufbau der betrieblichen Infrastruktur und im Anschluss von rund 1,8 Mio. Euro für den laufenden Betrieb.

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

Da keine Informationen bzw. Erfahrungswerte vorliegen, wie viele Mitteilungen auszuwerten sein werden, welche Qualität die übermittelten Daten haben und wie lange die Auswertung einer mitgeteilten Steuergestaltung dauern wird, ist eine konkrete Schätzung des Personal- und Sachaufwands nur eingeschränkt möglich. Aufgrund der weitgefassten Mitteilungspflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungen und der Anzahl der in Deutschland steuerpflichtigen Unternehmen (ca. 3,37 Mio.) wird von einer Größenordnung an Meldungen im mindestens mittleren fünfstelligen Bereich ausgegangen.

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

Das Verfahren über die Mitteilungspflicht für bestimmte innerstaatliche Steuergestaltungen orientiert sich am Verfahren für grenzüberschreitende Steuergestaltungen und ist

weitgehend identisch ausgestaltet. Da hierbei nur das rechtspolitische Ziel verfolgt wird, den Gesetzgeber frühzeitig über mögliche ungewollte Lücken in den bestehenden Rechtsvorschriften zu informieren, sind die mitteilungspflichtigen Tatbestände und der Umfang der dabei anzugebenden (anonymen) Daten enger gefasst als bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen. Außerdem ist der Kreis der potentiell betroffenen Nutzer deutlich kleiner als bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen. Die Einführung einer Mitteilungspflicht für bestimmte innerstaatliche Steuergestaltungen führt daher zu geringeren zusätzlichen IT-Entwicklungs- und Betriebsaufwänden auf Seiten des Bundes, da teilweise auf die für grenzüberschreitende Steuergestaltungen geschaffenen Strukturen zurückgegriffen werden kann. Für die Auswertung ergibt sich aber ein zusätzlicher Personalaufwand.

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

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

	2019	2020	2021	2022
	in Euro			
<b>Personaleinzelkosten einschließlich Gemeinkosten</b>		11 053 312	11 053 312	11 053 312
- davon für grenzüberschreitende Steuergestaltungen		9 564 847	9 564 847	9 564 847
<b>Sacheinzelkosten einschließlich Gemeinkosten</b>		2 768 754	2 768 754	2 768 754
- davon für grenzüberschreitende Steuergestaltungen		2 412 379	2 412 379	2 412 379
<b>Aufträge und IT-Dienstleistungen</b>	7 285 000	11 890 000	9 965 000	9 725 000
- davon für grenzüberschreitende Steuergestaltungen	6 460 000	10 890 000	9 090 000	8 850 000
<b>Übersetzungskosten (ausschließlich für grenzüberschreitende Steuergestaltungen)</b>		25 000	75 000	75 000

Personalaufwand ergibt sich nicht nur beim Bundeszentralamt für Steuern, bei der Generalzolldirektion und beim Informationstechnikzentrum Bund, sondern auch beim Bundesministerium der Finanzen. Zu nennen sind insoweit die enge Begleitung des Aufbaus einer neuen Einheit beim Bundeszentralamt für Steuern, für die es dort bisher kein Vorbild

gibt, die umfassende rechtliche und rechtspolitische Bewertung der vorgelegten Auswertungen, fachaufsichtsrechtliche Maßnahmen und Aufgaben sowie gegebenenfalls die Erarbeitung von Gesetzentwürfen oder in Zusammenarbeit mit den obersten Finanzbehörden der Länder die Einleitung von bundeseinheitlichen Maßnahmen zur Vermeidung von Rechtsmissbräuchen (zum Beispiel BMF-Schreiben).

Im Hinblick auf die Auswertung der eingegangenen Mitteilungen, die durch das Bundeszentralamt für Steuern in Zusammenwirken mit den Ländern erfolgt (§ 138g AO-E und § 7 Absatz 14 EUAHiG-E), ist auch für die Länder mit einem nicht bezifferbarem Verwaltungsmehraufwand zu rechnen. Die nutzerbezogene Information des Bundeszentralamts für Steuern über das Vorliegen einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung gegenüber den Landesfinanzbehörden sowie eine eventuelle Weiterleitung der von anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union erhaltenen Informationen an die zuständige Landesfinanzbehörde führt auch zur Anpassung der IT-Verfahren auf Seiten der Länder. Eine Bezifferung dieser Aufwände ist derzeit nicht möglich.

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

#### **5. Weitere Kosten**

Keine.

#### **6. Weitere Gesetzesfolgen**

Keine.

### **VII. Befristung; Evaluierung**

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

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

## **B. Besonderer Teil**

### **Zu Artikel 1 (Änderung der Abgabenordnung)**

#### **Zu Nummer 1**

##### **Zu Buchstabe a**

Die Inhaltsübersicht wird redaktionell an die Einfügung der neuen §§ 138d bis 138i AO angepasst.

##### **Zu Buchstabe b**

Die Inhaltsübersicht wird redaktionell an die Einfügung des neuen § 383a AO angepasst.

## **Zu Nummer 2**

### § 87b

Da die Mitteilungen nach den §§ 138d und 138f AO-E nicht unmittelbar der Durchführung konkreter Steuerverwaltungsverfahren dienen, wird die Aufzählung in § 87b Absatz 1 Satz 1 AO um die Angabe „Daten im Sinne des § 138f“ ergänzt. Damit wird klargestellt, dass § 87b Absatz 1 AO auch für diese Mitteilungen gilt, auch soweit Steuern betroffen sind, die von Zollbehörden verwaltet werden.

## **Zu Nummer 3**

### § 102

Durch die Ergänzung von § 102 Absatz 4 Satz 1 AO wird klargestellt, dass das Auskunftsverweigerungsrecht von Rechtsanwälten, Patentanwälten, Notaren, Steuerberatern, Wirtschaftsprüfern, Steuerbevollmächtigten und vereidigten Buchprüfern hinsichtlich der Mitteilungspflicht nach §§ 138d und 138f AO-E nicht gilt. Dies betrifft allerdings nur die Fälle, in denen die Mitteilungspflicht nach § 138f Absatz 5 AO-E nicht auf den Nutzer übergegangen ist. Auf die Begründung zu § 138f Absatz 5 AO-E wird dazu im Einzelnen verwiesen. Soweit die genannten Berufsgeheimnisträger von ihrer Verschwiegenheitspflicht entbunden wurden, gilt das Auskunftsverweigerungsrecht bereits nach geltendem Recht nicht (§ 102 Absatz 3 AO).

## **Zu Nummer 4**

Mit Nummer 4 werden die neuen §§ 138d bis 138i in die AO eingefügt.

### § 138d – neu –

Mit dieser Regelung wird eine Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen eingeführt, um die auf der Empfehlung des OECD-BEPS Aktionspunkts 12 aufbauende Richtlinie 2018/822/EU vom 25. Mai 2018 in nationales Recht umzusetzen.

#### *Absatz 1*

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

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

- Unter Konzipieren ist das Planen, Entwerfen oder Entwickeln einer konkreten Steuergestaltung zu verstehen, in der Regel in Bezug zu einem bestimmten Nutzer oder einer Gruppe von Nutzern.
- Vermarktet wird eine Steuergestaltung, sobald sie auf den Markt gebracht und dort gegenüber Dritten angeboten wird. Verbundene Unternehmen sind davon nicht umfasst.
- Organisieren umfasst die systematische Vorbereitung und Planung der Steuergestaltung, die Bereitstellung zur Nutzung und die Zurverfügungstellung für eine konkrete Verwendung.
- Die Verwaltung der Umsetzung erfasst die verantwortliche Leitung der konkreten Steuergestaltungsumsetzung.

## Absatz 2

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

Der Begriff „Gestaltung“ ist weit zu verstehen. Er umfasst unter anderem die Schaffung, die Zuordnung, den Erwerb oder die Übertragung von Einkünften oder deren Quellen auf einen bestehenden Rechtsträger. Unter dem Begriff „Gestaltung“ sind auch die Gründung oder der Erwerb einer die Einkünfte erzielenden juristischen Person zu verstehen. Beispielsweise gründet eine Gesellschaft eine neue Tochtergesellschaft und stattet diese mit Kapital aus, um dann Anteile auf diese Tochtergesellschaft zu übertragen. Nicht erfasst von einer Gestaltung ist es hingegen, wenn ein Steuerpflichtiger lediglich den Ablauf einer gesetzlichen Frist oder eines gesetzlichen Zeitraums abwartet, nachdem er eine Transaktion steuerfrei realisieren kann. Ein Beispiel dafür ist der Ablauf der Spekulationsfrist in § 23 Absatz 1 Nummer 1 Satz 1 EStG.

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

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

Die Regelung stellt darüber hinaus als zusätzlich zu erfüllende Bedingung auf die Ansässigkeit bzw. auf die Tätigkeit der Beteiligten ab. Im Grundsatz wird vorausgesetzt, dass die Beteiligten in verschiedenen Steuerhoheitsgebieten ansässig sind. Trifft dies nicht zu, wird im Weiteren auf eine etwaige Doppelansässigkeit der Beteiligten abgestellt. Ist auch diese Fallgestaltung nicht einschlägig, zieht die Regelung als grenzüberschreitendes Anknüpfungsmerkmal eine Betriebsstätte eines Beteiligten heran. Dabei muss die Betriebsstätte in einem anderen Steuerhoheitsgebiet liegen und die grenzüberschreitende Steuergestaltung wenigstens einen Teil der Geschäftstätigkeit ausmachen. Für den Fall, dass keine solche Betriebsstätte besteht, wird auf die reine Tätigkeit eines Beteiligten in einem anderen Steuerhoheitsgebiet abgestellt. Abschließend gelten auch solche Gestaltungen als grenzüberschreitend, die möglicherweise Auswirkungen auf den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten in Steuersachen nach dem gemeinsamen Meldestandard oder die Identifizierung der wirtschaftlichen Eigentümer haben und damit spezifische Kennzeichen im Sinne des § 138e Absatz 2 Nummer 2 und 3 AO-E erfüllen.

§ 138d Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 AO-E legt als weitere kumulative Voraussetzung inhaltliche Kennzeichen fest, die eine grenzüberschreitende Steuergestaltung ausmachen, und dient der Umsetzung des Anhangs IV Teil I und II der durch die Richtlinie



2018/822/EU geänderten Amtshilfe-Richtlinie. Innerhalb der Nummer 3 können dabei die Buchstaben a und b alternativ erfüllt sein. Eine umfassende Definition der einzelnen Kennzeichen enthält § 138e AO-E.

§ 138d Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe a AO-E stellt auf die in Anhang IV Teil I in Verbindung mit bestimmten Kennzeichen des Anhangs IV Teil II A, B und C der durch die Richtlinie 2018/822/EU geänderten Amtshilfe-Richtlinie genannten Kennzeichen ab. Danach werden Gestaltungen, die Kennzeichen im Sinne des § 138e Absatz 1 AO-E und zusätzlich den sogenannten "Main benefit"-Test im Sinne des Anhangs IV Teil I der durch die Richtlinie 2018/822/EU geänderten Amtshilfe-Richtlinie erfüllen, als mitteilungspflichtige grenzüberschreitende Steuergestaltungen eingestuft. Die in § 138e Absatz 1 AO-E enthaltenen Kennzeichen sind insbesondere äußere Merkmale einer Gestaltung, wie beispielsweise die vertragliche Vereinbarung einer Vertraulichkeitsregelung über die konkrete Art und Weise, mit der ein steuerlicher Vorteil durch die Gestaltung erlangt werden soll. Um diesen sehr weit gehaltenen Anwendungsbereich zu beschränken, muss zu den Kennzeichen im Sinne des § 138e Absatz 1 AO-E eine weitere Prüfung hinzutreten. Aus Sicht eines unvoreingenommenen Dritten muss der zu erwartende Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile der Gestaltung die Erlangung eines steuerlichen Vorteils sein. Bei der Gestaltung muss dabei die günstige Auswirkung des steuerlichen Vorteils im Vordergrund stehen. Der Mitteilungspflichtige kann das Gegenteil nachweisen, indem er zwingende außersteuerliche (insbesondere wirtschaftliche) Gründe für die konkrete Strukturierung einer Transaktion darlegt, so dass steuerliche Vorteile dadurch in den Hintergrund rücken. Wann ein steuerlicher Vorteil vorliegt, bestimmt Absatz 3.

§ 138d Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe b AO-E verlangt das Vorliegen von Kennzeichen im Sinne des § 138e Absatz 2 AO-E. Hierbei genügt die Erfüllung der darin genannten Merkmale, ohne dass der Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile der Gestaltung die Erlangung eines steuerlichen Vorteils ist. Diesen Kennzeichen ist immanent, dass sie nach ihrem Wesen bereits eine mitteilungspflichtige grenzüberschreitende Steuergestaltung darstellen. Die Kennzeichen basieren auf denjenigen, die in Anhang IV Teil II C Absatz 1 Buchstabe a, b Ziffer ii, Absätze 2, 3 und 4, D und E der durch die Richtlinie 2018/822/EU geänderten Amtshilfe-Richtlinie genannt sind.

§ 138d Absatz 2 Satz 2 AO-E normiert, dass eine mitteilungspflichtige grenzüberschreitende Steuergestaltung auch dann vorliegt, wenn sie in mehrere Gestaltungen aufgeteilt ist und nur ein Teil grenzüberschreitenden Bezug hat. Klarstellend bestimmt Satz 2 Halbsatz 2, dass der Mitteilungspflichtige sämtliche ihm bekannten Informationen zur Steuergestaltung mitzuteilen hat und nicht nur die aus seiner Sicht maßgeblichen Teile.

Nach § 138d Absatz 2 Satz 3 AO-E gilt ein Intermediär nicht als „an der Gestaltung Beteiligter“, soweit er im Zusammenhang mit der mitteilungspflichtigen Steuergestaltung nur solche Tätigkeiten ausübt, durch die er nach § 138d Absatz 1 AO-E die Stellung eines Intermediärs erlangt hat. Dies hat zur Folge, dass keine grenzüberschreitende Steuergestaltung vorliegt, wenn der/alle Nutzer der Steuergestaltung in demselben (fremden) Steuerhoheitsgebiet ansässig sind und nur der Intermediär einen Inlandsbezug im Sinne von § 138d Absatz 4 AO-E aufweist.

### *Absatz 3*

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

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

Wirkt sich der steuerliche Vorteil einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung allerdings ausschließlich im Inland aus und ist dieser unter Berücksichtigung aller Umstände der Steuergestaltung gesetzlich vorgesehen, gilt dieser nach § 138d Absatz 3 Satz 3 AO-E nicht als steuerlicher Vorteil im Sinne des § 138d Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe a AO-E. Ein steuerlicher Vorteil einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung ist vor allem dann nicht als vom Gesetz vorgesehen anzusehen, wenn er bei objektiver Betrachtung den systemtragenden Grundsätzen der Besteuerung wie dem Leistungsfähigkeitsprinzip widerspricht. Das ist beispielsweise der Fall, wenn ein grenzüberschreitender Vorgang zu einem Doppelabzug von Aufwendungen oder Verlusten oder zu einem Abzug von Aufwendungen ohne Besteuerung der korrespondierenden Erträge führt. Gleiches gilt, wenn ein grenzüberschreitender Sachverhalt günstiger besteuert werden soll als er ohne grenzüberschreitendes Element bei voller Verwirklichung in dem einen oder dem anderen Staat besteuert worden wäre. Ob ein steuerlicher Vorteil für den konkreten Fall ausdrücklich im Gesetz vorgesehen ist, ergibt sich im Einzelfall nicht nur aus dem Wortlaut der Norm, sondern unter Berücksichtigung aller Umstände der konkreten Gestaltung und vorrangig aus der Teleologie der gesetzlichen Regelung. Nur aufgrund der Übereinstimmung mit dem gesetzgeberischen Willen, bestimmte Konstellationen einer von der Regelbesteuerung abweichenden „günstigeren“ Besteuerung zu unterwerfen, kann eine Gestaltung vom Anwendungsbereich ausgenommen werden. Demnach können auch legale steuerliche Vorteile eine Mitteilungspflicht auslösen, wenn sie durch solche Gestaltungen erzielt werden, die in einer Gesamtbetrachtung der gesetzgeberischen Intention nicht gerecht werden. Dieses Verständnis des steuerlichen Vorteils orientiert sich an der Definition des „aggressive tax planning“ durch die EU-Kommission, vgl. Commission Recommendation of 6.12.2012 on Aggressive Tax Planning, COM (2012) 8806 final (June 12, 2012): „A key characteristic of the practices in question is that they reduce tax liability through strictly legal arrangements which however contradict the intent of the law ... Aggressive tax planning consists in taking advantage of the technicalities of a tax system or mismatches between two or more tax systems for the purpose of reducing tax liability.“

#### *Absatz 4*

§ 138d Absatz 4 AO-E regelt, welche Intermediäre ihrer Mitteilungspflicht in Deutschland nachzukommen haben. Die Vorschrift beruht auf Artikel 3 Nummer 21 der durch die Richtlinie 2018/822/EU geänderten Amtshilfe-Richtlinie.

Der Begriff des Intermediärs setzt keine Zugehörigkeit zu einer bestimmten Berufsgruppe voraus. Intermediär ist derjenige, der eine grenzüberschreitende Steuergestaltung konzipiert, vermarktet, organisiert oder zur Nutzung bereitstellt oder die Umsetzung einer solchen Steuergestaltung verwaltet (vgl. § 138d Absatz 1 AO-E). Intermediäre können beispielsweise Angehörige der steuerberatenden Berufe, Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Finanzdienstleister oder sonstige Berater sein.

Eine Mitteilungspflicht im Sinne des § 138d Absatz 1 AO-E besteht nach § 138d Absatz 4 Nummer 1 AO-E, wenn der Intermediär in Deutschland seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt bzw. bei nicht-natürlichen Personen seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz hat. Dies gilt auch dann, wenn die grenzüberschreitende Steuergestaltung keinen in Deutschland ansässigen Nutzer und auch keine deutschen Steueransprüche betrifft.

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

Ist ein Intermediär weder in Deutschland noch in einem anderen Mitgliedstaat ansässig, begründet § 138d Absatz 4 Nummer 2 AO-E unter folgenden Voraussetzungen eine in Deutschland zu erfüllende Mitteilungspflicht eines in einem Drittstaat ansässigen Intermediärs:

- der Intermediär unterhält eine Betriebsstätte in Deutschland, durch die er die Dienstleistung im Zusammenhang mit der grenzüberschreitenden Steuergestaltung ausführt (§ 138d Absatz 4 Nummer 2 Buchstabe a AO-E),
- der Intermediär ist im Anwendungsbereich der AO in das Handelsregister oder ein öffentliches berufsrechtliches Register (z. B. ein Verzeichnis nach § 3b oder § 86b StBerG) eingetragen (§ 138d Absatz 4 Nummer 2 Buchstabe b AO-E) oder
- der Intermediär ist im Anwendungsbereich der AO bei einem Berufsverband für juristische oder beratende Dienstleistungen registriert (§ 138d Absatz 4 Nummer 2 Buchstabe c AO-E).

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

#### *Absatz 5*

§ 138d Absatz 5 AO-E regelt zur Umsetzung von Artikel 8ab Absatz 3 und 4 der durch die Richtlinie 2018/822/EU geänderten Amtshilfe-Richtlinie den Fall, dass ein in der EU ansässiger Intermediär zur Mitteilung derselben Steuergestaltung zugleich in Deutschland und in einem oder mehreren anderen Mitgliedstaaten verpflichtet ist. Mehrere identische Mitteilungen der gleichen grenzüberschreitenden Steuergestaltung in unterschiedlichen Mitgliedstaaten sind weder aus Sicht der Finanzverwaltung noch aus Sicht der beteiligten Intermediäre sinnvoll, da die Informationen zwischen den Mitgliedstaaten ausgetauscht werden. Deshalb ist ein Intermediär von der deutschen Mitteilungspflicht befreit, sofern er nachweisen kann, dass er dieselben Informationen im Hinblick auf dieselbe Steuergestaltung bereits in einem anderen Mitgliedstaat ordnungsgemäß übermittelt hat. Unter denselben Informationen im Sinne dieser Regelung sind die Angaben nach § 138f Absatz 3 und 4 AO-E zu verstehen.

#### *Absatz 6*

Nach § 138d Absatz 6 Satz 1 AO-E sind mehrere Intermediäre derselben Steuergestaltung grundsätzlich nebeneinander zur Mitteilung verpflichtet.

Allerdings sind mehrere identische Mitteilungen der gleichen grenzüberschreitenden Steuergestaltung weder aus Sicht der Finanzverwaltung noch aus Sicht der beteiligten Intermediäre sinnvoll. Aus diesem Grund sieht § 138d Absatz 6 Satz 2 AO-E in Umsetzung von Artikel 8ab Absatz 9 Unterabsatz 2 der durch die Richtlinie 2018/822/EU geänderten Amtshilfe-Richtlinie eine Befreiung von der Mitteilungspflicht vor, sofern ein Intermediär nachweisen kann, dass bereits ein anderer Intermediär dieselben Informationen im Hinblick auf dieselbe Steuergestaltung übermittelt hat. Als Nachweis reicht in diesem Zusammenhang die Angabe der Registriernummer der mitgeteilten grenzüberschreitenden Steuergestaltung aus.

Unter denselben Informationen im Sinne dieser Regelung sind die Angaben nach § 138f Absatz 3 Nummer 2 bis 5 und Absatz 4 AO-E zu verstehen. Diese umfassen Auskünfte

über den Nutzer und die grenzüberschreitende Steuergestaltung. Ausgenommen ist die Benennung des betreffenden Intermediärs nach § 138f Absatz 3 Nummer 1 AO-E. Hintergrund ist, dass dieselbe Information im Hinblick auf den mitteilenden Intermediär nicht vorliegen kann, da der mitteilende Intermediär stets vom befreiten Intermediär im Sinne des § 138d Absatz 6 Satz 2 AO-E abweicht.

#### *Absatz 7*

§ 138d Absatz 7 AO-E setzt die Vorgaben von Artikel 3 Nummer 22 der durch die Richtlinie 2018/822/EU geänderten Amtshilfe-Richtlinie um. Statt des in der Änderung der Amtshilfe-Richtlinie verwendeten Begriffs des „relevanten Steuerpflichtigen“ wird der Begriff des „Nutzers“ verwendet. Inhaltlich ergeben sich insoweit jedoch keine Abweichungen.

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

- der eine grenzüberschreitende Steuergestaltung zur Verfügung gestellt wird (Nummer 1),
- die bereit ist, eine grenzüberschreitende Steuergestaltung umzusetzen (Nummer 2), oder
- die den ersten Schritt zur Umsetzung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung vorgenommen hat (Nummer 3).

Eine grenzüberschreitende Steuergestaltung wurde einem Nutzer im Sinne von Nummer 1 zur Umsetzung zur Verfügung gestellt, wenn der Intermediär ihm die vertraglichen Unterlagen ausgehändigt oder anderweitig zugänglich gemacht hat. Die tatsächliche Umsetzung ist hingegen nicht erforderlich. Die Realisierung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung ist nur noch vom Nutzer abhängig.

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

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

#### *Absatz 8*

§ 138d Absatz 8 AO-E stellt klar, dass für eine steuerliche Anerkennung der mitgeteilten Steuergestaltung eine ausdrückliche Reaktion der Finanzbehörden erforderlich ist. Ohne eine solche Reaktion, zum Beispiel in Form einer verbindlichen Auskunft nach § 89 Absatz 2 AO, können die Mitteilungspflichtigen nicht davon ausgehen, dass die mitgeteilte Steuergestaltung seitens der Finanzbehörden verbindlich anerkannt wird. § 138d Absatz 8 AO-E beruht auf Artikel 8ab Absatz 15 der durch die Richtlinie 2018/822/EU geänderten Amtshilfe-Richtlinie.

#### § 138e – neu –

§ 138e AO-E enthält die abschließende Aufzählung der Kennzeichen, die einen mitteilungspflichtigen Tatbestand auslösen können. Die in § 138e AO-E genannten Nummern

orientieren sich im Wesentlichen an der Richtlinie 2018/822/EU vom 25. Mai 2018 (ABl. L 139 vom 5.6.2018, S. 1) zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU vom 15. Februar 2011 (ABl. L 64 vom 11.3.2011, S. 1) bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über mitteilungspflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen. Dabei erfasst § 138e Absatz 1 AO-E die Kennzeichen, auf die der Relevanztest des § 138d Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe a AO-E (sog. „Main benefit“-Test) anzuwenden ist. Im Gegensatz dazu erfasst § 138e Absatz 2 AO-E solche Kennzeichen, deren Vorliegen ohne Relevanztest zu einer mitteilungspflichtigen Steuergestaltung führen.

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

Wenn eines der Kennzeichen des § 138e Abs.1 oder Abs. 2 AO-E erfüllt ist, werden dadurch die Rechte eines Beteiligten, die sich aus dem verfassungsrechtlichen Grundsatz ergeben, dass niemand verpflichtet ist, sich selbst zu belasten (nemo tenetur se ipsum accusare), nicht berührt, da die Gestaltung weiter genutzt werden kann und nur mitgeteilt werden muss.

#### *Absatz 1 Nummer 1*

§ 138e Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe a AO-E bestimmt eine vertragliche Vertraulichkeitsklausel als Kennzeichen einer potenziell mitzuteilenden Steuergestaltung. Gesetzliche und standesrechtliche Verschwiegenheitspflichten fallen nicht in den Anwendungsbereich des Kennzeichens. Erfasst werden dagegen solche Vereinbarungen, die eine Offenlegung der Gestaltung gegenüber anderen Intermediären oder der Finanzverwaltung verbieten. Dies ist auch dann der Fall, wenn eine Vertraulichkeitsklausel so weit gefasst ist, dass jedenfalls auch eine Offenlegung gegenüber anderen Intermediären oder der Finanzverwaltung untersagt ist. Vereinbaren zwei Parteien eine Klausel, wonach die Gestaltung nicht ohne Zustimmung des Erstellers an Dritte weitergeleitet werden darf, erfüllt dies die Anforderungen des Kennzeichens, denn Dritte sind in diesem Fall auch andere Intermediäre oder die Finanzverwaltung. Sind umgekehrt die Finanzverwaltung und andere Intermediäre bezüglich der Einzelheiten des steuerlichen Vorteils in der Klausel ausdrücklich ausgenommen, führt die Vertraulichkeitsklausel nicht zu einer Mitteilungspflicht.

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

#### *Absatz 1 Nummer 2*

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

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

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

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

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

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

Wird in Abgrenzung zum Vorherigen im Zuge einer bestehenden Geschäftsbeziehung eine (steuerliche) Strukturierungsmaßnahme, die einen individuellen Einzelfall betrifft, entwickelt, liegt regelmäßig keine standardisierte Dokumentation oder Struktur der Gestal-

tung vor. Nimmt ein Intermediär den individuellen Einzelfall indes zum Anlass, aus dem individuellen Einzelfall eine standardisierte Gestaltung zu entwickeln, indem er den Einzelfall anonymisiert oder die Einzelfallgestaltung in anderer Weise für eine Vielzahl weiterer Fälle verwendbar macht, erfüllt er das Kennzeichen nach § 138e Absatz 1 Nummer 2 AO-E.

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

Beschränkt sich die Beratung darauf, dass ein Intermediär den Mandanten auf steuerliche Regelungen hinweist, bei denen sich der steuerliche Vorteil ohne weiteres aus dem Gesetzestext ergibt, etwa das Hinausschieben einer geplanten Veräußerung im Hinblick auf den Ablauf der Veräußerungsfrist nach § 22 Nummer 2 in Verbindung mit § 23 Absatz 1 Satz 1 EStG, erfüllt dies das Kennzeichen auch dann nicht, wenn für die Hinweiserteilung ein Musteranschreiben verwendet wird.

Ebenso fehlt es z. B. im Falle einer Umwandlung nach § 20 Absatz 1 Umwandlungssteuergesetz (UmwStG 2006) an einem relevanten steuerlichen Vorteil, denn der Ansatz des Buchwerts als steuerlicher Vorteil ist in § 20 Absatz 2 Satz 1 UmwStG 2006 ausdrücklich gesetzlich vorgesehen. Auch beim Austausch eines Investors in einer bestehenden RETT-Blocker-Struktur, ohne dass sich die Beteiligungsverhältnisse der Steuerpflichtigen verändern, fehlt ein relevanter steuerlicher Vorteil, denn bei einer bestehenden RETT-Blocker-Struktur führt der Austausch eines mit 4,9 Prozent beteiligten Steuerpflichtigen nicht dazu, dass ein neuer steuerlicher Vorteil gewährt wird. Dies gilt nicht für Fälle, in denen eine RETT-Blocker-Struktur erstmals aufgesetzt wird oder sich das Beteiligungsverhältnis in einer Weise ändert, die eine steuerbare Übertragung zur Folge hätte, diese jedoch durch eine Gestaltung umgangen würde. Dies ist in der Regel der Fall, wenn der mit 94,9 % beteiligte Steuerpflichtige ausgetauscht wird.

### *Absatz 1 Nummer 3*

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

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

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

Um die Verluste eines erworbenen Unternehmens dafür zu nutzen, die eigene Steuerbelastung zu verringern, muss der Erwerb des Verlustunternehmens in einem solchen Umfang erfolgen, dass der Erwerber allein oder zusammen mit nahestehenden Personen die

weiteren Schritte veranlassen oder durchsetzen kann. Dies richtet sich nach den jeweiligen einschlägigen (gesellschaftsrechtlichen) Regelungen. Sofern die Verluste aufgrund von Verlustnutzungsbeschränkungen wie den §§ 8c KStG, 8d KStG nicht genutzt werden können, sind solche Erwerbe nicht mitteilungspflichtig. Aus diesem inneren Zusammenhang mit den Verlustnutzungsbeschränkungen können sich auch Indizien für die Beurteilung der unangemessenen rechtlichen Schritte ergeben. So können unangemessene rechtliche Schritte vorliegen, wenn Gestaltungen ihren Zweck darin haben, die Anwendung der Verlustnutzungsbeschränkungen zu umgehen und daher von einem Beteiligungsdirekterwerb abgesehen wird.

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

Gemäß § 138e Absatz 1 Nummer 3 Buchstabe b AO-E stellt auch das Umwandeln von Einkünften in Vermögen, in Schenkungen oder andere niedriger besteuerte oder steuerfreie Einnahmen oder steuerbefreite Einkünfte eine mitteilungspflichtige Steuergestaltung dar. An dem Umwandeln können ein Steuerpflichtiger oder mehrere Steuerpflichtige sowie verbundene Unternehmen beteiligt sein. Des Weiteren sind auch solche Konstellationen erfasst, bei denen das Umwandeln ausschließlich im Inland erfolgt und Auswirkungen im Ausland hat. Nicht umfasst sind hingegen Konstellationen, bei denen ein steuerlicher Vorteil für den konkreten Fall ausdrücklich im Gesetz vorgesehen ist, unabhängig davon, ob das Umwandeln der Einkünfte grenzüberschreitend erfolgt. Ob ein steuerlicher Vorteil für den konkreten Fall ausdrücklich im Gesetz vorgesehen ist, ergibt sich im Einzelfall nicht nur aus dem Wortlaut der Norm, sondern unter Berücksichtigung aller Umstände der konkreten Gestaltung und vorrangig aus der Teleologie der gesetzlichen Regelung. Nur aufgrund der Übereinstimmung mit dem gesetzgeberischen Willen, bestimmte Konstellationen einer von der Regelbesteuerung abweichenden „günstigeren“ Besteuerung zu unterwerfen, kann eine Gestaltung von dem Anwendungsbereich des Kennzeichens ausgenommen werden. Demnach können auch legale steuerliche Vorteile eine Anzeigepflicht auslösen, wenn sie durch solche Gestaltungen erzielt werden, die in einer Gesamtbetrachtung der gesetzgeberischen Intention nicht gerecht werden. Dieses Verständnis des steuerlichen Vorteils orientiert sich an der Definition des „aggressive tax planning“ durch die EU-Kommission, vgl. Commission Recommendation of 6.12.2012 on Aggressive Tax Planning, COM (2012) 8806 final (June 12, 2012): „A key characteristic of the practices in question is that they reduce tax liability through strictly legal arrangements which however contradict the intent of the law ... Aggressive tax planning consists in taking advantage of the technicalities of a tax system or mismatches between two or more tax systems for the purpose of reducing tax liability.“

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

Beispiel 1:

Eine inländische Stiftung ist Inhaberin einer Forderung, aus der steuerpflichtige Zinserträge erzielt werden. Sie legt die Forderung in eine Tochtergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union ein. Die von der Tochtergesellschaft zukünftig bezogenen Dividenden sind unter den Voraussetzungen des § 8b Absatz 1 und 4 KStG steuerfrei. Sofern dieses Umwandeln der Einkünfte die effektive Steuerbelastung bei einer Gesamtbetrachtung mindert, wird regelmäßig auch ein relevanter steuerlicher Vorteil gegeben sein, der zu einer Mitteilungspflicht führt. Während die



Freistellung der Dividendeneinkünfte unter den Voraussetzungen des § 8b KStG im Gesetz vorgesehen ist, ergibt sich hier durch eine Gesamtbetrachtung der Gestaltung, dass der konkrete steuerliche Vorteil durch die vorhergehenden Schritte nicht von der gesetzgeberischen Intention getragen ist, denn die Gestaltung nutzt die gesetzgeberische Annahme aus, dass die Bezüge eine Vorversteuerung unterlegen hätten. Der gesetzgeberische Wille, eine Doppelbesteuerung (Kaskadeneffekt) zu vermeiden, wird genutzt, um eine gesetzeszweckwidrige Keimnalbesteuerung zu erreichen.

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

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

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

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

Beispiel 2:

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

### Beispiel 3:

Eine deutsche Aktiengesellschaft (AG) unterliegt einer kombinierten Ertragsteuerbelastung von ca. 33 Prozent (Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag, Gewerbesteuer). Die AG hält 100 Prozent des Kapitals an einer niederländischen Finanzierungsgesellschaft, die in den Niederlanden einer Ertragsteuerbelastung von ca. 25 Prozent unterliegt. Die deutsche AG legt zunächst einen Betrag in die Finanzierungsgesellschaft ein. Unmittelbar im Anschluss gewährt die Finanzierungsgesellschaft der deutschen AG ein Darlehen in Höhe der Einlage. Somit wurde Zinsaufwand geschaffen, der in Deutschland - vorbehaltlich der der Anwendung einer Zinsschranke - die Bemessungsgrundlage mindert.

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

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

§ 138e Absatz 1 Nummer 3 Buchstabe e AO-E unterliegen die Fälle, in denen die grenzüberschreitenden Zahlungen als solche steuerlich begünstigt sind und nicht ihr Empfänger. Dies kann im Wege einer gesetzlichen Steuerbefreiung oder im Wege einer sog. Präferenzregelung geschehen. Auch auf diese Kennzeichen ist der Relevanztest anwendbar, so dass ein steuerlicher Vorteil der Hauptgrund oder einer der Hauptgründe der Gestaltung sein muss.

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

- von Freibeträgen,
- eines Verlustausgleichs oder -abzugs wegen anderer negativer Einkünfte,
- des Abzugs bzw. der Anrechnung von im Ausland gezahlten Steuern,
- der Anwendung von DBA-Schachteldividenden-Regelungen,
- der Anwendung einer EG-Richtlinie (z. B. bei Schachteldividenden gemäß Artikel 4 Absatz 1 und Artikel 5 der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, sog. Mutter-Tochter- Richtlinie (ABl. EG Nr. L 225 S. 6, Nr. L 266 S. 20, 1997 Nr. L 16 S. 98), neugefasst durch die Richtlinie 2011/96/EU vom 30. November 2011 (ABl. EU Nr. L 345 S. 8) und geändert durch die Richtlinie 2013/13/EU vom 13. Mai 2013 (Abl. EU Nr. L 141/30))

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

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

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

#### *Absatz 2 Nummer 1*

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

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

Das Merkmal der Staatenlosigkeit erfasst auch solche Fälle grenzüberschreitender Zahlungen, in denen die steuerliche Ansässigkeit nach den Bestimmungen eines DBA von beiden Vertragsstaaten nicht in korrespondierender Weise bestimmt wird. Dies kann beispielsweise bei der Bestimmung der Ansässigkeit einer Gesellschaft nach Maßgabe des

Orts der tatsächlichen Geschäftsleitung auftreten, indem jeder Vertragsstaat davon ausgeht, dass sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung im jeweils anderen Staat befindet. Folge ist, dass kein Staat das Besteuerungsrecht als sog. Ansässigkeitsstaat dieser Gesellschaft wahrnimmt.

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

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

Beispiel 4:

Eine inländische Fluggesellschaft (Leasingnehmerin) least bei dem ausländischen Leasingunternehmen (Leasinggeber) ein Flugzeug. Beiden Parteien wird das Flugzeug von ihrem jeweiligen Ansässigkeitsstaat aufgrund der nationalen Regelungen bilanziell zugerechnet. Somit können beide Unternehmen Abschreibungen als Betriebsausgaben geltend machen. Dasselbe Wirtschaftsgut wird folglich in zwei Staaten abgeschrieben. Dies kann auch im Fall von Betriebstätten, die nach einem DBA freigestellt werden, auftreten, wenn ein Wirtschaftsgut sowohl der Betriebstätte als auch dem Stammhaus zugerechnet wird.

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

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

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

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

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

#### *Absatz 2 Nummer 2*

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

§ 138e Absatz 2 Nummer 2 AO-E erfasst solche Steuergestaltungen, deren Ziel es ist, eine unzureichende Umsetzung des gemeinsamen Meldestandards durch Steuerhoheitsgebiete oder Finanzinstitute oder der von ihnen Beauftragten als auch die Nichtanwendbarkeit des gemeinsamen Meldestandards auszunutzen.

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

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

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

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

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

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

§ 138e Absatz 2 Nummer 2 Buchstabe c AO-E sieht die Mitteilungspflicht von Steuergestaltungen vor, die Einkünfte und Vermögen als Produkte oder Zahlungen einstufen, die nicht dem gemeinsamen Meldestandard unterliegen. Damit ist eine Umqualifizierung von Einkünften und Vermögensgegenständen zu Finanzprodukten erfasst, die keiner Meldeverpflichtung nach dem gemeinsamen Meldestandard unterliegen.

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

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

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

### *Absatz 2 Nummer 3*

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

Diese Kennzeichen entsprechen den von der OECD entwickelten „Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures“ (MDR) (OECD (2018), Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, OECD, Paris. <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax->

information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.pdf).

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

In § 138e Absatz 2 Nummer 3 Buchstabe b AO-E wird verlangt, dass die einbezogenen Personen, Rechtsvereinbarungen oder Strukturen in anderen Steuerhoheitsgebieten eingetragen, ansässig oder niedergelassen sind oder dort verwaltet oder anderweitig kontrolliert werden als dem Steuerhoheitsgebiet, in dem ein oder mehrere der wirtschaftlichen Eigentümer der von diesen Personen, Rechtsvereinbarungen oder Strukturen gehaltenen Vermögenswerte ansässig sind.

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

#### *Absatz 2 Nummer 4*

Bei den Kennzeichen der Nummer 4 handelt es sich um spezifische Kennzeichen hinsichtlich der Verrechnungspreisgestaltungen. Diese Gestaltungen sind grundsätzlich auch Gegenstand der Aufzeichnungspflichten gemäß § 90 Absatz 3 AO.

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

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

Im Rahmen von § 138e Absatz 2 Nummer 4 Buchstabe b AO-E wird die Übertragung von schwer zu bewertenden immateriellen Werten zwischen verbundenen Unternehmen oder

deren Überführung zwischen Betriebstätten als Kennzeichen normiert. Der Begriff „schwer zu bewertende immaterielle Werte“ umfasst gemäß der Richtlinie 2018/822/EU immaterielle Werte oder Rechte an immateriellen Werten, für die zum Zeitpunkt ihrer Übertragung oder Überführung keine ausreichend verlässlichen Vergleichswerte vorliegen und zum Zeitpunkt der Transaktion die Prognosen voraussichtlicher Cashflows oder die vom übertragenen immateriellen Wert erwarteten abzuleitenden Einkünfte oder die der Bewertung des immateriellen Werts zugrunde gelegten Annahmen höchst unsicher sind, weshalb der letztendliche Erfolg des immateriellen Werts zum Zeitpunkt der Übertragung oder Überführung nur schwer absehbar ist (Kapitel VI D.4 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017).

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

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

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

#### *Absatz 3*

§ 138e Absatz 3 AO-E enthält eine Definition des "verbundenen Unternehmens" im Sinne der Absätze 1 und 2. Sie entspricht der Definition des Artikels 3 Nummer 23 der durch Artikel 1 der Richtlinie 2018/822/EU geänderten Richtlinie 2011/16/EU.

#### § 138f – neu –

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

#### *Absatz 1*

§ 138f Absatz 1 Satz 1 AO-E bestimmt, dass Mitteilungen im Sinne des § 138d Absatz 1 AO-E gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz und über die amtlich bestimmte Schnittstelle zu erstatten sind. Die Mitteilung hat nach Maßgabe der §§ 87a, 87b AO elektronisch zu erfolgen.

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

#### *Absatz 2*

§ 138f Absatz 2 AO-E bestimmt die Frist, innerhalb der die Mitteilung an das Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln ist und setzt damit die Vorgaben der Richtlinie



2018/822/EU unter Artikel 8ab Absatz 1 der durch die Richtlinie 2018/822/EU geänderten Amtshilfe-Richtlinie um.

Nach § 138f Absatz 2 Satz 1 AO-E ist die Mitteilung innerhalb von 30 Tagen nach Eintritt des mitteilungspflichtigen Ereignisses zu erstatten. Für den Beginn der Mitteilungsfrist ist nach § 138f Absatz 2 AO-E der Tag maßgebend, nach dem erstmals eines der in Nummern 1 bis 3 genannten mitteilungspflichtigen Ereignisse eintritt. Hierdurch soll sichergestellt werden, dass die Finanzverwaltung zum frühestmöglichen Zeitpunkt über grenzüberschreitende Steuergestaltungen informiert wird.

Nach § 138f Absatz 2 Nummer 1 AO-E beginnt die Mitteilungsfrist, sobald die grenzüberschreitende Steuergestaltung einem Nutzer zur Umsetzung bereitgestellt wird. Dies ist analog zu § 138d Absatz 7 Nummer 1 AO-E insbesondere dann der Fall, wenn der Intermediär die vertraglichen Unterlagen dem Nutzer ausgehändigt oder anderweitig zugänglich gemacht hat. Eine tatsächliche Umsetzung der Steuergestaltung durch den Nutzer ist hierbei noch nicht erforderlich.

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

§ 138f Absatz 2 Nummer 3 AO-E knüpft den Fristbeginn an den Tag, nachdem der erste Schritt zur Umsetzung durch den Nutzer gemacht wurde. Entsprechend § 138d Absatz 7 Nummer 3 AO-E kann dies beispielsweise der Fall sein, wenn der Vertrag über die Nutzung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung von einer aufschiebenden Bedingung abhängig ist und diese noch nicht eingetreten ist.

### *Absatz 3*

Nach § 138f Absatz 3 AO-E hat der Intermediär für grenzüberschreitende Steuergestaltungen bestimmte abstrakte Angaben mitzuteilen, sofern er die Voraussetzungen des § 138d Absatz 4 AO-E („Inlandsbezug“) erfüllt.

§ 138f Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 AO-E bezeichnet die mitzuteilenden Angaben zu den Intermediären. Ist ein Intermediär eine natürliche Person, sind sein Vor- und Zuname, sein Geburtstag und Geburtsort sowie sein (in- oder ausländisches) Steueridentifikationsmerkmal anzugeben. Ist ein Intermediär keine natürliche Person, sind die Firma, sein (in- oder ausländisches) Steueridentifikationsmerkmal oder seine Steuernummer anzugeben. In beiden Fällen sind darüber hinaus die Anschrift und die Ansässigkeit anzugeben.

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

§ 138f Absatz 3 Satz 1 Nummer 3 AO-E verlangt, dass der Mitteilungspflichtige den Inhalt der Steuergestaltung zusammenfasst. Diese Zusammenfassung muss es einem sachkundigen, objektiven Dritten ohne weiteres ermöglichen nachzuvollziehen, wie es im Rahmen der Steuergestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen steuerlichen Vorteil für den Nutzer kommt und was dieser steuerliche Vorteil ist. Zur Kontrolle sollte der Mitteilungspflichtige prüfen, ob es bei der grenzüberschreitenden Steuergestaltung in einem rein innerstaatlichen Sachverhalt ebenfalls zu dem beabsichtigten steuerlichen Vorteil kommen würde. Zudem sollten neben rechtlichen Erwägungen auch die relevanten Tatsachen wie etwa die Geschäftstätigkeit benannt werden. Die Regelung erfordert weiterhin, dass ggf. die allgemein bekannte Bezeichnung der Steuergestaltung benannt wird. In der Vergangenheit erhielten besonders prominente Steuergestaltungen Bezeichnungen wie z. B. „Cum-Ex“ oder „Double Irish with a Dutch Sandwich“.

§ 138f Absatz 3 Satz 1 Nummer 3 AO-E schränkt die Pflicht zur Inhaltszusammenfassung allerdings zugleich dahingehend ein, dass der Mitteilungspflichtige keine Handels-, Gewerbe-, oder Berufsgeheimnisse sowie Geschäftsverfahren oder Informationen offenbaren muss, deren Offenlegung die öffentliche Ordnung verletzen würden.

§ 138f Absatz 3 Satz 1 Nummer 4 AO-E fordert die Mitteilung des Datums, an dem mit der Umsetzung der Steuergestaltung nach § 138f Absatz 2 Nummer 3 AO-E begonnen wird. Insoweit sind auch Vorbereitungsschritte umfasst, da der steuerliche Vorteil typischerweise erst mit Entstehung der jeweiligen Steuer mit Ablauf des Besteuerungszeitraums entsteht.

§ 138f Absatz 3 Satz 1 Nummer 5 AO-E legt fest, dass auch Einzelheiten über die für das Gelingen der Steuergestaltung wesentlichen, einschlägigen in- und ausländischen Vorschriften benannt werden. Auch hier genügt es, dass lediglich die Vorschrift selbst möglichst exakt zitiert wird. Handelt es sich um ausländische Vorschriften, ist auch die genaue Bezeichnung des jeweiligen Gesetzes einschließlich der Nationalität erforderlich.

Nach § 138f Absatz 3 Satz 2 AO-E weist das Bundeszentralamt für Steuern den bei ihm eingegangenen Mitteilungen eine Registriernummer zu und teilt diese den Intermediären mit. Nach § 138f Absatz 3 Satz 3 AO-E ist der Intermediär verpflichtet, jedem Nutzer der betroffenen Steuergestaltung die Registriernummer mitzuteilen. Die Registriernummer ist bei den ergänzenden Mitteilungen nach § 138f Absatz 4 AO-E anzugeben, um die abstrakten Angaben nach § 138f Absatz 3 AO-E und die ergänzenden individuellen Angaben nach § 138f Absatz 4 AO-E zusammenführen zu können, sofern die Mitteilungen nicht gleichzeitig erfolgen.

Ist ein Intermediär im Sinne des § 138d Absatz 1 AO-E vorhanden, erfüllt dieser aber nicht die Voraussetzungen des § 138d Absatz 4 AO-E („Inlandsbezug“), geht die Mitteilungspflicht hinsichtlich der in § 138f Absatz 3 AO-E bezeichneten Daten unter den Voraussetzungen des § 138f Absatz 6 AO-E auf den oder die Nutzer über.

#### *Absatz 4*

Nach § 138f Absatz 4 AO-E sind für grenzüberschreitende Steuergestaltungen außerdem - und zwar ebenfalls innerhalb der nach § 138f Absatz 2 AO-E bestimmten Frist - bestimmte individuelle, den oder die Nutzer der Gestaltung jeweils betreffende Angaben mitzuteilen:

§ 138f Absatz 4 Nummer 1 AO-E bestimmt die mitzuteilenden Angaben zum Nutzer.

§ 138f Absatz 4 Nummer 2 AO-E bestimmt die notwendigen Angaben zu etwaigen verbundenen Unternehmen des Nutzers.

Nach § 138f Absatz 4 Nummer 3 AO-E ist das Datum anzugeben, an dem der Nutzer den ersten Schritt der Umsetzung der mitteilungspflichtigen grenzüberschreitenden Steuergestaltung gemacht hat.

§ 138f Absatz 4 Nummer 4 AO-E erfordert, dass alle anderen Personen benannt werden, die von der grenzüberschreitenden Steuergestaltung betroffen sind, soweit sie der mitteilungspflichtigen Person bekannt sind.

Nach § 138f Absatz 4 Nummer 5 AO-E ist der wirtschaftliche Wert der Steuergestaltung zu bezeichnen. Der wirtschaftliche Wert einer Steuergestaltung bemisst sich nicht am erwarteten steuerlichen Vorteil der Steuergestaltung, sondern bezieht sich auf die konkrete Transaktion. Maßgebend zur Wertbestimmung kann auch die Höhe der Gegenleistung sein.

Abschließend erfordert § 138f Absatz 4 Nummer 6 AO-E, dass alle anderen Mitgliedstaaten benannt werden, die von der grenzüberschreitenden Steuergestaltung betroffen sind, soweit sie der meldepflichtigen Person bekannt sind. Eine Betroffenheit liegt schon dann vor, wenn die Steuergestaltung geeignet ist, steuerliche Auswirkungen auf die genannten Mitgliedstaaten zu haben.

#### Absatz 5

§ 138f Absatz 5 AO-E befasst sich mit Fallgestaltungen, in denen sich Intermediäre, die die Voraussetzungen des § 138d Absatz 4 AO-E erfüllen, auf eine gesetzliche Verpflichtung zur Verschwiegenheit berufen können. Hierunter fallen beispielsweise Steuerberater, Rechtsanwälte und Wirtschaftsprüfer bei mandatsbezogenen Sachverhalten.

Die gesetzliche Mitteilungspflicht des Intermediärs hinsichtlich der in § 138f Absatz 4 AO-E genannten Daten geht nach § 138f Absatz 5 Satz 1 AO-E nur unter folgenden Voraussetzungen auf den Nutzer über:

- der Intermediär hat den Nutzer über die Möglichkeit der Entbindung von der Verschwiegenheitsverpflichtung und den Übergang der Mitteilungspflicht auf den Nutzer informiert,
- der Nutzer hat den Intermediär aber nicht von der Verschwiegenheitsverpflichtung entbunden,

und

- der Intermediär hat dem Nutzer die nach § 138f Absatz 4 AO-E erforderlichen Angaben und die Registriernummer zur Verfügung gestellt.

Die Pflicht zur Mitteilung der in § 138f Absatz 3 AO-E genannten (abstrakten) Daten verbleibt ungeachtet einer gesetzlichen Verpflichtung zur Verschwiegenheit beim Intermediär.

Der Intermediär hat den Nutzer nach § 138f Absatz 5 Satz 2 AO-E unverzüglich, spätestens aber in dem Zeitpunkt des mitteilungspflichtigen Ereignisses nach § 138f Absatz 2 Satz 2 AO-E, über die Möglichkeit zur Entbindung von der Verschwiegenheitsverpflichtung, über den Übergang der Mitteilungspflicht auf den Nutzer sowie über die nach § 138f Absatz 4 AO-E erforderlichen Angaben zu informieren. Die Frist des Nutzers zur Mitteilung der in § 138f Absatz 4 AO-E Angaben beginnt allerdings abweichend von der für den Intermediär nach § 138f Absatz 2 AO-E geltenden Frist erst mit Ablauf des Tages, an dem der Nutzer vom Intermediär die erforderlichen Daten erlangt hat (§ 138f Absatz 5 Satz 3 AO-E). Damit die Daten derselben Steuergestaltung aus den Mitteilungen nach § 138f Absatz 3 AO und den Mitteilungen nach § 138f Absatz 4 AO-E beim Bundeszentralamt für Steuern zusammengeführt werden können, hat der Nutzer letztlich auch die Registriernummer der Steuergestaltung anzugeben (§ 138f Absatz 5 Satz 4 AO-E).

Trotz Bestehens einer gesetzlichen Verpflichtung zur Verschwiegenheit bleibt demzufolge der Intermediär zur Mitteilung in § 138f Absatz 4 AO-E genannten (individuellen) Daten verpflichtet, wenn

- der Nutzer den Intermediär von der Verschwiegenheitsverpflichtung entbunden hat,
- der Intermediär den Nutzer nicht oder nicht unverzüglich über die Möglichkeit der Entbindung von der Verschwiegenheitsverpflichtung und den Übergang der Mitteilungspflicht auf den Nutzer informiert hat

oder

- der Intermediär dem Nutzer nicht oder nicht unverzüglich die nach § 138f Absatz 4 AO-E erforderlichen Angaben sowie die Registriernummer der Steuergestaltung zur Verfügung gestellt hat.

#### *Absatz 6*

Erfüllt der Intermediär nicht die Voraussetzungen des § 138d Absatz 4 AO-E, geht die Mitteilungspflicht hinsichtlich aller in § 138f Absatz 3 und 4 AO-E bezeichneten Daten nach § 138f Absatz 6 AO-E grundsätzlich auf den Nutzer über. Der Nutzer ist nur dann nicht mitteilungsspflichtig, wenn er nachweisen kann, dass der Intermediär dieselbe grenzüberschreitende Steuergestaltung bereits in einem anderen Mitgliedstaat nach dessen Recht mitgeteilt hat, oder eine ihm von einem anderen Intermediär mitgeteilte Registriernummer vorhält.

#### *Absatz 7*

§ 138e Absatz 7 AO-E regelt den Fall, in dem mehrere Nutzer hinsichtlich derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung nebeneinander mitteilungsspflichtig sind:

- Hinsichtlich in § 138f Absatz 3 AO-E bezeichneten Daten ist vorrangig der Nutzer zur Mitteilung verpflichtet, der die Steuergestaltung mit dem Intermediär oder den Intermediären vereinbart hat; nachrangig ist der Nutzer mitteilungsspflichtig, der die Umsetzung der Steuergestaltung verwaltet. In diesem Fall gelten die Regelungen des § 138f Absatz 3 Satz 2 bis 4 AO-E entsprechend.
- Hinsichtlich der in § 138f Absatz 4 AO-E bezeichneten Daten sind alle Nutzer jeweils individuell zur Mitteilung verpflichtet. Hierbei haben sie die Registriernummer der Steuergestaltung anzugeben.
- Soweit der nach § 138f Absatz 7 Satz 1 Nummer 1 AO-E vorrangig mitteilungspflichtige Nutzer hinsichtlich der übrigen Nutzer auch die in § 138f Absatz 4 AO-E bezeichneten Daten mitgeteilt hat, sind die übrigen Nutzer von ihrer individuellen Mitteilungspflicht befreit.

#### *Absatz 8*

Die Regelungen in § 138f Absatz 6 und 7 AO-E gelten nach § 138f Absatz 8 AO-E allerdings nur, wenn der Nutzer entweder im Geltungsbereich der AO ansässig ist oder weder im Geltungsbereich der AO noch in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässig ist, im Geltungsbereich der AO aber eine Betriebstätte hat und dort durch die grenzüberschreitende Steuergestaltung ein Vorteil entsteht, Einkünfte erzielt oder eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt.

#### *Absatz 9*

Nach § 138f Absatz 9 AO-E sind bei marktfähigen grenzüberschreitenden Steuergestaltungen nachträglich eingetretene Änderungen und Ergänzungen hinsichtlich der in § 138f Absatz 3 Nummer 1 und 4 und Absatz 4 Nummer 1, 4 und 6 AO-E bezeichneten Daten bis zum zehnten Tag nach Ablauf eines jeden Kalendervierteljahres mitzuteilen, in dem jeweils neue oder geänderte mitteilungspflichtige Umstände eingetreten sind. Diese Regelung setzt die Aktualisierungspflicht nach Artikel 8ab Absatz 2 der durch die Richtlinie 2018/822/EU geänderten Amtshilfe-Richtlinie um.

Eine marktfähige Gestaltung liegt nur dann vor, wenn für ihre Verwendung durch einen weiteren Nutzer keinerlei individuelle Anpassung erforderlich ist.

#### *Absatz 10*

Hat ein Nutzer eine grenzüberschreitende Steuergestaltung für sich selbst konzipiert (z. B. „Inhouse-Gestaltung“), ist kein Intermediär vorhanden. § 138f Absatz 10 AO-E bestimmt daher, dass in derartigen Fällen die für Intermediäre geltenden Vorschriften für den Nutzer entsprechend gelten.

#### § 138g – neu –

##### *Absatz 1*

Soweit Mitteilungen über grenzüberschreitende Steuergestaltungen (auch) Steuern betreffen, die von den Ländern oder Gemeinden verwaltet werden, hat das Bundeszentralamt für Steuern den Landesfinanzbehörden im automatisierten Verfahren mitzuteilen, dass Angaben über ihm mitgeteilte grenzüberschreitende Steuergestaltungen vorliegen. Eine Information über die Auswertung einer Mitteilung erfolgt dabei nicht (vgl. dazu § 138h Absatz 3 AO-E).

##### *Absatz 2*

Hat ein Nutzer die Umsetzung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung abgeschlossen, muss er dies in der maßgeblichen Steuererklärung unter Benennung der Registriernummer angeben.

#### § 138h – neu –

##### *Absatz 1*

Das Bundeszentralamt für Steuern hat nach § 138h Absatz 1 Satz 1 AO-E die Aufgabe, die ihm nach §§ 138d bis 138f AO-E zugegangen Mitteilungen auszuwerten.

Soweit Steuern betroffen sind, die von Zollbehörden verwaltet werden, obliegt diese Auswertung der Generalzolldirektion (§ 138h Absatz 1 Satz 2 AO-E).

##### *Absatz 2*

Die Ergebnisse der Auswertung haben das Bundeszentralamt für Steuern beziehungsweise die Generalzolldirektion dem Bundesministerium der Finanzen mitzuteilen. Soweit von einer solchen Mitteilung Steuern betroffen sind, die ganz oder teilweise den Ländern oder Gemeinden zustehen, informiert das Bundesministerium der Finanzen seinerseits die obersten Finanzbehörden der Länder. Die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder können in diesen Fällen dann erörtern, ob die Steuergestaltung Anlass dafür bietet, gesetzgeberische Maßnahmen zu prüfen, oder ob ein BMF-Schreiben oder ein gleichlautender Ländererlass zum Umgang mit der Steuergestaltung erlassen werden soll. Soweit Steuern betroffen sind, die von Zollbehörden verwaltet werden, entscheidet das Bundesministerium der Finanzen, ob gesetzgeberische Maßnahmen getroffen oder Verwaltungsvorschriften wie beispielsweise BMF - Erlasse zum Umgang mit der Steuergestaltung erlassen werden sollen.

##### *Absatz 3*

Das Bundeszentralamt für Steuern hat den Landesfinanzbehörden Angaben über ihm unmittelbar oder mittelbar (über das EU-Zentralverzeichnis) mitgeteilte grenzüberschreitende Steuergestaltungen zusammen mit den Ergebnissen seiner Auswertung zum Abruf bereitzustellen, soweit diese Steuergestaltungen von den Ländern oder Gemeinden verwaltete Steuern betreffen.

#### § 138i – neu –

Nach § 138i AO-E gelten für das Mitteilungs- und Auswertungsverfahren die für Verwaltungsverfahren und gerichtliche Verfahren in Steuersachen geltenden Vorschriften der AO und der FGO entsprechend.

## **Zu Nummer 5**

### § 383a – neu –

Nach § 383a AO-E kann mit einem Bußgeld von bis zu 25 000 Euro belegt werden, wer vorsätzlich oder leichtfertig seinen Mitteilungspflichten nach §§ 138d, 138f oder 138g Absatz 2 AO-E nicht nachkommt oder nicht rechtzeitig nachkommt oder in diesen Fällen relevante, ihm vorliegende Daten nicht vollständig übermittelt. Dieser Tatbestand betrifft gleichermaßen Intermediäre wie auch Nutzer einer mitteilungspflichtigen grenzüberschreitenden Steuergestaltung und setzt die Vorgaben von Artikel 25a der durch die Richtlinie 2018/822/EU geänderten Amtshilfe-Richtlinie um.

## **Zu Artikel 2 (Weitere Änderung der Abgabenordnung)**

### **Zu Nummer 1**

#### Inhaltsübersicht

Die Inhaltsübersicht wird redaktionell an die Einfügung des neuen § 138j AO angepasst.

### **Zu Nummer 2**

#### § 87b

Da die Mitteilungen nach § 138j AO-E nicht unmittelbar der Durchführung konkreter Steuerverwaltungsverfahren dienen, wird die Aufzählung in § 87b Absatz 1 Satz 1 AO entsprechend ergänzt. Damit wird klargestellt, dass § 87b Absatz 1 AO auch für Mitteilungen nach § 138j AO-E gilt.

### **Zu Nummer 3**

#### § 138j AO - neu -

Mit dieser Regelung wird eine Mitteilungspflicht für bestimmte innerstaatliche Steuergestaltungen eingeführt. Sie ergänzt damit die Mitteilungspflicht grenzüberschreitender Steuergestaltungen im Sinne der §§ 138d bis 138i AO.

#### *Absatz 1*

§ 138j Absatz 1 Satz 1 AO-E bestimmt zunächst allgemein, dass Intermediäre, die eine innerstaatliche Steuergestaltung konzipieren, vermarkten, organisieren oder zur Nutzung bereitstellen oder die Umsetzung einer solchen Steuergestaltung verwalten, zur Mitteilung einer solchen Gestaltung verpflichtet sind. Die Definition des Intermediärs knüpft dabei - ebenso wie die Regelungen über die Mitteilungspflicht grenzüberschreitender Steuergestaltungen - an die Mitwirkung bei den verschiedenen Stadien einer Steuergestaltung an. Auf die Erläuterungen zu § 138d Absatz 1 AO-E wird verwiesen.

#### *Absatz 2*

§ 138j Absatz 2 AO-E definiert die innerstaatliche Steuergestaltung, die im Sinne dieser Regelung mitteilungspflichtig ist. Dabei werden vier Voraussetzungen genannt, die kumulativ erfüllt sein müssen:

- Die Steuergestaltung darf nicht in den Anwendungsbereich des § 138d Absatz 2 AO-E fallen. Hierdurch wird deutlich, dass § 138j AO-E auf rein innerstaatliche Steuergestaltungen abzielt und als Ergänzung der Regelungen des §§ 138d bis 138i AO-E anzusehen ist. Doppelmeldungen sollen hierdurch vermieden werden.
- Die Steuergestaltung muss eine der in § 138j Absatz 2 Nummer 2 AO-E genannten Steuerarten zum Gegenstand haben. In Betracht kommen demnach Steuergestaltungen, die sich auf Steuern vom Einkommen oder Vermögen (z. B. Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer), die Gewerbesteuer, die Erbschaft- oder Schenkungsteuer oder die Grunderwerbsteuer auswirken sollen.
- Es muss mindestens ein Kennzeichen im Sinne des § 138j Absatz 3 AO-E vorliegen.
- Außerdem muss aus Sicht eines unvoreingenommenen Dritten der zu erwartende Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile der Gestaltung die Erlangung eines steuerlichen Vorteils sein. Bei der Gestaltung muss dabei die günstige Auswirkung des steuerlichen Vorteils im Vordergrund stehen. Der Mitteilungspflichtige kann das Gegenteil nachweisen, indem er zwingende außersteuerliche (insbesondere wirtschaftliche) Gründe für die konkrete Strukturierung einer Transaktion darlegt, so dass steuerliche Vorteile dadurch in den Hintergrund rücken. Wann ein für die Mitteilungspflicht relevanter steuerlicher Vorteil vorliegt, bestimmt § 138j Absatz 4 AO-E.

### *Absatz 3*

§ 138j Absatz 3 AO-E enthält eine abschließende Aufzählung der für eine Mitteilungspflicht innerstaatlicher Steuergestaltungen relevanten Kennzeichen, wobei das Vorliegen eines dieser Kennzeichen ausreicht.

§ 138j Absatz 3 Nummer 1 Buchstabe a AO-E bestimmt - ebenso wie § 138e Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe a AO-E - eine vertragliche Vertraulichkeitsklausel als Kennzeichen einer potenziell mitzuteilenden Steuergestaltung. Gesetzliche und standesrechtliche Verschwiegenheitspflichten fallen nicht in den Anwendungsbereich des Kennzeichens. Erfasst werden dagegen solche Vereinbarungen, die eine Offenlegung der Gestaltung gegenüber anderen Intermediären oder der Finanzverwaltung verbieten. Im Übrigen wird auf die Begründung zu § 138e Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe a AO-E verwiesen.

In § 138j Absatz 3 Nummer 1 Buchstabe b AO-E wird - ebenso wie § 138e Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe b AO-E - die Vergütung des Intermediärs als Kennzeichen dahingehend definiert, dass diese von der Höhe des steuerlichen Vorteils abhängt. Diese Abhängigkeit bei der Festsetzung der Vergütung kann ein Indiz für das Vorliegen rein steuerlich motivierter Gestaltungen sein. Im Übrigen wird auf die Begründung zu § 138e Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe b AO-E verwiesen.

Die in § 138j Absatz 3 Nummer 2 AO-E definierten Kennzeichen sollen Gestaltungen erfassen, die in einer Vielzahl weiterer Fälle in im Wesentlichen gleicher Weise eingesetzt werden können (Standardisierung). Die Standardisierung kann sich sowohl auf die (äußere) Dokumentation als auch die (innere) Struktur der Gestaltung beziehen. Kleinere Anpassungen an die individuellen Bedürfnisse der verschiedenen Steuerpflichtigen sind für die Beurteilung der Standardisierung unbeachtlich. Im Übrigen wird auf die Begründung zu § 138e Absatz 1 Nummer 2 AO-E verwiesen.

Nach § 138j Absatz 3 Nummer 3 AO-E ist die Zuordnung desselben steuererheblichen Sachverhalts zu mehreren Nutzern oder Steuerpflichtigen oder mehrfach zu einem Nutzer oder Steuerpflichtigen ein die Mitteilungspflicht auslösendes Kennzeichen. Damit sollen Konstellationen erfasst werden, die zu einer gesetzlich nicht vorgesehenen Mehrfachberücksichtigung führen und daher zu einer Verringerung von Steueransprüchen beitragen.

§ 138j Absatz 3 Nummer 4 Buchstabe a AO-E erfasst - ebenso wie § 138e Absatz 1 Nummer 3 Buchstabe a AO-E - Fälle der Verlustnutzung, in denen von einem Beteiligten

unangemessene rechtliche Schritte planmäßig unternommen werden, um ein laufendes verlustbringendes Unternehmen (auch mittelbar) zu erwerben und die Haupttätigkeit des Unternehmens zu beenden. Der Erwerb von Unternehmen, deren Betrieb im Zeitpunkt des Erwerbs bereits eingestellt war oder die inzwischen Gewinne erwirtschaften, wird von dem Kennzeichen nicht erfasst. Im Übrigen wird auf die Begründung zu § 138e Absatz 1 Nummer 3 Buchstabe a AO-E verwiesen.

§ 138j Absatz 3 Nummer 4 Buchstabe b AO-E umfasst - ebenso wie § 138e Absatz 1 Nummer 3 Buchstabe b AO-E - als Kennzeichen solche Fälle, bei denen steuerpflichtige Einkünfte in Vermögen, Schenkungen oder andere nicht oder niedriger besteuerte Einnahmen oder nicht steuerbare Einkünfte umgewandelt werden und damit eine höhere Besteuerung vermieden wird. Im Übrigen wird auf die Begründung zu § 138e Absatz 1 Nummer 3 Buchstabe b AO-E verwiesen.

Schließlich definiert § 138j Absatz 3 Nummer 4 Buchstabe c AO-E als Kennzeichen die zirkuläre Vermögensverschiebung durch die Einbeziehung zwischengeschalteter Unternehmen ohne primäre wirtschaftliche Funktion oder durch andere neutrale Transaktionen. Bei zirkulären Transaktionen ist grundsätzlich davon auszugehen, dass es sich um mindestens zwei Transaktionen handeln muss und dass das betroffene Vermögen nach einer Reihe von Transaktionen wieder zum ursprünglichen Nutzer bzw. Steuerpflichtigen zurück gelangt. Für eine solche Transaktion genügt bereits der Übergang der wirtschaftlichen Zuordnung für eine juristische Sekunde. Wesentlich ist auch, dass die Transaktionen einem Gesamtplan folgen.

Nach § 138j Absatz 3 Satz 2 AO-E gilt ein Intermediär nicht als „an der Gestaltung Beteiligter“ im Sinne von § 138j Absatz 3 Satz 1 Nummer 4 Buchstabe a AO-E, soweit er im Zusammenhang mit der mitteilungspflichtigen Steuergestaltung nur solche Tätigkeiten ausübt, durch die er nach § 138j Absatz 1 AO-E die Stellung eines Intermediärs erlangt hat.

#### *Absatz 4*

§ 138j Absatz 4 AO-E enthält eine abstrakte Definition eines steuerlichen Vorteils im Sinne des § 138j Absatz 2 Satz 1 Nummer 4 AO-E. Dieser steuerliche Vorteil kann in der Reduktion oder Verschiebung der Entstehung von Steueransprüchen, in der Erstattung von Steuerbeträgen oder der Gewährung von Steuervergütungen bestehen. Die Entstehung des maßgeblichen steuerlichen Vorteils ist hierbei auf die deutsche Ertragshoheit beschränkt, da alle anderen Fälle unter den Anwendungsbereich des § 138d AO-E fallen. Der Begriff des steuerlichen Vorteils im Sinne dieser Vorschrift ist nicht deckungsgleich mit dem Begriff des Steuervorteils im Sinne des § 370 AO.

Ist der steuerliche Vorteil einer innerstaatlichen Steuergestaltung unter Berücksichtigung aller Umstände der Steuergestaltung gesetzlich vorgesehen, gilt dieser nach § 138j Absatz 4 Satz 2 AO-E nicht als steuerlicher Vorteil im Sinne der Vorschrift. Ob ein steuerlicher Vorteil für den konkreten Fall ausdrücklich im Gesetz vorgesehen ist, ergibt sich im Einzelfall nicht nur aus dem Wortlaut der Norm, sondern unter Berücksichtigung aller Umstände der konkreten Gestaltung und vorrangig aus der Teleologie der gesetzlichen Regelung. Nur aufgrund der Übereinstimmung mit dem gesetzgeberischen Willen, bestimmte Konstellationen einer von der Regelbesteuerung abweichenden „günstigeren“ Besteuerung zu unterwerfen, kann eine Gestaltung vom Anwendungsbereich ausgenommen werden.

#### *Absatz 5*

§ 138j Absatz 5 AO-E verweist auf verschiedene Regelungen, die für die Mitteilungspflicht grenzüberschreitender Steuergestaltungen gelten und entsprechend auch für die Mitteilungspflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen entsprechend anzuwenden sind:



- Mitteilungspflicht mehrerer Intermediäre für dieselbe Steuergestaltung (§ 138d Absatz 6 AO-E),
- Definition des Nutzers (§ 138d Absatz 7 AO-E),
- Ausbleiben einer Reaktion der Finanzverwaltung auf die Mitteilung einer Steuergestaltung (§ 138d Absatz 8 AO-E),
- Mitteilung gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle (§ 138f Absatz 1 AO-E),
- Frist für die Mitteilung der Steuergestaltung (§ 138f Absatz 2 AO-E),
- Mitzuteilende allgemeine Daten und Vergabe einer Registriernummer (§ 138f Absatz 3 AO-E),
- Konzeption der Steuergestaltung durch den Nutzer selbst (§ 138f Absatz 10 AO-E),
- Prüfung und Bewertung der Steuergestaltung durch das Bundeszentralamt für Steuern und Verfahrensregelungen (§ 138h Absatz 1 und 2 und § 138i AO-E).
- § 138j Absatz 5 Satz 2 AO-E stellt klar, dass es bei der entsprechenden Anwendung des § 138f Absatz 3 AO-E - anders als bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen - unerheblich ist, ob der Intermediär einen Inlandsbezug gemäß § 138d Absatz 4 AO-E aufweist oder nicht.

#### **Absatz 6**

Abschließend begrenzt § 138j Absatz 6 Satz 1 AO-E die Mitteilungspflicht innerstaatlicher Steuergestaltungen, wobei es ausreicht, dass nur ein Nutzer derselben Steuergestaltung die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt:

Bei natürlichen Person als Nutzern soll nach Nummer 1 eine Mitteilungspflicht bestehen, wenn die Summe ihrer positiven Einkünfte im Sinne des § 2 Absatz 1 EStG mehr als 500 000 Euro im Kalenderjahr beträgt. Im Fall der Zusammenveranlagung ist für die Feststellung des Überschreitens des Betrags von 500 000 Euro die Summe der positiven Einkünfte eines jeden Ehegatten oder Lebenspartners maßgebend.

Nummer 2 und 3 begründen eine Mitteilungspflicht bei Nutzern, die keine natürlichen Personen sind, in den in § 4 Absatz 2 der Betriebsprüfungsordnung genannten Fällen.

Schließlich umfasst die Mitteilungspflicht auch solche Nutzer, die aus anderen als den in Nummern 2 und 3 genannten Gründen allgemein aneinander anschließenden Außenprüfungen unterliegen sollen (Nummer 4).

Maßgebend für die Anwendung der Ausnahmeregelungen in Satz 1 sind die Verhältnisse des Kalenderjahrs, das dem Jahr vorausgeht, in dem das die Mitteilungspflicht auslösende Ereignis eingetreten ist (§ 138j Absatz 6 Satz 2 AO-E). Der Nutzer ist dabei verpflichtet, dem Intermediär die erforderlichen Informationen zur Verfügung zu stellen (§ 138j Absatz 6 Satz 3 AO-E), eine Pflicht zur Vorlage des Steuerbescheids oder anderer Unterlagen (z. B. Gewinnermittlung) besteht allerdings nicht.

#### **Zu Nummer 4**

Durch die Ergänzung von § 383a AO-E wird die vorsätzliche oder leichtfertige Verletzung der Mitteilungspflicht nach § 138j Absatz 1 bis 4 AO-E als Ordnungswidrigkeit bestimmt.

#### **Zu Artikel 3 (Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung)**

Artikel 97 § 33 – neu –

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

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

Artikel 97 § 33 Absatz 3 EGAO-E enthält die Anwendungsregelung zu § 383a AO-E in der Fassung von Artikel 1.

#### **Zu Artikel 4 (Weitere Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung)**

##### Artikel 97 § 33 Absatz 4 und 5 – neu –

Artikel 97 § 33 Absatz 3 EGAO-E regelt den Anwendungszeitpunkt der Mitteilungspflichten für innerstaatliche Steuergestaltungen im Sinne des § 138j AO-E.

Artikel 97 § 33 Absatz 5 EGAO-E enthält die Anwendungsregelung zu § 383a AO-E in der Fassung von Artikel 2.

#### **Zu Artikel 5 (Änderung des Finanzverwaltungsgesetzes)**

Der automatische Austausch von Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Steuergestaltungen erfolgt zwischen den „zuständigen Behörden“ der Mitgliedstaaten (Artikel 1 Nummer 2 und 4 der Richtlinie 2018/822/EU). Das Bundeszentralamt für Steuern ist für die Zwecke der Durchführung der Richtlinie 2011/16/EU gemäß § 3 Absatz 2 Satz 1 EUAHiG als zentrales Verbindungsbüro zuständige Behörde im Sinne des Artikel 3 Nummer 1 und 2 der Richtlinie 2011/16/EU. Die Anpassungen an § 5 FVG dienen vor diesem Hintergrund im Wesentlichen der Aktualisierung der Aufgabenzuweisung an das Bundeszentralamt für Steuern und der mit der Umsetzung der 2018/822/EU einhergehenden Aufgabenzuweisung an die Generalzolldirektion, soweit Steuern betroffen sind, die von Zollbehörden verwaltet werden.

#### **Zu Nummer 1**

##### § 5

Der automatische Austausch von Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Steuergestaltungen erfolgt zwischen den „zuständigen Behörden“ der Mitgliedstaaten (Artikel 1 Nummer 2 und 4 der Richtlinie 2018/822/EU). Das Bundeszentralamt für Steuern ist für die Zwecke der Durchführung der Richtlinie 2011/16/EU gemäß § 3 Absatz 2 Satz 1 EUAHiG als zentrales Verbindungsbüro zuständige Behörde im Sinne des Artikel 3 Nummer 1 und 2 der Richtlinie 2011/16/EU. Die Anpassungen an § 5 FVG dienen vor diesem Hintergrund im Wesentlichen der Aktualisierung der Aufgabenzuweisung an das Bundeszentralamt für Steuern und der mit der Umsetzung der 2018/822/EU einhergehenden Aufgabenzuweisung an die Generalzolldirektion, soweit Steuern betroffen sind, die von Zollbehörden verwaltet werden.

## **Zu Buchstabe a**

### § 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5c

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

## **Zu Buchstabe b**

### § 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5f

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

## **Zu Buchstabe c**

### § 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5g - neu -

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

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

## **Zu Buchstabe d**

### § 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 42

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

## **Zu Buchstabe e**

### § 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 43 – neu –

Durch die Änderung des Finanzverwaltungsgesetzes obliegt dem Bundeszentralamt für Steuern sowohl die Sammlung als auch grundsätzlich die Auswertung der ihm aus dem Inland nach § 138d bis § 138f der Abgabenordnung und aus dem Ausland nach § 7 Ab-

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

## **Zu Nummer 2**

### § 5a Absatz 1 Satz 3 - neu -

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

## **Zu Nummer 3**

### § 21a

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

## **Zu Artikel 6 (Weitere Änderung des Finanzverwaltungsgesetzes)**

Durch die Änderung des § 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 43 FVG werden die Aufgaben des Bundeszentralamts für Steuern um die Sammlung und Auswertung der ihm nach § 138j AO-E zugegangenen Mitteilungen erweitert.

## **Zu Artikel 7 (Änderung des EU-Amtshilfegesetzes)**

Das EUAHiG dient der Umsetzung der Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG (ABl. L 64 vom 11.3.2011, S. 1). Es regelt den Austausch von Informationen in Steuersachen zwischen Deutschland und den anderen Mitgliedstaaten. Soweit die Richtlinie 2018/822/EU den Austausch von Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Steuergestaltungen unter den Mitgliedstaaten vorsieht, erfolgt deren Umsetzung durch die entsprechende Ergänzung des EUAHiG. Die vorgesehenen Änderungen des EUAHiG dienen in der Hauptsache dieser Umsetzung.

## **Zu Nummer 1**

### Inhaltsübersicht zu § 20

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

## **Zu Nummer 2**

### **Zu Buchstabe a**

#### § 2 Absatz 2

##### *Nummer 1*

Die in der Nummer 1 genannten Absätze des § 7 EUAHiG regeln für die Verfahren des automatischen Informationsaustausches die jeweilige Übermittlung an andere Mitgliedstaaten. Durch die Aufnahme einer rechtlichen Grundlage für die automatische Übermittlung von Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Steuergestaltungen durch das zentrale Verbindungsbüro an die Mitgliedstaaten bzw. deren Einstellung in das Zentralverzeichnis gemäß Artikel 21 Absatz 5 der Richtlinie 2011/16/EU ist der Begriff des automatischen Austauschs um den Absatz 13 des § 7 EUAHiG zu erweitern. Somit gilt die Übermittlung bzw. die Einstellung meldepflichtiger grenzüberschreitender Steuergestaltung in das Ausland als automatischer Austausch im Sinne des EUAHiG. Die Regelung der bisherigen Nummer 2 des § 2 Absatz 2 EUAHiG (automatischer Austausch von Informationen über Finanzkonten gemäß § 2 des Gesetzes zum automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten) wird in die Regelung der Nummer 1 des § 2 Absatz 2 EUAHiG integriert. Die Zusammenfassung dient der Vereinfachung der Norm.

##### *Nummer 2*

Der Regelungsinhalt der bisherigen Nummer 3 geht in der Nummer 2 auf. Die Einschränkung mit Blick auf die Bestimmungen des § 7 EUAHiG wird aufgrund des automatischen Informationsaustausches nach der Richtlinie 2018/822/EU um den Absatz 13 erweitert. Sie wird zusätzlich um den Absatz 2 erweitert und damit in Übereinstimmung mit der Richtlinie 2014/107/EU berichtigt. Aufgrund der Konsolidierung der bisherigen Nummern 1 und 2 in Nummer 1 des Absatzes wird der Verweis auf Nummer 2 gestrichen.

## **Zu Nummer 3**

#### § 5 Absatz 3 Satz 3

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

## **Zu Nummer 4**

### **Zu Buchstabe a**

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

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

## **Zu Buchstabe b**

### § 7 Absatz 8

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

### § 7 Absatz 9

Für den Austausch von Information zu grenzüberschreitenden Vorbescheiden oder Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung hat die Europäische Kommission in der zweiten Jahreshälfte 2017 das Zentralverzeichnis gemäß Artikel 21 Absatz 5 der Richtlinie 2011/16/ EU bereitgestellt. Die Neufassung des § 7 Absatz 9 EUAHiG erlaubt nach Satz 3 unverändert, dass das Bundeszentralamt für Steuern sowie die Landesfinanzbehörden auf die Inhalte des Zentralverzeichnisses zugreifen. Hierdurch wird insbesondere gewährleistet, dass bei Bedarf auch solche Informationen den Finanzbehörden für Auswertungszwecke unmittelbar zur Verfügung stehen, die sich Finanzbehörden nicht zuordnen lassen. Da ein unmittelbarer Zugriff auf die Inhalte des Zentralverzeichnisses nur den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten eröffnet ist, sieht der zweite Halbsatz insoweit die Benennung von zuständigen Stellen und zuständigen Bediensteten vor, denen insoweit Kompetenzen der zuständigen Behörde verliehen werden. Unabhängig des eröffneten Zugriffs bestimmen die Sätze 1 und 2 die Entgegennahme von Informationen aus dem Zentralverzeichnis durch das Bundeszentralamt für Steuern als zentrales Verbindungsbüro, ihre Zuordnung zu sowie Weiterleitung an die jeweils zuständige Landesfinanzbehörde unter den Voraussetzungen des § 88 Absatz 3 und 4 AO. Hierdurch werden die in das Zentralverzeichnis eingestellten Informationen - soweit sie Deutschland betreffen - für die Zwecke des Besteuerungsverfahrens unter Berücksichtigung von Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitserwägungen nutzbar gemacht.

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

## **Zu Buchstabe c**

### **Zu Doppelbuchstabe aa**

#### § 7 Absatz 12 Satz 1

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

### **Zu Doppelbuchstabe bb**

#### § 7 Absatz 12 Satz 3 - aufgehoben -

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

## **Zu Buchstabe d**

#### § 7 Absatz 13 und 14 sowie Absatz 15 - neu -

Im neu gefassten § 7 Absatz 13 EUAHiG wird die rechtliche Grundlage für die Übermittlung der in Deutschland aufgrund von § 138f AO-E mitgeteilten grenzüberschreitenden

Steuergestaltungen durch das zentrale Verbindungsbüro an die zuständigen Behörden der anderen Mitgliedstaaten geschaffen. Das zentrale Verbindungsbüro ist gem. § 3 Absatz 2 Satz 1 EUAHiG das Bundeszentralamt für Steuern. Die Übermittlung erfolgt innerhalb eines Monats nach Ablauf des Quartals, in dem die Mitteilung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung gemäß § 138f Absatz 1 AO-E erfolgt ist, beginnend mit dem 3. Quartal 2020. Somit wird Artikel 8ab Absätze 13 und 18 der Richtlinie 2011/16/EU umgesetzt. Gleichzeitig wird auf die Nutzung der bis zum 30. Juni 2019 von der Europäischen Kommission zur Verfügung zu stellenden Standardformblätter nach Artikel 1 Nummer 3 der Richtlinie 2018/822/EU verwiesen, welche zur Erleichterung und Standardisierung des Übermittlungsverfahrens zu verwenden sein werden.

Gemäß Artikel 1 Nummer 4 der Richtlinie 2018/822/EU wird die Europäische Kommission bis zum 31. Dezember 2019 ein sicheres Zentralverzeichnis der Mitgliedstaaten einrichten, das für den sicheren und effizienten Austausch der Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Steuergestaltungen zwischen den Mitgliedstaaten ab dem Zeitpunkt seiner Bereitstellung zu nutzen sein wird. Ein solches Zentralverzeichnis wird bereits für den automatischen Austausch von Informationen zu grenzüberschreitenden Vorbescheiden oder Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung verwendet. Bei dem Zentralverzeichnis handelt es sich um eine Datenbank, in welche die von den Mitgliedstaaten auszutauschen Informationen durch die zuständigen Behörden eingestellt werden. Gleichzeitig können von den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten alle in dem Zentralverzeichnis enthaltenen Informationen abgerufen werden. Auf diese Weise erhalten die nationalen Steuerverwaltungen der Mitgliedstaaten Kenntnis zu grenzüberschreitenden Steuergestaltungen, die ihnen bei einem jeweils bilateralen Austausch gar nicht zugänglich geworden wären. Absatz 13 enthält vor diesen Hintergründen die Bestimmung, dass dieses Zentralverzeichnis ab dem Zeitpunkt seiner Bereitstellung zu nutzen ist. Damit wird der neuen Fassung des Artikels 21 Absatz 5 der Richtlinie 2011/16/EU Rechnung getragen.

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

In dem neu gefassten § 7 Absatz 14 EUAHiG wird die rechtliche Grundlage für die Entgegennahme der durch die zuständigen Behörden aller anderen Mitgliedstaaten gemäß Artikel 8ab der Richtlinie 2011/16/EU übermittelten Informationen durch das zentrale Verbindungsbüro geschaffen. Ab dem Zeitpunkt seiner Bereitstellung werden hierzu die Informationen aus dem Zentralverzeichnis der Mitgliedstaaten gemäß Artikel 21 Absatz 5 der Richtlinie 2011/16/EU abgerufen. In beiden o. g. Fällen sollen die Informationen gemäß Satz 2 an die jeweils zuständige Landesfinanzbehörde und das Bundeszentralamt für Steuern weitergeleitet werden. Die Nennung des Bundeszentralamts für Steuern erfolgt vor dem Hintergrund seiner grundsätzlichen Zuständigkeit für die Auswertung grenzüberschreitender Steuergestaltungen (vergleiche auch § 5 Absatz 1 Nummer 43 FVG). Durch die Weiterleitung werden die von anderen Mitgliedstaaten in das Zentralverzeichnis eingestellten Informationen für Auswertungszwecke nutzbar gemacht. Die Weiterleitung durch das zentrale Verbindungsbüro erfolgt nach Maßgabe des § 88 Absatz 3 und Absatz 4 AO. Auf diese Weise werden unverhältnismäßige Aufwände auf Seiten der Verwaltung vermieden und nur solche aus dem Ausland mitgeteilten Steuergestaltungen einer weitergehenden Auswertung zugeführt, die sich unter Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitsgesichtspunkten hierfür anbieten. Unabhängig davon soll es Satz 3 für die Zwecke einer darüber hinausgehenden Auswertung von Informationen über grenzüberschreitende Steuergestaltungen ermöglichen, ab dem Zeitpunkt der Bereitstellung des Zentralverzeichnisses auf die darin eingestellten Inhalte zuzugreifen. Da ein unmittelbarer Zugriff auf die Inhalte des Zentralverzeichnisses nur den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten eröffnet ist, sieht der zweite Halbsatz in Satz 3 die Benennung von zuständigen Stellen und zuständigen Bediensteten vor, denen insoweit Kompetenzen der zuständigen Behörde verliehen werden.

Der bisherige § 7 Absatz 14 EUAHiG wird zu dem neuen § 7 Absatz 15 EUAHiG. In der neu gefassten Regelung wird nun ebenfalls § 7 Absatz 2 EUAHiG aufgenommen, um für

das Bundeszentralamt für Steuern die Berechtigung zu schaffen, auch Informationen im Sinne des Absatzes 2 (Informationen über Finanzkonten gemäß § 2 des Gesetzes zum automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen) zur Erfüllung der ihm gesetzlich übertragenen Aufgaben auswerten zu dürfen (vgl. § 5 Absatz 1 Nummer 5 FVG). Dies ist besonders mit Blick auf die in § 20 EUAHiG (neu) genannten Aufgaben im Zusammenhang mit der Bewertung der Richtlinie 2011/16/EU erforderlich. Der neu aufgenommene Satz 3 betrifft Informationen anderer Mitgliedstaaten zu grenzüberschreitenden Steuergestaltungen, die dem Bundeszentralamt für Steuern nach Maßgabe des § 88 Absatz 3 und Absatz 4 AO durch das zentrale Verbindungsbüro übermittelt werden. Indem § 138h Absatz 1 bis 3 AO-E sowie § 21a Absatz 5 FVG für entsprechend anwendbar erklärt werden, wird hinsichtlich dieser Informationen eine Auswertung vorgesehen, wie sie in Bezug auf die aus dem Inland mitgeteilten grenzüberschreitenden Steuergestaltungen erfolgt.

## **Zu Nummer 5**

### § 20

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

Die Neufassung des § 20 EUAHiG dient der Konsolidierung von Bestimmungen, die die quantitative und qualitative Bewertung der Zusammenarbeit der Verwaltungen der Mitgliedstaaten auf der Grundlage der Richtlinie 2011/16/EU betreffen.

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

Daneben wird mit Satz 1 Buchstabe b die bislang im EUAHiG nicht geregelte bilaterale Rückmeldung (sogenanntes „Annual Bilateral Feedback“) an die anderen Mitgliedstaaten zum automatischen Informationsaustausch ermöglicht und dadurch Artikel 14 Absatz 2 der Richtlinie 2011/16/EU umgesetzt.

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

## **Zu Artikel 8 (Änderung des Strafgesetzbuches)**

### § 355

Durch die Ergänzung des § 355 StGB um einen neuen Absatz 4 wird bewirkt, dass sich die Strafbarkeit einer Verletzung des Steuergeheimnisses auch auf solche Daten er-



streckt, die einem Amtsträger in einem Verfahren nach §§ 138d bis 138i AO bekannt geworden sind.

### **Zu Artikel 9 (Weitere Änderung des Strafgesetzbuches)**

#### **§ 355**

Durch die Änderung des § 355 Absatz 4 StGB wird bewirkt, dass sich die Strafbarkeit einer Verletzung des Steuergeheimnisses auch auf solche Daten erstreckt, die einem Amtsträger in einem Verfahren nach § 138j AO bekannt geworden sind.

### **Zu Artikel 10 (Inkrafttreten)**

#### **Zu Absatz 1**

Absatz 1 regelt, dass die Artikel 1, 3, 5, 7 und 8 am Tag nach der Verkündung in Kraft treten.

#### **Zu Absatz 2**

Absatz 2 regelt, dass die Artikel 2, 4, 6 und 9 am 1. Juli 2020 in Kraft treten.