



Entwurf – BMF-Schreiben zu Anzeigepflichten grenzüberschreitender Steuergestaltungen

Viel Text wenig Hilfe

10.03.2020

Von: **Dr. Axel von Bredow**

Das geplante BMF-Schreiben soll die am 25.05.2018 von den EU-Mitgliedstaaten verabschiedete EU-Richtlinie zur Mitteilungspflicht von Steuergestaltungen flankieren. Durch die verpflichtende Meldung bzw. Anzeige von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen sollen Steuervermeidungstaktiken der Legislative frühzeitig bekannt werden, sodass bestehende – ungewollte – Regelungslücken in den Steuergesetzen zeitnah geschlossen werden können. Ferner soll durch die Mitteilung von Steuergestaltungen unter Nennung des Nutzers der Exekutive die mühevollen Arbeit der Aufdeckung prüfungsrelevanter Sachverhalte abgenommen werden. Der letztgenannte Aspekt soll dann auch abschreckende Wirkung entfalten, sodass von vornherein weniger Steuergestaltungen umgesetzt werden.

Die EU-Richtlinie war bis zum 31.12.2019 in nationales Recht umzusetzen, wobei der erstmalige Anwendungszeitpunkt einheitlich auf den 01.07.2020 festgelegt wurde. Mit Beginn des Jahres 2020 kamen deshalb insbesondere die §§ 138d bis 138k neu in die AO. Da der Gesetzestext wesentliche Fragen zum Umfang der Meldepflicht, zu den Verantwortlichkeiten der betroffenen Parteien und dem technischen Verfahren offen lässt, wurde mit Spannung das nun mit Datum vom 02.03.2020 vorliegende und gestern auf der Homepage des BMF veröffentlichte Schreiben der Finanzverwaltung erwartet. Es handelt sich um eine Entwurfsfassung, die zur Stellungnahme an diverse Verbände ging. Nach einer ersten Lektüre ist die Spannung raus und die Enttäuschung ist groß – die Gründe hierfür sind nachstehend zusammengefasst, im Einzelnen:

Auslegung der Kennzeichen meldepflichtiger Gestaltungen und der Main-Benefit-Test (Umfang der Meldung)

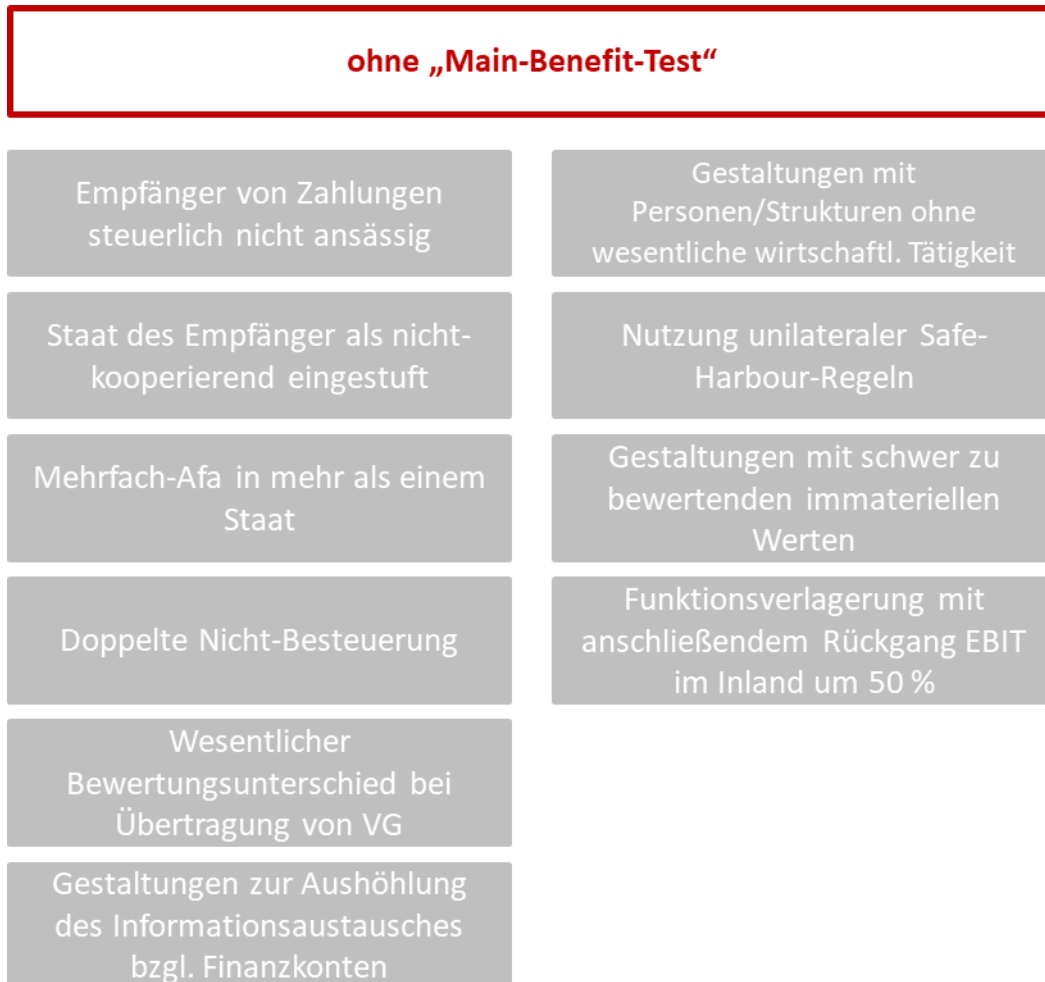
Meldepflichten grenzüberschreitende Steuergestaltungen werden über sogenannte Kennzeichen (Hallmarks) definiert. Die Kennzeichen werden abschließend in § 138e AO umschrieben. Die sehr abstrakten Kennzeichen mit einem entsprechend weiten wie ungewissen Anwendungsbereich, die nur zusammen mit „bestandenem“ Main-Benefit-Test eine Meldepflicht auslösen, sind in nachstehender Tabelle zusammengefasst. Ziel des



Main-Benefit-Tests ist es, Gestaltungen herauszufiltern, bei denen der oder einer der Hauptvorteile die Erlangung eines steuerlichen Vorteils ist.

Mit „Main-Benefit-Test“	
Vertraulichkeitsklauseln	Hoheitsgebiet des Empfängers hat KSt-Satz von 0 oder nahe 0
Zusammenhang Vergütung und Steuervorteil	Zahlung ist beim Empfänger vollständig steuerfrei
Standardisierte Dokumentation oder Struktur von Gestaltungen	Zahlung fällt bei Empfänger unter präferentielles Steuerregime
Unangemessene rechtliche Schritte zur Verlustnutzung	
Umwandlung von Einkünften in nicht oder niedrig besteuerte Einkünfte	
Zirkuläre Transaktionen	

Die vergleichsweise konkreten Kennzeichen, die auch ohne Vorliegen des Main-Benefit-Tests eine Meldepflicht auslösen, sind in nachstehender Tabelle dargestellt:



Die Praxis sieht sich ob der abstrakten Kennzeichen einer großen Ungewissheit ausgesetzt, welche Steuergestaltungen nun tatsächlich gemeldet werden sollen. Die Gesetzesbegründung enthält sogenannte Positivbeispiele zu verschiedenen Kriterien, die meldepflichtig sein sollen und Negativ-Beispiele, die nicht meldepflichtig sein sollen. Beide Kategorien enthalten aber Überraschungen und sorgen deshalb mehr für Verunsicherung, als dass Sie helfen die Meldepflicht abzugrenzen. Der Unsicherheit kann dadurch entgegengewirkt werden, dass „im Zweifel“ stets gemeldet wird. Wenn entsprechende Prozesse implementiert sind, sollte eine Meldung mit überschaubarem Aufwand möglich sein.

Dieses Verhalten wiederum – so fürchten die Experten – führt zu einer Flut von Meldungen, die die Intention des Gesetzgebers, eines zielgerichteten Vorgehens gegen ungewollte und materielle Gestaltungen, zur Unmöglichkeit werden lässt. Entsprechend vermittelte auch die Verwaltung glaubhaft den Eindruck durch eine sogenannte White-



List, also eine Liste mit nicht meldepflichtigen Gestaltungen, die inflationäre Meldung vermeiden zu wollen. Durch die White-List soll insbesondere klargestellt werden, bei welchen Gestaltungen nicht von einem „ungewollten“ Steuervorteil ausgegangen wird, damit der „Main-Benefit-Test“ als nicht erfüllt gilt und im Ergebnis keine Meldepflicht vorliegt.

Die nun im Entwurf des BMF-Schreibens enthaltene Liste wird diesem Ziel nicht ansatzweise gerecht. Es sind lediglich die folgenden acht Punkte enthalten:

- Güterstandsklauseln unter Nutzung von § 5 ErbStG,
- Änderung des Gesellschaftsvertrages, um die Voraussetzungen des § 13a Abs. 9 ErbStG zu erfüllen,
- Abschluss von Poolverträgen i. S. d. § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG zur Herbeiführung einer Begünstigung von Anteilen an Kapitalgesellschaften,
- Schenkungen unter Ausnutzung der Freibeträge,
- Hinausschieben einer Veräußerung im Hinblick auf den Ablauf der Veräußerungsfrist nach § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 Abs. 1 Satz 1 EStG,
- Abschluss von Basisrentenverträgen und Altersvorsorgeverträgen, die nach § 5a des Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetzes zertifiziert sind,
- Abschluss von Verträgen, bei denen die geleisteten Beiträge als Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 2, 3 oder 3a EStG anerkannt werden können und
- Vorgänge, die dem Gesetz zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (Forschungszulagengesetz – FZulG) unterfallen.

Weiter enthält das BMF-Schreiben eine Liste mit standardisierten Verträgen, die bei „isolierter“ Verwendung keine Meldepflicht auslösen sollen. Allerdings verlässt das BMF der „Mut“ noch im nächsten Absatz und so folgt postwendend die Rückausnahme zur Ausnahme: Sofern die Verträge zur Erzielung eines steuerlichen Vorteils „ungewöhnlich“ ausgestaltet sind, besteht eine Meldepflicht. Was „gewöhnlich“ ist, wird nicht konkretisiert oder gar definiert. Was bleibt ist die Unsicherheit, die bei Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe zwangsläufig entsteht, und damit die nach der Spieltheorie „dominante“ Strategie: Im Zweifel bitte melden.

Verantwortlichkeiten der betroffenen Parteien

Weiter enthält der Entwurf des BMF Definitionen zu den Begriffen „Nutzer“ und „Beteiligter“. Aus Sicht der Konzerne wird klargestellt, dass rechtlich eigenständige



Unternehmenseinheiten Intermediär für eine andere rechtliche Einheit und damit selbst meldepflichtig sein können. In diesem Zusammenhang wird allerdings nicht konkretisiert, ab welchem Grad der Tätigkeit eine Konzernsteuerabteilung als Intermediär zur qualifizieren ist und gleichrangig mit anderen externen Intermediären zur Meldung verpflichtet ist. Die somit weiter bestehenden Unsicherheiten bei der Verantwortlichkeit der Meldung wird zu Doppelmeldungen oder wegen Auslegungsdifferenzen zu „unterlassenen“ Meldungen führen. Weitere Hilfestellung durch die Finanzverwaltung ist hier gewünscht.

Verfahren zur Mitteilung

Die Meldung hat – so die Auffassung der Verwaltung – in deutscher Sprache zu erfolgen. Den grenzüberschreitenden Austausch der Meldedaten und deren Verständnis und Weiterverarbeitung im Ausland wird dies sicherlich verzögern.

Wurde der erste Schritt einer mitteilungspflichtigen grenzüberschreitenden Steuergestaltung nach dem 24.06.2018 und vor dem 01.07.2020 umgesetzt, ist die Mitteilung nach dem Gesetz innerhalb von zwei Monaten nach dem 30.06.2020 zu tätigen. Da allerdings die Schnittstellenanbindung erst ab dem 01.08.2020 zur Verfügung stehen wird, wird es vom BMF nicht beanstandet, wenn Meldungen erst bis zum 30.09.2020 übermittelt werden. Die Einzelheiten zu dem nach der AO erforderlichen amtlich vorgeschriebenen Datensatz für die Übermittlung sowie eine entsprechende Datensatzbeschreibung werden mit einem gesonderten BMF-Schreiben bekannt gegeben werden. Der Berufsoptimist kann hierzu festhalten: Wenn man schon keine Klarheit bekommt, bekommt man wenigstens Zeit.

Fazit

Die Verbände haben bis zum 03.04.2020 Zeit, zum Entwurf des BMF-Schreibens Stellung zu nehmen. Unser Ansicht nach muss zwingend darauf hingearbeitet werden, die „White List“ zu erweitern und die Verantwortlichkeiten über die Meldung zu konkretisieren. Eine Veröffentlichung des finalen Schreibens ist spätestens im Juni 2020 geplant – noch bevor ab dem 01.07.2020 die meldepflichtigen Gestaltungen an das BZSt übermittelt werden sollen. Das BMF-Schreiben kommt also „last minute“ und die vollständige Meldung damit hoffentlich „just in time“. PSP berät Sie gerne dabei, wie Sie sich für diese Punktlandung rüsten, egal ob prozessual oder in Auslegungsfragen.