

ein Unionsrechtsverstoß drohen. Hier könnte diskutiert werden, ob dieser wegen des grundsätzlichen Anwendungsvorangs des Unionsrechts beachtlich sein und einem Vertrauenschutz entgegenstehen könnte.<sup>19</sup>

#### IV. Fazit

Durch den RefE sollen die Vorgaben der ATAD umgesetzt werden. In der gegenwärtigen Fassung des Entwurfs gelingt das, was die Hinzurechnungsbesteuerung angeht, aber allen-

<sup>19</sup> BFH vom 25.08.2009 – I R 88, 89/07, BStBl. II 2016 S. 438 = DB 2009 S. 2464.

falls als die nötigste „Pflicht“, die „Kür“ steht aus. Es bleibt zu hoffen, dass diese nachgeholt wird und dass das eigentlich als „Reform“ der Hinzurechnungsbesteuerung angekündigte Gesetzesvorhaben in den nächsten Wochen und Monaten tatsächlich noch zu einer echten Reform und Modernisierung der Hinzurechnungsbesteuerung erstarkt. Derzeit verbleiben manche Zweifelsfragen und – vor allem systematische – Ungeheimnisse. Insbesondere die Fragen des Niedrigsteuersatzes und/oder die Anrechnung auf die GewSt sollten nochmals kritisch diskutiert werden. Hinsichtlich des Anwendungszzeitpunkts sollte aus Gründen des Vertrauenschutzes eine großzügige Übergangsregelung eingeräumt werden.

#### Internationales Steuerrecht

StBin Dr. Gabriele Rautenstrauch / StB Dr. Johannes Günther, beide München

## Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen

– Konzernsteuerabteilung als Intermediär? –

**StBin Dr. Gabriele Rautenstrauch** ist als Partner International Tax Services und **StB Dr. Johannes Günther** als Manager International Tax Services bei der WTS in München tätig.

Am 30.12.2019 wurde das Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen im BGBl. veröffentlicht. Das Gesetz trat am 01.01.2020 in Kraft. Darin sind umfassende Meldepflichten – insb. für sog. Intermediäre – enthalten. Ob eine Konzernsteuerabteilung als Intermediär qualifizieren kann, ist dem Gesetz nicht eindeutig zu entnehmen. U.E. sprechen gute Argumente dafür, dass eine Konzernsteuerabteilung nur als Nutzer bei Inhouse-Gestaltungen angesehen werden kann.

### I. Neue Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen<sup>1</sup>

Die Richtlinie 2018/822/EU zur (sechsten) Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen (auch: DAC6-Richtlinie)<sup>2</sup> ist am 25.06.2018 in Kraft getreten und musste vom deutschen Gesetzgeber bis zum 31.12.2019 in nationales Recht umgesetzt werden.

Seit Ende Januar 2019 zirkulierte ein inoffizieller RefE des BMF vom 30.01.2019. Nachdem dann am 27.09.2019 der offizielle RefE des BMF veröffentlicht wurde, hat der Bundestag

am 12.12.2019 den Gesetzentwurf der Bundesregierung<sup>3</sup> in der vom Finanzausschuss geänderten Fassung<sup>4</sup> beschlossen. Pünktlich vor dem Jahreswechsel wurde das finale Gesetz im BGBl. veröffentlicht.<sup>5</sup> Das Gesetz bleibt im Wesentlichen sehr eng an den Vorgaben der DAC6-Richtlinie und setzt diese inhaltlich um. Rein nationale Steuergestaltungen sind von der Anzeigepflicht nicht umfasst.

Nachfolgend werden zunächst überblicksartig die Grundsätze der deutschen Umsetzung der RL 2018/822/EU dargestellt. Der zweite Teil des Beitrags (vgl. unter III.) beschäftigt sich mit der Frage, ob bzw. in welchen Konstellationen eine Konzernsteuerabteilung als Intermediär oder als Nutzer eingeordnet werden könnte. Nach einer detaillierten Erläuterung der Begrifflichkeiten „Nutzer“ und „Intermediär“ auf Basis der Begründung zum RegE werden anhand eines Beispieldurchfalls die möglichen Rollen der Konzernsteuerabteilung verdeutlicht.

### II. Überblick über das Gesetz zur Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen

Die Meldepflicht von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen setzt voraus, dass eine sachliche und persönliche Meldepflicht gegeben ist. Weiterhin regelt das Gesetz den Inhalt der Meldung und den zeitlichen Anwendungsbereich sowie mögliche Sanktionen bei nicht zutreffender Meldung.

<sup>1</sup> Vgl. Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen vom 21.12.2019, BGBl. I 2019 S. 2875 (im Folgenden: Gesetz Mitteilungspflicht).

<sup>2</sup> Vgl. RL 2011/16/EU des Rates vom 15.02.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der RL 77/799/EWG (RL 2011/16/EU) vom 15.02.2011 zuletzt geändert durch Art. 1 ÄndRL (EU) 2018/822 vom 25.05.2018 (ABIEU 2018 Nr. L 64 S. 1) (im Folgenden: RL 2018/822/EU).

<sup>3</sup> Vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung – Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen, BT-Drucks. 19/14685 vom 04.11.2019 (im Folgenden: Gesetzentwurf).

<sup>4</sup> Vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuss) zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung, BT-Drucks. 19/15876.

<sup>5</sup> Vgl. Gesetz Mitteilungspflicht, a.a.O. (Fn. 1).

## 1. Sachliche Meldepflicht

Für die Prüfung der sachlichen Meldepflicht von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen kann anhand der nachfolgenden Prüfungsreihenfolge vorgegangen werden:

1. Vorhandensein einer Steuergestaltung,
2. die bestimmte Steuern zum Gegenstand hat,
3. grenzüberschreitend ist und
4. mindestens ein Kennzeichen (sog. Hallmark) sowie ggf. den sog. „Main-benefit“-Test erfüllt.

Der Sachverhalt muss eine Steuergestaltung darstellen (vgl. § 138d Abs. 1 AO). Gem. der Gesetzesbegründung zu § 138d Abs. 1 AO ist eine Steuergestaltung „ein Schaffensprozess, bei dem durch den Nutzer oder für den Nutzer eine bestimmte Struktur, ein bestimmter Prozess oder eine bestimmte Situation bewusst und aktiv herbeigeführt oder verändert wird und diese Struktur, dieser Prozess oder diese Situation dadurch eine steuerrechtliche Bedeutung bekommt, die ansonsten nicht eintreten würde.“<sup>6</sup>

Von der Steuergestaltung müssen Steuerarten betroffen sein, auf die das EU-Amtshilfegesetz Anwendung findet (vgl. § 138d Abs. 2 Nr. 1 AO). Dies sind nahezu alle von den EU-Mitgliedstaaten erhobenen Steuern. Beispiele sind ESt, KSt, GewSt, GrESt oder ErbSt. Gem. § 1 Abs. 2 EUAHiG sind die USt (inkl. der EUSt), Zölle, weitere harmonisierte Verbrauchsteuern, Beiträge, Umlagen und Gebühren ausgenommen.

Weiterhin muss die Steuergestaltung einen grenzüberschreitenden Bezug aufweisen (vgl. § 138d Abs. 2 Nr. 2 AO), d.h. die Steuergestaltung muss entweder mehr als einen EU-Staat oder mindestens einen EU-Staat und einen oder mehrere Drittstaaten betreffen.

Abschließend ist es erforderlich, dass durch die Steuergestaltung mindestens ein Kennzeichen (sog. Hallmark) erfüllt wird (vgl. § 138d Abs. 2 Nr. 3 AO), wobei zwischen Kennzeichen unterschieden wird, für die zusätzlich der sog. „Main-benefit“-Test nach § 138d Abs. 3 AO erfüllt werden muss, und solchen, die bereits für sich allein eine Meldepflicht auslösen.

Den „Main-benefit“-Test erfüllt eine Steuergestaltung, 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 ist“ (§ 138d Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a AO). Dabei muss es sich nicht um einen innerhalb Deutschlands entstehenden steuerlichen Vorteil handeln. Liegt jedoch ein rein deutscher steuerlicher Vorteil<sup>7</sup> vor und ist dieser gesetzlich vorgesehen, so soll dieser nicht als steuerlicher Vorteil i.S.d. „Main-benefit“-Tests gelten (vgl. § 138d Abs. 3 Satz 3 AO).

Wann der steuerliche Vorteil als Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile anzusehen ist, wird im Gesetzentwurf nicht weiter konkretisiert. In der Gesetzesbegründung heißt es, dass bei der Gestaltung die günstige Auswirkung des steuerlichen Vorteils im Vordergrund stehen muss. Allerdings kann der Meldepflichtige überwiegende außersteuerliche (wirtschaftli-

che) Gründe für die Steuergestaltung in Form eines Gegenbeweises anführen, um darzulegen, dass die steuerlichen Vorteile dadurch in den Hintergrund treten. Liegt die Mitteilungspflicht beim Intermediär, ist es u.E. in vielen Fällen fraglich, inwieweit es diesem gelingen kann, ohne umfassende Mithilfe des Nutzers außersteuerliche (wirtschaftliche) Gründe anzuführen.<sup>8</sup> Wird unter Berufung auf außersteuerliche Gründe von einer Meldepflicht abgesehen, sollten diese umfassend dokumentiert werden, um bei eventuellen Rückfragen der Finanzverwaltung entsprechend vorbereitet zu sein.

Im Ergebnis lässt sich festhalten, dass sowohl die RL 2018/822/EU als auch die nationale Umsetzung bezüglich der Beurteilung, welche Sachverhalte meldepflichtig sind, weit über das hinausgehen, was geläufig als „Steuergestaltung“ verstanden wird. Die einzelnen Kennzeichen sind so umfassend, dass auch übliche Geschäftsvorfälle unter die Meldepflicht fallen können (siehe nur das Kennzeichen der standardisierten Dokumentation [vgl. § 138e Abs. 1 Nr. 2 AO] oder Zahlungen, die beim Empfänger steuerbefreit sind [vgl. § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e AO]).

## 2. Persönliche Meldepflicht

Grds. liegt die primäre Anzeigepflicht beim Intermediär (vgl. für die Definition und die Abgrenzung zum Nutzer unter III.). Ist ein solcher an der Gestaltung beteiligt, hat dieser die Informationen zur grenzüberschreitenden Gestaltung nach § 138d Abs. 1 und § 138f AO an das BZSt zu melden. Kann der Intermediär nachweisen, dass er bereits in einem anderen EU-Mitgliedstaat die Steuergestaltung gemeldet hat oder dass bereits ein anderer Intermediär eine Meldung für die Gestaltung vorgenommen hat, ist der Intermediär von der Meldung befreit (vgl. § 138f Abs. 8 und 9 AO). Intermediäre, die einer gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht unterliegen und von dieser nicht befreit werden, müssen den Nutzer über seine Meldepflicht bezüglich der nutzerbezogenen Daten informieren (vgl. hierzu § 138f Abs. 6 AO). Bei sog. Inhouse-Gestaltungen, d.h. Gestaltungen ohne Beteiligung eines Intermediärs, ist der Nutzer zur Meldung verpflichtet (vgl. § 138d Abs. 6 AO).

Nach der Meldung erhält der Intermediär vom BZSt neben der Registriernummer (sog. „ArrangementID“), die zur Identifikation einer spezifischen Gestaltung dienen soll, zusätzlich noch eine sog. Offenlegungsnummer (sog. „DisclosureID“). Die DisclosureID soll ermöglichen, die Meldung des Intermediärs und die Meldung des Nutzers zusammenzuführen und kommt insb. dann zur Anwendung, wenn die Meldepflicht teilweise auf den Nutzer übergeht. Dies ist nach § 138f Abs. 6 AO der Fall, wenn der Nutzer den Intermediär nicht von seiner gesetzlichen Pflicht zur Verschwiegenheit entbunden hat (sofern vorhanden), der Intermediär den Nutzer über die Möglichkeit der Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht bzw. die sonst bestehende Mitteilungspflicht für den Nutzer informiert hat und der Intermediär die vom Nutzer zu meldenden Informationen (persönliche Angaben zur Meldung) sowie Registriernummer und Offenlegungsnummer bereitgestellt hat. Ohne Vorhandensein eines Intermediärs ist weiterhin der Nutzer zur Meldung verpflichtet. Die Angaben müssen in der Steuererklärung des Nutzers, in der sich der steuerliche Vorteil der Steuergestaltung auswirkt, enthalten sein.

<sup>6</sup> Gesetzentwurf, a.a.O. (Fn. 3), S. 28.

<sup>7</sup> Dem BMF ist es im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder möglich, für bestimmte Sachverhalte festzuhalten, dass kein steuerlicher Vorteil anzunehmen ist. Folge wäre, dass die vom BMF genannten Sachverhalte den Main-Benefit-Test nicht erfüllen würden und damit keine Meldepflicht für solche gelisteten Sachverhalte resultiert, die die Kennzeichen nach § 138e Abs. 1 AO erfüllen. Auf Sachverhalte, die unter die Kennzeichen des § 138e Abs. 2 AO subsumiert werden können und damit auch ohne Erfüllung des Main-Benefit-Tests zu einer Meldepflicht führen, sollte diese „White List“ keine Auswirkung haben.

<sup>8</sup> Vgl. Podeyn/Tschatsch/Fischler, DB 2018 S. 3082.

### 3. Zeitlicher Anwendungsbereich und Sanktionen

Meldepflichtige Gestaltungen, deren erster Schritt nach dem 30.06.2020 umgesetzt wird, sind innerhalb einer 30-Tage-Frist zu melden.<sup>9</sup> Für meldepflichtige Gestaltungen, deren erster Schritt im Rückwirkungszeitraum – d.h. nach dem 24.06.2018 bis einschließlich 30.06.2020 – verwirklicht wird bzw. wurde, hat die Meldung bis zum 31.08.2020 zu erfolgen.

Verstöße gegen die Meldepflicht werden grds. als Ordnungswidrigkeit nach § 379 AO mit einer Geldbuße von bis zu 25.000 € geahndet. Die Geldbuße gilt für jeden einzelnen Verstoß. Bei einer Vielzahl nicht zutreffend gemeldeter Sachverhalte können daher beträchtliche Summen entstehen. Verstöße bei Gestaltungen im Rückwirkungszeitraum sind nicht mit Sanktionen belegt.

## III. Konzernsteuerabteilung als Intermediär und/oder Nutzer

In Bezug auf die Konzernsteuerabteilung stellt sich die Frage, ob diese nur als Nutzer qualifiziert oder ob sie im Verhältnis zu anderen Konzerngesellschaften auch als Intermediär anzusehen ist. Würde die Konzernsteuerabteilung als Intermediär gelten, wäre sie (bzw. die Gesellschaft) für alle von ihr „beratenen“ Gestaltungen bei anderen Konzerngesellschaften vollumfänglich meldepflichtig. Sofern die Konzernsteuerabteilung hingegen nur als Nutzer qualifiziert, wäre sie (bzw. die Gesellschaft) nur für Inhouse-Gestaltungen, an denen sie beteiligt ist (vgl. zur Definition des Nutzers § 138d Abs. 5 AO), meldepflichtig, soweit kein anderer Intermediär involviert ist. Nach § 138d Abs. 6 AO sind dann insoweit die für Intermediäre geltenden Bestimmungen (insb. § 138f AO) entsprechend anzuwenden.

Weder im Gesetz noch in der Gesetzesbegründung ist zu dieser Frage eine eindeutige Aussage zu finden. Aus der beispielhaften Aufzählung in der Gesetzesbegründung, wer als Intermediär gelten kann – nämlich StB, RA, WP, Finanzdienstleister oder sonstige Berater<sup>10</sup> – könnte jedoch geschlossen werden, dass der Gesetzgeber die Konzernsteuerabteilung nicht als Intermediär sieht. In der Literatur gehen – soweit ersichtlich – lediglich *Ditz/Bärsch/Engelen* und *Grotherr* eindeutig davon aus, dass eine Konzernsteuerabteilung, sofern sie gegenüber verbundenen Unternehmen an grenzüberschreitenden Steuergestaltungen mitwirkt, die Eigenschaften eines Intermediärs innehaben kann.<sup>11</sup>

### 1. Rolle des Intermediärs

Der Intermediär wird in § 138d Abs. 1 AO als jemand definiert, der „eine grenzüberschreitende Steuergestaltung [ ... ] vermarktet, für Dritte konzipiert, organisiert oder zur Nutzung bereitstellt oder ihre Umsetzung durch Dritte verwaltet (Intermediär)“. Nach der Gesetzesbegründung knüpft die Definition an die Mitwirkung bei den verschiedenen Stadien einer Steuergestaltung an – von ihrer Entstehung bis hin zur Umsetzung.<sup>12</sup> Die einzelnen Mitwirkungstatbestände, die zu einer Klassifikation als Intermediär führen, können wie folgt präzisiert werden:<sup>13</sup>

9 Vgl. zur Berechnung der 30-Tage-Frist § 138f Abs. 2 AO.

10 Vgl. Gesetzentwurf, a.a.O. (Fn. 3), S. 28.

11 Vgl. *Ditz/Bärsch/Engelen*, DStR 2019 S. 816 (817); *Grotherr*, Ubg 2019 S. 636. Nach a.A. könnte die Konzernsteuerabteilung wohl nur als sog. Hilfsintermediär fungieren, vgl. *Lüdicke/Oppel*, IWB 2019 S. 10. Der sog. Hilfsintermediär ist jedoch nicht im deutschen Gesetzentwurf umgesetzt worden. Ansonsten wird die Konzernsteuerabteilung nur als meldepflichtiger Nutzer für sog. Inhouse-Gestaltungen angesehen, vgl. *Kowallik*, DB 2019 S. 813 (814).

12 Gesetzentwurf, a.a.O. (Fn. 3), S. 27.

13 Vgl. Gesetzentwurf, a.a.O. (Fn. 3), S. 27 (28).

### a) Konzipieren

Hierunter wird die Planung, das Entwerfen oder das Entwickeln einer konkreten Steuergestaltung für Dritte verstanden. Dies soll regelmäßig für einen bestimmten Nutzer bzw. eine Gruppe von Nutzern erfolgen. Werden lediglich allgemeine steuerrechtliche Analysen vom Berater für den Nutzer erstellt, sollte es zum einen an einem Bezug zu einer konkreten Steuergestaltung und zum anderen an einem Planen, Entwerfen bzw. Entwickeln mangeln. In diesem Fall sollte die Voraussetzung „Konzipieren“ nicht erfüllt sein.<sup>14</sup>

### b) Vermarkten

Eine Steuergestaltung wird vermarktet, sobald sie auf den Markt gebracht und dort gegenüber Dritten angeboten wird. Explizit gem. der Gesetzesbegründung ausgenommen ist eine Vermarktung gegenüber verbundenen Unternehmen, sodass der Begriff des Dritten lediglich fremde Dritte umfassen sollte.<sup>15</sup>

### c) Bereitstellung zur Nutzung

In der Phase der Bereitstellung werden die für die Umsetzung der Steuergestaltung erforderlichen Informationen einem potenziellen Nutzer individuell bereitgestellt. Nicht erforderlich ist, dass der Nutzer die Steuergestaltung bereits tatsächlich umgesetzt hat. Der Bezug zu einem potenziellen Nutzer und die Voraussetzung, dass die Informationen individuell zur Verfügung gestellt werden, zeigen, dass eine breite Information über Steuergestaltungen an eine Vielzahl von möglichen Nutzern nicht ausreichend ist. Auch nach der Gesetzesbegründung im RegE wird das Kriterium „Bereitstellung zur Nutzung“ als nicht erfüllt angesehen, wenn lediglich unverbindliche Informationen über die Steuergestaltung allgemein z.B. über das Internet oder Printmedien zugänglich gemacht werden.

### d) Organisieren

Diese Tätigkeit umfasst die systematische Vorbereitung, Planung, Bereitstellung zur Nutzung bzw. Zurverfügungstellung für eine konkrete Verwendung, d.h. es sollte sich hier um Personen handeln, die auf die wesentlichen Schritte und auf die Art der Steuergestaltung Einfluss nehmen können.<sup>16</sup> Werden z.B. einem Unternehmen verschiedene Maßnahmen zur Hebung steuerlicher Ineffizienzen allgemein und abstrakt vorgestellt, sollte dies u.E. nicht ausreichend sein, um von einer konkreten Verwendung ausgehen zu können.<sup>17</sup>

### e) Verwaltung der Umsetzung durch Dritte

Der letzte Schritt betrifft die Leitung der konkreten Umsetzung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung durch Dritte.

Der Begriff des „Dritten“, welcher sowohl im Gesetzestext in § 138d Abs. 1 AO als auch in der Gesetzesbegründung im Zusammenhang mit der Vermarktung verwendet wird, ist nicht definiert. Lediglich beim Tatbestandsmerkmal des Vermarktens wird in der Gesetzesbegründung eine Abgrenzung des Dritten vorgenommen. Hier wird präzisiert, dass

14 Vgl. *Ditz/Bärsch/Engelen*, DStR 2019 S. 816.

15 Vgl. von Bredow/Gibis, BB 2019 S. 1305.

16 Vgl. *Lüdicke/Oppel*, IWB 2019 S. 9.

17 Im Ergebnis ebenso vgl. *Ditz/Bärsch/Engelen*, DStR 2019 S. 816, jedoch mit einer anderen Argumentation.

verbundene Unternehmen<sup>18</sup> nicht als Dritte anzusehen sind. U.E. sollte der Begriff des Dritten daher für Zwecke des § 138d Abs. 1 AO einheitlich ausgelegt werden, mit der Folge, dass ein Intermediär nur jemand sein kann, der eine grenzüberschreitende Steuergestaltung gegenüber Dritten (= nicht gegenüber verbundenen Unternehmen) vermarktet, für Dritte (= nicht für verbundene Unternehmen) konzipiert, organisiert oder zur Nutzung bereitstellt oder ihre Umsetzung durch Dritte (= nicht durch verbundene Unternehmen) verwaltet (Intermediär). Unklar ist, ob sich der Ausdruck „für Dritte“ nur auf das Konzipieren oder auch auf die Organisation und die Bereitstellung zur Nutzung bezieht. Schon grammatisch sollte sich u.E. das „für Dritte“ auf alle drei Tätigkeiten („konzipiert, organisiert oder zur Nutzung bereitstellt“) beziehen, ansonsten wäre das erste „oder“ vor „zur Nutzung bereitstellt“ nicht zutreffend.

## 2. Rolle des Nutzers

Der Nutzer wird gem. § 138d Abs. 5 AO definiert als (natürliche oder juristische) Person, PersGes., Gemeinschaft oder Vermögensmasse, der die grenzüberschreitende Steuergestaltung zur Umsetzung bereitgestellt wird, die bereit ist, die grenzüberschreitende Steuergestaltung umzusetzen, oder die den ersten Schritt zur Umsetzung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung gemacht hat.<sup>19</sup>

### a) Bereitstellung

Eine grenzüberschreitende Steuergestaltung gilt als bereitgestellt, sobald der Intermediär dem Nutzer wiederum die relevanten vertraglichen Unterlagen bereitstellt, sodass die Umsetzung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung demnach nur noch vom Nutzer abhängig ist. Nicht erforderlich ist, dass der Nutzer die grenzüberschreitende Steuergestaltung tatsächlich umsetzt.

### b) Bereitschaft zur Umsetzung

Ist die Umsetzung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung lediglich von der endgültigen Entscheidung durch den Nutzer abhängig, liegt „Bereitschaft zur Umsetzung“ vor. Ausweislich der Gesetzesbegründung ist das Kriterium „Bereitschaft zur Umsetzung“ insb. für Gestaltungen relevant, die ohne Einbezug eines Intermediärs konzipiert werden. In Unternehmen ist hierbei auf den Zeitpunkt abzustellen, in dem der zuständige Verantwortliche die Implementierung der Steuergestaltung beschließt.

### c) Vornahme des ersten Schritts zur Umsetzung

Dieses Kriterium ist gegeben, wenn ein Vertrag vorliegt, dessen Wirkung von einer bestimmten Bedingung (aufschiebende Bedingung i.S.v. § 158 BGB) abhängig gemacht wird. Nimmt eine Person dann erste Schritte zur Umsetzung der grenzüberschreitenden Gestaltung, gilt diese Person als Nutzer.

## 3. Konzernsteuerabteilung als Intermediär?

Basierend auf den oben dargestellten Kriterien sollte die Konzernsteuerabteilung im Fall von Inhouse-Gestaltungen, bei welchen sie selbst als an der Gestaltung Beteiligter gilt, regelmäßig als Nutzer qualifizieren. Ob die Konzernsteuerabteilung – bzw. präziser ausgedrückt, die Gesellschaft, in der

die Steuerabteilung angesiedelt ist – im Verhältnis zu anderen Konzerngesellschaften aber als Intermediär fungieren kann, soll im Folgenden anhand eines Beispieldfalls untersucht werden.

### a) Beispieldfall

Die Holding-AG (H-AG), mit steuerlichem Sitz in Deutschland, hält 100% der Anteile an der ebenfalls in Deutschland ansässigen Finanzierungs- und Beteiligungs-GmbH (FB-GmbH), die wiederum eine Beteiligung an der ausländischen ForCo hält. Aufgrund anhaltender wirtschaftlicher Schwierigkeiten soll ForCo liquidiert werden. Allerdings hält die FB-GmbH eine, inzwischen nicht mehr werthaltige Forderungen gegenüber der ForCo. Bei einem Forderungsverzicht würden annahmegemäß negative steuerliche Folgen auf Ebene der Tochtergesellschaft (z.B. Ertrag in Höhe des nicht mehr werthaltigen Teils) auftreten. Daher hat die Konzernsteuerabteilung die folgende Vorgehensweise entworfen: Die FB-GmbH führt der ForCo liquide Mittel in Form einer Einlage zu. Die liquiden Mittel bleiben einige Tage zur freien Verfügung auf Ebene der ForCo. Anschließend nutzt die ForCo die eingelegten liquiden Mittel, um die Darlehensverbindlichkeit gegenüber der FB-GmbH zu begleichen. Im Anschluss kann die Liquidation der ForCo initiiert werden. Die erforderlichen Verträge für die Einlage und die vorzeitige Rückzahlung der Darlehen werden von der Konzernsteuerabteilung konzipiert und der FB-GmbH bzw. der ForCo zur Verfügung gestellt. Ein steuerlicher Berater ist in der vorliegenden Gestaltung nicht involviert.

Organisatorisch ist die Konzernsteuerabteilung alternativ in den folgenden Gesellschaften angesiedelt:

- Alternative 1: FB-GmbH
- Alternative 2: H-AG

### b) Lösungsskizze

Für die Analyse, ob die vorliegende Gestaltung unter die Meldepflicht fällt und falls ja, wer diese ggf. zu melden hat, bieten sich die oben dargestellten Prüfungsschritte zur sachlichen und persönlichen Meldepflicht an.

#### aa) Schritt 1: Prüfung der sachlichen Meldepflicht für die Alternativen 1 und 2

##### (1) Vorliegen einer Steuergestaltung

Durch die Einlage der liquiden Mittel von der FB-GmbH in ihre Tochtergesellschaft ForCo wird für bestimmte Nutzer (FB-GmbH und ForCo) eine bestimmte Struktur, ein bestimmter Prozess oder eine bestimmte Situation (Einlage von liquiden Mitteln und anschließende Ablösung der Verbindlichkeit mit diesen liquiden Mitteln) bewusst herbeigeführt. Dieser Vorgang hat eine steuerrechtliche Bedeutung. Auch werden nicht nur gesetzlich vorgesehene Fristen oder Zeiträume abgewartet. Eine Steuergestaltung sollte daher u.E. gegeben sein.

##### (2) Betroffene Steuer

Vorliegend ist mit der KSt eine vom EU-Amtshilfegesetz umfasste Steuer Gegenstand der Gestaltung.

##### (3) Grenzüberschreitend

Es handelt sich auch um eine grenzüberschreitende Gestaltung, da mit FB-GmbH (Deutschland) und ForCo (Ausland) zwei Beteiligte gegeben sind, die in unterschiedlichen steuerlichen Jurisdiktionen ansässig sind.

<sup>18</sup> Fraglich kann sein, was unter verbundenen Unternehmen zu verstehen ist. § 138e Abs. 3 AO enthält eine Definition, stellt aber explizit nur auf § 138e Abs. 1 und 2 AO ab. U.E. sollte aber auch für Zwecke des § 138d Abs. 1 AO auf das in § 138e Abs. 3 AO enthaltene Begriffsverständnis abgestellt werden können.

<sup>19</sup> Vgl. Gesetzentwurf, a.a.O. (Fn. 3), S. 30.

*(4) Mindestens ein Kennzeichen erfüllt*

Als Kennzeichen kommt insb. § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. c AO in Betracht. Dieses Kennzeichen umfasst Transaktionen, die sich gegenseitig aufheben oder ausgleichen und dadurch zirkuläre Vermögensverschiebungen bewirken (sog. Round tripping). Im Beispieldfall werden liquide Mittel von der FB-GmbH zunächst in die ForCo eingelegt. Dieselben liquiden Mittel gelangen anschließend im Weg der Ablösung der Darlehensverbindlichkeit wieder zurück zur FB-GmbH. Daher sollte die Steuergestaltung im Beispielsachverhalt das Kennzeichen nach § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. c AO grds. erfüllen.

Zusätzlich müsste vorliegend der „Main-benefit“-Test erfüllt sein (vgl. § 138d Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a AO). Da sachverhaltsgemäß die Vermeidung eines steuerlichen Nachteils der Hauptzweck der Gestaltung ist, sollte der „Main-benefit“-Test erfüllt sein. Im Ergebnis sollte also eine grds. meldepflichtige grenzüberschreitende Steuergestaltung vorliegen.

**bb) Schritt 2: Persönliche Meldepflicht**

Fraglich ist im zweiten Schritt, wer in welchem Umfang zur Meldung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung verpflichtet ist: die Konzernsteuerabteilung (bzw. die Gesellschaft, in der die Steuerabteilung angesiedelt ist) oder die Beteiligten an der Steuergestaltung (also FB-GmbH und ForCo).

*(1) Alternative 1: Konzernsteuerabteilung in der FB-GmbH*

In diesem Fall hat die Konzernsteuerabteilung die Gestaltung für sich selbst bzw. für ihre eigene Gesellschaft konzipiert (sog. Inhouse-Gestaltung) und ist damit als Nutzer zu qualifizieren. Die FB-GmbH erfüllt auch die Definition des Nutzers nach § 138d Abs. 5 Nr. 2 AO, da sie als juristische Person bereit ist, die grenzüberschreitende Steuergestaltung umzusetzen. Selbst wenn die FB-GmbH auch als Intermediär angesehen würde, ergäbe sich bezüglich der Meldepflichten kein Unterschied (vgl. § 138d Abs. 6 AO), da in beiden Fällen die FB-GmbH vollumfänglich über die Steuergestaltung gegenüber dem BZSt Meldung erstatten müsste. Ist die ForCo in der EU ansässig, muss auch aus Sicht des jeweiligen nationalen Rechts der ForCo grds. geprüft werden, ob eine Meldepflicht vorliegt. Eventuell besteht für die ForCo dann die Möglichkeit nachzuweisen, dass die Meldung bereits durch die FB-GmbH erfolgt ist, sodass die ForCo keine eigenständige Meldung an ihre lokalen Finanzbehörden mehr vornehmen muss.

*(2) Alternative 2: Konzernsteuerabteilung in der H-AG*

In diesem Fall sollte die H-AG nicht als Nutzer qualifizieren, da ihr weder die Gestaltung bereitgestellt wird, noch die H-AG bereit ist, die Gestaltung umzusetzen oder gar den ersten Schritt zur Umsetzung zu machen.

Fraglich ist aber, ob die Konzernsteuerabteilung (bzw. die H-AG) als Intermediär qualifiziert. Das Merkmal des Vermarktens einer Steuergestaltung sollte nicht gegeben sein, da die Steuergestaltung nach dem Sachverhalt nur verbundenen Unternehmen zur Verfügung gestellt wird. Verbundene Unternehmen werden vom Tatbestandsmerkmal des Vermarktens nicht umfasst.<sup>20</sup>

Wie bereits ausgeführt, wurde die Steuergestaltung von der Konzernsteuerabteilung entwickelt und der FB-GmbH und ForCo zur Verfügung gestellt. Daher sollten grds. die Tatbestandsvoraussetzungen des Konzipierens und der Bereit-

stellung zur Nutzung einer Steuergestaltung (Zurverfügungstellung der Verträge für die Einlage und vorzeitige Ablösung des Darlehens) vorliegen. Wird jedoch der Begriff des Dritten – entsprechend der Gesetzesbegründung zum Merkmal des Vermarktens – so ausgelegt, dass hierunter keine verbundenen Unternehmen fallen und wird die Voraussetzung „für Dritte“ durch das Voranstellen im Satzbau für die gesamte Aufzählung in § 138d Abs. 1 AO (Konzipieren, Organisieren und zur Nutzung Bereitstellen) als notwendige Voraussetzung angesehen, sollte die Konzernsteuerabteilung die Merkmale des Konzipierens und des zur Nutzung Bereitstellens nicht erfüllen.

Wird der hier vertretenen Auslegung des Gesetzeswortlauts gefolgt, umfasst das Tatbestandsmerkmal der „Verwaltung der Umsetzung durch Dritte“ ausschließlich die Verwaltung der Umsetzung bei nicht verbundenen Unternehmen. Daher sollte u.E. im gewählten Beispiel dieses Tatbestandsmerkmal ebenfalls nicht erfüllt werden.

U.E. spricht im vorliegenden Fall daher sehr viel dafür, dass die H-AG (Konzernsteuerabteilung) nicht als Intermediär qualifizieren würde. Vorliegend beständen daher originäre Meldepflichten der FB-GmbH und der ForCo (falls im EU-Ausland ansässig) als Nutzer. Sollte entgegen unserer Ansicht die H-AG (Konzernsteuerabteilung) als Intermediär gelten, wäre fraglich, ob sie sich auf die für StB geltende gesetzliche Pflicht zur Verschwiegenheit berufen könnte. In diesem Fall würde die Mitteilungspflicht für die persönlichen Informationen auf den Nutzer übergehen.<sup>21</sup> Die Mitarbeiter in der Konzernsteuerabteilung könnten sog. Syndikus-StB sein. Da der Syndikus-StB nach § 58 Satz 2 Nr. 5 Buchst. a Satz 3 StBerG für seinen Arbeitgeber nicht in seiner Eigenschaft als StB tätig sein darf, sollte wohl eher davon ausgegangen werden, dass die gesetzliche Verschwiegenheitsverpflichtung für die Tätigkeit innerhalb der Steuerabteilung nicht gilt.<sup>22</sup> In diesem Fall sollte daher die H-AG vollumfänglich zur Meldung verpflichtet sein. Offen ist u.E., ob die H-AG auch „freiwillig“ (falls unserer Auslegung bezüglich des Begriffs „Dritter“ gefolgt wird) die Meldepflicht für alle ihre Tochtergesellschaften, bei denen sie in steuerlichen Belangen unterstützt, übernehmen kann. Eine solche Zentralisierung der Meldepflicht könnte in manchen Konzernkonstellationen von Vorteil sein.

#### IV. Fazit

Nach einer übersichtsartigen Darstellung zum Gesetz bezüglich der Anzeigepflicht von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen beschäftigt sich der Beitrag insb. mit der Frage, ob die Konzernsteuerabteilung durch die Konzipierung und Zurverfügungstellung von Steuergestaltungen an ihre Tochtergesellschaften als Intermediär gilt, mit der Folge, dass diese sodann vollumfängliche Meldungen für ihre Tochtergesellschaften abgeben müsste. Aus dem Gesetzestext ist eine solche Qualifikation als Intermediär für die Steuerabteilung nicht eindeutig zu entnehmen. U.E. sollte dies, bei entsprechender Auslegung des Begriffs des „Dritten“ aber eher nicht der Fall sein.

Allerdings könnten mit der fehlenden Qualifikation als Intermediär auch Nachteile für den Konzern verbunden sein, falls die Konzernsteuerabteilung über alle relevanten Informationen und Ressourcen verfügt und – bei Ansässigkeit in Deutschland – grds. die Meldung für alle ihre Tochtergesellschaften basierend auf dem deutschen Gesetzestext vorneh-

<sup>20</sup> Vgl. § 138f Abs. 6 AO. Zusätzlich müssten noch weitere in der vorgenannten Norm enthaltene Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt werden.

<sup>22</sup> Vgl. Ruppert, DStR 2008 S. 2187.

men möchte. Diese Meldung wäre dann grds. befreidend für den Nutzer in dem anderen betroffenen Staat (falls EU-Staat). Es müsste lediglich noch eine Prüfung aus Sicht des anderen betroffenen EU-Staats erfolgen, falls nach den deutschen Regelungen keine Meldepflicht bestünde.

Auf der anderen Seite kann die hierdurch verlangte dezentrale Meldung aus Sicht des Konzerns – auch vor dem Hintergrund der Compliance-Verantwortlichkeit und der Sanktionen – gerade gewünscht sein, falls ausreichend Ressourcen und Steuerfunktion im Ausland vorhanden sind.

## Grunderwerbsteuer

**RAin Chin Chin King, Frankfurt/M.**

# GrESt-Reform – Einschränkung von Share Deals

– Dilemma des Gesetzgebers zwischen Missbrauchsbekämpfung und Risiken einer Ausweitung –

**RAin Chin Chin King** ist tätig beim Verband der Chemischen Industrie e.V. in Frankfurt/M.

Die Intention des Gesetzgebers ist es, dass Immobilieninvestoren die GrESt künftig nicht mehr so leicht umgehen können. Bislang würden einige Investoren eine gesetzliche Regelung nutzen. Statt einer Immobilie erwerben sie Anteile an einer Gesellschaft, die Eigentümerin der Immobilie ist. Diese sog. Share Deals bleiben bisher grunderwerbsteuerfrei, wenn die Investoren weniger als 95% der Unternehmensanteile kaufen. Das Problem sei aber, dass Co-Investoren häufig die verbleibenden Anteile übernehmen. Nach einer Wartezeit von fünf Jahren könnten beide die Anteile steuerfrei vereinen. Diese Art von Steuergestaltung führe vor allem bei hochpreisigen Immobilien zu erheblichen Steuerausfällen.

## I. Einführung

Dieser Intention folgend hat eine Arbeitsgruppe der Länderfinanzministerien ein Konzept entwickelt, das schließlich in einen RefE des BMF mündete. Der RegE des Gesetzes zur Änderung des GrEStG vom 29.07.2019 enthält Neuregelungen zu sog. Share Deals. Im Kern sollen die relevanten Beteiligungsschwellen für Share Deals von 95% auf 90% gesenkt, Haltefristen von fünf auf zehn bzw. fünfzehn Jahre verlängert und ein neuer Ergänzungstatbestand für Gesellschafterwechsel bei KapGes. (§ 1 Abs. 2b GrEStG-E) geschaffen werden.

Mit der BR-Drucks. 355/19 vom 09.08.2019 hat die Bundesregierung dem Bundesrat den umstrittenen (vgl. insoweit die öffentliche Anhörung vom 14.10.2019) Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des GrEStG zugeleitet und das Gesetzgebungsverfahren offiziell eingeleitet.<sup>1</sup> Mit Beschluss vom 20.09.2019 hat der Bundesrat Stellung genommen und vereinzelte Änderungen vorgeschlagen.

Ein vom BMF in Auftrag gegebenes und im Juni 2019 fertig erstelltes Gutachten, das im Januar 2020 an den Finanzausschuss des Bundestags versendet wurde, geht hinsichtlich der Absenkung der Beteiligungsschwelle im Ergebnis sogar noch über den Gesetzeswortlaut des Entwurfs hinaus. *Wernsmann* legt dar, dass aufgrund des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) gesetzgeberischer Handlungsbedarf bestehe,

gängige Steuerumgehungen durch Share-Deal-Gestaltungen effektiv zu verhindern und diese, als gegenüber Asset Deals vergleichbare Sachverhalte, in die Steuerpflicht einzubeziehen. Er hält hierfür eine Absenkung der Beteiligungsgrenzen in § 1 Abs. 2a, 3 und 3a GrEStG auf 75% für verfassungskonform. Lt. *Wernsmann* ist für die Grenze von 75% von Bedeutung, dass der Anteilserwerber typischerweise alle relevanten Entscheidungen in der Gesellschaft treffen kann und ihm diese Stellung die für den GrESt-Tatbestand entscheidende Sachherrschaft über die Gesellschaftsgrundstücke vermittelt.<sup>2</sup> Hinsichtlich der Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit wird gutachterlich neben der formellen Verfassungsmäßigkeit insb. bei der materiellen Beurteilung auf den sachlichen Rechtfertigungsgrund für den fiskalischen Eingriff der Besteuerung eingegangen. Dieser sei die Verhinderung missbräuchlicher Gestaltungen. Dabei sei eine generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelung durch den Gesetzgeber zulässig, ohne gegen den Gleichheitssatz nach Art. 3 GG zu verstößen.<sup>3</sup> Die Herabsetzung der Beteiligungsschwelle auf 75% wird anhand des Kriteriums der Sachherrschaft gemessen.<sup>4</sup> Dabei wird auf die erforderliche Dreiviertelmehrheit für satzungsändernde Beschlüsse, vgl. § 53 Abs. 2 GmbHG, Bezug genommen.<sup>5</sup> Entscheidend sei, dass der Erwerber mit dem Innehaben der satzungsändernden Mehrheit die Möglichkeit erhalte, alle relevanten Entscheidungen in der Gesellschaft zu treffen. Diese Begründung ist jedoch nach Auffassung der Verfasserin in Fällen des Aktienhandels als haltlos anzusehen, da durch den Börsenhandel gerade keine Sachherrschaft über das Grundstück durch die neuen Aktieninhaber eintritt (ausführlicher zu der Problematik s.u. II.). Auch das legitime Ziel des Gesetzgebers, zur Bekämpfung von Steuergestaltung durch Typisierung von Fällen gesetzlich normieren zu dürfen, ist nach hiesiger Ansicht problematisch, weil als Hauptumgehungsfall nur ein einziger genannt wird. Dieser sei der Einsatz von sog. „RETT-Blockern“ (RETT = Real Estate Transfer Tax). Hierbei handelt es sich um ein Gestaltungsmodell zur Vermeidung der GrESt (= Blocker). Vor allem bei größeren Immo-

2 Vgl. Wernsmann, in BMF (Hrsg.), Rechtsgutachten vom 17.06.2019: Verfassungsrechtliche Fragen bei der Reform der Share-Deal-Gestaltungen im Bereich der GrESt.

3 Vgl. Wernsmann, a.a.O. (Fn. 2), S. 32, 33.

4 Vgl. Wernsmann, a.a.O. (Fn. 2), S. 41.

5 Vgl. Wernsmann, a.a.O. (Fn. 2), S. 47.

1 Vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Änderung des GrEStG, BT Drucks. 19/13437.