

**TIM REICHHARDT**<sup>1,2,3</sup>  
Steuerberater  
Diplom-Betriebswirt (FH)

**KATRIN UCKERMANN**<sup>4</sup>  
Steuerberaterin  
Diplom-Betriebswirtin (FH)

<sup>1</sup> Fachberater für Unternehmensnachfolge  
(DStV e.V.)

<sup>2</sup> Zertifizierter Testamentsvollstrecker  
(AGT)

<sup>3</sup> Zertifizierter Seniorenberater  
(IFU/ISM gGmbH)

<sup>4</sup> Fachberaterin für den Heilberufebereich  
(IFU/ISM gGmbH)

## Merkblatt

# Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen

## Inhalt

### 1 Einleitung

### 2 Begriffserläuterungen

#### 2.1 Steuerliche Gestaltung

#### 2.2 Der Begriff „grenzüberschreitend“

#### 2.3 Steuerlicher Vorteil

### 3 Kennzeichen für meldepflichtige Gestaltungen

#### 3.1 Das Kennzeichen-System

#### 3.2 Main-Benefit-Test-Gestaltungen

#### 3.3 Gestaltungen ohne Main-Benefit-Test

### 4 Meldepflichtige Personen

### 5 Meldeverfahren

#### 5.1 Meldefrist

#### 5.2 Der zu übermittelnde Datensatz

# 1 Einleitung

Die Nutzung von Möglichkeiten zur internationalen Steuergestaltung ist in den letzten Jahren immer stärker kontrovers in der Öffentlichkeit diskutiert worden. International agierenden Unternehmen war es durch verschiedene, oftmals legale Gestaltungsmittel gelungen, ihre Gesamtsteuerlast signifikant zu senken. In der Praxis werden hierzu von spezialisierten Beratungsunternehmen Konzepte entwickelt, die mögliche Steuerschlupflöcher in den Steuerrechtsordnungen der Länder rund um den Globus im Fokus haben. Hier nutzen Unternehmen dann gezielt insbesondere Unschärfen und abweichende Qualifizierungen von Sachverhalten in den Doppelbesteuerungsabkommen, um steuerliche Optimierungen zu erreichen.

Da diese Gestaltungen insbesondere in den Hochsteuerregimen der Industriestaaten zwar unerwünscht aber durchaus legal sind, benötigen die Steuerverwaltungen Vorabinformationen über neue Gestaltungsmodelle, um dann mögliche Gegenmaßnahmen zu entwerfen.

Einen Anstoß hierzu gab auf OECD-Ebene das sogenannte BEPS-Projekt, welches in seinen Aktionspunkten die Notwendigkeit des Informationsaustauschs für internationale Steuergestaltungen formulierte.

Innerhalb der EU wurde der Informationsaustausch zwischen den Mitgliedstaaten in einer am 05.06.2018 veröffentlichten Änderungsrichtlinie (sog. DAC 6-Richtlinie) zur Richtlinie 2011/16/EU (Amtshilferichtlinie) beschlossen. In Deutschland wurde die EU-Richtlinie durch das Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen vom 21.12.2019 innerstaatlich umgesetzt. Eine Umsetzung der Meldepflicht auch für inländische steuerliche Gestaltungen war in der Diskussion, ist letztlich jedoch nicht zustande gekommen.

## 2 Begriffserläuterungen

### 2.1 Steuerliche Gestaltung

Meldepflichtig sind grenzüberschreitende steuerliche Gestaltungen, also geplante rechtliche und sonstige Strukturen mit dem Ziel der steuerlichen Optimierung.

Der Begriff der „Gestaltung“ beschreibt einen Arbeitsprozess, der eine bestimmte steuerliche Situation bewusst oder aktiv herbeiführt bzw. verändert, sodass ein gewünschtes Ergebnis eintritt oder wahrscheinlich wird.

Es wird zwischen sogenannten **marktfähigen Gestaltungen** und sogenannten **maßgeschneiderten Gestaltungen** unterschieden.

#### Marktfähige Gestaltungen

Bei einer **grenzüberschreitenden marktfähigen Gestaltung** handelt es sich um ein steuerliches Gestal-

tungskonzept, das konzipiert wurde und zur Umsetzung bereit ist bzw. zur Umsetzung bereitgestellt wird, ohne dass es individuell angepasst werden müsste.

#### Beispiel

Standardisierte Strukturen, die als marktfähigen Gestaltungen identifiziert werden können, sind etwa Finanzierungs- und Einkaufsgesellschaften, die von einer Muttergesellschaft mit operativem Geschäft in einem Hochsteuerland in einem Land gegründet werden, das entweder als Niedrigsteuerland gilt oder über ein Vorzugssteuerregime für Gesellschaften mit entsprechenden Tätigkeiten verfügt. Die Erträge der ausländischen Gesellschaft werden niedrig besteuert; im Hochsteuerland der operativen Tätigkeit kann ein voller Aufwandsabzug geltend gemacht werden.

Denkbar sind hier generelle Handlungsanweisungen und Tipps für Strukturen, die zum Beispiel die Vorteile unterschiedlicher Auslegungen von Doppelbesteuerungsabkommen betreffen, etwa im Hinblick auf die Qualifizierung von Eigen- und Fremdkapital.

#### Maßgeschneiderte Gestaltungen

Eine **maßgeschneiderte Gestaltung** ist jede Gestaltung, die keine marktfähige Gestaltung ist. Hiermit sind also individuell auf einen bestimmten Sachverhalt zugeschnittene Gestaltungen gemeint. Sie sind ihrer Art nach detaillierter und komplexer, da oft bereits konkrete rechtliche Strukturen im Rahmen des Gesamtkonzepts entwickelt werden.

Die Meldepflicht erstreckt sich auf Gestaltungen im Zusammenhang mit den folgenden Steuerarten:

- Einkommensteuer,
- Körperschaftsteuer,
- Gewerbesteuer,
- Grundsteuer,
- Erbschaftsteuer und
- Kapitalertragsteuer.

### 2.2 Der Begriff „grenzüberschreitend“

Grenzüberschreitend ist eine Gestaltung immer dann, wenn sie mehr als einen EU-Mitgliedstaat oder einen EU-Staat und ein Drittland betrifft. Die Beteiligten müssen hiernach insbesondere in unterschiedlichen Staaten ansässig sein bzw. dort Tätigkeiten ausüben oder ausüben müssen. Mehrfachansässigkeiten oder Betriebsstätten können bestehen. Als Betriebsstätten werden sowohl Betriebsstätten nach dem inländischen Recht der Abgabenordnung (AO) als auch Betriebsstätten nach den Definitionen der Doppelbesteuerungsabkommen bezeichnet.

#### Hinweis

Eine Betriebsstätte setzt grundsätzlich zumindest eine feste Einrichtung voraus, die eine gewisse Stetigkeit hat. Darüber hinaus ist auch ein ständiger Vertreter in einem Land, der insbesondere Abschlussvollmacht besitzt oder Verträge vermittelt, wie eine Betriebsstätte anzusehen.

Die jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen enthalten vom inländischen Recht abweichende Definitionen der Betriebsstätte und des ständigen Vertreters; üblicherweise ist die Entstehungsschwelle für eine Betriebsstätte hier höher.

Demnach ist es also möglich, dass nach inländischem Recht eine Betriebsstätte begründet wird, diese aber durch die Wirkung des Doppelbesteuerungsabkommens wieder neutralisiert wird.

Der Kreis der möglichen Tätigkeiten, ohne dass eine Betriebsstätte besteht, ist weit gefasst. Die Tätigkeit muss zumindest steuerlich erheblich sein.

Im Rahmen der deutschen Umsetzung wird bestimmt, dass eine Steuergestaltung aus einer Reihe von Gestaltungen als grenzüberschreitend gilt, wenn mindestens ein Schritt oder Teilschritt der Reihe als grenzüberschreitend anzusehen ist. Es ist unerheblich, ob Deutschland direkt oder indirekt von der grenzüberschreitenden Steuergestaltung betroffen ist.

### 2.3 Steuerlicher Vorteil

Dem Anwender der grenzüberschreitenden Gestaltung muss aus ihr ein steuerlicher Vorteil erwachsen.

Ein solcher steuerlicher Vorteil kann in der Reduzierung oder Verschiebung der Entstehung von Steueransprüchen oder auch in der Erstattung von Steuerbeträgen bzw. in der Gewährung von Steuervergütungen bestehen. Denkbar ist dies etwa, wenn eine grenzüberschreitende Gestaltung im Ergebnis eine doppelte Berücksichtigung abzugsfähiger Kosten ermöglicht.

Auch die Verschiebung der Entstehung von Steueransprüchen in einen anderen Zeitraum ist wegen des Zinseffekts als ein steuerlicher Vorteil anzusehen.

Erfasst sind insgesamt nicht nur Vorteile, die im Inland anfallen, sondern auch solche, die in einem der EU-Staaten oder in einem Drittland anfallen.

## 3 Kennzeichen für meldepflichtige Gestaltungen

### 3.1 Das Kennzeichen-System

Nicht alle Sachverhalte, die einen grenzüberschreitenden, gestalterischen Aspekt haben, sind auch gleichzeitig meldepflichtige Gestaltungen. Welche Gestaltungen meldepflichtig sind, wird gesetzlich anhand von be-

stimmten Kennzeichen definiert. In der deutschen Richtlinienumsetzung finden sich diese in § 138e AO.

Bei diesen Kennzeichen ist zu unterscheiden zwischen Kennzeichen, die schon bei der Erfüllung mindestens eines Kennzeichens eine Meldepflicht auslösen, und Kennzeichen, die als Vorbehalt die Erfüllung des sogenannten Main-Benefit-Tests haben. Die Kennzeichen, die einen Main-Benefit-Test voraussetzen, finden sich in § 138e Abs. 1 AO. Die Kennzeichen, bei denen lediglich eines erfüllt sein muss, um eine Meldepflicht auszulösen, sind in § 138e Abs. 2 AO aufgeführt.

Der Main-Benefit-Test bedeutet, dass ein verständiger Dritter unter Berücksichtigung aller wesentlichen Fakten und Umstände vernünftigerweise erwarten kann, dass der Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile einer Gestaltung in der Erlangung eines steuerlichen Vorteils liegt.

Ist dies nicht erfüllt, wenn also beispielsweise für die Gestaltung andere Gründe (z.B. wirtschaftlicher Natur) angeführt werden können und ein möglicher Steuervorteil nur unbeabsichtigt ist, dann besteht trotz Erfüllung der Kennzeichen, die einen Main-Benefit-Test voraussetzen, keine Meldepflicht.

### 3.2 Main-Benefit-Test-Gestaltungen

Bei den Gestaltungen, auf welche der Main-Benefit-Test Anwendung findet, stehen insbesondere die äußeren Merkmale im Vordergrund.

Entsprechende Sachverhalte, die unter dem Vorbehalt des Main-Benefit-Tests stehen, sind insbesondere folgende:

- Vertragliche Vereinbarungen mit einer Vertraulichkeitsklausel oder Vergütung, die nach der Höhe des steuerlichen Vorteils festgesetzt werden.
- Auch grenzüberschreitende marktfähige Gestaltungen stehen (vorbehaltlich der Erfüllung weiterer Kennzeichen) hinsichtlich der Meldepflicht unter dem Vorbehalt des Main-Benefit-Tests.
- Geschäfte, die den Erwerb von Verlustunternehmen zum Gegenstand haben, können unter der Voraussetzung des Main-Benefit-Tests eine Meldepflicht auslösen.
- Gestaltungen, die die Umwandlung von Einkünften in Vermögen, Schenkungen oder andere nicht oder niedriger besteuerte Einnahmen zum Gegenstand haben.
- Transaktionen (z.B. Verkäufe von Anteilen) die unter der Einbeziehung von Unternehmen zustande kommen, die keine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben (z.B. Briefkastengesellschaften).

- Der Empfänger grenzüberschreitender, beim Zahlenden als Betriebsausgaben abzugsfähiger Zahlungen zwischen zwei oder mehr verbundenen Unternehmen ist in einem Steuerhoheitsgebiet ansässig, das keine Körperschaftsteuer erhebt oder einen Körperschaftsteuersatz von 0 % oder nahe 0 % hat.
- Eine Gestaltung, die geeignet ist, Auswirkungen auf den automatischen Informationsaustausch oder die Identifizierung des wirtschaftlichen Eigentümers zu haben. Hier geht es insbesondere darum, ob durch die Gestaltung die Identität des tatsächlich Berechtigten aus Einkünften verschleiert werden kann.

### 3.3 Gestaltungen ohne Main-Benefit-Test

Kennzeichen für Gestaltungen, die nicht noch einen gesonderten Main-Benefit-Test voraussetzen, sind insbesondere die Folgenden:

- Zahlungen innerhalb eines im Konzern verbundenen Unternehmens an staatenlose Zahlungsempfänger oder solche Zahlungsempfänger, die in einem Territorium ansässig sind, welches auf der Liste nicht kooperierender Drittstaaten der EU geführt wird.

#### Hinweis

Weitere Informationen hierzu können Sie hier finden:

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/tax-common-eu-list\\_de](https://ec.europa.eu/taxation_customs/tax-common-eu-list_de)

- Beantragung von steuerlichen Vergünstigungen in mehreren Staaten, zum Beispiel Fallgestaltungen, in denen Abschreibungen in mehreren Staaten geltend gemacht werden.
- Gestaltungen, 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 werden. Differenzen sind denkbar, wenn der Staat der Veräußerung den Buchwert als Grundlage ansetzt, während im Staat des Erwerbs der Ansatz mit dem gemeinen Wert erfolgt. Liegt der Unterschied im Wertansatz lediglich bei 10 % oder weniger, ist die Gestaltung nicht mitteilungsspflichtig.
- Gestaltungen, die auf die unzureichende Umsetzung von Meldepflichten über Finanzkonten in einzelnen Staaten abzielen und diese nutzen. Dies beinhaltet auch die Nutzung von Produkten im Rahmen der Transaktion, die zwar formal nicht zur Annahme eines meldepflichtigen Kontos führt, obwohl dieses Konto, dieses Produkt oder diese An-

lage typische Merkmale eines nach dem gemeinsamen Meldestandard meldepflichtigen Finanzkontos beinhaltet.

- Gestaltungen, die darauf gerichtet sind, die Identität des tatsächlich wirtschaftlich Berechtigten aus einer Transaktion zu verschleiern, zum Beispiel weil dieser in einer Off-Shore-Jurisdiktion (Steuerparadies) ansässig ist.
- Gestaltungen unter Einbeziehungen von (juristischen) Personen, die keine tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, die mit angemessenem Personal, angemessenen Vermögenswerten und Räumlichkeiten einhergeht (reine Briefkastenfirmen).
- Gestaltungen unter Einbezug von Staaten, die Befreiungen von Verpflichtungen im Rahmen der Ermittlung von steuerlichen Verrechnungspreisen haben (sog. Safe-Harbour-Regelungen).
- Gestaltungen mit schwer zu bewertenden immateriellen Wirtschaftsgütern.
- Bestimmte Formen der grenzüberschreitenden Funktionsverlagerung.

## 4 Meldepflichtige Personen

Meldepflichtig können der Steuerpflichtige, der die Gestaltung verwendet, oder die sogenannten Intermediäre sein.

**Ein Intermediär** ist jede Person, die geschäftsmäßig eine meldepflichtige Gestaltung konzipiert, vermarktet, organisiert, zur Umsetzung bereitstellt oder die Umsetzung verwaltet. Unter den Begriff des Intermediärs fallen insbesondere **Steuerberater, Rechtsanwälte sowie Banken**, die entsprechende Gestaltungen anbieten bzw. umsetzen. Im Zweifel fallen aber auch alle anderen **Berater und Finanzdienstleister** darunter. Alle Intermediäre müssen ihren Sitz in der EU haben.

Zunächst liegt die Meldepflicht für die Gestaltung beim Intermediär. Dieser hat die Mitteilung nach einem vorgeschriebenen Datensatz beim Bundeszentralamt einzureichen. Der mitteilende Intermediär hat den Nutzer darüber zu informieren, welche ihn betreffenden Daten er an das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) übermittelt hat oder übermitteln wird. Auch sind gegebenenfalls weitere meldepflichtige Intermediäre zu informieren.

#### Hinweis

In der Praxis kann sich hier die Problematik ergeben, dass der mitteilende Intermediär keine Kenntnis von weiteren an der Gestaltung beteiligten Intermediären hat. Wurde die Gestaltung bereits von einem Intermediär gemeldet, kann sich daraus für die anderen Intermediäre eine Befreiung von der Meldepflicht ergeben.

### Verschwiegenheitspflicht des Intermediärs

Kann sich ein Intermediär auf eine gesetzliche Verschwiegenheitspflicht berufen, so kann die Verpflichtung zur Meldung auch auf den Nutzer der Gestaltung übergehen. Dies gilt dann, wenn der Intermediär den Nutzer über die Meldepflicht informiert hat, der Nutzer diesen aber nicht von der Verschwiegenheitspflicht entbunden hat und der Intermediär dem Nutzer bereits bekannte Informationen noch nicht zur Verfügung gestellt hat.

Der Intermediär ist dazu verpflichtet, den Nutzer bis zum Ablauf einer Woche nach Eintritt des mitteilungspflichtigen Ereignisses über den Übergang der Mitteilungspflicht auf den Nutzer, über die Möglichkeit zur Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht sowie über die erforderlichen Angaben für die Meldung zu informieren.

Bestimmte Daten zur abstrakten Beschreibung der Steuergestaltung müssen Intermediäre aber auf jeden Fall mitteilen; insbesondere muss die Gestaltung dargestellt werden. Diese Verpflichtung gilt auch dann, wenn sie nicht von ihrer Verschwiegenheitspflicht befreit worden sind. Dies kann auch dadurch erfüllt werden, dass der Nutzer diese Angaben im Auftrag des Intermediärs dem BZSt übermittelt.

### Meldepflicht bei Inhouse-Gestaltungen

Der Steuerpflichtige und Nutzer der Gestaltung kann auch selbst meldepflichtig sein, wenn ihm eine meldepflichtige Gestaltung zur Umsetzung bereitgestellt wird oder er diese selbst umsetzt. Der Nutzer einer selbst erstellten Gestaltung ist nur dann nicht mitteilungspflichtig, wenn er nachweisen kann, dass er selbst, der Intermediär oder ein anderer Nutzer dieselbe grenzüberschreitende Steuergestaltung bereits in einem anderen Mitgliedstaat nach dessen Recht mitgeteilt hat.

## 5 Meldeverfahren

### 5.1 Meldefrist

Die grenzüberschreitende Steuergestaltung muss dem BZSt über eine amtlich bestimmte Schnittstelle mitgeteilt werden.

Die Meldungen an das BZSt sind innerhalb von 30 Tagen nach Ablauf des Tages zu übermitteln, an dem eines der nachfolgenden Ereignisse zuerst eintritt:

- Die Bereitstellung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung für die Umsetzung,
- Bereitschaft des Nutzers der grenzüberschreitenden Steuergestaltung zur Umsetzung, oder
- der Nutzer der grenzüberschreitenden Steuergestaltung hat den ersten Schritt zur Umsetzung dieser Steuergestaltung vorgenommen.

Die ersten Meldungen per elektronischem Datensatz mussten seit dem 01.07.2020 an das BZSt erfolgen, wenn der erste Schritt für die Steuergestaltung nach dem 24.06.2018 bereits umgesetzt wurde. In diesem Fall besteht nach § 138 Abs. 2 AO innerhalb von 30 Tagen eine Verpflichtung zur Meldung, ab dem Zeitpunkt des meldepflichtigen Ereignisses nach § 138 Abs. 2 Nr. 1 bis 3 AO.

Bei Steuergestaltungen, für die der erste Schritt nach dem 24.06.2018 und vor dem 01.07.2020 umgesetzt wurde, beginnt die Meldepflicht nach dem Tag der Verkündung des Gesetzes, also dem 01.01.2020. Die Meldung war dann innerhalb von zwei Monaten nach dem 30.06.2020 zu übermitteln. Neben der Meldung per elektronischem Datensatz muss die Gestaltung auch in der Steuererklärung für den Veranlagungszeitraum angegeben werden, in dem sich der Vorteil auswirkt.

Zur elektronischen Übermittlung stehen grundsätzlich drei Wege zur Verfügung:

- Einzeldatenübermittlung (BZStOnline-Portal)
- XML-Web Upload im BZStOnline-Portal
- Elektronische Massendatenübermittlung (ELMA)

#### Hinweis

Das BZStOnline-Portal finden Sie hier:

<https://www.elster.de/bportal/start>

Wurde eine grenzüberschreitende Steuergestaltung verwirklicht, muss diese in der Steuererklärung für die Steuerart und den Besteuerungszeitraum oder den Besteuerungszeitpunkt angegeben werden, in der sich der steuerliche Vorteil der grenzüberschreitenden Steuergestaltung erstmals auswirken soll, also gegebenenfalls in der Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Gewerbesteuererklärung. Der Bereich der Umsatzsteuer ist von den Regelungen nicht betroffen.

### 5.2 Der zu übermittelnde Datensatz

Zu unterscheiden ist hierbei jeweils nach dem Datensatz des Intermediärs und dem des Nutzers. Diese müssen die üblichen Angaben wie Name, Adresse, Steuernummer sowie Staat der Ansässigkeit enthalten.

#### Hinweis

Die Informationen zu dem zu übermittelnden Datensatz können im Detail auf der Webseite des BZSt eingesehen werden.

Informationen für Unternehmen können Sie hier finden:

[https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Intern\\_Informationsaustausch/DAC6/dac6\\_node.html](https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Intern_Informationsaustausch/DAC6/dac6_node.html)

Informationen für Privatpersonen sind hier einsehbar:

[https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Intern\\_Informationsaustausch/DAC6/dac6\\_node.html](https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Intern_Informationsaustausch/DAC6/dac6_node.html)

Darüber hinaus müssen im Datensatz insbesondere noch die folgenden Angaben gemacht werden:

- Beschreibung der Steuergestaltung inklusive eines Verweises auf die Bezeichnung unter der die Gestaltung allgemein bekannt ist (soweit verfügbar).
- Datum des Tages, an dem der erste Schritt zur Umsetzung der Gestaltung gemacht wurde oder voraussichtlich gemacht wird.
- Neben den Rechtsvorschriften aller Staaten innerhalb der EU, die von der Gestaltung betroffen sind, auch der voraussichtliche Wert der Gestaltung.

Jeder Vorgang erhält beim BZSt eine Registriernummer sowie eine Offenlegungsnummer, die dann für Rückfragen verwendet werden können.

#### **Sanktionen wegen Verstößen gegen die Meldepflicht**

Verstöße gegen die Anzeigepflichten werden als Ordnungswidrigkeit mit einem Bußgeld von bis zu 25.000 € geahndet.

Wir stehen Ihnen gerne für weitere Fragen zur Verfügung.

Rechtsstand: Januar 2022

Alle Informationen und Angaben in diesem Mandanten-Merkblatt haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Diese Information kann eine individuelle Beratung im Einzelfall nicht ersetzen.