zieht. Entsprechendes gilt im Outbound-Fall. Das folgende Beispiel zeigt, dass damit schwierige Sachverhalts- und Abwägungsfragen verbunden sein können:

97 Das inländische Familienunternehmen S unterhält zahlreiche Tochtergesellschaften im In- und Ausland, die von einer inländischen KG gehalten werden. Im Zuge der internationalen Vereinheitlichung der IT-Systeme beginnt die zentrale IT-Abteilung der KG (Entrepreneur) im Jahr 2016, Data Hosting als Dienstleistung für ausländische Tochtergesellschaften zu erbringen. Die Unternehmensgruppe erhofft sich durch das zentrale, konzernweit einheitliche Data Hosting wesentliche Kosteneinsparungen für alle Gesellschaften sowie eine deutliche Steigerung der Verfügbarkeit, Kompatibilität und Integrität der Daten mit entsprechender Beschleunigung der Geschäftsprozesse. Die Dienstleistungen werden in der Pilotphase 2016 von wenigen ausländischen Tochtergesellschaften in Anspruch genommen. Eine Kostenstelle für internationales Data Hosting wird erst mit Beginn des Jahres 2017 eingerichtet. Folglich lassen sich für 2016 auch keine aussagefähigen Kostendaten für die Ressourceninanspruchnahme durch Data Hosting für ausländische Töchter ermitteln. Die Steuerabteilung erlangt erst vor Beginn der turnusmäßigen Betriebsprüfung von dem Sachverhalt Kenntnis. Sie kommt allerdings nach eingehender Sachverhaltsermittlung zu dem Schluss, dass es sich um wesentliche, sechsstellige Kostenbeträge gehandelt haben muss. Die Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung des Gewinns der KG für 2016 ist bereits abgegeben.

98 Es ist auszuschließen, dass der Erbringung der Data Hosting-Dienstleistungen eine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung zugrunde liegt. Folglich handelt es sich für 2017 und 2016 um eine dokumentationspflichtige Geschäftsbeziehung. So eindeutig insoweit die steuerrechtliche Pflichtenlage, so schwierig gestalten sich die damit verbundenen Abwägungen und Beurteilungsfragen:

- Inwieweit ist es bei eingehender Analyse der Kosten- und Nutzeneffekte des zentralen Data Hosting (Vorteile für alle Konzerngesellschaften, besonders aber für die KG als zentraler Entrepreneur) angemessen, auf die Verrechnung von Dienstleistungen im Jahr 2016 zu verzichten? Eine Dienstleistungsverrechnung hat 2016 nicht stattgefunden, insofern scheint der erklärte Gewinn der KG zu niedrig angesetzt. Inwieweit besteht hier eine Pflicht zur Berichtigung der Steuererklärungen gem. § 153 AO, obwohl sich keine Kosten ermitteln lassen?
- Wenn die Steuerabteilung in der Verrechnungspreisdokumentation für 2016 verrechenbare Data Hosting-Dienstleistungen dokumentiert, belastet sie dann die Geschäftsführerin (Unterzeichnerin der Steuererklärungen) wegen möglicher Steuerhinterziehung durch unterlassene unverzügliche Berichtigung der Steuererklärungen?

99 Grundlegend ist zu beachten, dass fälschlich unterlassene Dokumentation nicht nur die Gefahr der Einkünftekorrektur hervorruft, sondern auch diejenige von Sanktionen nach § 162 Abs. 3, 4 AO.

100 Immerhin ist festzustellen, dass nicht verrechnungspflichtige Aktivitäten eindeutig nicht zu dokumentieren sind. Gleichwohl sind Prüfungsanfragen zur Abgrenzung verrechnungspflichtiger und nicht verrechenbarer Aktivitäten der inländischen Zentrale iRd Mitwirkungspflicht zu beantworten. Dies betrifft auch Aktivitäten oder Nutzenstiftungen der Muttergesellschaft, die Konzernrückhalt darstellen oder darstellen können.

b) Welche Dokumentations- und Mitwirkungspflichten bestehen bei nicht verrechenbaren Aktivitäten (nicht erbrachten Dienstleistungen)?

101 Finanzverwaltung und Steuerpflichtige streiten nicht selten darüber, ob eine inländische Konzerngesellschaft nicht noch weitere werthaltige Dienstleistungen erbracht hat, die hätten verrechnet werden müssen. Fraglich ist etwa, ob die oben beispielhaft genannte Vorhaltung von Stand-by-Kapazität für Engineering-Leistungen (a) oder die Corporate Development-Arbeit ohne konkreten Bezug zu bestimmten Märkten oder Tochtergesellschaften (b) nicht nur feststellbare zentrale Aktivitäten, sondern auch Dienstleistungen zugunsten

ausländischer Tochtergesellschaften darstellen. Bei der materiell-rechtlichen Prüfung sind in der Praxis insb. die Abgrenzungskriterien der OECD Verrechnungspreisleitlinien 2022[98] sowie (ungeachtet ihrer systematischen Zweifelhaftigkeit[99]) Hilfskriterien der betrieblichen Veranlassung[100] nützlich (→ Rn. 26, 27). In diesen Beispielsfällen steht die Durchführung einer zentralen Aktivität fest, während ihre Interpretation als Dienstleistung zugunsten Nahestehender umstritten ist. Wenn dagegen im Data Hosting-Beispiel oben die Betriebsprüfung davon ausgeht, dass entsprechende Dienstleistungen bereits im Laufe des Jahres 2015 aufgenommen wurden und hätten verrechnet werden müssen, steht bereits die Durchführung einer (potentiell für Nahestehende nutzbringenden) Aktivität im Streit. Die beweisrechtliche Gemeinsamkeit beider Beispielsfälle liegt darin, dass festzustellen ist, ob eine steuererhöhende Tatsache vorliegt oder nicht.

102 Geht man sachverhaltlich davon aus, dass die KG im Jahr 2015 kein Data Hosting für ausländische Konzerngesellschaften betrieben hat, fehlt es an einer dokumentationspflichtigen Geschäftsbeziehung. Entsprechendes gilt, soweit das Vorhalten von Stand-by-Kapazität für Engineering-Leistungen (a) und die Corporate Development-Arbeit (b) keine (verrechenbare) Dienstleistung darstellen. Gleichwohl greifen Mitwirkungspflichten. Es dürfte keinem Zweifel unterliegen, dass sachdienliche Fragen der Betriebsprüfung nach Anhaltspunkten für weitere verrechnungspflichtige, aber nicht verrechnete Leistungen des Jahres 2015 zu beantworten sind. Derartige Fragen können sich richten auf

- eine schriftliche, in Textform oder mündlich abgeschlossene Vereinbarung,
- Anforderungen oder Bestellungen durch Leistungsempfänger,
- Leistungsergebnisse und Tätigkeitsnachweise,
- Reisekostenabrechnungen,
- Korrespondenz zur Tätigkeit als solcher (E-Mail, Fax etc.),
- ein Organigramm der zentralen, potenziell dienstleistungserbringenden Abteilungen,
- schriftliche Aussagen oder Interviewprotokolle aus Dokumentationsprojekten,
- Befragung von Auskunftspersonen oder (unter den Voraussetzungen des § 97 Abs. 1 S. 3 AO) dritter Betriebsangehöriger.

103 Ergibt sich aus einer Beantwortung derartiger Anfragen oder aus anderen Hinweisen, dass tatsächlich verrechnungspflichtige Leistungen in erheblichem Umfang erbracht wurden, so ist gewissermaßen „ex post" auch eine Dokumentationspflicht zu bejahen mit der Folge, dass mangels Pflichtenerfüllung die nachteiligen Folgen des § 162 Abs. 3 und 4 AO eintreten können.

c) Welche Dokumentations- und Mitwirkungspflichten bestehen bei (vermuteter) Unterbewertung einer verrechneten Leistung?

104 Die **Ermittlung der umzulegenden Kosten** gehört zu den dokumentationspflichtigen Inhalten einer Kostenumlagedokumentation.[101] Aus dieser Dokumentation, etwa aus der hier zentralen Kostenrechnung (Betriebsabrechnungsbogen), wird sich in vielen Fällen auch ergeben, welche Kosten nicht in die verrechnete Kostenbasis einbezogen worden sind.

105 Entsprechendes sollte für die **indirekte Einzelverrechnung** gelten.

106 Demgemäß gehört die Aufzeichnung der generellen **Ermittlungsmethodik für** eine (kostenbasierte oder vergleichspreisbasierte) **Dienstleistungsverrechnung (Einzelabrechnung)** zum Umfang der Verrechnungspreisdokumentation.

---

[98] OECD-VPL 2022, Tz. 7.6 ff.

[99] § 1 AStG korrigiert auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung eine nicht fremdvergleichbare Einkünfteminderung, die gerade durch den vorgängigen Betriebsausgabenabzug auf der ersten Stufe der Gewinnermittlung zustande kommt; vgl. Wassermeyer/Baumhoff/Wassmeyer Verrechnungspreise Rn. 2.67.

[100] S. auch Vögele/Borstell/Bernhardt/Elbert/Gotsis Verrechnungspreise N Rn. 57 ff.

[101] Vgl. etwa OECD-VPL 2022, Tz. 8.51; zuvor VGr-Uml. 1999, Tz. 5.1.1 Nr. 3., Tz. 5.1.2, Tz. 5.1.4 Nr. 4.

Der Umfang der Dokumentationspflicht ergibt sich insoweit nach hiesiger Auffassung aus dem Grundprinzip der Dokumentationspflicht, neben den rechtlichen auch die wirtschaftlichen Grundlagen der Verrechnungspreise aufzuzeichnen.[102] Allerdings kann die Dokumentationspflicht an Grenzen stoßen, wenn die Beträge an Dienstleistungsverrechnungen aus Sicht des leistungserbringenden Unternehmens unwesentlich sind. Dann wäre nach dem Verhältnismäßigkeitsprinzip – ähnlich wie im Inbound-Fall – insb. eine umfassende Kostendokumentation der zentralen, leistungserbringenden Einheit unverhältnismäßig. **107**

Darüber hinaus hat der Steuerpflichtige iRd Mitwirkungspflicht in aller Regel Betriebsprüfungsanfrage zu (vorhandenen oder mit verhältnismäßigem Aufwand beschaffbaren) Unterlagen und Informationen zu weiteren, nicht verrechneten Kostenelementen und Kostenarten zu beantworten. **108**

d) Wie ist nachzuweisen, dass eine verrechnungspflichtige Aktivität bereits in anderen Verrechnungspreisen enthalten ist?

Im Beispielsfall oben ist die Betriebsprüfung der Auffassung, dass die Kosten der Standby-Kapazität zentraler Ingenieurleistungen voll sowie die Kosten der strategischen Konzernreserve an Ingenieurkapazität zu 50% in die Stundensätze hätten einkalkuliert werden müssen. Dies stellt den Steuerpflichtigen vor die Herausforderung nachzuweisen, in welchem Umfang die entsprechenden Kosten in die Leistungsverrechnungen einbezogen worden sind. **109**

Idealerweise lässt sich der Nachweis der Einbeziehung bestimmter Kostenarten oder Kostenelemente durch eine lückenlose **Verknüpfung anhand der betriebsinternen Kalkulation** der Stundensätze führen. Es mag allerdings auch vorkommen, dass bestimmte Kostenarten durch einen allgemeinen (Gemeinkosten-)Zuschlag abgedeckt worden sind. Hieraus ist keineswegs zu folgern, dass der Nachweis der Einbeziehung der entsprechenden Kosten in die Leistungsverrechnung nicht geführt wurde und eine entsprechende Korrektur der Leistungsverrechnung vorzunehmen ist. Denn auch im Geschäftsverkehr unter fremden Dritten hat der Detaillierungsgrad einer Preis- bzw. Leistungskalkulation seine Grenzen. Insb. dann, wenn die Leistungserbringung zu auskömmlichen Erträgen des Leistungsempfängers führt, muss der entsprechende **Nachweis pauschaler Einbeziehung als Gemeinkostenzuschlag** genügen. Ratsam ist dabei eine entsprechend sorgfältige Formulierung in der Kostenumlagevereinbarung. **110**

e) Welche Auswirkungen haben Verluste auf Ebene der Konzernmuttergesellschaft auf die Mitwirkungspflichten und die Beweislast?

In der Praxis kommt es immer wieder vor, dass Konzern-Muttergesellschaften als nicht operative Holdinggesellschaften aufgrund steuerfreier Dividendenbezüge Verluste aufweisen. An einer solchen strukturellen Verlustsituation mag die Verrechnung von konzernintern erbrachten Dienstleistungen nur beschränkt etwas ändern. Man könnte meinen, dass dies a priori vermuten lässt, die Muttergesellschaft habe zu wenige Aktivitäten als Dienstleistungen verrechnet bzw. diese ungenügend bepreist. Insofern stellt sich die Frage, inwieweit eine Verlustsituation der Konzernmuttergesellschaft Auswirkungen auf die Mitwirkungspflichten und die Beweislast hat. **111**

Die Frage ist eindeutig zu verneinen. Zwar mag sich in schwerwiegenden und langwierigen Fällen struktureller Verluste der Konzernmutter die Frage einer fortbestehenden Gewinnerzielungsabsicht stellen. Abgesehen davon besteht allerdings **kein Erfahrungssatz oder betriebswirtschaftlicher Grundsatz, dass** eine **Konzernholding steuerliche Gewinne** im Rahmen schuldrechtlicher Beziehungen **erzielen müsse.** Verluste gestatten daher keine Vermutung dahingehend, es seien zu wenige oder zu niedrige Dienstleistungs- **112**

[102] § 90 Abs. 3 S. 2 AO.

verrechnungen vorgenommen worden. Für eine Pauschalkorrektur aufgrund verlustbringender Unterstützung der operativen Konzerngesellschaften fehlt die Rechtsgrundlage. Insofern ändert sich auch an den Mitwirkungspflichten und an der Beweislast richtigerweise nichts.

D. Die neue Anzeigepflicht für internationale Steuergestaltungen und Ihre Auswirkungen auf das Ringen um richtige Werte und Verrechnungspreise

Dr. Michael Dust

Übersicht

	Rn.
I. Gesetzgeberische Intention und Ursprung der Anzeigepflichten	1–4
II. Allgemeine Fragen der Anzeigepflicht mit bes. Bedeutung für Verrechnungspreisgestaltungen	5–50
1. Die Steuergestaltung	5–24
a) Der Begriff der (Steuer-)Gestaltung in der Richtlinie	5–8
b) Der Begriff der Steuergestaltung in der Abgabenordnung	9–15
c) Wann liegen mehrere individuelle Steuergestaltungen vor?	16–21
d) Ist die Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation eine Steuergestaltung?	22
e) Ist ein APA eine Steuergestaltung?	23
f) Ist die Festlegung eines Verrechnungspreises eine Steuergestaltung?	24
2. Was löst die Anzeigepflichten aus?	25–38
a) Wann ist eine Gestaltung zur Umsetzung bereitgestellt?	25–31
b) Welche Auswirkungen hat die fehlende Absicht des Nutzers zur Umsetzung der Steuergestaltung auf die Anzeigepflicht?	32–36
c) Ab wann muss ein Nutzer selbsterstellte Gestaltungsstrukturen melden?	37, 38
3. Regelungslücke zwischen den Meldeperioden	39
4. Verhältnis zwischen Dokumentationspflicht (§ 90 Abs. 3 AO) und Anzeigepflicht (§ 138f Abs. 2 Nr. 3 AO)	40–50
III. Spezifische Kennzeichen von Verrechnungspreisgestaltungen	51–105
1. § 138e Abs. 2 Nr. 4a AO – Safe-Harbour Regelungen	52–55
2. § 138e Abs. 2 Nr. 4b AO – Schwer bewertbare immaterielle Werte	56–78
a) Ursprung des Kennzeichens	58–61
b) Übertragung/Überführung/Lizenzierung	62–65
c) Ausreichend verlässliche Vergleichswerte	66–69
d) Totalerfolg nur schwer absehbar	70
e) Der Begriff „höchst unsicher“ genügt nicht dem Bestimmtheitsgebot	71–75
f) Relevanter Zeitpunkt der Transaktion/Auswirkung von Preisanpassungsklauseln	76–78
3. § 138e Abs. 2 Nr. 4c AO – Übertragung von Funktionen, Risiken und Wirtschaftsgütern	79–105
a) Maßgeblicher Vergleich	80–82
b) Beginn des Betrachtungszeitraumes	83–85
c) Ermittlung der Gewinnerwartung	86
d) Vergleich zu Funktionsverlagerungen nach § 1 AStG	87–90
e) Beispiel – Verkauf von Unternehmensbeteiligungen: Dividenden nicht im EBIT	91–105

Rn.

IV. Weitere Kennzeichen mit besonderem Bezug zu Verrechnungspreisgestaltungen ... 106–170

1. § 138e Abs. 1 Nr. 2 AO – Standardisierte Dokumentation oder Struktur ... 107–129
   a) Standardisierung ... 108–114
   b) Nachträgliche Standardisierung ... 115
   c) Einmalige Nutzung ... 116–118
   d) Dokumentation ... 119, 120
   e) Struktur ... 121
   f) Nicht erfasste Standardvorgänge ... 122, 123
   g) Beispiele ... 124–126
      aa) Beispiel 1 – „Goldfinger-Modell" ... 124
      bb) Beispiel 2 – Finanzierungsgesellschaft ... 125
      cc) Beispiel 3 – Prinzipalmodell ... 126
   h) Rückgriff auf die Rechtsprechung zu § 15b Abs. 2 EStG ... 127–129

2. § 138e Abs. 1 Nr. 3b AO – Umgewandelte Einkünfte ... 130–143
   a) Ausnahme ... 133, 134
   b) Begrenzter praktischer Anwendungsspielraum ... 135
   c) Beispiel 1 – Funktionsverlagerung ... 136–138
   d) Beispiel 2 – Übertragung einer Forderung ... 139, 140
   e) Beispiel 3 – Einlage und Darlehen ... 141
   f) Beispiel 4 – Umwandlung in Vermögen ... 142, 143

3. § 138e Abs. 1 Nr. 3c AO – Zirkuläre Vermögensverschiebungen ... 144–150
   a) Zirkuläre Vermögensverschiebung ... 145, 146
   b) Zwischengeschaltete Unternehmen (Var. 1) ... 147
   c) Sich gegenseitig aufhebende oder ausgleichende Transaktionen (Var. 2) ... 148
   d) Beispiele ... 149, 150
      aa) Round Tripping ... 149
      bb) Weitere Beispiele ... 150

4. § 138e Abs. 1 Nr. 3d AO – Empfänger einer Zahlung in Niedrigsteuerland ... 151–154
   a) Körperschaftssteuersatz von null oder nahe null Prozent ... 152
   b) Main Benefit Test ... 153
   c) Beispiel aus der Gesetzesbegründung ... 154

5. § 138e Abs. 1 Nr. 3e AO – Steuerbefreite Zahlungen ... 155–160
   a) Zahlung wird vollständig von der Steuer befreit ... 156–159
   b) Steuerliche Präferenzregelung ... 160

6. § 138e Abs. 2 Nr. 1c AO – Übertragung verschieden bewerteter Vermögensgegenstände ... 161–165

7. § 138e Abs. 2 Nr. 3 AO – Zwischenschaltung rechtlicher Eigentümer oder wirtschaftlich Berechtigter zur Verschleierung der Identität wirtschaftlich Berechtigter ... 166–170
   a) § 138e Abs. 2 Nr. 3a AO – Keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ... 168
   b) § 138e Abs. 2 Nr. 3b AO – Differenz zwischen Steuerhoheitsgebiet der wirtschaftlich Berechtigten und dem der Person, Rechtsvereinbarung oder Struktur ... 169
   c) Intransparente Kette ... 170

I. Gesetzgeberische Intention und Ursprung der Anzeigepflichten

Im Jahr 2015 widmete die OECD der zeitnahen Offenlegung von Steuergestaltungen im Rahmen ihres BEPS[1]-Projektes einen eigenen Themenschwerpunkt. In dessen Abschlussbericht konstatierte sie: *„Der Mangel an zeitnahen, umfassenden und relevanten Informationen über aggressive Steuerplanungsstrategien ist eine der weltweit größten Herausforderungen für Steuerbehörden. Frühzeitiger Zugang zu solchen Informationen bietet die Möglichkeit, schnell auf steuerliche Risiken durch eine fundierte Risikobewertung, Prüfungen oder Änderungen von Gesetzen oder Vorschriften zu reagieren.“*[2] **1**

Zur Lösung dieser Problematik sollte insb. die frühzeitige Anzeige von Steuergestaltungen beitragen. Ein Ansatz, der auch auf nationaler Ebene immer wieder eingebracht wurde und in einigen Ländern schon seine praktische Umsetzung gefunden hatte.[3]

Den Durchbruch erfuhr die verpflichtende Offenlegung von „aggressiven“ Steuergestaltungen sodann im Mai 2018.[4] Der Rat der Europäischen Union beschloss am 25. Mai 2018, die Richtlinie über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung um Regelungen über die Offenlegung von Steuergestaltungen zu ergänzen. Die Länder der Europäischen Union wurden verpflichtet, die Regelungen der Änderungsrichtlinie 2018/822 (sog. DAC6-Richtlinie) spätestens bis zum 31. Dezember 2019 in nationales Recht umzusetzen. **2**

Diesem Auftrag hat der deutsche Gesetzgeber am 21. Dezember 2019 mit der Einführung der §§ 138d–138k AO entsprochen. Nach den Vorgaben der DAC6-Richtlinie hat er in § 138e AO eine Reihe von Kennzeichen (sog. Hallmarks) vorgegeben, anhand derer mitteilungspflichtige grenzüberschreitende Steuergestaltungen identifiziert werden sollen. Dabei unterscheiden die Richtlinie und die entsprechenden nationalen Regeln zwischen zwei Gestaltungen: Zum einen gibt es Gestaltungen, die Kennzeichen iSv § 138e Abs. 2 AO erfüllen und allein dadurch eine mitteilungspflichtige grenzüberschreitende Steuergestaltung begründen sollen. Zum anderen gibt es Gestaltungen, die ein Kennzeichen des § 138e Abs. 1 AO erfüllen und erst dann eine mitteilungspflichtige grenzüberschreitende Steuergestaltung begründen sollen, wenn *„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“*[5] ist. **3**

Zur ersten Gruppe gehören auch drei spezifische Kennzeichen im Bereich der Verrechnungspreisgestaltungen (§ 138e Abs. 2 Nr. 4a–c AO). Diese spezifischen Kennzeichen bilden jedoch nicht die einzigen Berührungspunkte mit Verrechnungspreisen. Auch die anderen Kennzeichen können dazu führen, dass eine Verrechnungspreisgestaltung meldepflichtig wird. **4**

Im Folgenden sollen daher die Fragestellungen besonders betrachtet werden, die typischerweise im Bereich der Verrechnungspreisgestaltungen relevant werden.

---

[1] Base Erosion and Profit Shifting.

[2] Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, 9: *„The lack of timely, comprehensive and relevant information on aggressive tax planning strategies is one of the main challenges faced by tax authorities worldwide. Early access to such information provides the opportunity to quickly respond to tax risks through informed risk assessment, audits, or changes to legislation or regulation.“*

[3] Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert Anzeigepflichten für Steuergestaltungen in Deutschland, VII, 1, 2.

[4] 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.

[5] Wortlaut des § 138d Abs. 2 S. 1 Nr. 3a AO.

II. Allgemeine Fragen der Anzeigepflicht mit besonderer Bedeutung für Verrechnungspreisgestaltungen

1. Die Steuergestaltung

a) Der Begriff der (Steuer-)Gestaltung in der Richtlinie

5 Der Versuch einer Definition des Begriffes „Steuergestaltung" steht sinnbildlich für ein Problem, welches die neu geschaffenen Mitteilungspflichten überschattet. Der Steuerpflichtige (bzw. sein Intermediär) soll der Finanzverwaltung legale! Möglichkeiten zur Reduzierung der Steuerlast offenbaren, die der Gesetzgeber noch nicht erkannt hat und potenziell missbilligt. Kurz gesagt: Der Richtliniengeber möchte grenzüberschreitende Steuervermeidungsmöglichkeiten und Gewinnverlagerungen gemeldet wissen.[6] Weder er noch die nationalen Gesetzgeber wissen jedoch, wie diese aussehen.

6 Der europäische Richtliniengeber hat in Konsequenz dazu bewusst auf eine konkrete Bestimmung des Merkmales (Steuer-)Gestaltung[7] verzichtet. Allein die Kennzeichen in Anhang IV der Richtlinie sollen nach seinem Willen maßgeblich sein, um den Anwendungsbereich der Meldepflicht abzustecken. Ist ein Kennzeichen erfüllt, soll auch eine Gestaltung vorliegen und die Meldepflicht ausgelöst sein. Eine Definition des Begriffes der (Steuer-) Gestaltung sollte den Anwendungsrahmen der Kennzeichen nicht einschränken.[8]

Der Verzicht auf eine Definition des Gestaltungsbegriffs unter Verweis auf die Kennzeichen führt jedoch letztlich zu einem Zirkelschluss. Denn die Kennzeichen nutzen ihrerseits den Begriff der Gestaltung, der gerade nicht definiert ist.[9] Kennzeichen A.3. (entspricht § 138e Abs. 1 Nr. 2 AO) erklärt etwa eine Gestaltung, deren Dokumentation oder Struktur im Wesentlichen standardisiert ist, für meldepflichtig. Ohne Kenntnis der Bedeutung des Begriffes der Steuergestaltung ist es einem Rechtsanwender allerdings nicht möglich, seine eigene Meldeverpflichtung zu identifizieren. Er wäre gehalten, jegliche standardisierte Dokumentation oder Struktur zu melden. Dies kann jedoch nicht gewollt sein und würde zu einer ausufernden Meldepflicht führen. Die Richtlinie würde nicht mehr dem verfassungsrechtlich verbrieften Verhältnismäßigkeitsprinzip[10] genügen.[11] Da die Richtlinie überdies ausdrücklich vorsieht, dass Verletzungen der Meldepflicht zu sanktionieren sind (Art. 1 Nr. 6 EU-RL 2018/822), sind überdies besondere Anforderungen an die Bestimmtheit des Begriffs der Steuergestaltung zu stellen.

7 Diesen Anforderungen genügt die Richtlinie selbst noch nicht.[12] Sie selbst findet jedoch keine unmittelbare Anwendung. Sie gibt lediglich einen Rechtsrahmen vor, der sodann durch die nationalen Gesetzgeber auszufüllen ist. Bei der Umsetzung der Richtlinie waren die nationalen Gesetzgeber daher gefordert, die verfassungsrechtlichen Anforderungen zu berücksichtigen.

8 Der Richtliniengeber hat den nationalen Gesetzgebern effektiv letztlich zwei Gestaltungsoptionen eingeräumt, um den Begriff der (Steuer-) Gestaltung so zu konkretisieren, dass die nationalen Umsetzungen der Richtlinie dem Bestimmtheitsgrundsatz und zugleich

---

[6] RL 2018/822/EU, Erwägungsgrund 4; vgl. auch BT-Drs. 19/14685, 1.

[7] Der Richtliniengeber verwendet die Begriffe Gestaltung, Steuergestaltung und Steuerplanungsgestaltung synonym.

[8] RL 2018/822/EU Erwägungsgrund 9; RL 2018/822/EU, Art. 1 Nr. 1b Nr. 19.

[9] Jochimsen/Dietrich IStR 2020, 241 (242); vgl. (zwar in Bezug auf die deutsche Umsetzung) Gsödel/Tschatsch/Umlauff IStR 2020, 949 (950).

[10] Vgl. Art. 5 Abs. 4 EUV; Calliess/Ruffert/Calliess EUV Art. 5 Rn. 43.

[11] Vgl. Hey FR 2018, 633 (637), die zu weit angelegte Anzeigepflichten für unverhältnismäßig hält.

[12] So im Ergebnis: Stöber BB 2020, 983 (986); vgl. auch Podeyn/Tschatsch/Fischler DB 2018; 3081 (3085) zur Richtlinie und zum BMF Diskussionsentwurf 11.9.2018.