



Kurzprotokoll der 61. Sitzung

Finanzausschuss

Berlin, den 11. November 2019, 11:30 Uhr
Berlin, Paul-Löbe-Haus
Sitzungssaal E 400

Vorsitz: Bettina Stark-Watzinger, MdB

Tagesordnung - Öffentliche Anhörung

Tagesordnungspunkt

Seite 4

Gesetzentwurf der Bundesregierung

Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuer- ergestaltungen

BT-Drucksache 19/14685

Ein Fragenkatalog wurde nicht erstellt. Die
Sachverständigenliste ist als Anlage beigefügt.

Federführend:

Finanzausschuss

Mitberatend:

Ausschuss für Recht und Verbraucherschutz
Ausschuss Digitale Agenda
Haushaltsausschuss

Gutachtlich:

Parlamentarischer Beirat für nachhaltige Entwicklung



Teilnehmende Sachverständige:

Bundessteuerberaterkammer

Kalina-Kerschbaum, Claudia

Schwab, Prof. Dr. Harmut

Bundesverband der Deutschen Industrie e. V. (BDI)

Wünnemann, Dr. Monika

Deutsche Steuer-Gewerkschaft e. V.

Eigenthaler, Thomas

Deutscher Steuerberaterverband e. V.

Mein, Sylvia

Netzwerk Steuergerechtigkeit

Trautvetter, Christoph

Osterloh-Konrad, Prof. Dr. Christine

Universität Tübingen

Wirtschaftsprüferkammer

Richter, Dr. Eberhard

**Teilnehmende Mitglieder des Ausschusses**

	Ordentliche Mitglieder	Stellvertretende Mitglieder
CDU/CSU	Brehm, Sebastian Brodesser, Dr. Carsten Feiler, Uwe Müller, Sepp Steiniger, Johannes Tillmann, Antje	
SPD	Arndt-Brauer, Ingrid Binding (Heidelberg), Lothar Daldrup, Bernhard Kiziltepe, Cansel	
AfD	Glaser, Albrecht Gminder, Franziska	
FDP	Herbrand, Markus Hessel, Katja Stark-Watzinger, Bettina Toncar, Dr. Florian	
DIE LINKE.	De Masi, Fabio	
BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN	Paus, Lisa	



Beginn der Sitzung: 11:30 Uhr

Einzigiger Tagesordnungspunkt

Gesetzentwurf der Bundesregierung

Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen

BT-Drucksache 19/14685

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Ich begrüße alle anwesenden Sachverständigen und danke Ihnen, dass Sie der Einladung zu unserer heutigen Anhörung gefolgt sind, um mit uns über die „Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen“ zu sprechen.

Soweit Sie als Sachverständige davon Gebrauch gemacht haben, dem Finanzausschuss vorab eine schriftliche Stellungnahme zukommen zu lassen, ist diese an alle Mitglieder des Ausschusses verteilt worden. Sie werden auch Bestandteil des Protokolls der heutigen Sitzung sein.

Ich begrüße noch einmal die Kolleginnen und Kollegen des Finanzausschusses und, soweit anwesend, die der mitberatenden Ausschüsse.

Für das Bundesministerium der Finanzen (BMF) begrüße ich Herrn Ministerialdirektor Dr. Möhlenbrock, sowie die anwesenden Fachbeamten des Bundesministeriums der Finanzen.

Ferner begrüße ich die Vertreter der Länder.

Zum Thema der heutigen Anhörung: Gegenstand der Anhörung ist der Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen“ (BT-Drucksache 19/14685).

Zudem liegen drei Änderungsanträge¹ der Koalitionsfraktionen sowie zwei Änderungsanträge² der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN als Tischvorlage aus.

Zum Ablauf der Anhörung: Für die Anhörung ist ein Zeitraum von einer Stunde und 30 Minuten vorgesehen, also bis ca. 13:00 Uhr.

Ziel ist es, möglichst vielen Kolleginnen und Kollegen die Möglichkeit zur Fragestellung zu geben. Um dieses Ziel zu erreichen, hat sich der Finanzausschuss in dieser Legislaturperiode für ein neues

Modell der Befragung entschieden, das heißt, die vereinbarte Gesamtzeit wird entsprechend der Fraktionsstärke in Einheiten von jeweils fünf Minuten unterteilt. In diesem Zeitraum müssen sowohl Fragen als auch Antworten erfolgen. Je kürzer die Fragen formuliert werden, desto mehr Zeit bleibt für die Antworten. Wenn mehrere Sachverständige gefragt werden, bitten wir, fair darauf zu achten, den folgenden Experten ebenfalls Zeit zur Antwort zu lassen.

Um Ihnen ein Gefühl für die Zeit zu vermitteln, wird nach vier Minuten und 30 Sekunden ein Signalton ertönen. Dann verbleiben noch 30 Sekunden für die Antwort. Unsere bisherigen Anhörungen haben gezeigt, dass dies bei etwas gutem Willen und gegenseitigem Verständnis gut möglich ist.

Die fragestellenden Kolleginnen und Kollegen darf ich bitten, stets zu Beginn ihrer Frage die Sachverständigen zu nennen, an die sich die Frage richtet, und bei einem Verband nicht die Abkürzung, sondern den vollen Namen zu nennen, um Verwechslungen zu vermeiden.

Die Fraktionen werden gebeten, soweit nicht bereits geschehen, ihre Fragesteller im Vorhinein bei mir anzumelden.

Zu der Anhörung wird ein Wortprotokoll erstellt. Zu diesem Zweck wird die Anhörung mitgeschnitten. Zur Erleichterung derjenigen, die unter Zuhilfenahme des Mitschnitts das Protokoll erstellen, werden die Sachverständigen vor jeder Abgabe einer Stellungnahme von mir namentlich aufgerufen.

Ich darf alle bitten, die Mikrofone zu benutzen und sie am Ende der Redebeiträge wieder abzuschalten, damit es zu keinen Störungen kommt.

Bevor wir mit der Anhörung beginnen, hätte ich die Bitte an die Obleute aus den Fraktionen, dass wir uns im Nachgang zur Anhörung kurz noch einmal wegen des Beginns und der Dauer der Ausschusssitzung am Mittwoch abstimmen.

Wir beginnen jetzt mit der Anhörung. Die erste Frage kommt von der Fraktion der CDU/CSU. Herr Brehm, bitte.

Abg. **Sebastian Brehm** (CDU/CSU): Meine Frage richtet sich an die Bundessteuerberaterkammer und

¹ Anlage 1

² Anlage 2



die Wirtschaftsprüferkammer. Im vorliegenden Gesetzentwurf zur „Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen“ kommt der Gesetzgeber seiner Verpflichtung nach, die Richtlinie umzusetzen.

Ist aus Ihrer Sicht der vorliegende Entwurf ein probates Mittel, um zukünftig grenzüberschreitende Steuervermeidungspraktiken und Gewinnverlagerungen zeitnah zu identifizieren und zu verringern? Wie beurteilen Sie die Umsetzung der Richtlinie im nationalen Recht, insbesondere die geplante Aufteilung der Meldepflicht zwischen dem Intermediär und dem Steuerpflichtigen sowie die Wahrung der berufsrechtlichen Pflichten?

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Wir beginnen mit Herrn Prof. Dr. Schwab, Bundessteuerberaterkammer, bitte.

Sv **Prof. Dr. Hartmut Schwab** (Bundessteuerberaterkammer): Zur ersten Frage: Die Identifizierung wird nur in der Theorie möglich sein. Ich glaube, eine Verringerung der Steuervermeidungspraktiken wird nicht eintreten. Das wird vor allem an der „Meldeflut“ liegen, die wir erwarten. Viele meldepflichtige Sachverhalte sind betriebswirtschaftlich notwendig, auch wenn sie letztlich eine Steuerwirkung entfalten und damit den sogenannten „Main benefit“-Test erfüllen werden.

Der Gesetzentwurf enthält eine Vielzahl unbestimmter Rechtsbegriffe, sodass ich erwarte, dass meine Kollegen im Zweifel Gestaltungsmodelle erst einmal melden werden, bevor irgendwann klarer sein wird, ob eine Meldepflicht besteht.

Die Auswertung wird einen erheblichen Aufwand für die Finanzverwaltung bedeuten. Das sieht man jetzt schon beim zwischenstaatlichen Informationsaustausch. Mich hat zum Beispiel letzte Woche eine Anfrage zu einem Vorfall aus dem Jahr 2014 erreicht, in dem es um eine grenzüberschreitende Dividendenzahlung ging. Daher ist aufgrund der praktischen Probleme nicht mit einer kurzfristigen Identifizierung zu rechnen.

Zu Ihrer zweiten Frage kann ich sagen, die Abweichung von der Richtlinie hinsichtlich der Verschwiegenheitsverpflichtung bedeutet eine massive Verschärfung für Berufe, die dieser Verpflichtung unterliegen. Das ist eine Durchbrechung des Rechtsstaatsprinzips. Die Verschwiegenheitspflicht wurde

bis jetzt nur bei schweren Straftaten wie Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung durchbrochen. Vorliegend handelt es sich aber um legale Steuergestaltungsmodelle. Ich meine, es ist nicht verhältnismäßig, das rechtsstaatliche Prinzip der Verschwiegenheitsverpflichtung zu durchbrechen.

Die Bundessteuerberaterkammer fordert die Rückkehr zu dem Prinzip, das auch in der Richtlinie vorgesehen ist. Ich glaube, Herr Dr. Richter wird noch weitere Ausführungen dazu machen.

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Vielen Dank. Herr Dr. Richter, Wirtschaftsprüferkammer, bitte.

Sv **Dr. Eberhard Richter** (Wirtschaftsprüferkammer): Ich würde den Punkt, den Herr Prof. Dr. Schwab erwähnt hat, gerne direkt aufnehmen. Die momentane Ausgestaltung der Aufteilung der Meldepflicht zwischen den Intermediären und den Steuerpflichtigen führt per se erst einmal zu einer Verdoppelung der Meldungen, die Meldeflut wird also verstärkt.

Aus unserer Sicht ist der besondere Schutz des Vertrauensverhältnisses zwischen dem Bürger und dem Intermediär, gerade bei den beruflich verschwiegenheitsverpflichteten Intermediären, nicht ausreichend ausgestaltet. In diesem Fall betont das Bundesverfassungsgericht die Vertraulichkeit nicht nur in Bezug auf den Namen, sondern auch auf den Inhalt des Gesprächs. Es geht darum, dass der Mandant die Chance hat, das Gespräch in einem absolut vertraulichen Bereich zu führen. Er soll nicht befürchten müssen, dass der Intermediär etwas aus dem Gespräch herausträgt. Das Bundesverfassungsgericht ist bei der Verschwiegenheitspflicht sehr strikt.

Die Fraktion Die Grünen/Europäische Freie Allianz im Europäischen Parlament hat einmal ermittelt, dass nur die sehr geringe Zahl von 93 Akteuren solche Steuergestaltungsmodelle entwickeln. Eine Vielzahl dieser Akteure sind Schweizer und Luxemburger Banken. Wir glauben, die Frage der Eignung stellt sich, wenn per se 160 000 Anwälte, 100 000 Steuerberater und 20 000 Wirtschaftsprüfer in die Pflicht genommen werden sollen.

Nach unserem Verständnis ist das nicht das mildeste Mittel. Das maßgebliche Kriterium einer Verhältnismäßigkeitsprüfung ist das mildeste Mittel. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hatte aus unserer Sicht einen ausgezeichneten ersten



Diskussionsentwurf angefertigt. Dieser sah vor, dass bei einer bestehenden beruflichen Verschwiegenheitspflicht die Meldepflicht auf den Mandanten übergeht und der Mandant den Intermediär von seiner beruflichen Verschwiegenheitspflicht entbindet. Damit wäre das deutsche System gewahrt.

Für uns wäre es überhaupt nicht verständlich, wenn das BMF, nachdem es zunächst für eine Lösung für die berufliche Verschwiegenheitspflicht auf europäischer Ebene gekämpft hat, diese Option auf einmal nicht nutzt. Die deutsche Regierung kann auf europäischer Ebene nicht mehr glaubwürdig für den Erhalt der beruflichen Verschwiegenheitspflicht eintreten, wenn die erkämpfte Option nicht genutzt wird.

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Vielen Dank. Die nächste Frage kommt von der Fraktion der SPD. Herr Binding, bitte.

Abg. **Lothar Binding (Heidelberg)** (SPD): Ich möchte Herrn Eigenthaler befragen. Die EU-Richtlinie will ungewollte Gestaltungsspielräume verhindern. Diese wollen wir durch die Umsetzung der Richtlinie schließen. Ist aus Ihrer Sicht die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Gestaltungen sinnvoll und praktikabel?

Meine zweite Frage an Sie: Hätten wir mit diesen Mitteilungspflichten Cum/Cum- und Cum/Ex-Gestaltungen verhindern können?

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Herr Eigenthaler, Deutsche Steuer-Gewerkschaft, bitte.

Sv **Thomas Eigenthaler** (Deutsche Steuer-Gewerkschaft e. V.): Die erste Frage, ob diese Regelung sinnvoll ist, würde ich uneingeschränkt mit „Ja“ beantworten. Die Deutsche Steuer-Gewerkschaft hat sich als Praxisvertretung von Anfang an für den „BEPS-Prozess“ (Base Erosion and Profit Shifting) stark gemacht. In diesen Kontext gehört auch die Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergeraltungen.

Es geht nicht darum, eine zweite Steuerveranlagung zu verlangen, sondern neben dem normalen Veranlagungsverfahren ein Informationssystem zu schaffen, um frühzeitig zu entdecken, ob sogenannte Intermediäre Steuervermeidungsmodelle aufsetzen, die erst nach zehn Jahren oder noch längerer Zeit abgearbeitet werden können, wie es bei Cum/Ex-Geschäften der Fall war. Ich denke, dass dieses Instrument eingeführt werden sollte.

Zu Ihrer zweiten Frage zur Praktikabilität: Das ist Neuland. Niemand weiß, wie sich die Dinge entwickeln. Auch die Menge der Meldungen kann niemand vorhersagen. Herr Prof. Dr. Schwab hat gesagt, es werden viele Meldungen sein. Ich bin eher der Meinung, dass wenige Meldungen kommen, weil die unbestimmten Rechtsbegriffe den einen oder anderen dazu verleiten werden, ein Modell nicht anzuzeigen. Man wird eher abwarten. Zumal auch die Frage der Bußgeldbewehrung kein besonders scharfes Schwert dieses Gesetzes ist. Eine Beurteilung dieses Instruments wird also erst nach schätzungsweise zwei bis vier Jahren möglich sein.

Die dritte Frage war, ob Cum/Cum-Geschäfte oder Cum/Ex-Geschäfte mit diesen Maßnahmen entdeckt worden wären. Cum/Cum-Geschäfte und Cum/Ex-Geschäfte wurden zunächst nicht unter steuerstrafrechtlichen Gesichtspunkten diskutiert. Es wurde nur rechtlich und politisch diskutiert. Erst am Ende eines jahrelangen Diskussionsprozesses kam die Idee der strafrechtlichen Relevanz auf. Davon ausgehend komme ich zu folgendem Ergebnis: Ist man der Meinung, dass es keine strafrechtlich relevanten Gestaltungsmodelle sind, hätte man Cum/Cum- und Cum/Ex-Geschäfte frühzeitig mit einem solchen Instrument entdecken können.

Ist man der Meinung, das sei von Anfang an strafrechtlich relevant, kann man natürlich niemanden zu einer Anzeige zwingen, weil Beschuldigte bzw. Angeklagte ein Schweigerecht haben.

Ich sage noch einmal: Cum/Cum- und Cum/Ex-Geschäfte wurden über mehrere Jahre nicht unter strafrechtlichen Gesichtspunkten diskutiert, sondern nur unter dem Gesichtspunkt einer Gestaltungslücke. Von daher bin ich der Meinung, man hätte diese beiden Modelle erkennen können.

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Vielen Dank. Herr Binding, haben Sie eine Nachfrage?

Abg. **Lothar Binding (Heidelberg)** (SPD): Ist das richtig? Die Banken haben sich beraten lassen und von ihren Beratern bestätigen lassen, dass diese Gestaltungen legal sind. Also geht es zurück auf die Berater der Banken, die das betrieben haben.

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Herr Eigenthaler, bitte.



Sv **Thomas Eigenthaler** (Deutsche Steuer-Gewerkschaft e.V.): Es steht zu erwarten, dass in den aktuell vor Gericht laufenden Prozessen die Verteidiger den Angeklagten sich auf fehlenden Vorsatz beziehungsweise auf ein fehlendes Bewusstsein über die Rechtswidrigkeit berufen werden, eben weil im politischen Raum und auch in der Finanzrechtsprechung lange über die Frage der rechtlichen Bewertung diskutiert worden ist.

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Vielen Dank. Wir kommen zur nächsten Frage der Fraktion der AfD. Herr Glaser, bitte.

Abg. **Albrecht Glaser** (AfD): Meine Frage richtet sich an Frau Mein vom Deutschen Steuerberaterverband. Sie bezieht sich noch einmal auf die Fragen des bürokratischen Aufwandes und der weniger präzisen Tatbestandsmerkmale, die gesetzgeberisch vorgegeben werden. Wir haben die Sichtweise von Vertretern der Verwaltungspraxis gerade gehört. Wie beurteilen Sie dieses Phänomen?

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Frau Mein, Deutscher Steuerberaterverband, bitte.

Sve **Sylvia Mein** (Deutscher Steuerberaterverband e. V.): Der Verwaltungsaufwand beginnt schon mit den unbestimmten Rechtsbegriffen. Wir hoffen sehr, dass es entweder eine weiße Liste („White List“) von Fällen oder ein BMF-Schreiben geben wird, das uns zeitnah sagt, welche Fälle nicht anzeigespflichtig sind, damit wir ein gewisses Maß an Rechtssicherheit haben.

Sollte es das nicht geben, müssen die international beratenden Kanzleien anhand der Kennzeichen („Hallmarks“) überlegen, ob sie anzeigen müssen oder nicht. So wurde uns die Situation geschildert. Wir haben auch mit Kollegen aus der mittelständischen Praxis gesprochen. Diese fangen an, Prozesse in den Datenmanagementsystemen einzurichten. Die Prozesse sind sehr umfangreich. Jeder Steuerberater, der einen solchen Fall bearbeitet, muss erst einmal diese Prozessschritte abarbeiten. Das können mehr als 50 Schritte sein. Das ist relativ aufwendig. Der Ressourceneinsatz ist sehr hoch.

Die Frage ist, wie Kanzleien damit umgehen, die zwar in europäischen Netzwerken verbunden sind, in denen sich die Abstimmungsprozesse bisher aber eher auf fachliche Fragen bezogen haben. Man muss natürlich eine gewisse Expertise im ausländischen Recht haben, um die grenzüberschreitende

Meldepflicht zu durchdringen. Auch das wird zu Problemen führen.

Insofern ist die Verhinderungsstrategie, also nicht zu melden, mit sehr viel Aufwand verbunden. Will man den Aufwand vermeiden, meldet man einfach die Steuergestaltungsmodelle, wie Herr Prof. Dr. Schwab schon gesagt hat. So kann jegliche Sanktionspflicht vermieden werden. Dann muss sich das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) darum kümmern. Das ist zwar nicht der Sinn des Gesetzes. Aber es hat uns ja niemand verboten zu melden, wir sollen melden.

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Vielen Dank. Herr Glaser, haben Sie eine Nachfrage?

Abg. **Albrecht Glaser** (AfD): Frau Prof. Dr. Osterloh-Konrad, können Sie zu der gleichen Frage Stellung nehmen?

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Frau Prof. Dr. Osterloh-Konrad, Universität Tübingen, bitte.

Sve **Prof. Dr. Christine Osterloh-Konrad** (Universität Tübingen): Zu der Frage der zweckmäßigen Ausgestaltung und zu den vorangegangenen Äußerungen kann ich sagen, dass ich ebenfalls tendenziell von einer Vielzahl von Meldungen ausgehe. Im gegenwärtigen Stand des Gesetzgebungsverfahrens ist das meines Erachtens nach nicht zu verhindern, weil die EU-Richtlinie das so vorsieht.

Es bleibt abzuwarten, wie viele Meldungen es tatsächlich sein werden. Die Meinungen der Experten dazu gehen offensichtlich auseinander. Die Auswertung der Meldungen wird die Hauptaufgabe der künftigen Jahre sein.

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Herr Glaser, haben Sie noch eine Nachfrage?

Abg. **Albrecht Glaser** (AfD): Wie sehen Sie die Problematik des Vertrauensverhältnisses aus der neutraleren Sicht der Wissenschaft, Frau Prof. Dr. Osterloh-Konrad?

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Frau Prof. Dr. Osterloh-Konrad, Universität Tübingen, bitte.

Sve **Prof. Dr. Christine Osterloh-Konrad** (Universität Tübingen): Ehrlich gesagt sehe ich dahingehend kein besonders großes Problem. Im verfassungsrechtlich geschützten Bereich des Vertrauensverhältnisses geht es nach meinem Verständnis und



nach meiner Lesart der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts darum, dass der Mandant bei einer umfassenden Schilderung des Sachverhalts im Nachhinein keine Weitergabe der Informationen befürchten muss.

Wir haben eine vollkommen andere Situation habe wir, wenn bei der Beratung eines Steuergestaltungsmodells mit dem Mandanten bereits am Anfang auf die Entstehung einer Meldepflicht hingewiesen wird. Deswegen bin ich der Meinung, dass hier ohne weiteres eine einfachgesetzliche Einschränkung möglich ist.

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Vielen Dank. Die nächste Frage kommt von der Fraktion der CDU/CSU. Herr Feiler, bitte.

Abg. **Uwe Feiler** (CDU/CSU): Meine Frage richtet sich an den Bundesverband der Deutschen Industrie. Wir haben bereits gehört, dass die Mitteilungspflicht alle Beteiligten vor große Herausforderungen stellt. Die damit einhergehenden Fragen, was, wann und wie gemeldet werden muss, bereitet allen Betroffenen große Sorgen. Auch die Zahl der Meldungen ist nicht vorhersagbar.

Wie sieht das in der Praxis für die Unternehmen aus? Gibt es große Probleme bei der Umsetzung? Wo sehen Sie Verbesserungsbedarf?

Eine andere Frage richte ich an die Bundessteuerberaterkammer. Gibt es Ihrer Ansicht nach Möglichkeiten, die Anzahl der Meldungen deutlich zu verringern?

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Wir beginnen mit Frau Dr. Wünnemann, Bundesverband der Deutschen Industrie, bitte.

Sve **Dr. Monika Wünnemann** (Bundesverband der Deutschen Industrie e. V. (BDI)): Selbstverständlich bedeutet die Umsetzung dieses Gesetzes für die Unternehmen einen sehr hohen Aufwand. Die Erfüllung der Vorgaben begründet die Verpflichtung, neue IT-Prozesse einzuführen und umzusetzen, was hohen Kosten- und Personalaufwand verursacht.

Es wird keine Notwendigkeit gesehen, neue Vorgaben umzusetzen, weil die Unternehmen transparent sein wollen und bisher schon sind, zum Beispiel über das Country-by-Country-Reporting oder die elektronische Bilanz, die von Unternehmen bereits erstellt wird. Die neuen Vorgaben kommen

zusätzlich auf die Unternehmen zu. Es sind neue, umfangreiche Compliance-Prozesse aufzusetzen.

Ein Problem ist die Unbestimmtheit der Rechtsbegriffe. Das führt zu Rechtsunsicherheit und fordert die Unternehmen noch mehr heraus.

Eine „Mitteilungsflut“ soll verhindert werden. Aber bei der bisherigen Ausgestaltung der Regelungen rechnen auch wir mit einer Mitteilungsflut der Unternehmen, um die Vorgaben zu erfüllen. Es sollte auf jeden Fall eine Klarstellung erfolgen. Die Hallmarks sollten eingegrenzt werden. Auf einer zweiten Ebene sollte der „Main benefit“-Test für die Praxis handhabbarer gemacht werden. Die Definition des „Main benefit“-Tests sollte stärker eingegrenzt und konkretisiert werden.

Um den Bürokratieaufwand zu begrenzen, sind verfahrenstechnische Vereinfachungen möglich. Bei sog. In-House-Gestaltungen, bei denen die Unternehmen mit externen Beratern zusammenarbeiten, sollte zum Beispiel klargestellt werden, wer mitteilungspflichtig ist. Unser Vorschlag für eine Vereinfachung wäre, dass das Unternehmen die Mitteilung alleine machen kann, um effizient zu sein und sich nicht immer mit dem Berater abstimmen muss. Ein weiterer Vorschlag wäre die Möglichkeit, die Meldung beim Bundeszentralamt für Steuern zu kommentieren, um mögliche Interpretationen und Hintergründe bestimmter Angaben offenlegen zu können.

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Für die Bundessteuerberaterkammer Herr Prof. Dr. Schwab, bitte.

Sv **Prof. Dr. Hartmut Schwab** (Bundessteuerberaterkammer): Ich schließe mich Frau Dr. Wünnemann an. Das Hauptproblem bei der Handhabbarkeit der geplanten Regelungen ist die Unbestimmtheit der Hallmarks. Wir benötigen unbedingt ein begleitendes BMF-Schreiben, in dem das konkretisiert wird.

Für die steuerberatenden Berufe ist zum Beispiel in § 138e Abs. 1 Nr. 2 Abgabenordnung (AO) des Gesetzentwurfs die standardisierte Dokumentation ein ganz wesentliches Merkmal. Natürlich arbeiten alle Kanzleien mit Checklisten und bei vergleichbaren Fällen nach einer bestimmten Vorgehensweise. Das wird schon allein für die Qualitätssicherung in der Kanzlei und zur Überwachung der Mitarbeiter gebraucht. Diese Dinge dürfen nicht unter das



Merkmal der standardisierten Dokumentation fallen. Das muss in einem BMF-Schreiben klargestellt werden.

Ich kann ein zweites Beispiel zur Konkretisierung nennen. Die Fragen der Verlustnutzung, §§ 8c, 8d Körperschaftsteuergesetz (KStG), sollte man aus den Mitteilungspflichten herausnehmen. Es ist klar, dass es eine Konzernklausel, eine Stille-Reserve-Klausel und eine Fortführung nach § 8d KStG gibt. Diese Fragen werden natürlich in der Beratung genutzt, das brauche ich nicht zu melden. Diese Dinge sollten unbedingt in einer White List oder in einem BMF-Schreiben klargestellt werden.

Wichtig wäre zudem eine Rückmeldung der Finanzverwaltung. Eine Rückmeldung der Finanzverwaltung zu solchen Punkten würde Rechtssicherheit schaffen. Sie würde dazu beitragen, dass man eine White List fortschreiben könnte. Das wäre für mich die Lösung, um die Meldeflut etwas einzudämmen und die Regelung handhabbar zu machen.

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Vielen Dank. Die nächste Frage kommt von der Fraktion der FDP. Herr Dr. Toncar, bitte.

Abg. **Dr. Florian Toncar** (FDP): Ich habe eine Frage an Frau Mein vom Deutschen Steuerberaterverband. Ich bitte Sie, eine verfassungsrechtliche Einordnung der geplanten Regelungen vorzunehmen, insbesondere hinsichtlich des rechtspolitischen Zwecks der Abschreckungswirkung, Veranlagungsunterstützung etc. und hinsichtlich der Rechtsunsicherheiten und Frist.

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Frau Mein, Deutscher Steuerberaterverband, bitte.

Sve **Sylvia Mein** (Deutscher Steuerberaterverband e. V.): Die verfassungsrechtliche Einordnung ist immer ein unsicheres Terrain. Wir sind der Auffassung, dass der verfolgte rechtspolitische Zweck legitim ist. Es wurde schon angesprochen, dass die frühzeitige Gewinnung von Informationen über grenzüberschreitende Steuergestaltungen angestrebt wird. Das ist auch in der Sache sinnvoll, weil man sich als EU-Mitgliedstaat Gedanken machen sollte, was, wie viel, wo und wann passiert.

Der veranlagungsunterstützende Zweck, der mit der Richtlinie verfolgt wird, ist dagegen eher kritisch zu sehen, weil er in Deutschland systemfremd

ist. In Deutschland gibt es das Official-Veranlagungssystem, bei dem die Finanzämter die Steuererklärungen auswerten und prüfen. In den Steuererklärungen sind alle Angaben bereits vorhanden, die im Prinzip auch in einer Meldepflicht auftauchen. Insofern stellt sich die Frage, wozu wir das in Deutschland brauchen.

Der schlimmste Punkt ist allerdings die Abschreckungswirkung dieser EU-Richtlinie. Das liegt an ihrer Ausgestaltung und dem nationalen Verfahrensrecht, wie es nun implementiert wird. Wir haben bereits gehört, dass unter anderem die hohe Rechtsunsicherheit durch die vielen unbestimmten Rechtsbegriffe abschreckend wirkt. Internationale Kanzleien werden dadurch im Tagesgeschäft tangiert. Die Komplexität der EU-Richtlinie fordert einen hohen Ressourceneinsatz. Die Kommunikation mit den Mandanten ist ein Stressmoment für den Berater, wenn man dem Mandanten erklären muss, dass man etwas eigentlich Legales anzeigen muss. Der Mandant wird den Berater dann wahrscheinlich erst einmal mit Fragezeichen in den Augen ansehen.

Die Frist von 30 Tagen haben wir bereits bei der Richtlinie kritisiert. Wie soll das bei so einer umfangreichen Richtlinie abgearbeitet werden? Zu beachten ist weiterhin, dass der Nutzer, der in der Steuererklärung die Registrierungs- bzw. Offenlegungsnummer angeben muss, damit rechnen darf, dass in einer Betriebsprüfung die Stimmungslage eingetrübt ist. Er steht damit automatisch unter dem Verdacht, dass er etwas getan hat, was zwar legal ist, aber auch irgendwie unerwünscht. Ansonsten müsste man es nicht anzeigen.

Schließlich gibt es einen weiteren Stressmoment, der an dem Umsetzungsgesetz bemerkenswert ist. Es wird geschrieben, dass die Verwaltungsanweisungen durch die über die Richtlinie gewonnenen Informationen möglicherweise angepasst werden. Wir kennen das alle: Wird ein BMF- oder Bundesländer-Schreiben aufgesetzt, heißt es zuerst einmal, das gelte für alle offenen Fälle. Was passiert dann, wenn der Steuerpflichtige oder der Intermediär nach 30 Tagen die Meldung abgibt? Was passiert, wenn wir davon ausgehen, dass das beabsichtigte Ziel die schnelle Auswertung und Reaktion darauf ist? Dann kann es dazu kommen, dass sogar vor der Veranlagung bzw. vor der Betriebsprüfung die Verwaltungsanweisung geändert wird und der Steuerberater bzw. der Mandant vor dem Ergebnis



steht, dass die ursprünglich zu Grunde gelegte Annahme plötzlich nicht mehr gilt. Das ist ein Stressmoment, den man berücksichtigen muss.

Wegen all dieser Stressmomente sind wir der Meinung, dass die Abschreckungswirkung dieser Richtlinie überwiegt. Das kann dazu führen, dass legale Steuergestaltungen nicht mehr vollzogen werden – aus welchen Gründen auch immer. Das führt dann in den Bereich der Verfassungsmäßigkeit, nämlich des Schutzes der Handlungs- und Berufsausübungsfreiheit. Ich möchte das nicht weiter ausführen, sondern nur sagen, dass diese Bereiche durch die Richtlinie sehr maßgeblich berührt sind.

Im Gutachten des Max-Planck-Instituts für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen aus dem Jahr 2016 steht, dass die Abschreckungswirkung verfassungsrechtlich nicht legitim sei. Es sei Aufgabe des Gesetzgebers, die Grenzen der grundrechtlich geschützten Freiheitsbetätigung hinreichend klar vorzugeben. Wenn der Gesetzgeber problematische Gestaltungslücken entdecke, liege es in seiner Verantwortung, sie zu schließen. Die Gestaltungsfreiheit dürfe deswegen nicht eingeschränkt werden.

Ich möchte noch auf das Urteil des Bundesverfassungsgerichts zur Volkszählung von 1983 hinweisen, das Ausführungen zu den damaligen Auskunftspflichten enthielt. Das Gericht führt aus, dass Unsicherheiten auf der Seite der Bürger eher zu Nichtbefolgung oder unvollständigen Befolgung von Auskunftspflichten führen. Einem auskunftspflichtigen Bürger fehlt das notwendige Vertrauen, wenn er unter einer Drohkulisse handelt. Wir sprechen uns deswegen dafür aus, das Abschreckungspotenzial dieser Richtlinie abzumildern.

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Vielen Dank. Die nächste Frage kommt von der Fraktion DIE LINKE. Herr De Masi, bitte.

Abg. **Fabio De Masi** (DIE LINKE.): Ich möchte Herrn Trautvetter vom Netzwerk Steuergerechtigkeit befragen. Sie haben in Ihrer Stellungnahme geschrieben, dass die Mitteilungspflicht für Steuergestaltungen ein Schritt in die richtige Richtung sei. Gleichwohl haben Sie zwei zentrale Schwächen identifiziert. Könnten Sie diese darstellen? Wie würden Sie diesen Gesetzentwurf konkret verbessern?

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Herr Trautvetter, Netzwerk Steuergerechtigkeit, bitte.

Sv **Christoph Trautvetter** (Netzwerk Steuergerechtigkeit): Ich möchte zunächst an den Ursprung dieser Richtlinie erinnern. Die Richtlinie ist bei der EU-Kommission aus der Erkenntnis der Skandale der letzten Jahre entstanden, in denen man gesehen hat, wie viel Kreativität und teilweise kriminelle Energie von den Gestaltern von Steuermodellen an den Tag gelegt worden ist. Es wurde erkannt, dass die Finanzbehörden nicht auf Augenhöhe mit diesen Steuerberatern arbeiten und zu langsam oder teilweise überhaupt nicht hinterherkommen. Vor diesem Hintergrund ist die Richtlinie auf EU-Ebene entstanden. Das ist vollkommen berechtigt und meiner Meinung nach ein Schritt in die richtige Richtung, auch im Hinblick auf die allgemeine und breite Auslegung der Kennzeichen. Ich verstehe Ihre Studie, Frau Prof. Dr. Osterloh-Konrad, auch so, dass Sie diese allgemeine Auslegung der Kennzeichen anstelle einer konkreten Liste mit anzeigepflichtigen Gegenständen befürworten, um dieser Kreativität und kriminellen Energie keinen Raum zu lassen.

Zu Ihrer Frage nach den Schwächen und meinen Empfehlungen an das BMF: Das Gesetz enthält zwei große, gewichtige Schwächen: Zum einen die fehlende Einbeziehung von nationalen Steuergestaltungen. Das wurde lange vor den Bemühungen der Europäischen Union (EU) diskutiert. Es gab dazu gute, qualifizierte Vorschläge auf der Arbeitsebene, die im Gesetzentwurf nicht mehr enthalten sind, obwohl sie anscheinend bereits im Januar 2019 fertig gestellt waren. Das ist eine wesentliche Schwäche und große Enttäuschung für uns.

Die zweite Schwäche, die wir sehen, ist die Frage des Bußgeldes. Der Gesetzentwurf sieht pauschal und vollkommen unabhängig von dem möglichen Schaden einer Steuergestaltung ein Bußgeld von 25 000 Euro vor. Das halte ich für vollkommen unangemessen. Es wurde schon über die Gefahr einer Meldeflut gesprochen, nach dem Motto „Melden macht frei“. Die Androhung von Konsequenzen spielt dabei eine große Rolle. Man muss sehr viel Fingerspitzengefühl haben. Ich glaube, das ist durch das Bußgeld in Verbindung mit dem Opportunitätsprinzip gewährleistet. Die Finanzbehörden haben also die Möglichkeit, mit Fingerspitzengefühl die kleinen Berater, die aus Versehen etwas vergessen haben, unbestraft zu lassen.



Man könnte ohne Probleme und ohne eine Meldeflut zu erzeugen, eine Strafe einführen, die anteilig am Umsatz oder am möglichen Steuerschaden bemessen wird. Damit wäre die Vielzahl der von der Richtlinie nicht betroffenen Mandanten, Nutzer und Steuerberater nicht erfasst, die mit etwas Fingerspitzengefühl sehr leicht von der Strafe auszunehmen sind. Es wären vielmehr die wenigen Kanzleien und Steuerpflichtigen erfasst, die von solchen Modellen Gebrauch machen. Ich möchte ganz deutlich betonen, dass es nur sehr wenige sind. Der allergrößte Teil der Steuerpflichtigen und Berater hat mit solchen Modellen, um die es hier geht, nichts zu tun und ist deswegen von der Richtlinie nicht betroffen.

Ich wäre dafür, das Ganze sehr viel gezielter auszugestalten, und dafür zu sorgen, dass die wenigen Steuerpflichtigen, die sich durch Steuergestaltung einen unfairen Vorteil gegenüber anderen verschaffen wollen, angemessen bestraft werden können. Diese Strafe sollte es auch für nationale Steuergestaltungen geben.

Abg. **Fabio De Masi** (DIE LINKE.): Ich habe noch eine Nachfrage. Gibt es nach Ihrer Kenntnis bereits Staaten, die Offenlegungspflichten für Steuergestaltungsmodelle umgesetzt haben? Welche Erfahrungen wurden Ihrer Kenntnis nach damit gemacht?

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Herr Trautvetter, Netzwerk Steuergerechtigkeit, bitte.

Sv **Christoph Trautvetter** (Netzwerk Steuergerechtigkeit): Zu den Erfahrungen kann ich wenig sagen. Polen hat die EU-Richtlinie inklusive nationaler Pflichten schon Anfang 2019 umgesetzt. Es gibt weltweit eine ganze Reihe von Staaten, die das schon sehr viel länger tun, zum Beispiel Südkorea, USA und Großbritannien. Diese haben damit zumindest keine katastrophalen Erfahrungen gemacht.

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Vielen Dank. Die nächste Frage kommt von der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN. Frau Paus, bitte.

Abg. **Lisa Paus** (B90/GR): Ich frage Herrn Trautvetter und Frau Prof. Dr. Osterloh-Konrad zur Bedeutung der nationalen Steuergestaltung. Die Vorschläge waren nicht nur auf Arbeitsebene fertig, es gibt sogar einen Beschluss der Finanzministerkonferenz dazu. Können Sie uns erläutern, warum es

wichtig ist, dass auch nationale Steuergestaltungen anzeigepflichtig werden?

Die Anzeigepflicht soll auch dazu dienen, dass die Gesetzgeber bessere Gesetze machen können. Bisher ist im Gesetzentwurf nicht vorgesehen, dass an den Bundestag ein Bericht abzugeben ist. Sehen Sie dort eine Änderungsnotwendigkeit?

An Frau Prof. Dr. Osterloh-Konrad habe ich insbesondere eine Frage zur Konkretisierung des „Main benefit“-Tests. Wäre zum Beispiel die Cum/Cum-Gestaltung nach diesem Gesetzentwurf anzeigepflichtig?

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Wir beginnen mit Herrn Trautvetter, Netzwerk Steuergerechtigkeit, bitte.

Sv **Christoph Trautvetter** (Netzwerk Steuergerechtigkeit): Die Aufnahme der nationalen Steuergestaltungen ist sehr wichtig. Ich halte es für absolut plausibel, dass es nationale Modelle gibt, die anzeigepflichtig sind. Man muss sich nur das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrecht oder die Variationen der Gewerbesteuerhebesätze in Deutschland ansehen. Es gibt innerhalb Deutschlands sehr viel Raum und Möglichkeiten für Steuergestaltungen. Diese müsste man aus Gerechtigkeits- und Gleichheitsgründen mit einbeziehen.

Sie haben die Berichtspflicht angesprochen. Diese wird von uns in unserer Stellungnahme empfohlen. Wir können überhaupt nicht abschätzen, wie viele und welche Meldungen eingehen und was mit ihnen passiert. Die Meinungen gehen dazu auseinander. Es wäre aus unserer Sicht sehr wichtig, dass das BMF und das Bundeszentralamt für Steuern den Bundestag als den Gesetzgeber, der durch dieses Gesetz zu besseren Entscheidungen befähigt werden soll, regelmäßig über Umfang, Art und Anzahl der eingegangenen Mitteilungen und den Stand der Bearbeitung informieren.

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Vielen Dank. Frau Prof. Dr. Osterloh-Konrad, Universität Tübingen, bitte.

Sve **Prof. Dr. Christine Osterloh-Konrad** (Universität Tübingen): Zur ersten Frage, der Anzeigepflicht für nationale Steuergestaltungen: Ich wäre, wenn die Planung auf dem weißen Papier stattfinden würde, für die Einführung einer solchen Anzeigepflicht. Es gibt keine qualitativen Unterschiede zwischen den beiden Arten der Gestaltung, die es



rechtfertigen würden, in einem rechtspolitisch ausgerichteten System, das auf den Gesetzgeber und die Identifizierung von Handlungsbedarf abzielt, einen solchen Unterschied zu machen.

Im aktuellen Verfahrensstand muss etwas umgesetzt werden, was aus meiner Sicht viel zu weitreichend ist. Ich halte es momentan nicht für angeraten, das mit einer nationalen Anzeigepflicht zu kombinieren. Man muss erst einmal schauen, wie man die Umsetzung der Richtlinie bewältigt. Das wird schwierig genug sein. Der Vorentwurf für die nationale Anzeigepflicht war aus meiner Sicht in vielen Punkten ausgewogen und vernünftig ausgestaltet. Es ist aber eine Frage des Zeitpunkts, ob man die Richtlinie durch ein zweites System ergänzt, das sich von der Zielsetzung und in der Ausgestaltung von dem System für die internationalen Steuergestaltungen unterscheiden würde.

Mein Plädoyer wäre daher, zu schauen, wie man mit dem ersten System fertig wird, und zu einem späteren Zeitpunkt darüber nachzudenken, das zweite System einzuführen.

Zum zweiten Punkt, der Bundestagsinformation: Sicherlich wäre es eine sinnvolle Idee, den Gesetzgeber durch eine entsprechende Verpflichtung zu informieren.

Dritter Punkt, der „Main benefit“-Test: Der Entwurf sieht vor, dass bei innerstaatlichen Steuervorteilen nur solche Steuervorteile relevant sein sollen, die nicht gesetzlich vorgesehen sind, also nicht mit der Teleologie der Steuergesetze im Einklang stehen. Das ist ein sehr problematisches Merkmal, weil es für die Steuerberater sehr schwer zu prüfen ist und insbesondere Bezüge zu § 42 AO aufweist. Sobald gesagt wird, der intendierte Steuervorteil ist nicht gesetzlich vorgesehen, bewegt man sich in einer problematischen Nähe zum Gestaltungsmissbrauch.

Dieses Merkmal bietet aber einen positiven Aspekt, indem es das Gesetz für eine Art White List durch ein BMF-Schreiben öffnet. Es kann vernünftig sein, in Bezug auf dieses Merkmal eine Liste über Steuergestaltungen zu erstellen, die nicht gemeldet werden sollen, da deren Steuervorteil gesetzlich vorgesehen ist. Das ist ein Praktikabilitätsgesichtspunkt, der dafür spricht, dieses Merkmal im Gesetz vorzusehen. Problematisch ist, dass dann bestimmte Gestaltungen nicht erfasst werden könnten, weil der Berater den Standpunkt vertreten kann, dass

sein Vorschlag gesetzlich vorgesehen ist. Das betrifft insbesondere eine Steuerbefreiung nach § 8b KStG.

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Vielen Dank. Die nächste Frage kommt von der Fraktion der SPD. Frau Kiziltepe, bitte.

Abg. **Cansel Kiziltepe** (SPD): Meine Frage geht an Herrn Eigenthaler. Wie ist Ihre Meinung zur nationalen Anzeigepflicht? Die EU-Richtlinie bezieht sich nur auf die grenzüberschreitenden Steuergestaltungen.

Die Fraktion der SPD spricht sich für eine nationale Anzeigepflicht aus. Dass diese nicht eingeführt wird, liegt nicht an uns. Herr Trautvetter hat die nationalen Gestaltungsmöglichkeiten in Deutschland etwa über das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht angesprochen. Wir haben erst vor kurzem eine Lücke durch das Jahressteuergesetz geschlossen.

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Herr Eigenthaler, Deutsche Steuer-Gewerkschaft, bitte.

Sv **Thomas Eigenthaler** (Deutsche Steuer-Gewerkschaft e. V.): Idealerweise sollte auch eine Anzeigepflicht für nationale Steuergestaltungsmodelle eingeführt werden. Es macht keinen Sinn, sich nur einen Teil des gesamten Gestaltungspotentials herauszugreifen und gerade dort, wo der deutsche Fiskus ein ganz besonderes Interesse haben müsste, nichts zu tun. Die Frage ist, ob bei Einführung dieser neuen Anzeigepflicht nicht erst einmal Erfahrungen gesammelt werden sollten. Ich halte es für vernünftig, die Auswirkungen der Hallmarks und des Verfahrens zu betrachten. Mittelfristig muss eine nationale Gestaltungsanzeigepflicht das Ziel sein.

Ich habe zum Beispiel mit dem Ausdruck „Abschreckungswirkung“ gar kein Problem. Ich würde vielleicht den vornehmeren Ausdruck „generalpräventive Wirkung“ einführen. Das gibt es aber auch bei § 42 AO, durch den der Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten durch den Gesetzgeber in den Blick genommen wird. Wird das gemacht, kann die Gestaltung im Einzelfall nicht akzeptiert werden. § 42 AO hat auch eine Abschreckungswirkung, weil er ohne sie ein zahloser Tiger wäre. Natürlich hat § 42 AO eine generalpräventive Wirkung. Das sollte es in diesem Bereich auch geben.



Ich glaube, in den letzten zehn Jahren gab es 15 bis 20 Steuergestaltungsmodelle, die den Staat viel Geld gekostet haben. Um diese Steuergestaltungsmodelle sollten wir uns kümmern, nicht um 10 000 Rechtsberatungsvorschläge.

Abg. **Lothar Binding (Heidelberg)** (SPD): Dort hat § 42 AO aber nicht funktioniert.

Sv **Thomas Eigenthaler** (Deutsche Steuer-Gewerkschaft e. V.): Weil man erst hinterher, nach vielen Jahren damit kommt. Bei Cum/Ex musste man auch § 42 AO heranziehen – aber erst, nachdem viele Jahre vergangen waren. Ich bin der Meinung, das muss man im Auge haben.

Man kümmert sich nicht um die Steuerbescheide derjenigen, die eine Anzeigepflicht haben. Das betrifft auch Intermediäre, die mit dem Steuerbescheid nichts zu tun haben. Aber der Gesetzgeber sollte nicht zehn bis 15 Jahre warten müssen, bis er handeln kann. Er soll frühzeitig über Entwicklungen Bescheid wissen und prüfen, ob er dagegen etwas unternehmen möchte. Das bedeutet nicht, dass dann immer etwas gemacht werden muss. Aber der Gesetzgeber kann sich das zumindest anschauen.

Abg. **Cansel Kiziltepe** (SPD): Ich möchte ergänzen, dass sich die Finanzministerkonferenz letztes Jahr für beide Varianten gleichzeitig ausgesprochen hat.

Ich habe noch eine Nachfrage. Die Zuständigkeit soll beim Bundeszentralamt für Steuern liegen. Die Länder haben weiterhin die Kompetenz bei der Steuerverwaltung. In vielen Bereichen ist es oftmals so gewesen, dass es bei Zuständigkeiten auf Bundes- und Landesebene zu Defiziten bei der Informationsweitergabe gekommen ist. Sehen Sie im Gesetzentwurf Bereiche, in denen noch einmal nachjustiert werden sollte, damit die Informationen schnell zur Verfügung gestellt werden können?

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Herr Eigenthaler, Deutsche Steuer-Gewerkschaft, bitte.

Sv **Thomas Eigenthaler** (Deutsche Steuer-Gewerkschaft e. V.): Der Föderalismus hat große Stärken, bei Problemen aber kann es manchmal eine gewisse Zeit dauern, bis sich Bund und Länder verständigt haben, wie man dies in der Vergangenheit insbesondere bei Steuergestaltungsmodellen gesehen hat. Insofern muss auf schnelle Informationswege gesetzt werden, die der Gesetzentwurf enthält. Wenn beim Bundeszentralamt für Steuern eine

Information eingeht, müssen die Länder nach der Auswertung frühzeitig informiert werden. Die Länder können auch um Mitwirkung bei der Auswertung dieser Informationen gebeten werden. Das ist in manchen Fällen sicherlich vernünftig.

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Vielen Dank. Die nächste Frage kommt von der Fraktion der CDU/CSU. Herr Brehm, bitte.

Abg. **Sebastian Brehm** (CDU/CSU): Ich möchte auf die Frage der Registriernummer und der Ermittlung des Werts der Steuergestaltung zurückkommen. Nach § 138k AO des Gesetzentwurfs ist die Registriernummer und die Offenlegungsnummer in der Steuererklärung anzugeben. Der voraussichtliche und tatsächliche wirtschaftliche Wert muss mitgemeldet werden. Die Frage geht an die Wirtschaftsprüferkammer.

An die Bundessteuerberaterkammer habe ich folgende Fragen: Wie beurteilen Sie die Praktikabilität der geplanten Regelung? Wo sehen Sie eventuelle Probleme? Wie beurteilen Sie die Verpflichtung zur Angabe der genannten Nummern in der Steuererklärung?

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Wir beginnen mit Herrn Dr. Richter, Wirtschaftsprüferkammer, bitte.

Sv **Dr. Eberhard Richter** (Wirtschaftsprüferkammer): Die Praktikabilität wird maßgeblich davon abhängen, wie schnell die Finanzbehörden arbeiten und diese Nummern vom Bundeszentralamt für Steuern vergeben werden können.

Wir sehen bei der Nummernvergabe das Problem der Durchbrechung der beruflichen Verschwiegenheitspflicht durch die Aufteilung von Meldepflichten. Der Intermediär soll eine abstrakte und anonymisierte Meldung über das Modell als solches abgeben und damit den Inhalt des Mandantengesprächs wiedergeben. Das Modell erhält eine Identifikationsnummer, die der Intermediär dem Mandanten mitteilt. Der Mandant muss im Rahmen seiner Nutzungsanzeige die Nummer angeben.

Daraus ergibt sich die Möglichkeit der Identifikation des Nutzers und insoweit die Durchbrechung der beruflichen Verschwiegenheitspflicht. Im Gesetzentwurf ist geregelt, dass sich Berufsgeheimnisträger insoweit nicht nach § 203 Strafgesetzbuch (StGB) strafbar machen. Wir halten das für keine sachgerechte Lösung.



Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Vielen Dank. Herr Prof. Dr. Schwab, Bundessteuerberaterkammer, bitte.

Sv **Prof. Dr. Hartmut Schwab** (Bundessteuerberaterkammer): Zunächst muss man sagen, dass die Angabe dieser Registriernummer in der Steuererklärung keine Vorgabe der EU-Richtlinie ist. Diese veranlagungsunterstützende Funktion wird von Deutschland über den Regelungsgehalt der Richtlinie hinaus kodifiziert. Meines Erachtens nach ist das in Deutschland überhaupt nicht notwendig. Es gilt der Amtsermittlungsgrundsatz und es gibt Belegvorhaltepfflichten, die vorläufige Veranlagung, eine Veranlagung unter Vorbehalt der Nachprüfung und nicht zu vergessen eine Betriebsprüfung. Außerdem gibt es die von den Finanzbehörden noch nicht im richtigen Umfang genutzte E-Bilanz, die strukturierte Daten liefert. Diese können ausgewertet werden. Informationen sind bei den Finanzverwaltungen ausreichend vorhanden, sie müssen nur genutzt werden.

Nach meinem Dafürhalten macht die Angabe der Registriernummer nur in einem Land Sinn, in dem die Selbstveranlagung Standard ist und der Finanzbehörde nur der Gewinn ohne andere Informationen gemeldet wird. Ich halte es für das deutsche System nicht für notwendig. Außerdem hat Deutschland in den Vorgesprächen zum EU-Richtlinienentwurf die rechtspolitische Funktion der Anzeigepflichten betont.

Eine weitere Frage im Hinblick auf die zusätzliche Bürokratie ist, ob bei der Meldung einer Registriernummer das Risikomanagementsystem (RMS) diesen Fall automatisch aussteuert, es einer Prüfung zuführt und eventuell Rückfragen bei den einzelnen Steuerpflichtigen hat. Ich bin der Meinung, das dürfte nicht der Fall sein. Als Alternative käme nur eine freiwillige Angabe in Betracht. Der Steuerpflichtige könnte diese Angabe freiwillig machen und hätte dafür den Vorteil der Rückmeldung durch die Finanzverwaltung, dass die Gestaltung in Ordnung ist. Das wäre sinnvoll und der Steuerpflichtige hätte einen Vorteil.

Zur zweiten Frage: Ich halte das für vollkommen unpraktikabel. Es wird Schwierigkeiten geben, den wirtschaftlichen Wert zu ermitteln. Ich weiß nicht, was der wirtschaftliche Vorteil einer Steuergestaltung ist, wenn es nicht allein um die Steuer geht.

Der Vergleichsmaßstab fehlt. Die Nichtdurchführung einer Gestaltung wäre ein solcher Maßstab. Man dürfte keine überhöhten Anforderungen stellen, so steht es auch in der Gesetzesbegründung. Nur als Beispiel: Bei der Entscheidung zwischen Eigen- und Fremdkapitalfinanzierung hat man nicht nur einen Steuervorteil. Bei einer höheren Eigenkapitalbasis im Unternehmen gibt es auch Rating-Vorteile gegenüber der Bank. Wäre das ein wirtschaftlicher Vorteil? Sicherlich, aber wie wird er bewertet?

Ich meine, dahingehend muss durch ein BMF-Schreiben nachgebessert werden. Außerdem wird eine Bagatellgrenze gebraucht. Es gibt zum Beispiel große Unterschiede in der Höhe des wirtschaftlichen Vorteils bei dem Vergleich von Siemens und einem Handwerker, die beide die gleiche Gestaltung melden.

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Vielen Dank. Die nächste Frage kommt von der Fraktion der CDU/CSU. Herr Feiler, bitte.

Abg. **Uwe Feiler** (CDU/CSU): Ich habe eine Frage an Herrn Prof. Dr. Schwab und Frau Dr. Wünnemann. Ich möchte noch einmal auf die White List und die Rückmeldung der Steuerverwaltung zurückkommen.

Herr Prof. Dr. Schwab, könnten Sie noch einmal ausführen, wie das funktionieren könnte? Warum sind diese Punkte wichtig?

Frau Dr. Wünnemann, welche Vorteile ergeben sich für die deutschen Unternehmerinnen und Unternehmer?

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Wir beginnen mit Herrn Prof. Dr. Schwab, Bundessteuerberaterkammer, bitte.

Sv **Prof. Dr. Helmut Schwab** (Bundessteuerberaterkammer): Die White List ist aus meiner Sicht unbedingt notwendig und unabdingbar. Es ist mir klar, dass das zwischen den Staaten abgestimmt werden muss. Diese Anstrengung sollte in Kauf genommen werden, um dieses System der Meldepflichten handhabbar zu machen. Die Liste mit standardisierten Fragestellungen, die nicht zu Meldepflichten führen, wird benötigt. Das betrifft alltägliche Fragen, zum Beispiel den gesamten Lohnsteuerbereich bei der Arbeitnehmerentsendung. Ich komme aus Bayern. Selbst kleine Handwerkerbetriebe arbeiten



in Österreich oder Südtirol und entsenden Arbeitnehmer dorthin. Sicherlich sind das Fragestellungen, die in dem einen oder anderen Land zu Steuervorteilen oder -nachteilen führen. Das gehört aber nicht zum Anwendungsbereich. Die Frage der Gewerbesteuerbelastung wurde zum Beispiel vom Netzwerk Steuergerechtigkeit angesprochen. Die Frage stellt sich natürlich auch, wenn ausländische Unternehmen mit einer Tochtergesellschaft nach Deutschland kommen. Es betrifft Standortfragen, Standortwahl, Finanzierung, Hinzurechnung etc. und hat gewerbesteuerliche Auswirkungen. Soll man so etwas melden? Das weiß doch jeder, das steht in jedem Lehrbuch. Das gehört zu den Dingen, die auf eine White List gehören.

Die Gesetzesbegründung enthält schon selbst eine White List, indem sie sagt, dass zum Beispiel das Abwarten von Behaltfristen nicht meldepflichtig ist. Das ist schon der erste Punkt auf einer White List. Auch die Verlustnutzung nach §§ 8c, 8d KStG und die Dividendenfreistellung nach § 8b KStG gehören auf diese Liste. Wenn es um diese Dinge geht, ist eine Mitteilungspflicht nicht notwendig.

Es wäre für uns sehr wichtig, um eine Meldeflut einzudämmen und tatsächlich das Eintreten zu lassen, was Herr Eigenthaler und auch das Netzwerk Steuergerechtigkeit sagten: Dass es nur zu wenigen Meldungen kommt und nur die big points gemeldet werden, die Sie interessieren. Die Bagatellmeldungen, die die Kanzleien belasten, sollten irgendwann einmal auf der Liste stehen, die sich hoffentlich ständig erweitern wird.

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Vielen Dank. Frau Dr. Wünnemann, Bundesverband der Deutschen Industrie, bitte.

Sve **Dr. Monika Wünnemann** (Bundesverband der Deutschen Industrie e. V. (BDI)): Auch für unsere Unternehmen wäre ein Katalog eine sehr große Hilfe, in dem in der Unternehmenspraxis übliche Sachverhalte von vornherein ausgeklammert sind. Der viel zu weite Anwendungsbereich würde damit effizient eingegrenzt werden.

Ich habe ein Beispiel für den viel zu weiten Anwendungsbereich. Das ist das Kennzeichen in § 138e Abs. 1 Nr. 2 AO des Gesetzentwurfs, wonach Gestaltungen mit standardisierter Dokumentation oder Struktur erfasst werden. Damit fallen nach der Gesetzesbegründung alle Finanzierungs-, Einkaufs- oder Zentralgesellschaften, die im

Ausland gegründet werden, in den Anwendungsbereich einer Anzeigepflicht. Das sind zum Beispiel Holding-Strukturen, die für die Unternehmen wirtschaftlich sinnvoll sind und aus außersteuerlichen Gründen gegründet werden. Die Nachweispflicht, um aus dieser Anzeigepflicht wieder herauszukommen, umfasst viele, auch außersteuerliche, Faktoren, die nur mit hohem Aufwand zu ermitteln sind. Insofern wäre es eine große Hilfe, wenn zum Beispiel die Gründung von solchen Zentralgesellschaften für sich allein gesehen nicht schon eine Anzeigepflicht hervorrufen würde.

Es wäre aus Sicht der Unternehmen zu begrüßen, wenn die Meldepflicht keine Einbahnstraße ist, sondern sie von der Finanzverwaltung durch eine Rückmeldung Rechtssicherheit bekommen. Die benötigen sie dringend für wichtige Transaktionen und unternehmerische Tätigkeiten. Das könnte in Form einer Fortentwicklung einer verbindlichen Auskunft erfolgen, die es als Institut schon gibt.

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Vielen Dank. Die nächste Frage kommt von der Fraktion der AfD. Herr Glaser, bitte.

Abg. **Albrecht Glaser** (AfD): Meine Frage richtet sich an Frau Mein. Das nationale Umsetzungsgesetz geht über den Anwendungsbereich der Richtlinie hinaus. Können Sie die Unterschiede zwischen der EU-Richtlinie und dem vorliegenden Ausführungsgesetz konkret aufzeigen und bewerten? Können Sie außerdem etwas zum Änderungsantrag der Koalitionsfraktionen sagen, nach dem uneinbringliche Kapitalforderungen nur beschränkt abzugsfähig wären, wenn Verluste entstehen? Mit dieser einfachen Legislation soll wohl die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH) ausgehebelt werden.

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Frau Mein, Deutscher Steuerberaterverband, bitte.

Sve **Sylvia Mein** (Deutscher Steuerberaterverband e. V.): Kommen wir zum ersten Teil der Frage. Nach unserer Wahrnehmung ist die Richtlinie nahezu wortlautgleich umgesetzt worden. Ziel des Gesetzgebers ist, mit diesem Gesetz ein Vertragsverletzungsverfahren zu vermeiden. Zudem soll die Auswertung auf EU-Ebene möglichst abgestimmt mit den anderen Mitgliedstaaten erfolgen. Diese Eins-zu-eins-Umsetzung bewegt sich maßgeblich im Bereich der Hallmarks.



Der Deutsche Steuerberaterverband hat dafür ein gewisses Verständnis, trotz der auch von mir monierten, damit verbundenen Unsicherheiten hinsichtlich der Reichweite der anzeigepflichtigen Tatbestände. Eine gesetzliche Einschränkung würde dem Sinn und Zweck der Richtlinie komplett widersprechen. Insofern wären die vorgeschlagene White List oder das BMF-Schreiben der richtige Weg.

Wir wünschen uns eine minimale Änderung bei einem Kennzeichen. Es geht um § 138e Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 lit. d) und e) AO des Gesetzentwurfs. Die Richtlinie sieht vor, dass es sich um abzugsfähige, grenzüberschreitende Zahlungen handeln muss. Das Umsetzungsgesetz hat das Wort „abzugsfähig“ außen vor gelassen. Warum das so ist, können wir nicht nachvollziehen, es kann eigentlich nur ein redaktionelles Versehen sein. In der gesetzlichen Begründung ist dazu nichts zu finden. Wir wünschen uns, dass auch an dieser Stelle die Richtlinie eins-zu-eins umgesetzt wird und das Wort „abzugsfähig“ ergänzt wird.

Darüber hinaus gibt es bei der EU-Richtlinie eine abweichende Definition verbundener Unternehmen bei mittelbarer Beteiligung. Im Umsetzungsgesetz wird ein Absatz mit einem zusätzlichen Hinweis nicht übernommen. In Artikel 3 Nummer 23 Unterabsatz 5 der Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25. Mai 2018 steht, wie bei mittelbaren Beteiligungen die Stimmrechtsbeteiligung zu ermitteln ist. Nach unserer Wahrnehmung müsste der Gesetzgeber auch hier nachbessern.

Die Richtlinie macht keine Verfahrensvorgaben, das hat Herr Prof. Dr. Schwab angesprochen. Die Angabe der Registrierungs- bzw. Offenlegungsnummer in der Steuererklärung ist nicht zwingend umzusetzen. Nach unserer Wahrnehmung ist die Pflicht eines Intermediärs, die anderen, ihm bekannten Intermediäre und die Registriernummer anzugeben, ebenso nicht zwingend umzusetzen. Das Umsetzungsgesetz enthält aber diese Regelung.

Ich möchte, dass Sie sich das bildlich vor Augen führen. Ein Nutzer lässt sich von einer Bank, einem Rechtsanwalt und einem Steuerberater, also von drei unterschiedlichen Parteien, beraten. Wir als Steuerberater müssen ungefähr angeben, was die Bank und der Rechtsanwalt machen, so sieht es zumindest die Gesetzesbegründung vor. Das ist

vielleicht nachvollziehbar, damit das Bundeszentralamt für Steuern eine Vorstellung von der gesamten Gestaltung hat.

§ 138f Abs. 3 Satz 2 AO des Gesetzentwurfs verlangt von uns aber zusätzlich, die Offenlegungs- und Registriernummer von dem anderen Intermediär innerhalb der 30 Tage zu bekommen. Ich muss ganz ehrlich sagen, ich glaube nicht, dass das funktionieren wird. Geben wir sie nicht an, ist die Meldung nicht vollständig und wir werden sanktioniert. Die Parteien sind voneinander unabhängig. Ich kann mir nicht vorstellen, dass die Kanäle intern plötzlich so funktionieren, dass das nachweisbar und zu leisten ist.

Insofern bitten wir um die Streichung dieses Punktes. Wir haben es in der Stellungnahme ausführlich dargestellt.

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Vielen Dank. Die nächste Frage kommt von der Fraktion der SPD. Herr Daldrup, bitte.

Abg. **Bernhard Daldrup** (SPD): Ich habe eine Frage an Herrn Eigenthaler, bei der es gar nicht um grenzüberschreitende Steuergestaltung geht, aber trotzdem um einen unangenehmen Punkt. Es geht um den Bereich der Genossenschaften in der Wohnungswirtschaft. Verschiedene Presseorgane berichten über fragwürdige steuerliche Gestaltungen im Bereich sog. Familiengenossenschaften, in denen Privatanlegerinnen und -anleger die Begünstigung nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG für Wohnungsgenossenschaften nutzen. Die Initiatoren solcher Genossenschaften machen Mieter im Rahmen der Steuervermeidung zu Genossenschaftsmitgliedern, nehmen ihnen ihre Rechte und behandeln sie wie investierende und nicht als ordentliche Mitglieder.

Sind Ihnen solche Praktiken bekannt? Wäre es nicht sinnvoll, wenn man die rechtlichen Bedingungen so ändert, dass man die steuerlichen Vergünstigungen nur noch ordentlichen Mitgliedern im Sinne des Genossenschaftsgesetzes gewährt?

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Herr Eigenthaler, Deutsche Steuer-Gewerkschaft, bitte.

Sv **Thomas Eigenthaler** (Deutsche Steuer-Gewerkschaft e. V.): Sie haben vollkommen zurecht gesagt, eine solche Fallkonstellation würde von dem vorliegenden Gesetzentwurf nicht erfasst werden, weil keine Grenzüberschreitung vorliegt.



Dieser Fall ist ein schönes Beispiel dafür, dass auch eine nationale Anzeigepflicht benötigt wird. Ihr Fall taucht im Zusammenhang mit den Share Deals auf. Es ist der Versuch, eine Art „Scheingenossenschaft“ zu implementieren, um einen bestimmten grunderwerbsteuerlichen Vorteil zu generieren. Ob das sinnvoll und erwünscht ist, muss der Gesetzgeber entscheiden. Das sind die Fälle, die im Finanzamt nicht bearbeitet werden können, weil die Rechtslage so ist, wie sie ist.

Die Anzeigepflicht soll den Gesetzgeber in die Lage versetzen, zu entscheiden, ob er dagegen etwas unternimmt. Es ist Aufgabe der Politik, der Rechtspolitik und der Steuerpolitik, das zu entscheiden. Haben Sie eine solche Anzeigepflicht nicht, werden Sie erst in vielen Jahren durch Zeitungsberichte usw. über das Thema informiert werden.

Ich weiß nicht, ob es sich dabei um einen klassischen Fall handelt. Jedenfalls handelt es sich den Anzeichen nach um einen modellhaften Charakter. Werden diese Versuche multipliziert, indem sie in ganz Deutschland angewendet werden, ist das der klassische Fall eines Gestaltungsmodells, das gegen Honorar vertrieben werden kann.

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Herr Daldrup, haben Sie eine Nachfrage?

Abg. **Bernhard Daldrup** (SPD): Bedeutet das, dass eine Konkretisierung im Körperschaftsteuergesetz, nach der die Vermietung oder Nutzungsüberlassung nur an ordentliche Mitglieder im Sinne des Genossenschaftsgesetzes zulässig wäre, allein nicht hinreichend wäre?

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Herr Eigenthaler, Deutsche Steuer-Gewerkschaft, bitte.

Sv **Thomas Eigenthaler** (Deutsche Steuer-Gewerkschaft e. V.): Der Gesetzgeber kann gegen solche Vorgänge vorgehen, wenn er bereits Kenntnis darüber hat. Er muss nicht auf eine Anzeigepflicht warten. Entscheidet sich der Gesetzgeber für ein solches Vorgehen, muss er wissen, wie diese Fälle ablaufen. Denn normalerweise sind Genossenschaften mit einem positiven Image verbunden. Man muss sich daher genau anschauen, ob es sich wirklich um eine Scheingenossenschaft handelt oder ob es sich um eine Genossenschaft handelt, die noch im Bereich des üblichen handelt. Meiner Meinung nach gibt es aber eine Verbindung zur Share Deal-Problematik.

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Vielen Dank. Die nächste Frage kommt von der Fraktion der CDU/CSU. Herr Brehm, bitte.

Abg. **Sebastian Brehm** (CDU/CSU): Die gerade geführte Diskussion zeigt, dass die Modelle meistens schon bekannt sind. Insofern war das ein interessanter Beitrag.

Es gibt einen Umdruck zum § 77b Steuerberatungsgesetz (StBerG), zu dem ich eine Frage an die Bundessteuerberaterkammer habe. Herr Prof. Dr. Schwab, Ihnen ist sicherlich die Situation bekannt, dass die Mitglieder des Vorstands der Steuerberaterkammer eine Entschädigung für Ihre ehrenamtliche Tätigkeit erhalten. Inwieweit erachten Sie eine Präzisierung oder Änderung in § 77b StBerG aus Sicht der Praxis für notwendig?

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Herr Prof. Dr. Schwab, Bundessteuerberaterkammer, bitte.

Sv **Prof. Dr. Helmut Schwab** (Bundessteuerberaterkammer): Ich halte eine Präzisierung für sehr notwendig. Die ehrenamtlich Tätigen bekommen bei allen Steuerberaterkammern in Deutschland eine Entschädigung für ihre ehrenamtliche Tätigkeit, nicht nur bei der Bundessteuerberaterkammer. Die Entschädigung wird für Reisekosten und Aufwendungen, aber auch als Ersatz für den Zeitaufwand, der im Zusammenhang mit dieser ehrenamtlichen Tätigkeit entsteht, gezahlt. Diese Praxis gibt es seit Jahrzehnten. In den Satzungen der jeweiligen Länderkammern und in der Satzung der Bundessteuerberaterkammer ist dies so geregelt und wird auch von den Mitgliederversammlungen mitgetragen.

Das Problem ist, dass das Gesetz nicht eindeutig formuliert ist. Die im Umdruck vorgesehene Regelung würde zu einer Klarstellung bzgl. der langjährigen Praxis führen. Ich halte es für notwendig, dass hier Rechtssicherheit besteht und wir uns auf einer gesetzlich abgesicherten Grundlage bei der Entschädigung der ehrenamtlich Tätigen befinden.

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Vielen Dank. Wir kommen zur nächsten Frage von der Fraktion der FDP. Frau Hessel, bitte.

Abg. **Katja Hessel** (FDP): Ich habe drei Fragen an Frau Mein. Sie haben vorhin Lösungsvorschläge angekündigt, die Sie nicht mehr vorstellen konnten. Können Sie uns diese schildern?



Die zweite Frage: Es geht hier um eine EU-Richtlinie, die nicht nur in Deutschland umgesetzt werden muss. Haben Sie Kenntnis zur Art der Umsetzung in anderen Ländern?

Der dritte Punkt betrifft Umdrucke zu diesem Gesetz, die mit diesem Gesetz überhaupt nichts zu tun haben. Ich finde solche „Mogelpackungen“ prinzipiell etwas schwierig. Die Umdrucke enthalten zwei Punkte, die sicherlich sehr gut sind. Herr Prof. Dr. Schwab hat das schon ausgeführt. Der dritte Umdruck betrifft die Kapitaleinkünfte nach § 20 Abs. 6 Einkommensteuergesetz (EStG), vielleicht bleibt Ihnen Zeit für Ausführungen dazu.

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Frau Mein, Deutscher Steuerberaterverband, bitte.

Sve **Sylvia Mein** (Deutscher Steuerberaterverband e. V.): Der erste Lösungsvorschlag ist eine Drosselung der Abschreckungswirkung im Umsetzungsgesetz. Die Konkretisierung der Hallmarks meine ich damit nicht, denn diese ist aus unserer Sicht nicht das Maß aller Dinge. Das sollte durch eine White List oder ein BMF-Schreiben erfolgen.

Wir wünschen uns die Streichung der Pflicht des Intermediärs zur Meldung anderer, bekannter Intermediäre, also die Streichung von § 138f Abs. 3 Satz 2, Abs. 4 Satz 2 und Abs. 5 Satz 5 AO des Gesetzentwurfs. Die Richtlinie sieht das ihrem Wortlaut nach nicht vor. Es wäre ein „Gold-plating“. Es ist nachvollziehbar, dass das BZSt Anknüpfungspunkte für die Zusammenführung der drei im Raum stehenden Fälle haben möchte. Unserer Meinung nach sind aber schon genügend Angaben zu machen, beispielsweise der Name des Nutzers, der Name des Intermediärs, Steuernummer, Identifikationsnummer etc. Es gibt also genügend Anknüpfungspunkte für das BZSt, um diese drei Intermediäre und den Gesamtfall zusammenzuführen. Dafür muss nicht noch mehr an Belastungen auf die Intermediäre überwältigt werden.

Der zweite Lösungsvorschlag, den wir schon von den Sachverständigen aus der Wirtschaft gehört haben, ist die Streichung der Pflicht der Angabe der Registrierungs- bzw. Offenlegungsnummer in der Steuererklärung. Das führt zu missliebigen Stimmungslagen in der Betriebsprüfung. Es führt zu einer Stigmatisierung des Steuerpflichtigen, der eigentlich nur eine legale Steuergestaltung ausgeführt hat.

Auch der dritte Lösungsvorschlag wurde schon angesprochen. Das ist die Stärkung der verbindlichen Auskunft. Das würde die Akzeptanz der Anzeigepflicht und die Attraktivität, dieser Pflicht nachzugehen und sie solide auszuführen, maßgeblich steigern.

Die zweite Frage thematisierte die Erfahrungen aus anderen Ländern. Wir haben schon etwas über die Regelung in Polen gehört. Das Umsetzungsgesetz in Polen ist sowohl in Bezug auf die Sanktionen als auch auf die über die Richtlinie hinausgehende, nationale Anzeigepflicht sehr streng. Von Österreich haben wir gehört, dass bisher nur die Umsetzung der EU-Richtlinie geplant ist. Eine zusätzliche nationale Anzeigepflicht soll nicht eingeführt werden. Der maßgebliche Grund dafür ist die begleitende Kontrolle großer Unternehmen als moderates und kooperatives Mittel, um sich mit den Unternehmen abzustimmen. Das geschieht sehr regelmäßig. Wahrscheinlich ist eine zusätzliche Anzeigepflicht in Österreich deswegen unnötig.

Eine solche begleitende Kontrolle könnten wir uns auch für Deutschland vorstellen. Es wäre hier angesichts der Anzahl der Steuerpflichtigen aber viel aufwendiger als in Österreich.

Wir haben allerdings in der Studie und bei der Auseinandersetzung mit Anzeigepflichten in anderen Ländern wahrgenommen, dass die Anzeigepflicht regelmäßig angepasst werden muss. Tobias Beuchert schreibt in seiner Dissertation aus dem Jahr 2012 zu Anzeigepflichten in anderen Ländern, dass das Anzeigepflichtsystem in den USA in einem Zeitraum von zehn Jahren acht Mal angepasst werden musste. Ein Grund dafür war, dass aufgrund der Anzeigepflicht zu grenzüberschreitenden Qualifikationskonflikten die Datenflut nicht mehr zu bewältigen war. Die Erfahrung aus den USA zeigt also, dass Anzeigepflichtsysteme angepasst werden müssen. In Großbritannien gibt es eine vergleichbare Situation. Dort gab es nach der Einführung der Anzeigepflicht auch mehrere Änderungen, weil immer wieder etwas nicht gepasst hat.

Zu Ihrer dritten Frage kann ich aufgrund der Zeit leider nichts mehr sagen.

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Vielen Dank. Die nächste Frage kommt von der Fraktion DIE LINKE. Herr De Masi, bitte.



Abg. **Fabio De Masi** (DIE LINKE.): Ich möchte Herrn Eigenthaler befragen. Nach meiner Erinnerung haben Sie mal sinngemäß gesagt, dass die Finanzbehörden mit dem Fahrrad unterwegs seien und die Akteure der Steuervermeidung mit dem Ferrari. Fahrrad fahren ist natürlich gesund und klimafreundlich. Wir wollen aber, dass Sie zumindest mit dem E-Bike oder der Vespa unterwegs sind.

Herr Prof. Dr. Schwab hat nicht ganz zu Unrecht angesprochen, dass das Risiko eines Informationsüberflusses besteht, wenn die Finanzbehörden nicht gut aufgestellt sind. Wie relevant ist in diesem Zusammenhang die Einführung des sicheren Zentralverzeichnisses, für das Sie sich ausgesprochen haben, und der elektronischen Übermittlungswege? Sehen Sie uns da auf einem guten Weg?

In § 138d Abs. 3 Satz 3 AO des Gesetzentwurfs geht es um das Tatbestandsmerkmal des steuerlichen Vorteils. Sie sehen dort ein gewisses Schlupfloch bei den Meldepflichten. Könnten Sie dazu ihre Gedanken nochmal ausführen?

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Herr Eigenthaler, Deutsche Steuer-Gewerkschaft, bitte.

Sv **Thomas Eigenthaler** (Deutsche Steuer-Gewerkschaft e. V.): Die Frage der Häufigkeit der Anzeigen steht hier seit Anfang an im Raum. Ich möchte alle Beteiligten dazu ermuntern, dieses Gesetz nicht zu überinterpretieren. Es gibt hier ein eindeutiges Nadelöhr, das sind die Intermediäre. Es geht um die Vermarktung, Konzeption, Organisation, Umsetzung und Verwaltung durch Dritte. Das ist tatsächlich ein Nadelöhr. Es geht nicht um die normale Beratung durch Steuerberater, das ist nicht richtig.

Ein weiterer wichtiger Punkt ist, dass auch die Erfahrungen in anderen EU-Staaten genutzt werden müssen. Wir denken gerade sehr national. Aber wir sollten auch ein Interesse dran haben, was Irland, die Niederlande, Luxemburg oder Österreich machen. Das sollte nicht vergessen werden. Deshalb wird ein solches Zentralverzeichnis gebraucht. Dann hätte man Zugriff darauf, was die anderen machen. Das ist für den nationalen Gesetzgeber und für unsere Administration wichtig. Wenn in Brüssel verhandelt wird, kann man mit diesen Informationen in den Gesetzgebungsprozess in Brüssel eingreifen.

Die Herstellung der elektronischen Wege und des Zentralverzeichnisses stellt natürlich einen großen Aufwand dar. Für IT und EDV ist der Bund verantwortlich. Dafür muss ausreichend Geld zur Verfügung gestellt werden. Es darf nicht hinausgezögert werden, ansonsten kommt wieder die Kritik aus der Wirtschaft und der Steuerberatung, dass man sich gern an die Regelung halten würde, aber die Infrastruktur noch nicht zur Verfügung steht. Das ist ein sehr wichtiger Punkt, ähnlich wie bei den Amazon-Fällen. Lehnt man sich aus dem Fenster, ist man auch verpflichtet, schnell für eine angemessene Infrastruktur zu sorgen.

Der zweite Punkt, den Sie angesprochen haben, betrifft aus meiner Sicht ein großes Problem. Die Regelung des § 138d Abs. 3 Satz 3 AO des Gesetzentwurfs ist kaum verständlich. Darüber hinaus sendet sie ein völlig falsches Signal aus und lässt im Grunde einen großen Teil der Mitteilungspflicht durch eine Fiktion ins Leere laufen, indem sie das Tatbestandsmerkmal „steuerlicher Vorteil“ mehr oder weniger in das Ermessen des Mitteilungspflichtigen legt und den Vorteil einfach wegfinanziert. § 138d Abs. 3 Satz 3 AO könnte das Einfallstor sein, die gesamte Anzeigepflicht zu Fall zu bringen. Darüber sollten Sie noch einmal nachdenken.

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Vielen Dank. Wir kommen zur nächsten Frage von der Fraktion der CDU/CSU. Herr Feiler, bitte.

Abg. **Uwe Feiler** (CDU/CSU): Ich hätte noch einmal eine Frage an Frau Dr. Wünnemann und Frau Mein. Es geht um die Anhebung der Umsatzsteuer-grenze der Ist-Besteuerung nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG).

Könnten Sie erläutern, warum die Anhebung von der derzeit geltenden 500 000 Euro Grenze auf 600 000 Euro aus Ihrer Sicht und aus bürokratischen Gesichtspunkten sinnvoll ist?

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Frau Dr. Wünnemann, Bundesverband der Deutschen Industrie, bitte.

Sve **Dr. Monika Wünnemann** (Bundesverband der Deutschen Industrie e. V. (BDI)): Wir unterstützen das mit Nachdruck, weil es immer sinnvoll ist, bestehende Grenzen anzugleichen, um sie zu vereinheitlichen. Die Buchführungsgrenze in § 141 AO beträgt auch 600 000 Euro. Insofern ist es konsequent, die Grenze der Ist-Versteuerung auf die



Buchführungsgrenze anzuheben und einheitlich zu gestalten.

Wir fordern auch bei anderen Steuerarten, bestehende Freibeträge und Grenzen zu vereinheitlichen, damit die Unternehmen nicht immer wieder im Laufe eines Jahres verschiedene Grenzen nachhalten und kontrollieren müssen. Das ist der Grund. Das ist auch vom Bundesministerium für Wirtschaft und Energie (BMWi) mit Blick auf das Bürokratieentlastungsgesetz ins Eckpunktepapier aufgenommen worden.

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Frau Mein, Deutscher Steuerberaterverband, bitte.

Sve **Sylvia Mein** (Deutscher Steuerberaterverband e. V.): Ich kann Frau Dr. Wünnemann nur zustimmen. Gerade für kleine und mittlere Unternehmen wäre das ein echter Mehrgewinn. Die Grenze in der Abgabenordnung wurde 2015 im ersten Bürokratieentlastungsgesetz angehoben, weil man damals kleinere Unternehmen von der Bilanzierungspflicht befreien wollte, um ihnen die Einnahmenüberschussrechnung zu ermöglichen. Einnahmenüberschussrechnung bedeutet die Geltung des Zufluss-Abfluss-Prinzips. Damit ist das Leben eigentlich relativ einfach.

Damals hat man die Ist-Besteuerungsgrenze nicht angepasst, die hier nun zu beurteilen ist. Was passiert durch diese Lücke? Der Unternehmer muss aufgrund der niedrigeren Ist-Besteuerungsgrenze mit einem Umsatz von bis zu 600 000 Euro zur Soll-Besteuerung wechseln. Die Soll-Besteuerung bedeutet, dass bereits bei der Ausstellung einer Rechnung an den Kunden die Umsatzsteuer abgeführt werden muss. Will man aber trotzdem in der Ist-Besteuerung bleiben, muss dieser Vorgang erst erfasst werden, wenn man den Zufluss der Einnahme vom Kunden hat. Man führt damit umsatzsteuerlich so etwas wie ein Nebenbuch. Möchte man bei der Ist-Besteuerung im Sinne der Abgabenordnung bleiben, also bei der Einnahmenüberschussrechnung, ist diese Nebenbuchführung aufwendig. Werden diese Grenzen aufeinander angepasst, hat man die Erleichterung endlich durgesetzt, die mit der Anhebung der Grenze im Bürokratieentlastungsgesetz 2015 beabsichtigt war.

Wir fordern schon seit 2015, diese beiden Grenzen aufeinander anzupassen, weil ein Auseinanderfallen zu Nebenbüchern führt. So kann man das aus Sicht der Praxis erklären.

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Vielen Dank. Haben Sie eine Nachfrage, Herr Brehm?

Abg. **Sebastian Brehm** (CDU/CSU): Herr Eigenthaler, ich habe noch eine Frage an Sie. Sie hatten gerade erwähnt, dass das Gesetz bzgl. der Anzeigepflicht nicht überinterpretiert und der normale Steuerberatersachverhalt eigentlich nicht darunter fallen sollte. Können Sie das noch einmal aus Ihrer Sicht konkretisieren? Ich glaube, das ist der richtige Ansatz, damit nicht jeder laufende Sachverhalt angezeigt wird. Was sollte man aus Ihrer Sicht anzeigen?

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Herr Eigenthaler, Deutsche Steuer-Gewerkschaft, bitte.

Sv **Thomas Eigenthaler** (Deutsche Steuer-Gewerkschaft e. V.): Ich merke, dass es erhebliche psychologische Widerstände gegen die Anzeigepflicht gibt. Ich mache mir deswegen Sorgen, dass zu viel angezeigt wird, was auch niemand will. Insofern wäre die White List möglicherweise eine Hilfestellung, mit der das BMF bestimmte Dinge noch einmal klarstellen könnte.

Es geht aus meiner Sicht darum, diese 15 bis 20 relevanten Fälle im Vornherein herauszufiltern, die es in einem Zeitraum von zehn Jahren gibt. Der Steuerpsychologie und der Akzeptanz in der normalen Bevölkerung tut es nicht gut, ständig in der Zeitung zu lesen, welche Steuergestaltungsmodelle in Deutschland möglich sind. Die anderen Fälle sollten behutsam aus dieser Anzeigepflicht herausgeholt werden. Außerdem sollte den Beteiligten bewusst werden, dass erst gar nicht so viel gemeldet wird.

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Vielen Dank. Die nächste Frage kommt von der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN. Frau Paus, bitte.

Abg. **Lisa Paus** (B90/GR): Ich frage Herrn Eigenthaler und Frau Prof. Dr. Osterloh-Konrad. Hier kam Kritik zur Frage der Meldepflicht weiterer Intermediäre auf. Wie ist dazu Ihre Einschätzung?

Sehen Sie eine Möglichkeit, den von Ihnen kritisierten § 138d Abs. 3 Satz 3 AO des Gesetzentwurfs durch eine andere Formulierung im Gesetz zu heilen? Oder muss man zwingend den Weg über eine sog. White List gehen? Sie haben gerade gesagt, dass § 138d Abs. 3 Satz 3 AO das Potential hat, das ganze Gesetz quasi unwirksam zu machen. Deswegen müssen wir uns damit beschäftigen, ob man



diesen Satz im Gesetz ändert oder eine White List erstellt.

Könnten Sie noch etwas zur Höhe der Geldbuße von 25 000 Euro sagen?

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Wir beginnen mit Herrn Eigenthaler, Deutsche Steuer-Gewerkschaft, bitte.

Sv **Thomas Eigenthaler** (Deutsche Steuer-Gewerkschaft e. V.): Zunächst mal zu dieser Bündelung von Intermediären: Natürlich wirkt das alles sehr kompliziert. Die Diskussion ist sehr theoretisch und abstrakt. Ich gehe davon aus, dass man sich auf EU-Ebene viel Zeit gelassen hat, um die möglichen Konstellationen, die sich ergeben können, zu antizipieren. Das Produkt dieser Überlegungen liegt nun vor.

Ob es in der Praxis überhaupt zu solchen Fällen kommt, weiß ich nicht. Mein Rat geht dahin, das erst einmal zu testen und nach zwei bis vier Jahren zu evaluieren, ob man über das Ziel hinausgeschossen ist. Jetzt läuft der Transformationsprozess einer EU-Richtlinie. Ich finde es nicht richtig, dass manche Mitgliedstaaten schon transformieren, andere jedoch nicht. Die EU-Mitgliedstaaten sollten gleichförmig vorgehen.

§ 138d Abs. 3 Satz 3 AO des Gesetzentwurfs halte ich für so gefährlich, dass ich vorschlagen würde, ihn zu streichen. Ich sehe keinen Mehrwert darin, den Satz durch Formulierungen zu reduzieren. Der Intermediär oder Nutzer wird in die Lage versetzt, dass er würdigt, ob sich ein steuerlicher Vorteil ausschließlich in Deutschland auswirkt oder nicht. Ich finde, es ist nicht Sache des Intermediärs, das antizipatorisch zu würdigen. Daher kann der Satz 3 insgesamt gestrichen werden, weil er viel zu riskant ist. Ich kann nicht überblicken, wie er sich in der Praxis tatsächlich auswirken wird. Er hat aber die Wirkung, alles andere mit einem Schlag umzustoßen und zu sagen, hier besteht keine Anzeigepflicht.

Zur Bußgeldhöhe: Ich bin der Meinung, bei so komplexen Sachverhalten sollte die Frage des Bußgeldes zunächst nicht zu hoch gehängt werden. Das Bußgeld ist nicht besonders hoch. Wenn ich Intermediär wäre, würden mich 25 000 Euro Bußgeld nicht abschrecken. Ich hoffe ja, durch mein Modell viel höhere Einnahmen generieren zu können.

Problematisch ist das Bußgeld, weil es an viele unbestimmte Rechtsbegriffe anknüpft und zu einer Bußgeldbewehrung führt. Das ist das Vorfeld des Strafrechts. Es ist zwar kein Strafrecht, sondern nur eine Ordnungswidrigkeit, trotzdem gelten die gleichen Grundsätze. Den Bußgeldtatbestand wird man erst in der dritten oder vierten Reform ändern. Man wird dazu nicht gleich kommen können. Der Inhalt des Gesetzes ist zu kompliziert, um ihn zur Grundlage einer Ordnungswidrigkeit zu machen. Das wird man sicherlich beobachten müssen.

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Vielen Dank. Frau Prof. Dr. Osterloh-Konrad, Universität Tübingen, bitte.

Sve **Prof. Dr. Christine Osterloh-Konrad** (Universität Tübingen): Die Meldepflicht der weiteren Intermediäre halte ich für nicht besonders problematisch, zumal das auf die bekannten Informationen beschränkt wird.

Zu § 138d Abs. 3 Satz 3 AO habe ich schon etwas gesagt. Wir befinden uns im Moment in einer „second best world“, die „first best world“ steht momentan nicht zur Diskussion. Wollte man sich dieser annähern, müsste man auf europäischer Ebene einen Ausnahmekatalog schaffen. Das wäre politisch am sinnvollsten. Ob das realisierbar ist, kann ich nicht beurteilen. Das ist keine wissenschaftliche Frage. Kann eine solche White List auf europäischer Ebene nicht erreicht werden, ist dieses Merkmal als second best Lösung nicht schlecht.

Das Bußgeld ist in der Tat etwas niedrig, wenn man durch das Gesetz die wirklich großen Fälle erreichen möchte.

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Vielen Dank. Die letzte Frage in dieser Anhörung kommt von der Fraktion der SPD. Herr Binding, bitte.

Abg. **Lothar Binding (Heidelberg)** (SPD): Ich möchte Herrn Eigenthaler zu unserem Änderungsantrag 1 befragen. Die Fraktionen der CDU/CSU und SPD schlagen eine Beschränkung der Verlustverrechnung bei Einkünften aus Termingeschäften und aus dem Ausfall von Kapitalanlagen im Privatvermögen vor. Halten Sie das für sinnvoll? Es geht darum, sich mit dem BFH-Urteil zu diesem Thema auseinanderzusetzen.

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Herr Eigenthaler, Deutsche Steuer-Gewerkschaft, bitte.



Sv **Thomas Eigenthaler** (Deutsche Steuer-Gewerkschaft e. V.): Ich möchte in diesem Kreis daran erinnern, dass ich mich bei einer früheren Anhörung dafür ausgesprochen habe, in diesem Bereich gesetzgeberisch nichts zu tun. Es sollte also bei der alten Rechtslage ohne Verlustberücksichtigung bleiben. Insofern kann ich meine Meinung dazu nicht vollkommen ändern.

Ich habe mir den Änderungsantrag trotzdem ernsthaft angeschaut. Ich bleibe dabei, dass es systematisch nicht richtig wäre, insbesondere bei Darlehen, bei denen die Rückzahlung ausfällt, einen Totalverlust des gesamten Kapitalstammes zu berücksichtigen. Das betrifft weniger die Termingeschäfte. Aber die nun vorliegenden Vorschläge sehe ich als einen Kompromiss, um in der Sache weiterzukommen. Die Beträge, um die es hier geht, sind mit der Limitierung auf 10 000 Euro nicht hoch. Sie brauchen allerdings positive Kapitaleinkünfte in Höhe von mindestens 10 000 Euro, damit sich ein solcher Verlust auswirkt. Wenn ich mir die Bemerkung erlauben darf, handelt es sich dabei nicht um den Kleinsparer, auf den sich dieser Änderungsantrag bezieht. Um bei der aktuellen Marktlage mit niedrigen Zinsen 10 000 Euro an Kapitaleinkünften zu generieren, muss schon ein höherer Betrag investiert werden.

Nimmt man wirklich den Fall des Kleinsparers, sind 10 000 Euro natürlich ein hoher Betrag, weil er keine entsprechenden Einkünfte gegenrechnen

kann. Er hat die Chance, diesen Verlust vorzutragen. Wenn aber in den nächsten Jahren nichts an Kapitaleinkünften kommt, wird sich das de facto nicht so sehr auswirken. Bei Steuerzahlern mit höheren Kapitaleinkünften wird das nicht in vielen Fällen realisiert werden können. Denn dazu müsste zunächst die anonym abgeführte Abgeltungssteuer aufgedeckt werden, weil man ansonsten nicht zu dieser Verlustverrechnung kommt. Das führt dazu, dass jemand gegenüber dem Finanzamt zunächst erklären müsste, was er noch an Kapitaleinkünften hat, was bislang in der Anonymität der Abgeltungssteuer abgehandelt wurde. Von daher ist meine Trauer, dass ich diesen systemischen Ansatz nicht zu 100 Prozent weiterverfolgen kann, nicht so groß.

Abg. **Lothar Binding (Heidelberg)** (SPD): Deswegen haben wir dem Kompromiss zugestimmt.

Vorsitzende **Bettina Stark-Watzinger**: Ich danke den Expertinnen und Experten, dass Sie sich die Zeit genommen haben und hierhergekommen sind, um mit uns den Gesetzentwurf zu diskutieren. Herzlichen Dank. Wir nehmen das zügig in die Beratung auf. Ich wünsche Ihnen noch eine erfolgreiche Woche. Vielen Dank.

Schluss der Sitzung: 13:01 Uhr

Bettina Stark-Watzinger, MdB
Vorsitzende



- Anlagenverzeichnis -

- Anlage 1:** Entwürfe für Änderungsanträge der Koalitionsfraktionen
- Anlage 2:** Entwürfe für Änderungsanträge der Fraktion BÜNDNIS90/DIE GRÜNEN
- Anlage 3:** Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer
- Anlage 4:** Stellungnahme des Bundesverbandes der Deutschen Industrie e. V. (BDI)
- Anlage 5:** Stellungnahme des Deutschen Steuerberaterverband e. V.
- Anlage 6:** Stellungnahme der Deutschen Steuer-Gewerkschaft e. V.
- Anlage 7:** Stellungnahme von Prof. Dr. Christine Osterloh-Konrad, Universität Tübingen
- Anlage 8:** Stellungnahme des Netzwerks Steuergerechtigkeit

Umdruck-Nr. 01

Änderungsantrag der Fraktionen CDU/CSU und SPD zu dem

Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen

Stichwort: Beschränkung der Verlustverrechnung bei Einkünften
aus Termingeschäften und aus dem Ausfall von Kapital-
anlagen im Privatvermögen

Zu Artikel 4a – neu – (§ 20 Absatz 6 Satz 5 und 6 – neu – EStG) und 24
Buchstabe g (§ 52 Absatz 28 Satz 23 EStG)

Änderung

Nach Artikel 4 wird folgender Artikel 4a eingefügt:

„Artikel 4a

Änderung des Einkommensteuergesetzes

Das Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 4. August 2019 (BGBl. I S. 1122) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Nach § 20 Absatz 6 Satz 4 werden die folgenden Sätze eingefügt:

„Verluste aus Kapitalvermögen im Sinne des Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 dürfen nur in Höhe von 10 000 Euro mit Gewinnen im Sinne des Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 und mit Einkünften im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 11 ausgeglichen werden; die Sätze 2 und 3 gelten sinngemäß mit der Maßgabe dass nicht verrechnete Verluste je Folgejahr nur bis zur Höhe von 10 000 Euro mit Gewinnen im Sinne des Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 und mit Einkünften im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 11 verrechnet werden dürfen. Verluste aus Kapitalvermögen aus der ganzen oder teilweisen Unein-

bringlichkeit einer Kapitalforderung, aus der Ausbuchung wertloser Wirtschaftsgüter im Sinne des Absatzes 1, aus der Übertragung wertloser Wirtschaftsgüter im Sinne des Absatzes 1 auf einen Dritten oder aus einem sonstigen Ausfall von Wirtschaftsgütern im Sinne des Absatzes 1 dürfen nur in Höhe von 10 000 Euro mit Einkünften aus Kapitalvermögen ausgeglichen werden; die Sätze 2 und 3 gelten sinngemäß mit der Maßgabe dass nicht verrechnete Verluste je Folgejahr nur bis zur Höhe von 10 000 Euro mit Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnet werden dürfen.“

2. Dem § 52 Absatz 28 werden die folgenden Sätze angefügt:

„§ 20 Absatz 6 Satz 5 in der Fassung des Artikels ... des Gesetzes vom ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Seitenzahl der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] ist auf Verluste anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2020 entstehen. § 20 Absatz 6 Satz 6 in der Fassung des Artikels ... des Gesetzes vom ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Seitenzahl der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] ist auf Verluste anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 entstehen.“

Begründung

Zu Artikel 4a – neu – (Änderung des Einkommensteuergesetzes)

Zu Nummer 1

§ 20 Absatz 6 Satz 5 und 6 – neu –

Satz 5 – neu –

Durch die Regelung in § 20 Absatz 6 Satz 5 – neu – EStG können Verluste aus Termingeschäften, insbesondere aus dem Verfall von Optionen, nur mit Gewinnen aus Termingeschäften und mit den Erträgen aus Stillhaltergeschäften ausgeglichen werden. Die Verlustverrechnung ist beschränkt auf 10 000 Euro. Nicht verrechnete Verluste können auf Folgejahre vorgetragen werden und jeweils in Höhe von 10 000 Euro mit Gewinnen aus Termingeschäften oder mit Stillhalterprämien verrechnet werden, wenn nach der unterjährigen Verlustverrechnung ein verrechenbarer Gewinn verbleibt. Die Verluste können nicht mit anderen Kapitalerträgen verrechnet werden. Termingeschäfte sind durch ihre begrenzte Laufzeit und durch Hebeleffekte in wesentlichem Umfang spekulativ. Es können einerseits hohe Gewinne und andererseits der Totalverlust der Anlage eintreten. Diese Effekte treten bei anderen Kapitalanlagen nicht in vergleichbarem Ausmaß auf. Verluste aus Termingeschäften werden deshalb in einem besonderen Verlustverrechnungskreis berücksichtigt, um das Investitionsvolumen und die daraus für Anleger entstehenden Verlustrisiken aus diesen spekulativen Anlagen zu begrenzen. Die Berücksichtigung der Verluste wird nicht generell versagt. Die Verlustnutzung wird zeitlich gestreckt und die Verluste veranlagungsübergreifend berücksichtigt.

Satz 6 – neu –

Durch die Regelung in § 20 Absatz 6 Satz 6 – neu – EStG können Verluste aus der ganzen oder teilweisen Uneinbringlichkeit einer Kapitalforderung, aus der Ausbuchung wertloser Wirtschaftsgüter im Sinne des § 20 Absatz 1 EStG, aus der Übertragung wertloser Wirtschaftsgüter im Sinne des § 20 Absatzes 1 EStG auf einen Dritten oder aus einem sonstigen Ausfall von Wirtschaftsgütern im Sinne

des § 20 Absatz 1 EStG nur mit Einkünften aus Kapitalvermögen bis zur Höhe von 10 000 Euro ausgeglichen werden. Nicht verrechnete Verluste können auf Folgejahre vorgetragen werden und jeweils in Höhe von 10 000 Euro mit Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnet werden. Eine Kapitalforderung ist insbesondere uneinbringlich, wenn sich auf Grundlage der Gesamtumstände des Schuldverhältnisses abzeichnet, dass der Schuldner die Verbindlichkeit ganz oder teilweise nicht erfüllen wird. Die Regelung erfasst daher auch Veräußerungstatbestände, die zu Gestaltungszwecken abgewickelt werden, also insbesondere dann vorgenommen werden, wenn sich das Solvenzrisiko bereits ganz oder teilweise realisiert hat. Entsprechendes gilt für sonstige Wirtschaftsgüter im Sinne des § 20 Absatz 1 EStG.

Es erscheint – vor allem im Hinblick auf Kleinanleger – sachgerecht, derartige Verluste mit einem bestimmten Betrag steuerlich anzuerkennen. Die Verluste werden deshalb in einem besonderen Verlustverrechnungskreis berücksichtigt. Sie werden nicht generell versagt, sondern zeitlich gestreckt. Verluste bis zu 10 000 Euro können dabei im Jahr der Entstehung bereits vollständig mit anderen Kapitalerträgen ausgeglichen werden. Damit wird Kleinanlegern typischerweise die steuerliche Berücksichtigung der Verluste sofort gewährt. Anleger mit höheren Vermögenswerten erzielen typischerweise auch in größerem Umfang laufende Erträge und sind durch den für Kapitaleinkünfte einschlägigen Steuersatz von 25 % begünstigt. Eine Begrenzung der Verlustverrechnungsmöglichkeiten für diese Anlegergruppe ist vor diesem Hintergrund gerechtfertigt, zumal eine Verrechnung der Verluste nicht auf bestimmte Einkünfte aus Kapitalvermögen beschränkt wird.

Evaluierung

Es ist gemeinsames Ziel der Koalitionsfraktionen, dass durch die Berücksichtigung zusätzlicher Verluste bei den Einkünften aus Kapitalvermögen keine neuen steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten eröffnet werden. Daher werden die Regelungen nach Ablauf von zwei Jahren seit ihrem Inkrafttreten evaluiert.

Anwendungs- und Inkrafttretenszeitpunkt

Die Änderung tritt entsprechend der im Regierungsentwurf vorgesehenen allgemeinen Inkrafttretensregelung am 1. Januar 2020 in Kraft.

Finanzielle Auswirkungen

Die infolge der Rechtsprechung aus der Berücksichtigung des Vermögensverfalls bei privaten Kapitaleinnahmen resultierenden Steuermindereinnahmen in Höhe von jährlich rund 100 Mio. € werden zeitlich gestreckt. Im Finanzplanungszeitraum wird daher der Steuerausfall voraussichtlich auf einen jährlich 2-stelligen Mio. €-Betrag reduziert.

Änderungsantrag der Fraktionen CDU/CSU und SPD zu dem

Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen

Stichwort: Anhebung der Umsatzgrenze der Istbesteuerung nach
§ 20 Absatz 1 Nummer 1 UStG

Zu Artikel 4a – neu – (§ 20 Absatz 1 Nummer 1 UStG)

Änderung

Nach Artikel 4 wird folgender Artikel 4a eingefügt:

„Artikel 4a

Änderung des Umsatzsteuergesetzes

In § 20 Absatz 1 Nummer 1 des Umsatzsteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 386), das zuletzt durch Artikel 9 des Gesetzes vom 11. Dezember 2018 (BGBl. I S. 2338) geändert worden ist, wird die Angabe „500 000 Euro“ durch die Angabe „600 000 Euro“ ersetzt.“

Begründung

Zu Artikel 4a – neu – (Änderung des Umsatzsteuergesetzes)

§ 20 Absatz 1 Nummer 1

Die Änderung dient der Anhebung der Umsatzgrenze in § 20 Absatz 1 Nummer 1 UStG für die Beantragung der Inanspruchnahme der Istbesteuerung von 500 000 Euro auf nunmehr 600 000 Euro.

Anwendungs- und Inkrafttretenszeitpunkt

Die Änderung tritt entsprechend der im Regierungsentwurf vorgesehenen allgemeinen Inkrafttrensregelung am 1. Januar 2020 in Kraft.

Finanzielle Auswirkungen

Einmalig Steuermindereinnahmen in Höhe von rd. 125 Mio. Euro im Einführungsjahr.

Erfüllungsaufwand

Geringfügiger Umstellungsaufwand für die betroffenen Unternehmer.

Änderungsantrag der Fraktionen CDU/CSU und SPD zu dem

Entwurf eines Gesetzes zur Einführung der Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen

Stichwort: Ehrenamtliche Tätigkeit des Vorstands, § 77b StBerG

Zu Artikel 4a – neu – (§ 77b Satz 2 StBerG)

Änderung

Nach Artikel 4 wird folgender Artikel 4a eingefügt:

„Artikel 4a

Änderung des Steuerberatungsgesetzes

§ 77b Satz 2 des Steuerberatungsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 4. November 1975 (BGBl. I S. 2735), das zuletzt durch Artikel 8 des Gesetzes vom 30. Oktober 2017 (BGBl. I S. 3618) geändert worden ist, wird wie folgt gefasst:

„Sie können jedoch eine angemessene auch pauschalisierte Entschädigung für den mit ihrer Tätigkeit verbundenen Aufwand auch für Zeitaufwand und Verdienstausfall sowie eine Reisekostenvergütung erhalten.““

Begründung

Zu Artikel 4a – neu – (Änderung des Steuerberatungsgesetzes)

§ 77b Satz 2 – neu –

Mit der Neufassung des § 77b Satz 2 StBerG wird klargestellt, dass Mitglieder des Vorstands der Steuerberaterkammer eine angemessene auch pauschalierte Entschädigung für den mit ihrer Tätigkeit verbundenen Aufwand für Zeitaufwand und Verdienstaussfall sowie eine Reisekostenvergütung erhalten können.

Anwendungs- und Inkrafttretenszeitpunkt

Die Änderung tritt entsprechend der im Regierungsentwurf vorgesehenen allgemeinen Inkrafttretensregelung am 1. Januar 2020 in Kraft.

Finanzielle Auswirkungen

Keine.

Erfüllungsaufwand

Keiner.

Änderungsantrag Nr. 01 der Fraktion BÜNDNIS 90/Die Grünen im Finanzausschuss zum

Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen - Drucksache 19/14685-

Stichwort: Einführung nationaler Anzeigepflichten

Zu Artikel 1a - neu – weitere Änderungen 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.

Zu Artikel 2a – neu – weitere Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgeltungsteuer

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.“

Begründung

Zu Artikel 1a – neu – (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 mitteilungsspflichtig 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 Ertragsheftigkeit 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 Verhältnissen 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.

Änderungsantrag Nr. 02 der Fraktion BÜNDNIS 90/Die Grünen im Finanzausschuss zum

Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen - Drucksache 19/14685-

Stichwort: Körperschaftsteuerbefreiung von Genossenschaften

Zu Artikel 4a - neu – (§ 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG):

Das Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4144), das zuletzt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 25. März 2019 (BGBl. I S. 357) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

2. § 5 Absatz 1 wird wie folgt geändert:
 - c) In Nummer 10 lit. a) wird vor das Wort "Mitgliedern" das Wort "ordentliche" eingefügt. In Nummer 10 lit. b) wird vor das Wort "Mitglieder" das Wort "ordentliche" eingefügt.

Begründung

Branchenvertreterinnen und -vertreter sowie Presseartikel wiesen kürzlich auf fragwürdige Gestaltungen im Bereich der Wohnungsgenossenschaften hin. U.a. durch sogenannte Familiengenossenschaften wird es Privatanlegerinnen und -anlegern unter Ausnutzung der Begünstigungen für Wohnungsgenossenschaften ermöglicht, Gewinne aus solchen Gesellschaften steuerfrei zu stellen. Zudem werden durch diese Gestaltungen den Mieterinnen und Mietern genossenschaftsrechtliche Mitwirkungsrechte genommen. Da solche Modelle nicht dem Wesen der Wohnungsgenossenschaften entsprechen und in der Regel nicht der Versorgung der Mitglieder mit günstigem Wohnraum dienen, sollte die Steuerbefreiung zielgerichteter ausgestaltet werden. Die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG ist daher dahingehend anzupassen, dass diese nur noch bei Vermietung oder Nutzungsüberlassung an ordentliche Mitglieder im Sinne des Genossenschaftsgesetzes gewährt wird.



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS



WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER

Körperschaft des
öffentlichen Rechts



BUNDESRECHTSANWALTSKAMMER

Frau
Bettina Stark-Watzinger, MdB
Vorsitzende des Finanzausschusses
Deutscher Bundestag
Platz der Republik 1
11011 Berlin

**E-Mail: bettina.stark-watzinger@bundestag.de
finanzausschuss@bundestag.de**

Unser Zeichen: Ka/Fi
Tel.: +49 30 240087-61
Fax: +49 30 240087-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

6. November 2019

Gesetzentwurf zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen

Sehr geehrte Frau Stark-Watzinger,

anbei erhalten Sie die Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer, Wirtschaftsprüferkammer und Bundesrechtsanwaltskammer zum oben genannten Gesetzentwurf. Diesen begrüßen wir, soweit er die EU-Richtlinie eins zu eins umsetzt, vermissen aber die in der Richtlinie vorgesehene Ausnahme der Berufsgeheimnisträger von der Meldepflicht.

Wir lehnen die vorgesehene Aufteilung der Meldepflicht auf Intermediär und Steuerpflichtigen nachdrücklich ab. Sie führt nur zu zusätzlichem administrativen Aufwand und einer steigenden Anzahl von Meldungen, und sie wahrt die gesetzliche Verschwiegenheitspflicht von Berufsgeheimnisträgern allenfalls formal aber nicht materiell. Wir fordern den Gesetzgeber auf, die in der EU-Richtlinie vorgesehene Möglichkeit einer umfassenden Ausnahmeregelung für Berufsgeheimnisträger zu nutzen.

Auch in anderer Hinsicht verstärkt die Umsetzung der EU-Richtlinie in der vorgesehenen Form die überschießende Tendenz noch. Nicht nur aggressive Steuergestaltungen, sondern in erster Linie alltägliche Vorgänge werden gemeldet werden müssen, unabhängig davon, dass diese Vorgänge der Finanzverwaltung ohnehin bereits bekannt sind. Eine Rückführung der Meldepflicht auf tatsächlich aggressive Gestaltungen wäre aus unserer Sicht unbedingt erforderlich, um einem Aufbau von unnötigen Datenfriedhöfen vorzubeugen.

Wir fordern darüber hinaus dringend, dass mit Inkrafttreten des Gesetzes ein begleitendes BMF-Schreiben vorliegen muss, welches die Kennzeichen zur Bestimmung der anzeigepflichtigen Steuergestaltungen präzisiert. In diesem müssen zudem Fallgestaltungen veröffentlicht werden, die nicht meldepflichtig sind (sog. white list).

Mit freundlichen Grüßen

Claudia Kalina-Kerschbaum
Geschäftsführerin
Bundessteuerberaterkammer

Bundessteuerberaterkammer
Körperschaft des öffentlichen Rechts
Behrenstraße 42 · 10117 Berlin
Telefon: 030 240087-0
Telefax: 030 240087-99

Dr. Reiner J. Veidt
Geschäftsführer
Wirtschaftsprüferkammer

Wirtschaftsprüferkammer
Körperschaft des öffentlichen Rechts
Rauchstraße 26 · 10787 Berlin
Telefon: 030 726161-0 ·
Telefax: 030 726161-212

Friederike Wohlfeld
Geschäftsführerin
Bundesrechtsanwaltskammer

Bundesrechtsanwaltskammer
Körperschaft des öffentlichen Rechts
Littenstraße 9 · 10117 Berlin
Telefon: 030 284939-0
Telefax: 030 284939-11

Anlage

Stellungnahme
der Bundessteuerberaterkammer, Wirtschaftsprüferkammer
und Bundesrechtsanwaltskammer
zum Gesetzentwurf der Bundesregierung zur
Einführung einer Pflicht zur Mitteilung
grenzüberschreitender Steuergestaltungen

Telefon: 030 24 00 87-61
Telefax: 030 24 00 87-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

6. November 2019

A) Grundsätzliche Anmerkungen

Der Gesetzgeber ist verpflichtet, die Richtlinie 2018/822/EU des Rates der EU 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“) umzusetzen. In dem vorliegenden Entwurf für ein Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen hält sich der Gesetzgeber weitgehend eng an den Richtlinienentwurf und verwendet dabei zahlreiche unbestimmte Rechtsbegriffe.

In einem aus Sicht der Steuerberater, der Wirtschaftsprüfer/vereidigten Buchprüfer und der Rechtsanwälte ganz wesentlichen Punkt weicht der Gesetzgeber jedoch von der Richtlinie ab und statuiert gewissermaßen eine „Pflicht zur Pflichtverletzung“, nämlich eine Durchbrechung der Verschwiegenheitsverpflichtung der Angehörigen dieser Berufe.

In der Richtlinie heißt es in Art. 8ab Abs. 5 Satz 1 und 2:

„Jeder Mitgliedstaat kann die erforderlichen Maßnahmen ergreifen, um den Intermediären das Recht auf Befreiung von der Pflicht zu gewähren, Informationen über eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung vorzulegen, wenn mit der Meldepflicht nach dem nationalen Recht dieses Mitgliedstaats gegen eine gesetzliche Verschwiegenheitspflicht verstoßen würde. In solchen Fällen ergreift jeder Mitgliedstaat die erforderlichen Maßnahmen, um die Intermediäre zu verpflichten, andere Intermediäre oder, falls es keine solchen gibt, den relevanten Steuerpflichtigen unverzüglich über ihre Meldepflichten gemäß Absatz 6 zu unterrichten.“

Bei der Beratung des Richtlinienentwurfes in einer Sitzung des Rates für Wirtschaft und Finanzen (ECOFIN) am 13. März 2018 hatte der damalige Parlamentarische Staatssekretär beim BMF, Jens Spahn, als einzige inhaltliche Anmerkung zu Protokoll gegeben, dass nach Auffassung der Bundesregierung auch Steuerberater und Wirtschaftsprüfer unter das in der Richtlinie genannte „legal professional privilege“ fallen. In einem ersten Diskussionsentwurf des BMF vom 11. September 2018 wurde noch davon ausgegangen, dass die Verpflichtung zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen auf den Steuerpflichtigen selbst übergeht, wenn sich ein Intermediär auf ein berufsrechtliches Verschwiegenheitsrecht beruft. Die entsprechende Regelung im § 138d Abs. 6 AO-E im Diskussionsentwurf, die Art. 8ab Abs. 5 Satz 1 und 2 der Richtlinie umsetzte, lautete wie folgt:

„... Würde der Intermediär durch eine Mitteilung nach Absatz 1 gegen eine gesetzliche Verpflichtung zur Verschwiegenheit verstoßen, geht seine Mitteilungspflicht auf den Nutzer über, sofern er den Nutzer hierüber informiert. ...“

Dies soll nach dem vorliegenden Entwurf jedoch nicht mehr gelten. Hier wird vielmehr die Meldepflicht in zwei Teile aufgespalten. Bestimmte Inhalte müssen in jedem Fall vom Intermediär gemeldet werden. Ergänzende Aspekte soll der Steuerpflichtige selbst melden, sofern er nicht den Intermediär von seiner Verschwiegenheitsverpflichtung entbindet. Entweder müssen also zwei Meldungen für ein und denselben Sachverhalt abgegeben werden, oder die Verschwiegenheitsverpflichtung von Steuerberatern, Wirtschaftsprüfern oder Rechtsanwälten wird komplett ausgehebelt.

Dieses Vorgehen lehnen die Berufsorganisationen aus folgenden Gründen nachdrücklich ab:

1. Kommt es zu den angesprochenen doppelten Meldungen durch den Intermediär einerseits und den Mandanten andererseits, potenziert sich die ohnehin zu erwartende Meldeflut und führt bei allen Beteiligten zu erheblich mehr Bürokratie. Zudem halten wir es angesichts der Erfahrungen der letzten Jahre für äußerst zweifelhaft, ob die Verwaltung diese Meldungen überhaupt zeitnah verarbeiten kann. Datenfriedhöfe sind aber weder mit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz noch mit der DSGVO vereinbar.
2. Die vorgesehene Einfügung des § 102 Abs. 4 Satz 3 AO-E untergräbt die Grundfesten der Berufsausübung der rechts- und steuerberatenden Berufe.

In § 102 Abs. 4 Satz 3 AO-E wird eine Durchbrechung des Auskunftsverweigerungsrechts bestimmter Berufsgruppen hinsichtlich der Angaben nach §§ 138d, 138f und 138h AO-E normiert. Damit soll erreicht werden, dass ein Steuerberater, Wirtschaftsprüfer oder Rechtsanwalt als Intermediär stets bestimmte Inhalte melden muss. Diese Regelung kollidiert nach unserem Verständnis jedoch mit der Verschwiegenheitsverpflichtung der Berufsträger. Danach entscheidet grundsätzlich nicht der Berater, sondern allein der Mandant darüber, welche Informationen der Berater Dritten, insbesondere der Finanzverwaltung, offenbaren darf. Erst das Bewusstsein, dass alle Kenntnisse vertraulich behandelt werden, ermöglicht und garantiert den umfassenden Einblick in die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Mandanten und ermöglicht das besondere Vertrauensverhältnis zwischen Berater und Mandant.

Dieses Vertrauensverhältnis wird durch die Verschwiegenheitspflicht von Steuerberatern, Wirtschaftsprüfern und Rechtsanwälten abgesichert, nicht nur durch berufsrechtliche Normen (§ 57 Abs. 1 StBerG, 43 Abs. 1 WPO, § 43a Abs. 2 BRAO), sondern auch durch strafrechtliche Flankierung. Nach §§ 203, 204 StGB machen sich Berufsgeheimnisträger strafbar, wenn sie unbefugt fremde Geheimnisse, die ihnen in ihrer Eigenschaft als Berufsträger anvertraut oder sonst bekannt geworden sind, offenbaren oder verwerten. Mit dieser Strafandrohung korrespondieren verschiedene Zeugnis- und Auskunftsverweigerungsrechte von Berufsgeheimnisträgern. Sowohl im Strafverfahren als auch in zivilgerichtlichen Verfahren wird den Berufsgeheimnisträgern ein weitreichendes Zeugnisverweigerungsrecht eingeräumt, das aufgrund der beruflichen Schweigepflicht besser als Zeugnisverweigerungspflicht bezeichnet werden sollte (§ 53 StPO, § 383 ZPO). Die Schweigepflicht und das Zeugnisverweigerungsrecht werden im Strafverfahren durch ein Beschlagnahmeverbot (§ 97 StPO) ergänzt.

Die Verschwiegenheitspflicht gehört nicht nur zu den Grundpflichten der Angehörigen der rechts- und wirtschaftsberatenden Freien Berufe. Sie trägt nicht nur den individuellen Belangen ihrer Mandanten, sondern auch dem öffentlichen Interesse an einer wirksamen und geordneten Rechtspflege Rechnung (vgl. BVerfG, Urteil vom 30. Mär 2004, Az. 2 BvR 1520/01 und Az. 2 BvR 1521/01, Tz. 102 m. w. N. [zur Verschwiegenheitspflicht des Rechtsanwalts]). Sie stellt damit einen Grundsatz dar, der aus dem Rechtsstaatsprinzip des Grundgesetzes (Art. 20 Abs. 3 GG) abgeleitet werden kann. Unter dessen Geltung müssen dem Bürger aus Gründen der Chancen- und Waffengleichheit (Steuer-)Rechtskundige zur Seite stehen, denen er vertrauen und von denen er erwarten kann, dass sie seine Interessen unabhängig, frei und uneigennützig wahrnehmen (BVerfG a. a. O.). Voraussetzung für die Erfüllung dieser Aufgabe ist ein besonderes Vertrauensverhältnis zwischen Berufsträger und Mandant, das nur aufgrund des Rechts und der Pflicht zur Verschwiegenheit entstehen kann (BVerfG a. a. O., Tz. 103). Einschränkungen der Verschwiegenheit sind daher nicht lediglich mit Blick auf die individuellen Verbürgungen des Art. 12 Abs. 1 Satz 2 GG (Freiheit der Berufsausübung), sondern auch vor dem Hintergrund der Staatszielbestimmung des Art. 20 Abs. 3 GG verfassungsrechtlich rechtfertigungsbedürftig.

Im Bereich der Verteidigung des Bürgers gegen die Verletzung seiner Rechte durch die öffentliche Gewalt genießt die Schweigepflicht darüber hinaus den besonderen Schutz des Grundrechts auf effektiven Rechtsschutz gemäß Art. 19 Abs. 4 GG (vgl. KG Berlin, Beschluss vom 20. August 2010, Az. 2 Ss 23/07, 1 Ws [B] 51/07). Das steht auch im Einklang mit der Rechtsprechung des EGMR, wonach der Schutz der Vertraulichkeit der zwischen Anwalt und Mandant ausgetauschten Informationen eine wesentliche Garantie des Rechts auf Verteidigung darstellt (vgl. EGMR NJW 2007, 3409 [3411]; EuGRZ 2003, 472 [478]).

Dass es sich um ein „für das jeweilige Mandatsverhältnis vorausgesetztes und rechtlich geschütztes Vertrauensverhältnis zwischen Mandant und Berufsträger“ handelt, betont das Bundesverfassungsgericht auch in einer weiteren Entscheidung (BVerfG, 12. April 2005, 2 BvR 1017/02, Rn. 89, 96 zu einem staatlichen Eingriff in eine Steuerberatungspraxis). Dieses Vertrauensverhältnis wird jedoch verletzt, wenn die Berufsträger zur Meldung sensibler Daten über ihre Mandanten verpflichtet werden. Für den Fall, dass ein Intermediär mit der Anzeige gegen eine gesetzliche Verschwiegenheitspflicht verstoßen würde, können die Mitgliedstaaten daher eine Befreiung von der Anzeigepflicht vorsehen (s. o.). Diese bleibt dann zwar bestehen, träfe aber nicht den Intermediär, sondern seinen Mandanten. Nach derzeitiger Planung soll dies aber nicht eins zu eins umgesetzt werden, sondern es wird eine Aufspaltung und damit eine Verdoppelung der Anzeigen vorgesehen: Der Intermediär soll eine abstrakte und anonymisierte Meldung über das Modell als solches abgeben und damit den Inhalt des Mandantengesprächs wiedergeben, während die Mandanten anzeigen sollen, dass sie das Modell nutzen.

Diese Lösung steht trotz der vermeintlichen Anonymisierung in Konflikt mit der verfassungsrechtlich geschützten Verschwiegenheitspflicht des Beraters gegenüber seinem Mandanten. Diese schützt neben dem Namen des Mandanten auch den Inhalt des Gesprächs. Das Bundesverfassungsgericht betont, dass für eine Verletzung bereits eine entstehende Unsicherheit des Mandanten über die Vertraulichkeit im Mandatsverhältnis ausreicht. Dies berge die Gefahr, dass auch ein Unverdächtiger sich nicht mehr dem Berufsgeheimnisträger zur Durchsetzung seiner Interessen anvertraut (BVerfG a. a. O Rn. 94).

Ein Eingriff kann nur dann gerechtfertigt werden, wenn er verhältnismäßig ist und der Gesetzgeber bei der Umsetzung das mildeste Mittel gewählt hat. Ein milderer Mittel ist für den konkreten Fall aber bereits durch den EU-Richtlinienggeber als Option angeboten worden. Die derzeitige Ausgestaltung der Meldepflicht birgt dadurch das hohe Risiko, keinen Bestand vor Gericht zu haben.

Zwar kann die Pflicht zur Verschwiegenheit in Deutschland grundsätzlich durch gesetzliche Regelungen durchbrochen werden. Aufgrund der herausragenden Bedeutung des Vertrauensverhältnisses zwischen Berater und Mandant wurde davon aber bisher nur ausnahmsweise vom Gesetzgeber Gebrauch gemacht. Dies war der Fall bei der Verpflichtung zur Anzeige besonders schwerer Straftaten gegen die öffentliche Ordnung, bei Kontrollen durch die Bundesbeauftragten für den Datenschutz sowie bei Auskünften zum Außenwirtschaftsverkehr und bei der Geldwäsche. Es handelt sich mithin um politisch hoch sensible Bereiche, die ausnahmsweise eine Anzeigepflicht aus übergeordneten staatlichen Interessen rechtfertigen. Überwiegend besteht die Anzeigepflicht, wenn der Berater einen begründeten Verdacht hat, dass der Mandant Straftatbestände verwirklicht.

Bei einer Meldepflicht für grenzüberschreitende Modelle handelt es sich hingegen um Mitteilungen über ordnungsgemäße Gesetzesanwendungen im ordentlichen Geschäftsbetrieb ohne strafrechtlichen Bezug.

Petitum:

Die Berufsorganisationen halten dieses Vorgehen für überschießend und nicht geboten. Wir fordern die verfassungsrechtlich geschützte Verschwiegenheitspflicht zu beachten und die Abkehr von der vorgesehenen Zweiteilung bei den Meldepflichten. Der Diskussionsentwurf des BMF vom 11. September 2018 hält hierfür eine Lösung bereit, auf die zurückgegriffen werden kann. Aus unserer Sicht führt eine Pflicht der Berufsträger, ihre Mandanten auf die ihnen obliegende Meldepflicht gegenüber der Finanzverwaltung hinzuweisen zum gewünschten Ergebnis, ohne dass es zu Konflikten mit der beruflichen Verschwiegenheit kommt und das Vertrauensverhältnis zwischen Berater und Mandant belastet wird.

B) Anmerkungen im Detail

Zu Artikel 1: Änderung der Abgabenordnung

1. Zu § 138d AO-E:

Pflicht zur Meldung grenzüberschreitender Steuergestaltungen

Zu § 138d Abs. 1 AO-E

Die Definition des meldepflichtigen Intermediärs erfolgt in Anlehnung an Art. 1 Nr. 21 der EU-Richtlinie und knüpft an die verschiedenen Stadien der Steuergestaltung an. Der Entwurf sieht eine Einstufung als Intermediär dann vor, wenn eine Steuergestaltung vermarktet, für Dritte konzipiert, organisiert, zur Nutzung bereitgestellt oder die Umsetzung durch Dritte verwaltet wird. In Einschränkung gegenüber der Richtlinie werden Personen, die lediglich Hilfe, Unterstützung oder Beratung im Hinblick auf Tätigkeiten des Intermediärs leisten, nicht im Gesetzeswortlaut genannt. Wir gehen davon aus, dass sie daher keiner Anzeigepflicht unterliegen. Dies ist zu begrüßen, da der Kreis der zur Anzeige verpflichteten Personen sonst ausufernd würde. Danach dürfte nach unserem Verständnis z. B. ein Steuerberater, der auf Bitte seines Mandanten ein diesem von seiner Bank vorgeschlagenes grenzüberschreitendes Anlagekonzept auf Steuerfolgen überprüft, nicht anzeigepflichtig werden. Diese Pflicht obläge der Bank in ihrer Rolle als Intermediärin.

Darüber hinaus wird klargestellt, dass im Hinblick auf die Konzeption und Umsetzung Sachverhalte erfasst werden, die für bzw. durch Dritte erfolgen.

Es wäre jedoch wünschenswert, wenn in das Gesetz eine weitere Klarstellung dahingehend aufgenommen würde, dass zur Anzeigepflicht lediglich die Personen verpflichtet sind, in deren Namen oder für deren Rechnung Tätigkeiten durchgeführt oder Leistungen erbracht werden. So könnten Zweifelsfragen zur Anzeigepflicht beispielsweise von (angestellten) Mitarbeitern in Steuerberatungskanzleien oder Unternehmen ausgeräumt werden. Der erste Vorschlag der EU-Kommission enthielt eine vergleichbare Regelung.

Darüber hinaus regen wir an, zur Klarstellung aufzunehmen, dass die Anzeigepflicht nur dann besteht, wenn die Leistungen geschäftsmäßig, also im Auftrag und gegen Honorar, erbracht werden.

Petitum:

Im Gesetzestext sollte klargestellt werden, dass eine Meldepflicht nur die Personen betrifft, die geschäftsmäßig tätig werden und die Verantwortung für die Leistungserbringung tragen.

Zu § 138d Abs. 2 Nr. 3a, Abs. 3 AO-E

Nach der Begründung des Entwurfs zu § 138d Abs. 3 AO-E sollen gesetzlich ausdrücklich vorgesehene Steuervorteile keine solchen sein, die im Rahmen des Main benefit-Tests zu berücksichtigen sind. Dies ist grundsätzlich zu begrüßen. Soweit dies allerdings auf Fälle beschränkt wird, in denen sich der steuerliche Vorteil der grenzüberschreitenden Steuergestaltung ausschließlich im Inland auswirkt, und damit im Ergebnis nur im deutschen Recht enthaltene gesetzlich fixierte (und gewollte) Steuervorteile betroffen sind, ist diese Auslegung u. E. mit den Grundsätzen des Unionsrechts nicht vereinbar.

Zudem zeigt sich etwa am Beispiel der gewerbsteuerlichen Schachtelkürzungen nach § 9 Nrn. 7, 8 GewStG, dass ein im deutschen Recht ausdrücklich vorgesehener Vorteil (hier die vollständige Gewerbesteuerbefreiung ab einer Beteiligungshöhe von 10 %) oftmals zugleich mit einem im Recht eines ausländischen Staats ausdrücklich fixierten Steuervorteil einhergeht; hier der vollständige oder teilweise Verzicht auf die Erhebung von Quellensteuer auf die Dividende aufgrund der Mutter-Tochter-Richtlinie oder eines DBA. Nach der Begründung wären die gewerbsteuerlichen Schachtelkürzungen damit nicht von den im Rahmen des Main benefit-Tests zu berücksichtigenden Steuervorteilen ausgenommen.

Petitum:

Die Beschränkung, wonach der gesetzlich vorgesehene Steuervorteil sich nur im Inland auswirken darf bzw. nur vom deutschen Recht vorgesehene Vorteile nicht zur Meldepflicht führen, sollte aufgehoben werden. Auch in anderen EU-Mitgliedstaaten gesetzlich explizit vorgesehene Steuervorteile dürfen nicht zu einer Meldepflicht führen.

2. Zu § 138e AO-E:

Kennzeichen grenzüberschreitender Steuergestaltungen

Zu § 138e Abs. 1 Nr. 1a AO-E

Kennzeichen einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung ist die Vereinbarung einer Vertraulichkeitsklausel, die eine Offenlegung, auf welche Weise aufgrund der Gestaltung ein steuerlicher Vorteil erlangt wird, gegenüber anderen Intermediären oder den Finanzbehörden verbietet.

Nach der Begründung zum Gesetzentwurf fallen gesetzliche und standesrechtliche Verschwiegenheitspflichten nicht in den Anwendungsbereich des Kennzeichens. Diese Klarstellung ist zu begrüßen. In der Gesetzesbegründung wird auf Seite 30 (BR-Drs. 489/19) außerdem ausgeführt, dass nur eine Vertraulichkeitsklausel gegenüber anderen, auch von der Mitteilungspflicht erfassten Intermediären oder der Finanzverwaltung schädlich ist. Ein Verbot der Offenlegung gegenüber weiteren Intermediären führt dagegen nicht zu einer Offenlegungspflicht, damit Geschäftsgeheimnisse gegenüber Konkurrenten gewahrt bleiben.

Diese Klarstellung entspricht unserer bereits vorgetragenen Auffassung und ist daher ausdrücklich zu begrüßen. Wir regen allerdings an, sie direkt in den Gesetzestext aufzunehmen, um möglichen Streitigkeiten noch effektiver vorzubeugen.

Petitum:

In § 138e Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) sind nach den Wörtern „gegenüber anderen“ die Wörter „nicht an der meldepflichtigen Gestaltung beteiligten“ einzufügen.

Zu § 138e Abs. 1 Nr. 2 AO-E

Kennzeichen für eine grenzüberschreitende Steuergestaltung soll eine standardisierte Dokumentation oder Struktur der Gestaltung sein, die für mehr als einen Nutzer verfügbar ist, ohne dass sie für die Nutzung wesentlich individuell angepasst werden müsste. Auch wenn dieses Kennzeichen aus der Richtlinie übernommen wird, halten wir es für in der Praxis kaum abgrenzbar und sehen die Gefahr von weit überschießenden Folgen. Bei einer entsprechenden Auslegung könnte das Alltagsgeschäft der steuerlichen Berater weitgehend betroffen sein. Zwar werden in der Begründung zum Gesetzentwurf einige Negativbeispiele aufgeführt; diese sind jedoch nur bedingt hilfreich. So heißt es dort u. a., dass die formularmäßige Gründung von Gesellschaften oder die formularmäßige Vergabe von Darlehen, wenn diese keine Steuerklauseln enthalten, die zu einem nicht vorgesehenen steuerlichen Vorteil führen würden, die Voraussetzungen des § 138d Abs. 3 AO-E nicht erfüllen. In diesen beiden Fällen ist jedoch gar kein Steuervorteil vorhanden. Damit wäre der Main benefit-Test nicht erfüllt und somit schon vom Gesetzeswortlaut her keine Meldepflicht gegeben.

Wie wäre aber beispielsweise der folgende Fall zu beurteilen?

Beispiel: Arbeitnehmerentsendung

Ein Maschinenbauunternehmen entsendet Arbeitnehmer ins Nicht-DBA-Ausland, um in den Betrieben seiner Kunden Reparaturen oder Anpassungen der gelieferten Maschinen vorzunehmen. Die Entsendungen laufen teilweise über längere Zeiträume. Die Mitarbeiter werden umfassend beraten, da die Entscheidungen sowohl steuerrechtliche als auch sozialversicherungsrechtliche sowie teilweise auch zivilrechtliche Auswirkungen haben. Die steuerrechtlichen Folgen der Entsendung stehen in diesen Fällen jedoch im Mittelpunkt. Dabei ist es in vielen Fällen steuerlich vorteilhaft, wenn der (alleinstehende) Mitarbeiter seinen (steuerlichen) Wohnsitz in Deutschland für die Zeit aufgibt, die er im Ausland verbringt. Er ist dann in Deutschland in dieser Zeit nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Bei Entsendungen in niedrig besteuerte Länder, z. B. in die Länder des Golfraumes, ergeben sich für die betroffenen Mitarbeiter deutliche Steuervorteile.

Rein nach dem Gesetzeswortlaut könnte im Hinblick auf die Arbeitnehmerentsendung hier u. E. eine Anzeigepflicht bestehen, denn

- es liegt eine Gestaltung i. S. d. § 138d Abs. 2 AO-E vor,
- die ein Kennzeichen i. S. d § 138e Abs. 1 AO-E aufweist, nämlich eine standardisierte Struktur i. S. v. § 138e Abs. 1 Nr. 2 AO-E sowie auch eine Umwandlung von steuerpflichtigen in steuerfreie Einkünfte nach § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b AO-E,
- bei der nach § 138d Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a AO-E einer der Hauptvorteile (für den Arbeitnehmer) ein steuerlicher Vorteil ist.

Eine standardisierte Struktur wäre zu bejahen, weil jeder Arbeitnehmer bei einer solchen Entsendung ohne eine individuelle Anpassung der Gestaltung „Mitarbeiterentsendung“ von der Aufgabe des Wohnsitzes profitiert. Ob eine „Umwandlung von Einkünften“ vorliegt, ist dagegen nicht eindeutig, denn es liegen nach wie vor Einkünfte aus unselbstständiger Beschäftigung vor. In diesem Zusammenhang wäre zu klären, was „andere“ Einkünfte bedeutet.

Unserer Auffassung nach können solche Fälle nicht von der Intention der Anzeigepflicht umfasst sein – sie sind es aber vom Wortlaut her. Die Entsendung von Arbeitnehmern zur Installation oder Reparatur gelieferter Maschinen ist jedoch integraler Bestandteil des Geschäftsmodells des Arbeitgebers. Eine andere Möglichkeit der Organisation besteht nicht, wenn in dem Empfängerland nicht die notwendigen Fachkräfte verfügbar sind. Es liegt aus unserer Sicht aber keine „Steuergestaltung“ des Unternehmers (Arbeitgeber) vor, da die steuerlichen Vorteile auf der Seite der Arbeitnehmer entstehen.

Petition:

Das Merkmal der standardisierten Dokumentation oder Struktur der Gestaltung ist eng auszulegen. Dazu sind weitere Konkretisierungen erforderlich. So darf z. B. die Verwendung von (Standard-)Checklisten in einer Beratung nicht bereits als „standardisierte Dokumentation“ verstanden werden.

Zu § 138e Abs. 1 Nr. 3a AO-E

Das Kennzeichen betrifft eine „unangemessene“ Verlustnutzung. Eine solche sollte in Deutschland angesichts der Spezialnormen §§ 8c, 8d KStG so gut wie ausgeschlossen sein. In der Entwurfsbegründung heißt es dazu, dass solche Erwerbe nicht mitteilungs-pflichtig sind, bei denen die Verluste aufgrund von §§ 8c, 8d KStG nicht genutzt werden können. Das lässt die Frage offen, ob eine meldepflichtige Gestaltung vorliegt, wenn bestehende Verlustvorträge nach einem Erwerb aufgrund der Konzern-Klausel (§ 8c Abs. 1 Satz 4 KStG) oder der Stille-Reserven-Klausel (§ 8c Abs. 1 Satz 5 ff. KStG) nach dem Erwerb dennoch weiter genutzt werden können. Dies dürfte u. E. nicht der Fall sein, da die Verlustnutzung in diesen Fällen ausdrücklich gesetzlich zugelassen ist und damit verbundene Steuervorteile nicht „unerwünscht“ seien oder gegen den Sinn und Zweck der Regelung verstoßen können.

Petition:

Es sollte klargestellt werden, dass alle Konstellationen, die in den §§ 8c, 8d KStG geregelt sind, nicht unter § 138e Abs. 1 Nr. 3a AO-E fallen.

Zu § 138e Abs. 1 Nr. 3b AO-E

Meldepflichtig sind Gestaltungen, die zum Gegenstand haben, dass Einkünfte in Vermögen, Schenkungen oder andere nicht oder niedriger besteuerte Einnahmen oder nicht steuerbare Einkünfte umgewandelt werden. Nach Beispiel 1 auf der Seite 34 (BR-Drs. 489/19) der Gesetzesbegründung ist dies der Fall, wenn eine inländische Stiftung eine Forderung, aus der steuerpflichtige Zinserträge erzielt werden, in eine Tochtergesellschaft in einem anderen EU-Mitgliedstaat einlegt und zukünftig von der Tochtergesellschaft nach § 8b Abs. 1 und 4 KStG steuerfreie Dividenden bezieht. Dazu heißt es: „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.“ Dazu ergeben sich aus unserer Sicht zwei Anmerkungen.

Es ist nicht ersichtlich, dass sich der Sachverhalt bei einem Unternehmen anders als bei der Stiftung darstellen würde. Die Allgemeingültigkeit des Beispiels würde daher deutlicher hervortreten, wenn hier von einem Unternehmen die Rede wäre. Dann würde auch deutlich werden, dass ganz normale alltägliche Sachverhalte, ganz unabhängig von „aggressive tax planning“, von der Meldepflicht betroffen sind oder zumindest sein können. Zu beachten ist dabei auch, dass allein das Einbringen einer Forderung noch nicht als Umwandlung von Einkünften angesehen werden kann. Befindet sich die Gesellschaft, in die die Forderung eingebracht wurde, in einer Verlustsituation, wird sie keine Dividenden ausschütten. Für die Begründung einer Meldepflicht muss es daher konkret absehbar sein, dass es zur Erzielung niedrig besteuerte Einkünfte kommt.

Die Meldepflicht ergibt sich im vorliegenden Fall aus dem Main benefit-Test. Ergäbe sich keine Steuerentlastung, dürfte auch eine Meldung entbehrlich sein, dass die Forderung in eine Tochtergesellschaft eingelegt wurde. Wird daher der Zinsertrag der Forderung im Ausland ähnlich wie in Deutschland besteuert, ergibt sich bei einer Gesamtbetrachtung auch keine anzeigepflichtige Steuergestaltung, denn die gesetzgeberische Annahme, dass die Bezüge des deutschen Unternehmens einer Vorversteuerung unterlegen haben, ist im Ausland erfüllt. Ob ein Steuervorteil entsteht, hängt auch von der Rechtsform der deutschen Gesellschaft ab. Handelt es sich um eine Kapitalgesellschaft, muss der ausländische Steuersatz (deutlich) unterhalb von 15 % liegen. Bei einer Personengesellschaft, die die Forderung im Betriebsvermögen gehalten hat, ist ggf. schon bei einem Steuersatz von weniger als 45 % ein Steuervorteil gegeben, wenn die Gesellschafter dem Spitzensteuersatz unterliegen. Wenn bei der Meldepflicht aber entsprechend zu differenzieren wäre, käme es zu einer Ungleichbehandlung je nach Gesellschaftsform und einer tendenziellen Benachteiligung von Personengesellschaften.

Das Umwandeln von Einkünften in Vermögen oder niedrig besteuerte oder steuerfreie Einkünfte soll nach der Begründung zum Gesetzentwurf auch dann meldepflichtig sein, wenn das Umwandeln ausschließlich im Inland erfolgt und Auswirkungen im Ausland hat. Dies stellt einen vollständig neuen Ansatz dar, den es so bisher im internationalen Steuerrecht nicht gegeben hat. Der deutsche steuerliche Berater berät seine Mandanten zum deutschen Steuerrecht. Das ausländische Steuerrecht ist ihm im Regelfall zumindest im Detail nicht bekannt. Es wird üblicherweise immer der Hinweis gegeben, der Mandant möge für die ausländischen Auswirkungen einen Berater im Ausland beauftragen. Dies geschieht schon aus Gründen der Haftungsvermeidung. Kenntnisse des ausländischen Steuerrechts können in keinem Fall bedingungslos vorausgesetzt werden. Der deutsche Berater kann nicht zwangsläufig erkennen oder wissen, welche Folgen sich aus einer nur in Deutschland vorgenommenen Umwandlung im Ausland steuerlich ergeben. Das Gesetz verlangt hier, zumindest in der in der Begründung vertretenen Auslegung, Unmögliches vom deutschen Berater. Eine Meldepflicht kann sich hier allenfalls für einen im Ausland herangezogenen Berater über die im Ausland entstehenden Konsequenzen ergeben. Dieses Verständnis steht u. E. auch im Einklang mit den Regelungen in Art. 8ab Abs. 3 und 4 der EU-Richtlinie (s. o.).

Petitum:

Systemimmanente Steuervorteile, die sich zwangsläufig allein aus der Anwendung des geltenden Rechts ergeben, ohne dass eine komplizierte oder mehrstufige Gestaltung vorhanden oder zum Erreichen des Vorteils erforderlich ist, dürfen nicht meldepflichtig sein.

Zu § 138e Abs. 1 Nr. 3d und 3e AO-E

- Fehlende Beschränkung auf abzugsfähige Zahlungen

Mit § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. d und e AO-E sollen die verschiedenen Ausprägungen des Kennzeichens C.1 laut Anhang IV Abschn. II der EU-Richtlinie umgesetzt werden. Während das Kennzeichen C.1 auf *abzugsfähige* grenzüberschreitende Zahlungen zwischen zwei oder mehr verbundenen Unternehmen abstellt, stellen die genannten Vorschriften schlicht auf grenzüberschreitende Zahlungen ab. Diese Vorgehensweise steht nicht nur im Widerspruch zur Richtlinie, sie würde, indem z. B. sämtliche Dividendenzahlungen an ausländische Körperschaften wie auch Entnahmen von ausländischen Mitunternehmern erfasst wären, auch zu einer erheblichen Anzahl von Meldungen führen, für die eine Rechtfertigung schwerlich ersichtlich ist.

Petition:

Der Anwendungsbereich der genannten Kennzeichen sollte im Einklang mit der Richtlinie auf *abzugsfähige* grenzüberschreitende Zahlungen zwischen zwei oder mehr verbundenen Unternehmen beschränkt werden.

- Fehlende Einschränkung des Main benefit-Tests für die Kennzeichen i. S. d. § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. d und e AO-E

Abschnitt I. Abs. 3 des Anhangs IV i. d. F. der EU-Richtlinie bestimmt, dass bezüglich der in § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. d und e AO-E normierten Kennzeichen die darin dargelegten Bedingungen (Körperschaftsteuersatz gleich oder nahe Null, vollständige Steuerbefreiung oder Präferenzregelung) nicht allein der Grund für die Feststellung sein kann, dass eine Gestaltung das Kriterium des Main benefit-Tests erfüllt. Diese Einschränkung fehlt im Gesetzentwurf.

Petition:

Im Sinne einer richtlinienkonformen Umsetzung ist die oben angeführte Einschränkung in das Gesetz zu übernehmen.

Zu § 138e Abs. 1 Nr. 3e aa) AO-E

Wie oben bereits aufgezeigt, soll sich auch dieses Kennzeichen nicht auf Zahlungen beschränken, die beim Zahlenden abzugsfähig sind. Grundsätzlich erfasst sind damit auch jede Entnahme durch einen Mitunternehmer sowie auch jede Dividende, die beim Empfänger vollständig steuerbefreit ist. Letzteres ist bei Körperschaften als Dividendenempfänger oftmals der Fall. Nach der Gesetzesbegründung soll es dabei unerheblich sein, ob es zu einer Steuerbefreiung im Wege der (vollständigen) Steueranrechnung (Anrechnungsverfahren) oder einer Steuerbefreiung für die Dividendeneinnahmen kommt. Ebenso soll es unerheblich sein, ob der ausländische Staat z. B. von einer Körperschaft bezogene Dividende bereits nach seinem nationalen Recht (analog zu § 8 Abs. 1 KStG) freistellt oder sich hierzu in Art. 4 Abs. 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie oder nach einem mit Deutschland geschlossenen DBA verpflichtet hat.

Ausdrücklich handelt es sich nach der Gesetzesbegründung auch bei § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG um eine grundsätzlich vom hier angesprochenen Kennzeichen erfasste Steuerbefreiung, die jedoch aufgrund des Main benefit-Tests nicht zu einer Meldepflicht führe, weil der in der Vorschrift normierte Steuervorteil ausdrücklich im Gesetz vorgesehen sei. Während von einer inländischen Körperschaft bezogene grenzüberschreitende Dividenden damit nicht

meldepflichtig wären, bestünde für Dividenden einer inländischen Körperschaft an eine ausländische Mutter hingegen eine Meldepflicht, weil der Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft z. B. seinen Verpflichtungen aus der Mutter-Tochter-Richtlinie oder aus einem DBA nachkommt. Dieses Ergebnis ist in zweierlei Hinsicht EU-rechtswidrig. Zum einen generell, weil nach dem Entwurf gesetzlich ausdrücklich vorgesehene steuerliche Vorteile beim Main benefit-Test nur dann unerheblich sein sollen, wenn sie im deutschen Recht bestehen (vgl. zur Kritik bereits oben), sowie zum anderen ganz konkret, weil der vorliegende Gesetzentwurf die Regelung des Abschnitts I. Abs. 3 des Anhangs IV der EU-Richtlinie nicht umsetzt, der besagt: „Bezüglich der Kennzeichen gemäß Kategorie C Absatz 1 kann die Erfüllung der in Kategorie C Absatz 1 Buchstabe b Ziffer i, Buchstabe c oder Buchstabe d dargelegten Bedingungen nicht allein der Grund für die Feststellung sein, dass eine Gestaltung das Kriterium des Main benefit-Tests erfüllt.“

Darüber hinaus soll es laut der Begründung zum Gesetzentwurf einer vollständigen Steuerbefreiung u. a. gleichstehen, wenn beim Empfänger eine Besteuerung infolge von Freibeträgen oder eines Verlustausgleichs oder -abzugs unterbleibt. Dies ist u. E. eine nicht zutreffende Umsetzung der EU-Richtlinie. Im Fall einer Verrechnung von Verlusten liegt gerade keine Steuerfreiheit vor, es geht lediglich um die Herstellung einer dem Leitungsfähigkeitsprinzip folgenden zutreffenden Steuerbelastung. Freibeträge sorgen dafür, Bagatellfälle nicht aufgreifen zu müssen; dieses dient nicht nur dem Steuerpflichtigen, sondern vor allem der Verwaltungsökonomie. Eine Meldepflicht auch für solche Sachverhalte wird nur dazu führen, dass zahlreiche Meldungen abgegeben werden müssen, die den Kenntnisstand der Verwaltung nicht erhöhen, sondern nur zu unnötigem Bürokratieaufwand bei den betroffenen Steuerpflichtigen und Intermediären führen.

Petitum:

Der Gesetzentwurf ist so anzupassen, dass die Regelungen der Richtlinie hier korrekt umgesetzt werden.

Zu § 138e Abs. 2 Nr. 1c) AO-E

Ein Kennzeichen ist gegeben, wenn die Gestaltung eine Übertragung oder Überführung von Vermögensgegenständen vorsieht, soweit sich die steuerliche Bewertung des Vermögensgegenstandes in den beteiligten Steuerhoheitsgebieten wesentlich unterscheidet. Nach der Begründung zum Gesetzentwurf sollen darunter Sachverhalte fallen, 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.

1. Verbundene Unternehmen

Eine Meldepflicht sollte in solchen Fällen u. E. nur für Übertragungen oder Überführungen von Wirtschaftsgütern zwischen verbundenen Unternehmen in Frage kommen. Zwischen fremden Dritten wird es zum einen zur Vereinbarung eines wirtschaftlich angemessenen Preises kommen, zum anderen wird die steuerliche Bewertung weder für den Käufer noch den Verkäufer einen wesentlichen Aspekt bei der Veräußerung darstellen. Nur zwischen verbundenen Unternehmen können die Bewertungsunterschiede zur Erzielung von steuerlichen Vorteilen genutzt werden.

Im Gesetzestext werden verbundene Unternehmen nur in § 138e Abs. 2 Nr. 1a) genannt. Diese Erwähnung muss u. E. nach oben gezogen werden, um die Meldepflichten auf relevante Fälle zu begrenzen.

Petition:

§ 138e Abs. 2 Nr. 1 ist wie folgt zu fassen:

„Gestaltungen zwischen verbundenen Unternehmen, die zum Gegenstand haben, dass (a) der Empfänger grenzüberschreitender Zahlungen zwischen zwei oder mehr verbundenen Unternehmen ...“

2. Definition der wesentlichen Unterscheidung

Eine wesentliche Unterscheidung soll laut der Begründung zum Gesetzentwurf dann vorliegen, wenn der Unterschied zwischen den Bewertungen im Inland und im Ausland maximal 10 % beträgt. Offen bleibt, auf welchen Wert diese Grenze bezogen werden soll. Je nachdem, ob der höhere oder der niedrigere der beiden Werte als Basis dienen, kommt es zu unterschiedlichen Prozentsätzen.

Petition:

Die Wesentlichkeitsgrenze ist im Rahmen eines BMF-Schreibens genauer zu definieren.

3. Zu § 138f AO-E:

Verfahren zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen durch Intermediäre

Zu § 138f Abs. 2 Nr. 2, Abs. 3 Nr. 6 AO-E

Die Norm regelt das Verfahren zur Mitteilung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung. Die Mitteilungsfrist ist mit 30 (Kalender-)Tagen dabei nicht nur äußerst knapp bemessen. Hinzu tritt die Schwierigkeit, den Beginn des Fristlaufs zu bestimmen.

Nach Abs. 2 Nr. 2 beginnt die Frist mit dem Ablauf des Tages, an dem der Nutzer zur Umsetzung der Gestaltung bereit ist. Es ist unklar, woran diese Bereitschaft festzustellen ist. Sind objektive Gesichtspunkte heranzuziehen (welche?), oder geht es um die innere Tatsache der Entscheidung des Nutzers, die Gestaltung umzusetzen? Laut der Begründung zum Entwurf soll Nr. 2 insbesondere solche Konstellationen betreffen, in denen die Gestaltung durch den Nutzer selbst konzipiert wird. Dies ist sachgerecht, da der Zeitpunkt für den Intermediär nicht verlässlich zu bestimmen wäre. Diese Konstellation zeigt auch, dass eine Pflicht des steuerlichen Beraters, den Mandanten auf die Meldepflicht hinzuweisen, zu der gebotenen Gleichstellung desselben mit denjenigen Steuerpflichtigen, die keinen Berater einschalten, gewährleistet. Nur so kann vermieden werden, dass die Einschaltung eines Beraters zu einer rechtlichen Schlechterstellung des Mandanten führt.

Neben weiteren Angaben hat der Intermediär gem. § 138f Abs. 3 Nr. 6 AO-E das Datum zu melden, an dem der erste Schritt der Umsetzung der mitteilungspflichtigen grenzüberschreitenden Steuergestaltung gemacht wurde oder voraussichtlich gemacht werden wird. Es ist jedoch gleichfalls nicht gewährleistet, dass dieses Datum dem Intermediär stets bekannt ist.

Zumindest in den Fällen, in denen der Nutzer den Intermediär nicht von seiner Verschwiegenheitsverpflichtung entbunden hat, kann die Kenntnis des Intermediärs vom tatsächlichen Beginn der Umsetzung nicht vorausgesetzt werden. Er wird die von ihm mitzuteilenden Angaben voraussichtlich melden, sobald er die grenzüberschreitende Steuergestaltung einem Nutzer zur Umsetzung bereitgestellt hat (vgl. § 138f Abs. 2 Nr. 1 AO-E), um eine Fristverletzung sicher zu vermeiden. Die Angabe des Datums des Beginns der Umsetzung sollte vom Intermediär allenfalls dann verlangt werden können, wenn er auch die nach § 138f Abs. 3 Nr. 2, 3 AO-E erforderlichen Angaben für den Nutzer meldet.

Petitum:

Nach dem Gesetzentwurf hat die Meldung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle zu erfolgen. Bei der Programmierung ist sicherzustellen, dass im Rahmen der elektronischen Übermittlung die verschiedenen Angaben nicht kumulativ, sondern alternativ gemacht werden können. Insbesondere die Nennung eines Datums nach § 138f Abs. 3 Nr. 6 AO-E muss unterbleiben können, ohne dass dies bei einer Plausibilitätsprüfung (vgl. ERiC bei der E-Bilanz) zu einer Zurückweisung des Datensatzes führt. Gleichzeitig muss eine Möglichkeit geschaffen werden, dass an einer einmal abgegebenen Meldung noch Korrekturen vorgenommen werden können.

Zu § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 8 AO-E

Gemeldet werden soll der tatsächliche oder voraussichtliche wirtschaftliche Wert der grenzüberschreitenden Steuergestaltung. Nach der Begründung zum Gesetzentwurf bemisst sich der wirtschaftliche Wert nicht am erwarteten steuerlichen Vorteil. Soweit die Höhe der Gegenleistung maßgebend sein soll, stellt sich die Frage, ob der Fremdvergleichsmaßstab anzulegen sein sollte. Unseres Erachtens darf dies nicht der Fall sein. Vielmehr müssten in Umwandlungsfällen, in denen die Übernahme von Buchwerten gesetzlich zulässig ist, auch diese als wirtschaftlicher Wert angesetzt werden können.

Aus unserer Sicht sind weitere Erläuterungen erforderlich, wie der wirtschaftliche Wert einer Steuergestaltung zu bestimmen ist. Anderenfalls werden die Angaben in keiner Weise vergleichbar und nicht geeignet sein, der Finanzverwaltung Hinweise auf mögliche Steuerausfälle zu geben. Damit würde aber der Zweck der Anzeigepflicht verfehlt.

Außerdem sollte der Gesetzgeber eine Bagatellgrenze vorsehen, bei deren Unterschreiten von einer Meldung abgesehen werden kann. Die Bagatellgrenze könnte sich am wirtschaftlichen Wert, am Jahresgewinn oder auch an der Bilanzsumme des Unternehmens orientieren. Wichtig ist nur, dass Fälle aus der Meldepflicht herausgenommen werden, in denen der aus der Anzeigepflicht entstehende Aufwand in völligem Unverhältnis zur fiskalischen Auswirkung des meldepflichtigen Sachverhalts steht. Auch die Finanzverwaltungen dürften kein Interesse an solchen Meldungen haben.

Petitum:

Es muss genauer definiert werden, wie der wirtschaftliche Wert der Steuergestaltung zu bestimmen ist. Zudem sollte eine Bagatellgrenze definiert werden, unterhalb derer eine Meldung unterbleiben kann.

Zu § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 10 AO-E

Nach dem Gesetzentwurf sollen auch Angaben zu in der EU ansässigen Personen gemacht werden, die von der grenzüberschreitenden Steuergestaltung „wahrscheinlich“ unmittelbar betroffen sind, „soweit dem Intermediär dies bekannt ist“. Wir lehnen eine auf Spekulation beruhende Meldung ab. Wie der letzte Halbsatz anerkennt, kann der Intermediär nur melden was ihm positiv bekannt ist.

Petitum:

Das Wort „wahrscheinlich“ sollte in § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 10 AO-E gestrichen werden.

Zu § 138f Abs. 9 AO-E

Um eine lückenlose Meldepflicht zu gewährleisten, nimmt der Gesetzgeber in Kauf bzw. ordnet in § 138f Abs. 9 AO-E sogar an, dass mehrere Intermediäre derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung zur Meldung verpflichtet sind. Dies ist u. E. sowohl aus dem Aspekt der Datensparsamkeit und der Verwaltungseffizienz wie auch vor dem Hintergrund des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes zu kritisieren. Darüber hinaus ergibt sich über die Zusammenführung der Daten mehrerer Meldungen für die Finanzverwaltung die Möglichkeit, die Identität des Mandanten zu bestimmen.

Zwar sieht § 138f Abs. 9 Satz 2 AO-E eine Befreiung von der Meldepflicht vor, wenn ein Intermediär nachweisen kann, dass dieselbe Gestaltung bereits durch einen anderen Intermediär gemeldet wurde. Als Nachweis soll die Angabe der Registriernummer der Steuergestaltung ausreichen. Dies dürfte allerdings mit der 30-tägigen Meldefrist nach § 138f Abs. 2 AO-E kollidieren. Um sicherzugehen, nicht im Nachhinein wegen Versäumnissen eines anderen Intermediärs wegen Verletzung der Meldefrist belangt zu werden, müsste die Registriernummer noch vor Ablauf der Meldefrist bekannt und vom nicht-meldenden Intermediär dokumentiert worden sein. Dies ist wohl kaum realistisch und wird dazu führen, dass für denselben meldepflichtigen Vorgang mehrfach Registrierungsnummern vergeben werden müssen. Aus diesem Grund ist davon auszugehen, dass es bei einer Beteiligung mehrerer Intermediäre regelmäßig zu Mehrfachmeldungen derselben Gestaltung kommen wird.

Petitum:

Es sollte eine Regelung gefunden werden, die sicherstellt, dass der von der Meldepflicht befreite Intermediär nicht der 30-Tage-Frist unterliegt, bzw. dass keine Fristverletzung vorliegt, wenn die Registriernummer erst nach Fristablauf von ihm dokumentiert wird.

4. Zu § 138k AO-E:

Angabe der grenzüberschreitenden Steuergestaltung in der Steuererklärung

Der Gesetzentwurf fordert, dass der Nutzer einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung diese in seiner Steuererklärung angeben muss. Dafür soll die Angabe der durch das BZSt vergebenen Registrier- und der Offenlegungsnummer ausreichend sein.

Fraglich ist, wozu diese Angabe erforderlich ist. Das mit der Einführung der Anzeigepflichten verfolgte Ziel soll darin bestehen, den Finanzverwaltungen umfassende und relevante Infor-

mationen über gesetzlich nicht vorgesehene Steuergestaltungen zu verschaffen. Dadurch soll eine zeitnahe Reaktion des Gesetzgebers ermöglicht und mit denen unerwünschte Gestaltungen die Grundlage entzogen werden. Dies ist die rechtspolitische Funktion der Anzeigepflichten.

Andere Mitgliedstaaten verfolgen darüber hinaus auch veranlagungsunterstützende Zielsetzungen. Für diese Zielsetzungen sind Angaben in der Steuererklärung der Steuerpflichtigen sicherlich nötig. Wiederholt wurde in der Vergangenheit jedoch geäußert, dass eine solche Zielsetzung in Deutschland nicht verfolgt werde, aufgrund der Prüfungspraxis der Finanzverwaltung gar nicht erforderlich sei und auch nicht in das deutsche Veranlagungsverfahren passe.

Demgegenüber heißt es nun in der Begründung zum Gesetzentwurf, die Regelung diene der Umsetzung der Richtlinie, die nicht nur rechtspolitische, sondern auch veranlagungsunterstützende Ziele verfolge. Da die Organisation der Veranlagung allerdings nach wie vor und wohl unbestritten rein national gestaltet wird, ist die Umsetzung veranlagungsunterstützender Aspekte weder geboten noch erforderlich.

Petition:

§ 138k AO-E sowie in Verbindung mit § 379 Abs. 2 Nr. 1g AO-E sind zu streichen.

5. Zu § 379 AO-E

Im Hinblick auf die Höhe des Bußgeldes von bis zu 25.000,00 € erscheint es fraglich, ob der vorgegebene Ra§ hmen sich in das Gesamtgefüge der bußgeldbewährten Tatbestände einreicht. Nach § 379 Abs. 2 Nr. 1c) AO handelt ein CbCR-berichtspflichtiges Unternehmen ordnungswidrig, wenn es vorsätzlich oder leichtfertig seiner Mitteilungspflicht i. S. d. § 138a AO nicht, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig nachkommt. Eine solche Ordnungswidrigkeit kann bei Vorsatz mit einer Geldbuße von bis zu 10.000,00 €, bei Leichtfertigkeit mit bis zu 5.000,00 € geahndet werden (§ 379 Abs. 4 AO, § 377 Abs. 2 AO i. V. m. § 17 Abs. 2 OWIG).

Zu Artikel 2: Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung

Zu § 33 AEAO-E

Nach Absatz 3 des neu eingefügten § 33 AEAO-E ist § 379 Abs. 2 und Absatz 7 erst auf Steuergestaltungen anzuwenden in denen der erste Schritt einer mitteilungspflichtigen Gestaltung nach dem 30. Juni 2020 umgesetzt wird. Damit unterbleibt eine Sanktionierung für fehlerhafte oder nicht abgegebene Meldungen von Gestaltungen, die seit Inkrafttreten der Richtlinie umgesetzt worden sind. Dies begrüßen wir ausdrücklich.

C) Ergänzende Forderungen

Es ist darauf zu achten, dass die Daten zu den Steuergestaltungen nur im Einklang mit der DSGVO erhoben, vorgehalten und verarbeitet werden. In der Begründung zu § 138f Abs. 3 AO-E wird zwar nunmehr erwähnt, dass die Bestimmungen der DSGVO und der ergänzenden datenschutzrechtlichen Bestimmungen der AO für die Erhebung und Verarbeitung der personenbezogenen Daten gelten. Zu den Anforderungen der DSGVO gehört aber auch, dass Löschkonzepte für erhobene Daten entwickelt werden. Wenn das Ziel der Anzeigepflichten darin besteht, schnelle Reaktionen des Gesetzgebers zu ermöglichen, dann kann damit auch keine lange Speicherung der Daten begründet und gerechtfertigt werden. Die obere Grenze dürfte u. E. bei der Festsetzungsverjährungsfrist von vier Jahren liegen. Eine solche zeitliche Grenze muss u. E. ebenfalls gesetzlich festgelegt werden. Wenn schon laut § 138j Abs. 4 AO-E aus einer mangelnden Reaktion der Finanzverwaltung keine Rückschlüsse auf die Anerkennung von Steuergestaltungen gezogen werden dürfen, muss wenigstens durch Ablauf einer Frist für die Datenspeicherung Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen entstehen.

Darüber hinaus wiederholen wir unsere Forderung, die Bemühungen um die Einführung einer zeitnahen Betriebsprüfung verstärkt voranzutreiben. Dies würde nicht nur eine Verbesserung der Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen bedeuten, sondern auch die Notwendigkeit für ergänzende Meldepflichten verringern oder sogar entfallen lassen.

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.

Breite Str. 29
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.

Mohrenstr. 20/21
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.

Burgstr. 28
10178 Berlin

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND (HDE) E. V.

Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN
INDUSTRIE E. V.

Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.

Breite Str. 29
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.

Wilhelmstr. 43/43G
10117 Berlin

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.

Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

Frau
Bettina Stark-Watzinger, MdB
Vorsitzende des Finanzausschusses
Deutscher Bundestag
Platz der Republik 1
11011 Berlin

per E-Mail: finanzausschuss@bundestag.de

4. November 2019

Stellungnahme zum Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen

Sehr geehrte Frau Stark-Watzinger,

wir nehmen sehr gerne die Gelegenheit wahr, zum o.g. Regierungsentwurf Stellung zu nehmen. Das Vorhaben der EU und der Bundesregierung, grenzüberschreitende Steuerumgehungen und aggressive Steuergestaltungen zu verhindern, ist nachvollziehbar: Mit Blick auf legale, jedoch vom Gesetzgeber nicht intendierte – aggressive – Steuergestaltungen kann eine frühzeitige Kenntnis Finanzbehörden in die Lage versetzen, zeitnah entsprechende Anpassungen vorzunehmen. Mit dem nunmehr vorliegenden Regierungsentwurf soll passgenau die DAC VI-Richtlinie umgesetzt werden, welche die Meldung von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen vorsieht.

Eine über die EU-Vorgaben hinausgehende Mitteilungspflicht von rein innerstaatlichen Steuergestaltungen wäre nicht **verhältnismäßig**. Daher begrüßen wir ausdrücklich, dass der Regierungs-

entwurf richtigerweise keine diesbezüglichen Regelungen enthält. Gerade in Deutschland bestehen bereits umfangreiche und bewährte steuerliche Offenlegungs- und Abwehrregelungen, deren Befolgung schon heute erhebliche bürokratische Mehrbelastungen für die Unternehmen bedeuten. Bereits jetzt sind Unternehmen für den Fiskus vollständig transparent: So können alle betrieblichen Vorgänge vom Finanzamt lückenlos nachgeprüft werden. Dies betrifft nicht nur Zahlungsströme, Investitionsentscheidungen und Geschäftsaktivitäten, sondern auch alle steuerlichen Aspekte wie z. B. Verrechnungspreise, Ausschüttungen etc. Zudem liegen diese Daten im Rahmen der E-Bilanz den Finanzverwaltungen digital vor und können unmittelbar ausgewertet werden. Angesichts dieses Instrumentariums ist eine Meldepflicht für rein nationale, d. h. nicht grenzüberschreitende Sachverhalte nicht erforderlich und nicht angemessen. In diesem Kontext plädieren wir erneut dafür, stattdessen den Ansatz einer kooperativen Zusammenarbeit zwischen Unternehmen und Finanzverwaltung in Deutschland zu stärken.

Angesichts der in Teilen sehr unbestimmten Tatbestände und wegen des umfassenden Katalogs der Kennzeichen („Hallmarks“) ist fraglich, ob die neuen Anzeigepflichten tatsächlich **geeignet** sind, unerwünschte Steuergestaltungen frühzeitig zu identifizieren und zu verhindern. Da eine Nichtmeldung vom deutschen Gesetzgeber als Ordnungswidrigkeit geahndet werden soll, ist zu erwarten, dass Intermediäre, Nutzer von Steuergestaltungen und vor allem auch Unternehmen ohne jede steuerliche Gestaltungsabsicht im Zweifel vielfach auch alltägliche steuerliche Sachverhalte melden werden, auch um eine Geldbuße von vornherein zu vermeiden. Es ist zu befürchten, dass es bei einer Ausweitung der Meldepflicht zu einer Flut von Meldungen steuerlicher Sachverhalte kommen wird, die erkennbar weder missbräuchlich noch aggressiv sind.¹

Eine überbordende Meldeflut von steuerlichen Sachverhalten kann weder im Interesse der meldepflichtigen Unternehmen noch im Interesse der Finanzverwaltung sein. Gerade auch im Hinblick auf die Auswertung der gemeldeten Sachverhalte durch die Finanzverwaltung empfiehlt sich daher eine Umsetzung der Richtlinie ins nationale Recht mit Augenmaß. Zur Identifizierung unerwünschter Gesetzeslücken kommt es nicht auf die Quantität, sondern auf die Qualität der anzuzeigenden Steuergestaltungen an. Insoweit sollte sich das Sammeln von (steuerlichen) Informationen über eine Anzeigepflicht nicht zum bloßen Selbstzweck entwickeln. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass die erheblichen bürokratischen Mehrbelastungen durch Identifizierung und Anzeige meldepflichtiger Steuergestaltungen von den Unternehmen sowie den anzeigepflichtigen Intermediären, insbesondere Kreditinstituten, zu tragen sind.

Eine klare Abgrenzung wird nicht zuletzt auch im Interesse der Finanzverwaltung notwendig sein, um eine Flut irrelevanter Meldungen zu vermeiden. Insoweit sei daran erinnert, dass im Kontext

¹ Zu diesbezüglichen verfassungsrechtlichen Komplikationen bzw. möglicher Verstöße gegen die Europäischen Grundfreiheiten vgl. Hey, Gutachten zur Verfassungsmäßigkeit der Einführung einer allgemeinen Anzeigepflicht für Steuergestaltungen im Auftrag der Bundessteuerberaterkammer, 2018, abrufbar unter https://www.bstbk.de/export/sites/standard/de/ressourcen/Dokumente/04_presse/pressemitteilungen_anlagen/2018/Gutachten_Pr_of.Hey_Anzeigepflichten_Feb-2018.pdf.

des CRS (Common Reporting Standard) in Deutschland eingehende Meldungen der teilnehmenden Staaten lange auf Halde lagen und zum Teil noch immer nicht ausgewertet werden können.

Rechtsunsicherheiten bei der Richtlinienumsetzung vermeiden

Der Regierungsentwurf zur Richtlinienumsetzung weist ebenso wie schon die Richtlinie selbst teilweise Unklarheiten auf. Wann eine meldepflichtige Steuergestaltung vorliegt, soll sich aus der „Definition“ grenzüberschreitender Steuergestaltungen (§ 138d Abs. 2 AO-E) sowie den Kennzeichen („Hallmarks“) zur Bestimmung potenziell aggressiver Steuergestaltungen (§ 138e AO-E) ergeben. Beides ist jedoch zu unbestimmt und zu weit gefasst. Der Begriff der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Steuergestaltung wird so gerade nicht ausreichend konkretisiert und die sich ergebenden Meldepflichten werden dadurch – entgegen deren Zielsetzung – auch auf „alltägliche“ steuerliche Sachverhalte ausgedehnt.

Wir bitten Sie daher, das Bundesministerium der Finanzen aufzufordern, dem dringend erforderlichen Klarstellungsbedarf der betrieblichen Praxis – gerade mit Blick auf die Anwendung und die Reichweite der Kennzeichen – durch die zeitnahe Veröffentlichung eines praxisgerechten BMF-Schreibens zu begegnen, soweit dieser Klarstellungsbedarf im parlamentarischen Verfahren nicht mehr erreicht werden kann.

Veröffentlichung einer White List

Um die zu erwartende Meldeflut für die Unternehmen, Intermediäre und die Finanzverwaltung auf potenziell aggressive Steuergestaltungen zu begrenzen, sollte eine sog. White List mit solchen Fallgestaltungen veröffentlicht werden, die keinesfalls in den Anwendungsbereich der DAC VI-Richtlinie fallen und nicht meldepflichtig sind. Durch einen klar abgegrenzten Katalog von in der Unternehmenspraxis üblichen und keinesfalls aggressiven Sachverhalten könnte das Gros der Meldungen entfallen, ohne das die Meldepflicht ausgehöhlt würde. Wir bitten Sie daher, das Bundesministerium der Finanzen und die Bundesregierung aufzufordern, die Meldepflicht durch die Erstellung einer White-List auf die relevanten Sachverhalte zu begrenzen. Diesbezügliche Überlegungen auf europäischer Ebene zur Einführung einer zwischen den Mitgliedstaaten abgestimmten White List wären wünschenswert und sollten von der Bundesregierung mitgetragen werden. Gerade vor dem Hintergrund zwischen den Mitgliedstaaten divergierender Richtlinienumsetzungen könnte eine europäische White List zur Rechtsicherheit beitragen.

Unabhängig davon, ob tatsächlich eine Meldung grenzüberschreitender Steuergestaltungen erfolgt, werden Unternehmen nicht nur im Rahmen des Main-Benefit-Tests, sondern auch aus Gründen der Tax-Compliance fortlaufend steuerliche Sachverhalte auf eine Meldepflicht hin bewerten müssen. Für eine solche „massenhafte“ Prüfung und Bewertung ist Rechtssicherheit unabdingbar. Insoweit bedarf es bei der Umsetzung der Richtlinie ins nationale Recht dringend einer stärkeren Konkretisierung und Fokussierung der Tatbestandsmerkmale sowie der zu meldenden Informationen, um die Anzeigepflicht für die Nutzer bzw. Steuerpflichtigen und die Fi-

nanzverwaltung handhabbar zu machen. Der Regierungsentwurf ist in dieser Hinsicht vielfach noch verbesserungswürdig.

Technische Rahmenbedingungen schaffen

Das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) hat inzwischen erste Dokumente zur technischen Umsetzung der Meldepflicht veröffentlicht. Damit ab dem 1. Juli 2020 Informationen an das BZSt gemeldet werden können, bedarf es nun einer schnellstmöglichen Finalisierung des amtlich vorgeschriebenen Datensatzes (§ 138f AO-E). Selbst wenn dieser aber bereits vorhanden wäre, bedarf die Implementierung des Datensatzes nebst elektronischem Meldeverfahren (wohl nicht nur) auf Seiten der Unternehmen normalerweise eines Vorlaufs von mindestens 12 Monaten. Ein Zeitrahmen, der schon jetzt nicht mehr zur Verfügung steht.

Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft klar beziffern

Kritisch sehen wir, dass im Regierungsentwurf die Bürokratiebelastung der Wirtschaft noch nicht beziffert ist. Wir erwarten, dass die Zusage, wonach „vollumfassende Berechnungen“ des Nationalen Normenkontrollrats „vor Beginn der parlamentarischen Beratungen“ vorliegen sollen (vgl. Abschnitt 4.2, Seite 23 des Regierungsentwurfs), eingehalten wird. Gerade aufgrund der sehr weitreichend definierten Steuerarten, die für die Mitteilungspflicht relevant sind, sowie der Komplexität der steuerlichen Prozesse – gerade in größeren Unternehmen und bei meldepflichtigen Intermediären wie Kreditinstituten – wird der Erfüllungsaufwand, z. B. durch die notwendige Einführung von IT-Systemen, Prozessanpassungen, Dokumentationen, Mitarbeiterschulungen etc. erheblich sein. Dies gilt vor allem auch in den Fällen, in denen ein Unternehmen einen anzeigespflichtigen Sachverhalt selbst konzipiert und daher selbst zur Mitteilung verpflichtet ist.

Anmerkungen im Detail

I. Beschränkung auf modellhafte Steuergestaltungen

Eine grenzüberschreitende Steuergestaltung ist meldepflichtig, wenn diese bestimmte Kennzeichen aufweist (§ 138d Abs. 2 i. V. m. § 138e AO-E).

Der Begriff der Gestaltung bzw. der Steuergestaltung wird weder in der Richtlinie noch im Gesetztext des Regierungsentwurfs näher definiert. Stattdessen werden mit den Kennzeichen abstrakt (steuerliche) Sachverhalte umschrieben, deren Verwirklichung zu einer Meldepflicht führen soll. Insoweit würden auch solche Sachverhalte erfasst, die keinen modellhaften Charakter aufweisen. Das wichtigste Mittel zur sachgerechten Präzisierung der Anzeigepflicht ist u. E. eine Beschränkung auf „modellhafte“ Steuergestaltungen. Das Kriterium der Modellhaftigkeit im nationalen Kontext wird bereits bei § 15b EStG verwandt, ist dort rechtsprechungserprobt und kann trotz der notwendigerweise vorhandenen Offenheit einigermaßen rechtssicher angewandt werden.

Modellhaftigkeit setzt nach § 15b Abs. 2 S. 1 EStG die Erstellung einer umfassenden und regelmäßig an mehrere Interessenten gerichteten Investitionskonzeption voraus.

Petium:

Die Anzeigepflicht sollte sich auf modellhafte Steuergestaltungen beschränken. Dazu ist der Begriff der „modellhaften Steuergestaltung“ bzw. der „Modellhaftigkeit“ gesondert zu definieren und als vorgeschaltetes notwendiges Kriterium für eine Anzeigepflicht aufzunehmen. Die Definition sollte dem Begriffsverständnis von § 15b Abs. 2 EStG entsprechen.

II. Relevante Steuerarten

Die Mitteilungspflicht umfasst jede Gestaltung, die eine oder mehrere Steuern zum Gegenstand hat, auf die das EU-Amtshilfegesetz anzuwenden ist (§ 138d Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO-E).

Da die Mitteilungspflicht alle Steuerarten umfasst, auf die das EU-Amtshilfegesetz anzuwenden ist, sind auch etwaige lohnsteuerliche Sachverhalte zu betrachten, welche durch alltägliche Mitarbeiterentsendungen innerhalb eines Konzernverbands entstehen (wie beispielsweise Nettolohnzusagen, steuerfreie Zuschüsse, Freistellung von gewissen Lohnbestandteilen nach DBA etc.). Dabei handelt es sich jedoch in aller Regel nicht um Gestaltungen. Die Einbeziehung solcher Sachverhalte würde die Anzahl und den Umfang der Mitteilungen deutlich erhöhen.

Petium:

Es sollte klargestellt werden, dass typische lohnsteuerliche Sachverhalte, die durch den internationalen Arbeitnehmereinsatz alltäglich auftreten, keine Mitteilungspflicht auslösen.

III. Klare Definition der „an der Gestaltung Beteiligten“ i. S. d. § 138d Abs. 2 Nr. 2 AO-E

Bei der Bestimmung, ob eine grenzüberschreitende Gestaltung vorliegt, wird in § 138d Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe a bis d AO-E auf die Ansässigkeit bzw. den Ort der Tätigkeit der „an der Gestaltung Beteiligten“ abgestellt.

§ 138d Abs. 7 AO-E stellt klar, dass ein Intermediär nicht als ein „an der Gestaltung Beteiligter“ gilt. Darüber hinaus wird der Begriff jedoch nicht präzisiert. Damit bleibt unklar, ob beispielsweise bei einer Gestaltung zwischen zwei deutschen Rechtsträgern (z.B. Umstrukturierung) diese schon dadurch grenzüberschreitend wird, dass einer der Rechtsträger über eine ausländische Tochtergesellschaft verfügt. Für die Beteiligteigenschaft sollte deshalb darauf abgestellt werden, ob ein aktives Tun für die Durchführung der Gestaltung erforderlich ist.

Unklar ist ferner die Reichweite von Buchstabe d, wonach es bereits ausreichen soll, dass ein an der Gestaltung Beteiligter in einem anderen Steuerhoheitsgebiet einer Tätigkeit nachgeht, ohne

dort ansässig zu sein oder eine Betriebsstätte zu begründen. Damit könnte sich die „Grenzüberschreitung“ auch durch bloße, von der eigentlichen Gestaltung völlig losgelöste Darlehensvergaben oder Grundstücksverkäufe im Ausland ergeben, wobei diese nach den Ausführungen im Begründungsteil immerhin steuerlich erheblich sein müssen. Es fehlt allerdings an einem Auslandsbezug der Steuergestaltung in diesem Tatbestand. Hier sollte eine Eingrenzung erfolgen, wenn nicht rein inländische Transaktionen meldepflichtig werden sollen, nur weil rein zufällig einer der Beteiligten auch im Ausland tätig ist.

Unsicherheit besteht in der Praxis hinsichtlich der Frage, ob bei (teil-)transparenten Personengesellschaften auf die Gesellschaft selbst oder auf die Gesellschafter abzustellen ist. U.E. kann hier i.d.R. nur auf die Personengesellschaft selbst als Beteiligten einer Gestaltung abgestellt werden. Andernfalls würde sich die Grenzüberschreitung bereits daraus ergeben, dass an einer inländischen Personengesellschaft ein ausländischer Mitunternehmer beteiligt ist. Etwas anderes kann nur dann gelten, wenn es sich um eine Gestaltung zwischen der Personengesellschaft und einem ihrer Gesellschafter handelt.

Petition:

Es sollte klargestellt werden, dass nur aktiv an der Gestaltung mitwirkende Rechtsträger als Beteiligte gelten. Außerdem muss der Tatbestand in Buchstabe d zumindest im Begründungsteil sachgerecht eingegrenzt werden.

IV. Intermediärsbegriff i. S. d. § 138d Abs. 1 AO-E

Auf Seite 29 der Gesetzesbegründung wird im zweiten Absatz ausgeführt, dass „wer lediglich bei der Verwirklichung einzelner Teilschritte einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung mitgewirkt hat, ohne dies zu wissen und auch ohne dies vernünftigerweise erkennen zu müssen, [...] kein Intermediär [ist]“. Hieraus könnte man entnehmen, dass derjenige, der von der Gestaltung vernünftigerweise hätte wissen müssen, auch Intermediär ist, obwohl er nur bei einem Teilschritt mitwirkt. Möglicherweise könnte z. B. eine Finanzierung als Mitwirkung bei einem Teilschritt verstanden werden. Dies würde jedoch eine über den Wortlaut des Intermediärsbegriffs in § 138d Abs. 1 AO-E hinausgehende Ausweitung des Anwendungsbereiches bedeuten.

Petition:

Da wir davon ausgehen, dass dies nicht der Intention des Gesetzgebers entspricht und es demzufolge so nicht beabsichtigt war, bitten wir um entsprechende Klarstellung.

V. Inhouse-Gestaltungen

Hat ein Nutzer eine grenzüberschreitende Steuergestaltung für sich selbst konzipiert (z. B. „In-house-Gestaltung“), so bestimmt § 138d Abs. 6 AO, dass in derartigen Fällen für diesen Nutzer auch die für Intermediäre geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden sind.

In der betrieblichen Praxis kommt es vor, dass Steuerabteilungen eines Unternehmens (Nutzer) einen meldepflichtigen Sachverhalt zusammen mit einem externen Berater (Intermediär) konzipieren. Dabei kann die Mitarbeit des Intermediärs von Anfang an oder erst in einem späteren Stadium der Konzeption erfolgen. Für die Unternehmen stellt sich die Frage, wie bzw. von wem in diesen Fällen die Mitteilungspflicht zu erfüllen ist.

Petition:

Im Interesse eines möglichst effizienten Meldeverfahrens bitten wir um eine Klarstellung, dass in den o. g. Fällen der Nutzer (d. h. das Unternehmen) auch die Möglichkeit hat, die Mitteilungspflicht vollständig selbst zu erfüllen.

Wir bitten außerdem um eine Klarstellung, ob auch Konzernsteuerabteilungen in Bezug auf die Beratung ihrer Konzerntochtergesellschaften als Intermediär gelten.

VI. Kennzeichen grenzüberschreitender Steuergestaltungen (§ 138e AO-E)

1. Steuerlicher Vorteil („Main Benefit“-Test)

Grenzüberschreitende Steuergestaltungen, bei denen ein Kennzeichen im Sinne des § 138e Abs. 1 AO-E vorliegt, sollen gemäß § 138d Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe a AO-E „nur“ dann meldepflichtig sein, wenn ein unabhängiger Dritter unter Berücksichtigung aller wesentlichen Fakten und Umstände vernünftigerweise erwarten kann, dass der Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile die Erlangung eines steuerlichen Vorteils ist.

Positiv ist, dass im Begründungsteil des Gesetzentwurfes immerhin einige Beispiele enthalten sind, für die klargestellt wird, dass die dabei erreichten steuerlichen Vorteile vom Gesetz vorgesehen sind und es sich deshalb nicht um einen steuerlichen Vorteil im Sinne von § 138d Abs. 3 AO-E handelt.

Hilfreich ist auch der Hinweis im Begründungsteil zu § 138e Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AO-E auf Seite 36, dass sich das Verständnis des Begriffs „steuerlicher Vorteil“ an der Definition der „aggressiven Steuerplanung“ durch die EU-Kommission orientiert. Danach besteht aggressive Steuerplanung darin, „die Feinheiten eines Steuersystems oder Unstimmigkeiten zwischen zwei oder mehr Steuersystemen auszunutzen, um die Steuerschuld zu senken.“ Damit steht allerdings in Widerspruch, wenn auf Seite 35 des Regierungsentwurfs im Begründungsteil zu § 138e Abs. 1 Nr. 2 AO-E offenbar davon ausgegangen wird, dass das bloße Ausnutzen von Steuersatzunterschie-

den durch die Gründung konzerninterner Finanzierungsgesellschaften, Einkaufs- und Dienstleistungsgesellschaften in niedrig besteuerten Staaten mitteilungsspflichtig sein kann. Aus Sicht Deutschlands als Hochsteuerland ist das Ausland im Regelfall niedrig besteuert. Die Meldepflicht kann dann in vielen Fällen nur noch über den „Main Benefit“-Test vermieden werden, der aber wegen der Rechtsunsicherheit keine praktikable Lösung ist.

Zusätzlich kann bei Transaktionen innerhalb verbundener Unternehmen ein Steuervorteil des einen Unternehmens einem korrespondierenden Steuernachteil eines anderen Unternehmens gegenüberstehen. Eine entsprechende Konkretisierung, dass der Steuervorteil hier saldiert über alle Konzerngesellschaften vorliegen muss, wäre daher ebenfalls wünschenswert.

Zwar wird in § 138d Abs. 3 AO-E der Begriff des steuerlichen Vorteils „definiert“. Unklar bleibt aber, wann ein solcher Vorteil den „Hauptvorteil oder einen der Hauptvorteile einer Steuergestaltung“ ausmacht. Aufgrund der Zielsetzung des zusätzlichen Testkriteriums, nur solche Steuergestaltungen der Anzeigepflicht zu unterwerfen, die aus steuerlichen Gründen eingeführt wurden, sollten im Umkehrschluss solche Gestaltungen von einer Meldepflicht befreit sein, die nicht bzw. nicht originär auf die Erlangung eines Steuervorteils abzielen.

Außerdem ist die Definition, wann ein steuerlicher Vorteil vorliegt, so weit gefasst, dass selbst Fälle mit rein temporären Effekten – wie bei einer Verschiebung der Entstehung von Steueransprüchen z. B. durch den Ansatz unterschiedlicher Abschreibungsmethoden – unter das Kriterium eines Steuervorteils fallen (§ 138d Abs. 3 S. 1 Nr. 3 AO-E). Dies erfordert in der Praxis eine sehr aufwendige Überprüfung von Transaktionen auch nach dem jeweiligen ausländischen Recht. Solch eine weite Öffnung des Begriffs des Steuervorteils ist nicht sachgerecht und lässt sich nur schwer mit dem Argument der Schaffung von Transparenz bei Steuergestaltungen erfassen.

Gemäß der Gesetzesbegründung zu § 138d Abs. 2 AO-E soll der Mitteilungspflichtige nachweisen können, dass für eine Gestaltung überwiegende außersteuerliche Gründe vorliegen. Auch wenn eine solche Entlastungsmöglichkeit grundsätzlich zu begrüßen ist, dürfte es – abgesehen von völlig klaren Fällen – unmöglich sein, ein „Überwiegen“ als quantitativen Maßstab auf Fälle anzuwenden, bei denen sowohl außersteuerliche als auch steuerliche Gründe für eine Gestaltung gegeben sind/waren.

Petition:

§ 138d Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe a AO-E sollte dahingehend konkretisiert werden, dass Kriterien festgelegt werden, ab wann ein Steuervorteil den Hauptvorteil oder einen der Hauptvorteile einer Gestaltung ausmacht, bzw. anhand von Negativbeispielen sollte abgegrenzt werden, ab wann von einem *Überwiegen* eines **außersteuerlichen** Vorteils auszugehen ist.

Auf die Erfassung rein temporärer Effekte bei der Definition des steuerlichen Vorteils (§ 138d Abs. 3 S. 1 Nr. 3 AO-E) sollte verzichtet werden.

Ebenso darf die bloße Nutzung von Steuersatzdifferenzen in verschiedenen Jurisdiktionen im Rahmen einer Transaktion (in anderen Fällen als den im § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe d AO-E benannten Kennzeichen) nicht ausreichend sein.

2. Kennzeichen in Verbindung mit dem „Main Benefit“-Test (§ 138e Abs. 1 AO-E)

Das Kennzeichen des § 138e Abs. 1 Nr. 2 AO-E erfasst Gestaltungen, die eine standardisierte Dokumentation und Struktur der Gestaltung nutzen, welche für mehr als einen Nutzer verfügbar ist, ohne dass sie wesentlich individuell angepasst werden muss.

Nach unserer Einschätzung bedarf dieses Kennzeichen einer Wortlautschärfung, weil nicht hinreichend klar ist, was unter einer „standardisierten Dokumentation“ zu verstehen ist. Schlüssig scheint hier nur das Verständnis, dass es um die Standardisierung der Dokumentation einer als Steuergestaltung identifizierten Transaktion geht. Dagegen können standardisierte Rahmenverträge eines Unternehmens – die beispielsweise für eine Vielzahl unterschiedlicher Finanztransaktionen oder eine Vielzahl von Fällen, etwa im Kreditbereich oder im Bereich der privaten und betrieblichen Altersvorsorge, existieren und die unter Umständen weltweit vielfach ggf. sogar millionenfach genutzt werden – nicht gemeint sein. Es sollte daher deutlicher klargelegt werden, dass es um die Dokumentation u. a. der steuerlichen Vorteile der Gestaltung geht, die der Intermediär verwendet. Der Hinweis auf die mandatsbezogenen Dokumente auf Seite 34 ist zwar ein Hinweis in diese Richtung. Er ist aber nicht deutlich genug. Angesichts dieser Unbestimmtheit sind Abgrenzungshilfen im Rahmen der Umsetzung dringend angeraten. Gerade auch aufgrund der fehlenden Definition des Begriffs „Gestaltung“ wäre sonst mit einer Vielzahl von nicht intendierten Meldungen zu rechnen.

Die Einordnung von Finanzierungs-, Einkaufs- oder anderen Zentralgesellschaften als „standardisierte Struktur“, sofern „die konkrete Gestaltung auch ohne wesentliche inhaltliche oder konzeptionelle Änderungen bei anderen Steuerpflichtigen verwendet werden kann“, führt zu erheblicher Unsicherheit. Aus wirtschaftlichen Überlegungen ist die Zentralisierung von Funktionen in entsprechenden Gesellschaften sinnvoll und daher sicher in einer Vielzahl von Konzernen anzutreffen. Sofern man bejaht, dass es sich dabei um Standard-Strukturen handelt, nur weil sich das Konstrukt „Zentralgesellschaft“ replizieren lässt, wäre in allen Fällen, bei denen sich auch nur geringste Steuersatzvorteile ergeben, der „Main Benefit“-Test zu führen. Das wäre angesichts der vergleichsweise hohen Steuerbelastung in Deutschland dann wohl der Regelfall. Der „Main-Benefit“-Test gestaltet sich jedoch insbesondere in diesen Fällen als schwierig, da eine Vielzahl von nicht quantifizierbaren Aspekten (z. B. Lohnkosten, Verfügbarkeit von Fachkräften und Expertise, Stabilität des lokalen Finanzmarkts, verkehrsgünstige Anbindung) mit steuerlichen Vortei-

len abgewogen werden müssen. Gerade in diesen vielschichtigen Situationen birgt das Abstellen auf den „Main Benefit“-Test erhebliche Unsicherheiten, die angesichts der drohenden Sanktionen schwer hinnehmbar sind.

Petition:

Der Anwendungsbereich des Kennzeichens § 138e Abs. 1 Nr. 2 AO-E sollte tatbestandlich konkretisiert werden. Es bedarf einer in der Praxis handhabbaren Abgrenzung gegenüber solchen standardisierten Dokumentationen, die ein Unternehmen für seine Produkte nutzt. Außerdem sollten weitere Negativbeispiele für standardisierte Dokumentationen und Strukturen in ein BMF-Schreiben aufgenommen werden, die nicht „potenziell aggressiv“ sind. Es sollte klargestellt werden, dass allein die Gründung von Zentralgesellschaften keine potentiell aggressive anzeigepflichtige Steuergestaltung ist. Der pauschale Verweis auf die Gründung von Zentralgesellschaften als anzeigepflichtige Steuergestaltung in der Gesetzesbegründung geht über die Richtlinie hinaus und sollte auf Fälle aggressiver Steuergestaltungen begrenzt werden. Ebenso sollte der Ausnahmetatbestand für die Meldepflicht „ohne dass sie für die Nutzung wesentlich individuell angepasst werden muss“, besser erläutert werden.

Das Kennzeichen des § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe a AO-E erfasst Steuergestaltungen, bei denen ein an der Gestaltung Beteiligter unangemessene rechtliche Schritte unternimmt, um ein verlustbringendes Unternehmen zu erwerben, die Haupttätigkeit dieses Unternehmens zu beenden und dessen Verluste dafür zu nutzen, seine Steuerbelastung zu verringern, einschließlich der Übertragung der Verluste in einen anderen Staat oder ein anderes Territorium oder der rascheren Nutzung dieser Verluste.

Das Kennzeichen des § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe a AO-E ist nur dann erfüllt, wenn die Haupttätigkeit des erworbenen Unternehmens durch den die Verluste nutzenden Erwerber beendet wird. Eine notwendige Klarstellung, nach welchen Kriterien die Haupttätigkeit des Unternehmens zu bestimmen ist, erfolgt jedoch nicht.

Petition:

Bei dem Kennzeichen des § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe a AO-E sollten Kriterien für die Feststellung genannt werden, wann von einer „Haupttätigkeit des Unternehmens“ auszugehen ist.

§ 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe b AO-E erfasst die Umwandlung von Einkünften in Vermögen, Schenkungen oder andere nicht oder niedrig besteuerte Einnahmen oder nicht steuerbare Einkünfte.

Die Gesetzesbegründung fasst unter dieses Kennzeichen beispielhaft eine Einlage einer zinstragenden Forderung in eine niedriger besteuerte ausländische Tochtergesellschaft und anschließende steuerfreie Dividende durch diese Tochter. Sowohl Einlagen von (ertragsgenerierenden) Wirtschaftsgütern als auch Dividenden gehören zu alltäglichen Sachverhalten in Unternehmensgruppen. Es sollte klargestellt werden, dass die Transaktion, also beispielsweise eine Einlage, mit dem Ziel erfolgen muss, Einkünfte in niedrig besteuerte Einkünfte umzuwandeln. Schlichte Kausalität darf nicht bereits tatbestandsmäßig sein. Anderenfalls wäre jede Einlage eines ertragsgenerierenden Wirtschaftsguts in eine ausländische Tochtergesellschaft mit einer Steuerbelastung, die niedriger als in Deutschland ist, potenziell meldepflichtig. Unternehmen müssten umfangreiche Monitoring-Prozesse implementieren, um diese Vorgänge innerhalb der 30-Tages-Frist erfassen und ggf. melden zu können bzw. innerhalb dieser Frist den „Main Benefit“-Test durchführen zu können. Wie oben ausgeführt, ist dieser Nachweis in derartigen Fällen nicht trivial, da die „Vorteile“, ein bestimmtes Wirtschaftsgut einzulegen, nur schwer quantitativ mit steuerlichen Vorteilen zu vergleichen sind, da die wirtschaftlichen Gründe dieser Schritte zwar im konkreten Fall benennbar, jedoch nicht klar bezifferbar sind.

Vor dem Hintergrund der schwierigen Nachweisführung des „Main Benefit“-Tests (und dem damit verbundenen Prüfungs- und Dokumentationsaufwand) sowie der kurzen Meldefrist von 30 Tagen sollten die Kennzeichen nicht so extensiv ausgelegt werden, dass Standard-Vorgänge des täglichen Lebens unter diese Kennzeichen gefasst werden.

Petition:

Es sollte klargestellt werden, dass das Umwandeln in niedriger besteuerte Einnahmen oder nicht steuerbare Einkünfte Zweck der Gestaltung sein muss.

Das Kennzeichen des § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe c AO-E erfasst Steuergestaltungen, bei denen 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.

Nach dem Wortlaut dieses Kennzeichens kann eine Vielzahl von Transaktionen in Konzernen meldepflichtig werden, die keine Steuergestaltungsabsicht beinhalten (z. B. Sale-und Lease-Back Transaktionen, Anteilsübertragungen, Einlagen in Tochtergesellschaften verbunden mit konzern-internen Darlehnsverträgen).

Petition:

Der Anwendungsbereich dieses Kennzeichens sollte praxisgerecht eingegrenzt werden, beispielsweise über eine „White List“ mit solchen Sachverhalten, die nicht anzeigepflichtig sein sollen (s.o.).

Gemäß dem Kennzeichen des § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe e Doppelbuchstabe aa AO-E sollen Gestaltungen im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Transaktionen meldepflichtig sein, die zum Gegenstand haben, dass die grenzüberschreitende Zahlung zwischen verbundenen Unternehmen in dem Ansässigkeitsstaat des Empfängers vollständig von der Steuer befreit ist.

Die auf den Seiten 38 f. im Begründungsteil vorgenommene Gleichsetzung einer Steuerfreiheit der Zahlung mit Fällen der faktischen Steuerfreiheit aufgrund einer Verrechnung mit Verlusten, Anrechnung von Steuern und abweichenden Gewinnermittlungsvorschriften geht zu weit. Es handelt sich nicht um eine Steuerbefreiung und schon gar nicht um eine Steuerbefreiung der Zahlung. In den Fällen ergibt sich für die gesamten Einkünfte des Empfängers eine abweichende Bemessungsgrundlage bzw. bei Anrechnung von Steuern eine Minderung der Zahllast. Dies ist etwas Anderes als eine Steuerbefreiung der Zahlung. Abgesehen davon würde dies die Frage aufwerfen, wie Fälle zu behandeln sind, in denen in dem betreffenden Veranlagungsjahr keine Minderung der ausländischen Bemessungsgrundlage auf „0“ oder keine Minderung der Steuerzahllast auf „0“ eintritt, sondern die Bemessungsgrundlage oder die Zahllast nur teilweise gemindert wird. In jedem Fall würde dies dazu führen, dass der Intermediär bzw. der Nutzer sich mit Einzelheiten der ausländischen Gewinnermittlungsvorschriften befassen muss.

Petition:

Die vorgesehene Auslegung der Steuerfreiheit von Zahlungen beim ausländischen Empfänger ist eine äußerst extensive Umsetzung der Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates der EU vom 25. Mai 2018 und sollte korrigiert werden.

3. Kennzeichen ohne Voraussetzung des „Main Benefit“-Tests (§ 138 Abs. 2 AO-E)

Das Kennzeichen des § 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe b Doppelbuchstabe bb AO-E erfasst Gestaltungen, die zum Gegenstand haben, dass in mehr als einem Staat oder Territorium eine Befreiung von der Doppelbesteuerung für dieselben Einkünfte oder dasselbe Vermögen beantragt wird oder Anwendung findet.

Kapitalgesellschaften nehmen häufig DBA-Befreiungen für die Körperschaftsteuer weltweit in Anspruch. Auch kann „dasselbe Vermögen“ durch mehrere Länder geleitet werden und in jedem Land von der dortigen Steuer befreit werden. Insoweit sollte lediglich auf „dieselben Einkünfte“ abgestellt werden.

Petition:

Das Kennzeichen des § 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe b Doppelbuchstabe bb AO-E sollte dahingehend geändert werden, dass lediglich auf die Beantragung einer Befreiung von der Doppelbesteuerung für dieselben Einkünfte abgestellt wird.

Das Kennzeichen des § 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe c AO-E erfasst Gestaltungen, die eine Übertragung oder Überführung von Vermögensgegenständen vorsehen, soweit sich die steuerliche Bewertung des Vermögensgegenstandes in den beteiligten Steuerhoheitsgebieten wesentlich unterscheidet.

In der Praxis bleibt unklar, welche Transaktionen neben dem genannten Beispielsfall, in dem der Wertansatz des Veräußerungspreises im Staat des Veräußerers vom Wertansatz im Staat des Erwerbers abweicht, berücksichtigt werden sollen. Ohne eine sachgerechte Erläuterung und Eingrenzung ist zu erwarten, dass nahezu jede grenzüberschreitende Übertragung von Vermögenswerten im Konzern mindestens überwachungspflichtig und ggf. auch meldepflichtig wäre.

Petition:

Um das Kennzeichen in der Praxis handhabbar zu machen und eine nicht intendierte „Mitteilungsflut“ zu vermeiden, sollten praxisgerechte Erläuterungen und Eingrenzungen erfolgen.

Das Kennzeichen des § 138e Abs. 2 Nr. 4 Buchstabe a AO-E erfasst Verrechnungspreisgestaltungen, bei denen 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 Verrechnungspreisvorschriften eines Steuerhoheitsgebiets sonst zu erfüllen wären.

In der betrieblichen Praxis besteht Klarstellungsbedarf, um dieses Kennzeichen rechtssicher anwenden zu können.

Petition:

Bei den relevanten Verrechnungspreisgestaltungen sollte für Zwecke der meldepflichtigen Umfänge klargestellt werden, dass ein Advance Pricing Agreement, das eine Kombination aus einer Vorabverständigung zwischen Staaten über Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen und einer darauf aufbauenden Vorabzusage darstellt, nicht zu einer Mitteilungspflicht führt.

§ 138e Abs. 2 Nr. 4 Buchstabe b AO-E erfasst Gestaltungen, unter Einbeziehung der Verrechnungspreise, bei denen schwer zu bewertende immaterielle Wirtschaftsgüter an verbundene Unternehmen übertragen werden. Schwer zu bewertende immaterielle Werte sollen sinngemäß vorliegen, wenn immaterielle Werte und Rechte an immateriellen Werten zwischen verbundenen Unternehmen übertragen werden, für die keine ausreichend verlässlichen Vergleichswerte vorliegen und hinsichtlich derer sich zukünftige Cashflows, Einkünfte oder die der Bewertung des immateriellen Wertes zugrunde gelegten Annahmen nur höchst unsicher prognostizieren lassen, weshalb der letztendliche Erfolg des immateriellen Werts zum Zeitpunkt der Übertragung nur schwer absehbar ist.

Die bei Übertragungen zwischen verbundenen Unternehmen zu berücksichtigenden Verrechnungspreisregelungen unterliegen bereits heute im Rahmen der Veranlagung und der Betriebsprüfung vollständig der finanzbehördlichen Kontrolle. Zudem deutet die bloße „Übertragung von schwer zu bewertenden immateriellen Werten“ u. E. nicht auf ein potenzielles Risiko der Steuervermeidung hin. Insoweit bestehen u. E. Zweifel, ob die Regelung des § 138e Abs. 2 Nr. 4 Buchstabe b AO-E den Voraussetzungen des Art. 3 Nr. 20 der Richtlinie entspricht. Zur Konkretisierung des Kennzeichens auf potenziell aggressive Gestaltungen sollten nur solche Übertragungen von schwer zu bewertenden immateriellen Werten erfasst werden, deren Hauptvorteil ein Steuervorteil ist. Zudem zeigt sich auch an diesem Tatbestand, dass eine Konkretisierung des Begriffs „Gestaltung“ auf reproduzierbare Gestaltungen erforderlich ist, damit die Anzeigepflicht nicht uferlos wird.

Petition:

§ 138e Abs. 2 Nr. 4 Buchstabe b AO-E sollte um das Erfordernis des „Main Benefit“-Tests erweitert werden.

§ 138e Abs. 2 Nr. 4 Buchstabe c AO-E erfasst Gestaltungen unter Einbeziehung der Verrechnungspreise, bei denen innerhalb von verbundenen Unternehmen eine grenzüberschreitende Übertragung von Funktionen, Risiken oder Wirtschaftsgütern und sonstigen Vorteilen stattfindet, die zu einem erwarteten Gewinnrückgang beim Übertragenden von über 50 Prozent führen. Der zu erwartende Gewinn ist in einer Prognose für einen Zeitraum von drei Jahren nach der Übertragung zu ermitteln.

§ 138e Abs. 2 Nr. 4 Buchstabe c AO-E erweitert den Wortlaut der Richtlinie um die Übertragungen von sonstigen Vorteilen. Eine solche Ausweitung des Kennzeichens über die Richtlinie hinaus ist nicht erforderlich und würde zu zusätzlichen Belastungen deutscher Unternehmen im Vergleich zu Unternehmen anderer Mitgliedstaaten führen. Sie erschwert außerdem die Entwicklung einer EU weit harmonisierten White List von Fällen, die nicht unter den Anwendungsbereich der DAC VI-Richtlinie fallen.

Davon unabhängig ist die Ermittlung eines erwarteten zukünftigen Gewinns für einen Zeitraum von drei Jahren nur unter erheblichen Unsicherheiten möglich. Insoweit darf ein späterer stärkerer als der erwartete Gewinnrückgang nicht dazu führen, dass die Meldepflicht rückwirkend als verletzt gilt.

Petitur:

Bei der Regelung des § 138e Abs. 2 Nr. 4 Buchstabe c AO-E darf ein späterer stärkerer Gewinnrückgang des Übertragenden nicht zu einer rückwirkenden Verletzung der Meldepflicht führen, wenn sich aufgrund dessen die Gewinnprognose nachträglich als nichtzutreffend herausstellt. Die über die Richtlinie hinausgehende Ergänzung des Kennzeichens um Übertragungen von sonstigen Vorteilen sollte gestrichen werden.

4. Anwendungsbereichs des Hallmark C.1, Cross-border payments (§ 138e Abs. 1 S. 1 Nr. 3 Buchstabe d und e AO-E)

Weiterhin anzumerken ist die Erweiterung des Anwendungsbereichs des Kennzeichens C.1 (Cross-border payments). Während die Richtlinie von „abzugsfähigen grenzüberschreitenden Zahlungen“ spricht, ist in der deutschen Umsetzung in § 138e Abs. 1 S. 1 Nr. 3 Buchstabe d und e AO-E nur von „grenzüberschreitenden Zahlungen“ die Rede. Das nationale Umsetzungsgesetz sollte jedoch nicht weiter reichen als die Richtlinie. Sollte es auf die Abzugsfähigkeit der Zahlungen nicht ankommen, würde dies bedeuten, dass z. B. alleine die Steuerbefreiung im Ansässigkeitsland des Empfängers für die Erfüllung dieses Kennzeichens ausreichend sein könnte, was jedoch nach unserem Verständnis nicht gewollt sein kann. Ebenso wären einfache Kapitalerhöhungen ohne jegliche Gewinnauswirkung von der Regelung umfasst. Auch dies kann nicht gewollt sein.

Petitur:

Die Umsetzung des Kennzeichens C.1 der Richtlinie sollte nicht über den Wortlaut der Richtlinie hinausgehen. Insoweit sollte auf „abzugsfähige grenzüberschreitende Zahlungen“ abgestellt werden.

VII. Differenzierung alte und neue Steuergestaltung

In der Praxis kommt es im Rahmen von Geschäftsabläufen immer wieder zu Veränderungen und Anpassungen. Entsprechend ist davon auszugehen, dass auch einmal eingeführte grenzüberschreitende anzeigepflichtige Sachverhalte ggf. zu einem späteren Zeitpunkt verändert bzw. angepasst werden. Fraglich erscheint, wie in diesem Kontext mit einer vor Einführung der Meldepflicht eingeführten Gestaltung meldetechnisch zu verfahren ist, falls diese zu einem späteren Zeitpunkt angepasst wird und ob diese Anpassung eine Meldepflicht begründet.

Da sich die Anzeigepflicht auf solche Gestaltungen beschränkt, die nach Inkrafttreten der Richtlinie (EU) 2018/822 umgesetzt werden, sollten zumindest geringfügige Anpassungen von bereits vorher eingeführten Gestaltungen nicht dazu führen, dass diese meldepflichtig werden. Für eine rechtssichere Anwendung ist es erforderlich, Kriterien zu definieren, ob und ab wann Änderungen einer Gestaltung eine Meldepflicht begründen.²

Petition:

Bei der gesetzlichen Richtlinienumsetzung ist zu konkretisieren, ob und wann eine Modifikation einer „alten“, bereits vor der Meldepflicht eingeführten Gestaltung eine Meldepflicht auslösen kann. Dabei sollten geringfügige Anpassungen einer Gestaltung unschädlich sein.

VIII. Rückmeldung der Steuerverwaltung (§ 138j Abs. 4 AO-E)

Gemäß § 138j Abs. 4 AO-E soll das Ausbleiben einer Reaktion des Bundeszentralamts für Steuern, der Generalzolldirektion, des Bundesministeriums der Finanzen oder des Gesetzgebers auf die Mitteilung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung nach den §§ 138f bis 138h AO-E nicht deren rechtliche Anerkennung bedeuten.

Den Mitgliedstaaten steht es offen, bei der Richtlinienumsetzung die Anzeigepflicht mit einer Rückmeldung der Steuerverwaltung zu koppeln. Liefert der Intermediär bzw. der Nutzer alle erforderlichen Informationen, benötigt er Planungssicherheit für sein Projekt. In Bezug auf das Ziel der Anzeigepflicht, mehr Transparenz zu schaffen, und in Wahrung des Rechtsstaatsprinzips und insbesondere des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes ist es geboten, die Steuerbehörden zu verpflichten, die Nutzer/Steuerpflichtigen ohne unnötige Verzögerung darauf hinzuweisen, ob sie „möglicherweise aggressive“ Gestaltungen tatsächlich als „aggressiv“ ansehen oder nicht. Eine solche „Auskunftspflicht der Steuerbehörden“ wird auch im Gutachten des Max-Planck-Instituts unterstützt. Die Autoren des Gutachtens betonen, dass Transparenz keine Einbahnstraße sein dürfe. Im Sinne einer verfassungs- und europarechtskonformen Anzeigepflicht wird angeregt, dass sich die Finanzverwaltung automatisch oder auf Antrag zur rechtlichen Einordnung einer angezeigten Gestaltung äußert.³ Ein großer Mehraufwand würde sich für die Finanzverwaltung dadurch nicht ergeben, da § 138j Abs. 1 bis 3 AO-E ohnehin eine Auswertung und weitreichende Information öffentlicher Stellen (Steuerbehörden) – nur eben nicht der Nutzer selbst – vorsieht.

Petition:

Bei der Richtlinienumsetzung sollte die Anzeigepflicht der Nutzer und Intermediäre durch eine Auskunftspflicht der Steuerbehörden gegenüber den Anzeigepflichtigen flankiert werden.

² Zur rückwirkenden Anzeigepflicht siehe nachfolgend unter XII.

³ Vgl. Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert, Anzeigepflichten für Steuergestaltungsmodelle in Deutschland - Gutachten des Max-Planck-Instituts erstellt im Auftrag des BMF, 2016, S. 156 f. Das Gutachten ist auf der Internet-Seite des Max-Planck-Instituts für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen in München abrufbar.

IX. Zu übermittelnde Informationen (§ 138f Abs. 3 AO-E)

§ 138f Abs. 3 AO-E listet die Informationen auf, die der Intermediär bzw. der Nutzer an das Finanzamt per Datensatz übermitteln soll. Gemäß § 138f Abs. 3 S. 1 Nr. 7 AO-E sind danach Einzelheiten zu den einschlägigen Rechtsvorschriften aller betroffenen Mitgliedstaaten der Europäischen Union, die unmittelbar die Grundlage der grenzüberschreitenden Steuergestaltung bilden, anzugeben.

Petition:

Wir weisen darauf hin, dass die Übermittlung dieser Information in der Praxis einen erheblichen Aufwand darstellen kann. Wir begrüßen daher, dass es nach der Gesetzesbegründung genügt, „dass lediglich die Vorschrift selbst möglichst exakt zitiert wird“, und plädieren dafür, dass diese praxisgerechte Auslegung tatsächlich eingehalten wird.

Gemäß § 138f Abs. 3 S. 1 Nr. 8 AO-E ist der tatsächliche oder voraussichtliche wirtschaftliche Wert der grenzüberschreitenden Steuergestaltung anzugeben.

Petition:

Wir weisen darauf hin, dass dieser Wert – trotz der Erläuterungen in der Gesetzesbegründung – in der Praxis oftmals nicht genau beziffert werden kann. Weitere Klarstellungen wären daher sehr zu begrüßen. In jedem Fall muss aber die Vorgabe der Gesetzesbegründung, wonach „keine überhöhten Anforderungen an die Wertermittlung“ zu stellen sind, in der Praxis tatsächlich eingehalten werden.

Gemäß § 138f Abs. 3 S. 1 Nr. 10 AO-E ist vorgesehen, dass – soweit dies dem Intermediär bekannt ist – alle anderen Personen benannt werden, die von der grenzüberschreitenden Steuergestaltung wahrscheinlich betroffen sind. Anzugeben ist dann auch, zu welchen Mitgliedstaaten der Europäischen Union diese Personen in Beziehung stehen.

Fraglich ist, wann eine Person als „wahrscheinlich von der mitteilungspflichtigen grenzüberschreitenden Steuergestaltung betroffen“ gilt. Insbesondere da keine tatsächliche Betroffenheit erforderlich ist, sollte die drohende ausufernde Ausweitung durch eine Konkretisierung begrenzt werden. Dies ist auch unter datenschutzrechtlichen Gesichtspunkten geboten. So erscheint die Vorschrift rechtlich zu unbestimmt.

Petition:

Zur Bestimmung der wahrscheinlich von einer Steuergestaltung betroffenen Personen gemäß § 138f Abs. 3 S. 1 Nr. 10 AO-E sind Kriterien aufzustellen, anhand derer die „wahrscheinliche Betroffenheit“ zu beurteilen ist.

Gemäß § 138f Abs. 3 S. 2 AO-E hat ein Intermediär, soweit ihm bekannt ist, dass ein weiterer Intermediär beteiligt ist, sehr umfassende Angaben über diesen zu machen (z. B. Name, Geburtstag und -ort bzw. Firma, Steuernummer).

Auch vor dem Hintergrund der kurzen Meldepflicht von 30 Tagen ist dies nicht praktikabel.

Petition:

Intermediäre sollten nicht – über die Richtlinie hinaus – potenzielle andere Intermediäre innerhalb der 30-Tage-Frist identifizieren und melden müssen.

Aufgrund der teilweise drakonischen Bußgelder und Strafen im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Meldepflichten in anderen Ländern könnten Betroffene erwägen, „im Zweifel zu melden“, auch wenn gute Gründe bestehen, dass der „Main Benefit“-Nachweis geführt werden kann. Multinationale Unternehmen mit Sitz der Muttergesellschaft im Inland könnten erwägen, Meldungen, soweit wie möglich befreiend für die jeweils ebenfalls betroffenen Auslandsgesellschaften, zentral in Deutschland zu machen. Es sollte daher die Möglichkeit geben, zur Meldung in einem Freitext Stellung zu nehmen, sodass beispielsweise auch vorsorgliche Meldungen ermöglicht werden, auch wenn der „Main Benefit“-Test erfüllt sein sollte.

Petition:

Es sollte die Möglichkeit bestehen, die Meldung zu kommentieren, um mögliche Interpretationen und Hintergründe bestimmter Angaben offenlegen zu können.

X. Frist gemäß § 138f Abs. 5 Satz 5 AO-E

§ 138f Abs. 5 S. 5 AO-E regelt, dass „im Fall des Absatzes 3 Satz 2 ... der mitteilende Intermediär die vom Bundeszentralamt für Steuern vergebene Registriernummer nach Satz 1 Nummer 1 den anderen ihm bekannten Intermediären mitzuteilen“ hat. Mangels zeitlicher Vorgaben besteht die Gefahr, dass die notwendigen Informationen verspätet, d. h. außerhalb der 30-Tage-Frist zur Anzeige der Gestaltung, zur Verfügung gestellt werden. Dies hätte – auch aus Sicht der Finanzverwaltung – unerwünschte Mehrfachmeldungen durch verschiedene Intermediäre zur Folge.

Petition:

Wir empfehlen, die Vorgabe wie folgt anzupassen: „Im Fall des Absatzes 3 Satz 2 hat der mitteilende Intermediär die vom Bundeszentralamt für Steuern vergebene Registriernummer nach Satz 1 Nummer 1 den anderen, ihm bekannten Intermediären, unverzüglich nach Erhalt dieser mitzuteilen.“

XI. Angabe grenzüberschreitender Gestaltungen in der Steuererklärung (§ 138k AO-E)

Hat ein Nutzer eine grenzüberschreitende Steuergestaltung verwirklicht, so soll er diese in der Steuererklärung für die Steuerart und den Besteuerungszeitraum oder den Besteuerungszeitpunkt, in der sich der steuerliche Vorteil der grenzüberschreitenden Steuergestaltung erstmals auswirken soll, angeben.

Nicht nur, dass der Gesetzentwurf gänzlich neue verwaltungsaufwändig umzusetzende Mitteilungspflichten von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen begründet. Diesen Anzeigepflichten sollen Nutzer nunmehr auch gleich noch doppelt nachkommen. Über § 138k AO-E ergibt sich, dass neben der „normalen“ Meldung zusätzlich auch noch Angaben in der Steuererklärung zur Steuergestaltung zu machen sind.

Auch wenn hier laut Gesetzestext die Angabe der vom Bundeszentralamt für Steuern zugeteilten Registriernummer nach § 138f Abs. 5 S. 1 Nr. 1 und der Offenlegungsnummer nach § 138f Abs. 5 S. 1 Nr. 2 AO-E oder der von der zuständigen Behörde eines anderen Mitgliedstaats der Europäischen Union zugeteilten Registriernummer und Offenlegungsnummer „genügen“ soll, bedeutet dies einen weiteren zusätzlichen Aufwand für die Nutzer, der zudem so im Richtlinienentwurf nicht angelegt ist.

Nicht nachvollziehbar erscheint, warum sich hier laut Gesetzesbegründung durch die beschränkte Deklarationspflicht eine Entlastung der Nutzer/Steuerpflichtigen ergeben soll, weil sie die verwirklichte Steuergestaltung anderenfalls in ihrer Steuererklärung ausführlich darlegen müssten. Eine Darlegungslast für Steuergestaltungen in der Steuererklärung besteht u. E. nicht. Gäbe es diese, wäre noch weniger nachvollziehbar, warum der Gesetzgeber nunmehr überhaupt die neuen Anzeigepflichten gemäß § 138d ff AO-E statuiert, die auch für die „Nutzer“ gelten. Vollständige Anzeigepflichten im Sinne dieses Gesetzes treffen die Nutzer unmittelbar selbst für den Fall der „Selbstkonzeption“ gemäß § 138d Abs. 6 AO-E oder aber auch dann, wenn der Intermediär nicht von der Schweigepflicht entbunden ist (§ 138f Abs. 6 AO-E). Zur konkreten Mitteilungspflicht ergeben sich die Einzelheiten über § 138g AO-E. Demnach werden so der Finanzverwaltung alle erwünschten Informationen zur Verfügung gestellt. Einer Mitteilungspflicht für Steuergestaltungen in der Steuererklärung der Nutzer – sei es auch „nur“ die Angabe von Registrier- bzw. Offenlegungsnummern – bedarf es somit nicht. Dies gilt insbesondere aber auch für den Fall, dass ein Intermediär alle Informationen im Sinne des Gesetzentwurfs liefert.

Petition:

§ 138k AO-E ist zu streichen.

XII. Sanktionierung – Ordnungswidrigkeit (§ 379 Abs. 2 Nr. 1g AO-E)

Sollte die Verpflichtung zur Angabe der grenzüberschreitenden Steuergestaltung in der Steuererklärung (vgl. Abschnitt X) nicht gestrichen werden, so sollte zumindest die vorgesehene, zusätzlichen Sanktionierungsmöglichkeit durch die Finanzbehörden (§ 379 Abs. 2 Nr. 1g AO-E) entschärft werden. Im Ergebnis bedeutet die im Regierungsentwurf vorgesehene Regelung, dass auch nach einer ordnungsgemäßen Meldung der jeweiligen Steuergestaltung ein Bußgeld drohen kann, wenn nicht sämtliche Meldungen in der Steuererklärung des Nutzers angegeben sind.

Petition:

Die Sanktion ist weder durch die Richtlinie gedeckt, noch dient sie der frühzeitigen Erkennung von ungewollten Steuervermeidungspraktiken und sollte daher gestrichen werden. Wir regen eine Entschärfung dahingehend an, dass nur dann Bußgelder festgesetzt werden können, wenn sowohl die ursprüngliche Meldepflicht als auch die Angabe in der Steuererklärung unterblieben ist.

XIII. Rückwirkende Anzeigepflicht (§ 33 EGAO-E)

Gemäß § 33 EGAO-E sollen Steuergestaltungen, die zwischen dem 24. Juni 2018 und dem 1. Juli 2020 umgesetzt wurden, innerhalb von zwei Monaten nach dem 30. Juni 2020, also bis zum 31. August 2020, zu melden sein.

Diese rückwirkende Anzeigepflicht sorgt für erheblichen Verwaltungsaufwand und erscheint verfassungsrechtlich sehr fraglich. Das Gesetz soll gemäß Artikel 5 am Tag nach seiner Verkündung in Kraft treten, also aller Voraussicht nach gegen Ende 2019. Meldepflichtig sein sollen aber im Sinne der dem Gesetz zu Grunde liegenden Richtlinie auch „Altfälle“ schon aus dem Jahr 2018 (erste Schritte nach dem 24. Juni 2018). Nutzer sollen so veranlasst werden, ihr laufendes Geschäft auch rückwirkend dahingehend zu überwachen, ob ggf. anzeigepflichtige Steuergestaltungen vorhanden sind, ohne dass eine Umsetzung der Richtlinie in nationales Recht erfolgt ist. Es scheint sehr zweifelhaft, ob eine solche rückwirkende Anzeigepflicht mit dem verfassungsrechtlichen Rückwirkungsverbot in Einklang steht und ob die drohenden, von der Richtlinie ausgehenden faktischen Wirkungen mit dem unionsrechtlichen Verbot unmittelbarer Richtlinienwirkung zu lasten Privater vereinbar sind. Jedenfalls wird hierdurch ein unverhältnismäßiger Befolgungsaufwand auf Seiten der Nutzer verursacht, bei zugleich bestehender Unsicherheit über die konkrete Ausgestaltung der Anzeigepflicht.

Schon alleine deshalb ist es zwingend, für die vom Gesetzgeber vorgesehenen rückwirkenden Meldefälle auf jegliche Sanktion zu verzichten. Wir gehen davon aus, dass dies durch die Auslagerung der Regelung zur Meldung für Altfälle in § 33 Abs. 2 EGAO sichergestellt ist.

Petition:

Es ist zwingend sicherzustellen, dass sich für rückwirkende Mitteilungspflichten keine Sanktionierung i. S. des § 379 Abs. 7 AO-E bei Nicht-Meldung ergibt.

Schlussbemerkung

Die nationale Umsetzung der vielfach unbestimmten europäischen Richtlinie darf nicht dazu führen, dass jeder Nutzer/Steuerpflichtige vorab melden muss, wie er seine steuerlichen Angelegenheiten auf legale Weise regeln möchte. Die Sorge ist allerdings sehr groß, dass das vorliegende Gesetz mit seinen ebenfalls sehr vielen unbestimmten Regelungen und Rechtsbegriffen genau hierzu führen wird. Grundsätzlich sei auch noch einmal darauf hingewiesen, dass es nicht zu beanstanden ist, wenn Unternehmen Kosten reduzieren, indem sie ihre Steuerlast im Rahmen der gesetzlichen Vorgaben – also legal – minimieren. Dies entspricht ständiger Rechtsprechung von Bundesverfassungsgericht und Bundesfinanzhof. Nach dieser Rechtsprechung ist Steuerplanung im Grundsatz legitim. Kein Steuerpflichtiger ist dazu verpflichtet, einen Sachverhalt so zu gestalten, dass daraus ein Steueranspruch entsteht. Vielmehr kann er durch Steuerplanung darauf hinwirken, dass die mit dem wirtschaftlichen Sachverhalt verbundene Steuerbelastung minimiert wird.⁴

Außerdem weisen wir auf die erheblichen Praxisprobleme hin, die dadurch entstehen, dass die nationale Umsetzung der EU-Richtlinie in den einzelnen Mitgliedstaaten unterschiedlich erfolgt. So stellt sich z. B. die Frage, wie Unternehmen mit weitergehenden nationalen Kriterien zu mitteilungspflichtigen Steuergestaltungen umgehen sollen. Hierzu sollten Erläuterungen erfolgen.

Eine deutliche Umsetzungserleichterung – sowohl für die Intermediäre bzw. Nutzer einer Steuergestaltung als auch für die Finanzverwaltung – könnte erreicht werden, indem Transaktionen, die bereits nach geltendem Recht steuerlichen Meldepflichten unterliegen, nicht mehrfach gemeldet werden müssten. Dazu zählen beispielsweise Sachverhalte, die unter die geplante Anzeigepflicht fallen, für die aber auch die Mitteilungspflicht von Auslandssachverhalten nach § 138 Abs. 2 AO und/oder die Aufzeichnungspflichten nach § 90 Abs. 3 AO oder Meldepflichten nach dem Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz bestehen. In dieser Hinsicht sollte eine Subsidiaritätsregelung getroffen werden.

Wir bitten, die genannten Punkte im weiteren Gesetzgebungsverfahren zur Umsetzung der Richtlinie zu berücksichtigen. Die notwendige und sachgerechte Eingrenzung der Anzeigepflicht kann u. E. insbesondere über eine White List erreicht werden. Daher bitten wir Sie, sich für eine solche Negativ-Abgrenzung aus Sicht der Finanzverwaltung nicht meldepflichtiger alltäglicher Sachverhalte auszusprechen. Um etwaige wünschenswerte Überlegungen auf europäischer Ebene zur

⁴ BVerfGE 9, 237; BFHE 196,128.

Einführung einer zwischen den Mitgliedstaaten abgestimmten White List nicht unnötig zu erschweren, bitten wir Sie außerdem, sich gegen Verschärfungen der in der Richtlinie vorgegebenen Kennzeichen zur Anzeigepflicht auszusprechen.

Zur weiteren Erläuterung stehen wir jederzeit gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.
Dr. Rainer Kambeck

BUNDESVERBAND
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.
Dr. Monika Wünnemann

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN
HANDWERKS E. V.
Carsten Rothbart

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.
Dr. Oliver Perschau

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.
Joachim Dahm Yokab Thomsen

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.
Dr. Volker Landwehr Nikolas Malchau

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND
(HDE) E. V.
Ralph Brüggemann

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.
Michael Alber

Verband der steuerberatenden und
wirtschaftsprüfenden Berufe



DEUTSCHER STEUERBERATERVERBAND e.V. · Littenstraße 10 · 10179 Berlin

Vorsitzende des Finanzausschusses
des Deutschen Bundestages
Frau Bettina Stark-Watzinger, MdB
Platz der Republik 1
11011 Berlin

per E-Mail: bettina.stark-watzinger@bundestag.de;
finanzausschuss@bundestag.de

Kürzel
Me/DE – S 14/19

Telefon
+49 30 27876-520

Telefax
+49 30 27876-799

E-Mail
ebert@dstv.de

Datum
07.11.2019

Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen - (BR-Drucksache 489/19)

Sehr geehrter Frau Stark-Watzinger,
sehr geehrte Damen und Herren,

gerne nimmt der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) die Gelegenheit zur Stellungnahme zu oben genanntem Gesetzentwurf der Bundesregierung ([BR-Drs. 489/19](#)) wahr. Wir freuen uns, wenn Ihnen unsere Anregungen in Vorbereitung der öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages am 11.11.2019 und bei weiteren Erörterungen eine Stütze sind.

A. Vorwort

Der Gesetzgeber kommt nicht umhin, die sog. DAC-6 Richtlinie ([Richtlinie \(EU\) 2018/822 vom 25.5.2018, ABl. L 139/1](#)) bis Ende 2019 in nationales Recht umzusetzen. Um eine harmonisierte Auslegung zu gewährleisten, hat er zwar wenig Spielraum für nationale Sonderregelungen. Bedauerlicherweise zeigt die Diskussion um die Richtlinie aber bereits heute: Sie ist mit derart vielen Fragen und Unsicherheiten behaftet, dass Kollateralschäden vorprogrammiert sind. Experten bemängeln zu Recht, dass die DAC-6 Richtlinie zielkonfliktbehaftet ist (*Osterloh-Konrad*, FR 2018, S. 621). Insbesondere die Unschärfe der Kriterien der EU-Richtlinie werden der Praxis erhebliche Probleme bereiten. Erschwerend sind Streitigkeiten über die europaweit autonome Auslegung bestimmter Rechtsbegriffe zu befürchten.

Außerordentlich begrüßt der DStV vor diesem Hintergrund, dass die Bundesregierung von der zusätzlichen Einführung einer Anzeigepflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen abgesehen hat. Dies hätte die Praxis um ein Vielfaches mehr bürokratisch belastet und Rechtsunsicherheiten verstärkt.

Für Steuerpflichtige und ihre Berater entsteht durch die Ausgestaltung der EU-Richtlinie ein massiver zusätzlicher Bürokratieaufwand. Dieser ist nicht zuletzt dem sehr weiten Anwendungsbereich der Anzeigepflichten geschuldet. Experten verdeutlichen die überschießende Wirkung bereits in einschlägigen Fachaufsätzen:

So dürften selbst gängige, nicht als aggressiv einzustufende und dem Gesetzgeber bekannte Aktivitäten, wie grenzüberschreitende Verschmelzungen oder die Einbringung einer Darlehensforderung in eine Tochtergesellschaft bei Auslandsbezug meldepflichtig werden (vgl. *Eberhardt*, IStR 2019, S. 697). Auch die Gesetzesbegründung selbst bestätigt den weiten Anwendungsbereich. So sollen etwa Finanzierungsgesellschaften insbesondere im niedrig besteuerten Ausland eine standardisierte Struktur aufweisen, welche eine Anzeigepflicht begründen kann (vgl. [Gesetzesbegründung, a.a.O., S. 32](#)). Dabei sind konzerninterne Finanzierungsgesellschaften in der Praxis wirtschaftlicher Usus.

Der DStV hat bereits in seiner [Stellungnahme E 06/17](#) zum Vorschlag für eine *Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Modelle* auf entsprechende Unklarheiten hingewiesen. Er forderte dort bereits gesetzliche Präzisierungen. Der DStV honoriert insofern die sichtbaren Bemühungen des Gesetzgebers, in der Gesetzesbegründung für mehr Klarheit zu sorgen. Die Begründung enthält durchaus eine Reihe präzisierender Beispiele meldepflichtiger Gestaltungen.

Der DStV unterstützt ferner die gesetzliche Ergänzung einiger meldepflichtiger Angaben um den Zusatz „soweit dem Intermediär bekannt“. Bislang bleibt allerdings die Frage, welche Nachweispflichten mit einem Kennen oder Nicht-Kennen einhergehen.

Trotz der Bemühungen sieht der DStV große Rechtsunsicherheiten auf die Praxis zurollen. Er ist sich in diesem Kontext gleichsam bewusst, dass eine Konkretisierung im Umsetzungsgesetz der Stoßrichtung der EU-Richtlinie widersprechen würde. Nationale Einschränkungen würden

die Zusammenführung und den Abgleich eingehender Meldungen auf EU-Ebene konterkarieren.

Umso mehr wünschen wir uns, dass der Gesetzgeber die Entwicklung einer europaweit harmonisierten „White List“ von Fällen, die nicht unter die DAC-6 Richtlinie fallen, aktiv voranbringt. Zudem würden wir es sehr begrüßen, wenn Bund und Länder zeitnah ein BMF-Schreiben mit Klarstellungen zum Umsetzungsgesetz erlassen würden.

Unabhängig von einer späteren „White List“ und einem späteren BMF-Schreiben regt der DStV Anpassungen des vorliegenden Gesetzentwurfs an. Gern erläutern wir diese nachfolgend.

B. Artikel 1 – Änderung der Abgabenordnung

I. Verschärfung eines Kennzeichens einer meldepflichtigen Gestaltung, § 138e Abs. 1 Satz 1 Nummer 3 Buchst. d, e AO-E

Die DAC-6 Richtlinie definiert in Anhang IV unter anderem spezifische Kennzeichen, die eine Anzeigepflicht auslösen können. Der vorliegende Gesetzentwurf verschärft eines dieser Kennzeichen (Anhang IV Teil II, C., Nummer 1 b) i); Nummer 1 c) und Nummer 1 d)):

Ein spezifisches Kennzeichen liegt nach der DAC-6 Richtlinie u.a. bei Gestaltungen vor, die zu **abzugsfähigen** grenzüberschreitenden Zahlungen zwischen zwei oder mehreren verbundenen Unternehmen (im Sinne der Richtlinie) führen, sofern der Empfänger in einem Hoheitsgebiet ansässig ist, welches keine Körperschaftsteuer oder einen Steuersatz von 0 oder nahe 0 hat (vgl. Anhang IV Teil II, C., Nummer 1., b), i)).

Bei der Umsetzung in nationales Recht lässt der Gesetzgeber das in der Richtlinie vorgegebene Kriterium der „*Abzugsfähigkeit*“ außen vor (vgl. § 138e Abs. 1 Satz 1 Nummer 3 Buchst. d und e AO-E). Folglich würden sowohl abzugsfähige als auch nicht abzugsfähige grenzüberschreitende Zahlungen zwischen verbundenen Unternehmen eine Anzeigepflicht auslösen können.

Dies führt zu einer Ausweitung der Meldepflicht über die Richtlinie hinaus. Sie könnte dazu führen, dass bereits eine Steuerbefreiung im Ansässigkeitsland eines Empfängers für die Erfüllung dieses Kennzeichens ausreichend sein könnte. Das dürfte über das gewollte Ziel hinausschießen.

Petition: Der DStV regt die richtlinienkonforme Umsetzung der Kennzeichen in § 138e AO-E ohne verschärfende Kriterien an. „Gold-plating“ ist zu vermeiden. In § 138e Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchst. d AO-E ist der Wortlaut „*der Empfänger grenzüberschreitenden Zahlungen [...]*“ durch „*der Empfänger **abzugsfähiger** grenzüberschreitender Zahlungen [...]*“ zu ersetzen.

Entsprechend ist § 138e Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchst. e AO-E zu ergänzen.

II. Abweichende Definition verbundener Unternehmen bei mittelbarer Beteiligung, § 138e Abs. 3 Satz 5 AO-E

§ 138e Abs. 3 AO-E Satz 1 definiert den Begriff eines verbundenen Unternehmens. Ein solches soll unter anderem vorliegen, wenn „*eine Person über eine Inhaberschaft, die unmittelbar oder mittelbar mehr als 25 % des Kapitals beträgt, am Kapital einer anderen Person beteiligt ist*“ (§ 138e Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 AO-E). Bei mittelbaren Beteiligungen soll die Beteiligungsquote durch Multiplikation an den nachgeordneten Unternehmen ermittelt werden (§ 138e Abs. 3 Satz 5 AO-E).

Die Richtlinie enthält einen zusätzlichen Berechnungshinweis (Art. 3 Nummer 23 Unterabsatz 5). Nämlich, dass eine Person mit einer Stimmrechtsbeteiligung von mehr als 50 % als Halter von 100 % der Stimmrechte gilt. Diesen Hinweis hat der Gesetzgeber nicht übernommen. Die gravierenden Folgen verdeutlichen wir an einem Beispiel:

Unternehmen A hat eine Stimmrechtsbeteiligung von 51 % an Unternehmen B. Dieses ist wiederum zu 40 % an Unternehmen C beteiligt.

Nach dem Richtlinientext sind die Unternehmen A und C **verbunden**, da die 51 %ige Mehrheitsbeteiligung an Unternehmen B eine Stimmrechtsmehrheit von 100 % fingiert. Es ergibt sich daher eine mittelbare Beteiligung an Unternehmen C von 40 % (100 % x 40 %), mithin mehr als 25 %.

Nach der nationalen Umsetzung wären die Unternehmen A und C **nicht** verbunden. Bei Multiplikation der tatsächlichen Beteiligungsquoten ergibt sich nur eine mittelbare Beteiligung von 20,4 % (51 % x 40 %), mithin weniger als 25 %.

Petition: Der DStV gibt zu bedenken, dass diese Abweichung zu einer unsachgemäßen Umsetzung der Richtlinie führen könnte. Es dürften Streitigkeiten zwischen den Betroffenen verschiedener Mitgliedstaaten über das Tatbestandmerkmal „verbundene Unternehmen“ entstehen.

III. Erstreckung der Meldepflicht auf weitere Intermediäre, § 138f Abs. 3 Satz 2 AO-E

Ein meldepflichtiger Intermediär soll, sofern ihm weitere an der Gestaltung beteiligte meldepflichtige Intermediäre bekannt sind, gleichfalls Angaben über diese übermitteln. Konkret meldepflichtig sollen deren Namen bzw. die Firma, die Anschrift, (bei natürlichen Personen) Geburtsdatum und -ort, der Ansässigkeitsstaat sowie Steueridentifikationsmerkmal oder die Steuernummer sein (§ 138f Abs. 3 Satz 2 AO-E).

Der meldende Intermediär hat die weiteren beteiligten Intermediäre unverzüglich darüber zu informieren, dass er die meldepflichtigen Angaben gem. § 138f Abs. 3 AO-E übermittelt hat (§ 138f Abs. 4 Satz 2 AO-E). Später muss er die vom Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) erteilte Registrier- bzw. Offenlegungsnummer an die weiteren Intermediäre weiterleiten (§ 138f Abs. 5 Satz 5 AO-E). Gem. § 138f Abs. 9 AO-E wäre ein neben ihm beteiligter Intermediär dann von der Mitteilungspflicht befreit, wenn er nachweist, dass zuvor ein anderer Intermediär die notwendigen Informationen zu derselben Steuergestaltung gemeldet hat.

Aus Sicht des DStV ergibt sich die Verpflichtung zur Meldung von Daten weiterer beteiligter Intermediäre nicht ohne weiteres aus der DAC-6 Richtlinie. Vielmehr droht hier ein „Gold-plating“. Dieses lehnt der DStV strikt ab.

Hinzu kommt, dass die Meldung weiterer beteiligter Intermediäre keinen erkennbaren Mehrwert hat. Weder hätte die Meldung einen rechtspolitischen Nutzen, da sie keine Auswirkung auf die Meldung der Gestaltung als solche hat. Noch hätte sie eine zusätzliche veranlagungsunterstützende Funktion.

Die Pflicht zur Meldung der Daten weiterer beteiligter Intermediäre berücksichtigt außerdem praktische Lebenssachverhalte nur unzureichend. Sind verschiedene Intermediäre an einer meldepflichtigen Steuergestaltung beteiligt (z.B. Steuerberater, Rechtsanwälte und Banken), dürfte es sich regelmäßig um wirtschaftlich und rechtlich unverbundene Personen bzw. Unternehmen handeln. Daher ist keinesfalls gesichert, dass ein meldender Intermediär die vom

BZSt später erhaltene Registrier- und Offenlegungsnummer so rechtzeitig an die übrigen Intermediäre weiterleitet, dass sich diese von der eigenen Meldung befreien könnten.

Allein um keine verspätete Abgabe der Meldung innerhalb der 30-tägigen Meldefrist zu riskieren, dürften alle Beteiligten eine eigene Meldung der Gestaltung abgeben. Selbst wenn die Intermediäre versuchen sollten, sich untereinander abzustimmen, scheint dies in Anbetracht der knappen Meldefrist kaum möglich.

Schließlich dürfte den Intermediär die faktische Pflicht zur Überprüfung der Vollständigkeit einer Meldung eines weiteren an einer Gestaltung beteiligten Intermediäres treffen, wenn er auf eine eigene Meldung verzichten wollen würde. Nach § 138f Abs. 9 Satz 2 AO-E ist er nämlich nur dann von der Meldepflicht befreit, wenn er nachweisen kann, dass die „in Absatz 3 bezeichneten Informationen“ bereits mitgeteilt wurden. Der Verweis „in Absatz 3“ impliziert nach unserem Verständnis, dass er eine Prüfung auf Vollständigkeit der gemeldeten Angaben vornehmen müsste. Ein Grund mehr, warum die Abstimmung unter verschiedenen beteiligten Intermediären nicht zu erwarten ist.

Petition: Der DStV empfiehlt, keine Pflicht für Intermediäre vorzusehen, Angaben zu weiteren Intermediären zu melden. Entsprechend sind § 138f Abs. 3 Satz 2, Abs. 4 Satz 2 und Abs. 5 Satz 5 AO-E ersatzlos zu streichen.

IV. Nichterfüllbare Tatbestandsvoraussetzung bei Übergang der Meldepflicht auf Nutzer, § 138f Abs. 6 Satz 1 Nummer 2 AO-E

Intermediäre, die einer gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht unterliegen und von dieser nicht entbunden werden, sind von der Meldung bestimmter persönlicher Angaben des Nutzers (konkret § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 2, 3 und 10 AO-E) befreit. Voraussetzung ist, dass der Intermediär den Nutzer der Steuergestaltung über die Mitteilungspflicht aufgeklärt hat. Er muss ihn auch auf die Möglichkeit hingewiesen haben, dass der Nutzer ihn von seiner Verschwiegenheitspflicht entbinden kann (§ 138f Abs. 6 Satz 1 Nummer 1 AO-E). Ferner hat der Intermediär die der Verschwiegenheit unterliegenden Angaben dem Nutzer aufzubereiten. In diesem Zusammenhang hat er ihm auch die Registrier- und die Offenlegungsnummer mitzuteilen (§ 138f Abs. 6 Satz 1 Nummer 2 AO-E).

Die Pflicht zur Mitteilung der Registrier- und Offenlegungsnummer gegenüber dem Nutzer kann der Intermediär jedoch in dem Moment, wo er den Nutzer über vorgenannte Informationen aufklärt, praktisch noch nicht erfüllen. Der Gesetzentwurf berücksichtigt nicht, dass das BZSt zu diesem Zeitpunkt noch gar keine Registrier- und Offenlegungsnummer erteilt hat!

Dass sich an dieser Stelle die Katze in den Schwanz beißt, liegt an der rechtlichen Ausgestaltung:

Gem. § 138f Abs. 5 AO-E weist das Bundeszentralamt für Steuern dem **„eingegangenen Datensatz im Sinne des Absatzes 3“** eine Registrier- und eine Offenlegungsnummer zu.

§ 138f Absatz 3 AO-E definiert die Angaben, die der gemeldete Datensatz enthalten **„muss“**. Darunter fallen auch die persönlichen Angaben des Nutzers, die von der gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht erfasst sind.

Das BZSt könnte daher für eine unvollständige Meldung (ohne die persönlichen Angaben des Nutzers aus § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 2, 3 und 10) dem Wortlaut nach keine Registrier- und Offenlegungsnummer ausgeben.

In Folge kann der Intermediär diese dem Nutzer nicht zur eigenständigen Meldung bereitstellen. Der Intermediär könnte den Tatbestand des § 138f Abs. 6 Satz 1 Nummer 2 AO-E mithin nie erfüllen. Damit liefe die Regelung völlig ins Leere.

Petition: Abhilfe könnte eine Anpassung des § 138f Abs. 5 AO-E schaffen. Der DStV empfiehlt in einem § 138f Abs. 5 Satz 2 und 3-neu AO klarzustellen:

„Die Registriernummer und Offenlegungsnummer wird auch erteilt, wenn die Angaben nach Abs. 3 Satz 1 Nr. 2, 3 und 10 aufgrund einer gesetzlichen Pflicht zur Verschwiegenheit nicht an das BZSt übermittelt wurden. Der Intermediär muss diesen Umstand in seiner Mitteilung kenntlich machen.“

Auf diese Weise könnte der Intermediär vom BZSt die erforderlichen Registrier- und Offenlegungsnummer erhalten und dem Nutzer für den Fall zur Verfügung stellen, dass dieser ihn nicht von der Verschwiegenheit entbunden hat.

V. Rückmeldung über mitgeteilte grenzüberschreitende Steuergestaltungen, § 138j Abs. 4 AO-E

Der Gesetzesentwurf sieht ausdrücklich vor, dass das Ausbleiben einer Reaktion des BZSt, der Generalzolldirektion, des BMF oder des Gesetzgebers auf die Mitteilung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung nicht deren rechtliche Anerkennung bedeutet (§ 138j Abs. 4 AO-E).

Die Auswertung der Mitteilungen dient folglich einseitig dem Transparenzinteresse des Staates. Der DStV moniert, dass der Wunsch nach Rechts- und damit Planungssicherheit seitens der Steuerpflichtigen nicht ausreichend gewürdigt wird.

Bereits das Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen (MPI) hat in seinem Gutachten aus 2016 „[Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle in Deutschland](#)“ festgestellt, dass das Interesse der Steuerpflichtigen an steueroptimierender Planung unter weitestgehender Rechtssicherheit ebenso legitim sei, wie das Interesse des Gesetzgebers, rechtspolitisch unerwünschte Lücken im System möglichst rasch zu erkennen und für die Zukunft zu beseitigen (vgl. S. 157). Daher würde die Einführung einer Anzeigepflicht ohne gleichzeitige Verbesserung der Planungssicherheit für Steuerpflichtige und Berater ein erhebliches Fairnessproblem begründen (vgl. S. 156).

Möglicherweise mag eine zwingende, im Verfahren vorgesehene Rückmeldung zur rechtlichen Anerkennung zu einer enormen Verwaltungsbelastung führen. Jedoch ist dies kein Grund, das berechnete Interesse des Steuerpflichtigen an Rechtssicherheit gänzlich unberücksichtigt zu lassen – gerade angesichts der erheblichen Belastungen, die Intermediäre und Nutzer durch die Meldepflicht treffen.

Zur Abmilderung der drohenden Benachteiligung der Steuerpflichtigen und Intermediäre sollten sie mindestens eine verbindliche Auskunft gem. § 89 AO für meldepflichtige Steuergestaltungen beantragen können. Bislang erteilt die Finanzverwaltung keine verbindliche Auskunft über Gestaltungen, bei denen die Erzielung eines Steuervorteils im Vordergrund steht (§ 89, Tz. 3.5.4. AEAO).

Mit einer Ausweitung der verbindlichen Auskunft wäre die Planungssicherheit für Steuerpflichtige und Intermediäre verbessert. Gleichzeitig würden behördliche Ressourcen geschont.

Petition: Der DStV fordert, dass ein Steuerpflichtiger und sein Berater eine verbindliche Rückmeldung über die steuerliche Zulässigkeit der gemeldeten Steuergestaltungen erhalten sollten – mindestens im Wege der verbindlichen Auskunft nach § 89 AO.

VI. Pflicht zur Angabe der grenzüberschreitenden Steuergestaltung in der Steuererklärung, § 138k AO-E

Der Nutzer hat eine verwirklichte Steuergestaltung in der Steuererklärung für die Steuerart und den Besteuerungszeitraum bzw. -zeitpunkt, in der sich der steuerliche Vorteil der grenzüberschreitenden Steuergestaltung erstmals auswirken soll, anzugeben (§ 138k AO-E). Hierzu sollen die Angabe der vom BZSt oder der von der zuständigen Behörde eines anderen Mitgliedstaats der EU zugeteilten Registrier- und Offenlegungsnummer genügen.

Aus den folgenden Gründen sieht der DStV diese Pflicht außerordentlich kritisch:

1. Verletzung des verfassungsrechtlich geschützten Vertrauensverhältnisses durch das Registrier- und Offenlegungsnummern-System

Das BZSt hat die eingehenden Mitteilungen automationsgestützt aufzubereiten, zu aktualisieren und zur Auswertung in eine vom ihm verwaltete Datenbank einzustellen, auf die die Länder Zugriff haben (§ 138j AO-E, Gesetzesbegründung, a.a.O., S. 21). Das Registrier- und Offenlegungsnummern-System soll einen zielgerichteten Abruf der Daten über bestimmte Steuergestaltungen durch die Landesfinanzbehörden sicherstellen (Gesetzesbegründung, a.a.O., S. 21). Soweit ein Nutzer einen Berufsgeheimnisträger nicht von der Verschwiegenheitspflicht entbindet, soll die Offenlegungsnummer zudem dazu dienen, die durch den Nutzer selbst gemeldeten Daten mit den vom Intermediär gemeldeten Daten zusammenzuführen ([Gesetzesbegründung, a.a.O. S. 21](#)).

Demnach ist eine Verbindung zwischen den vom Nutzer selbstgemeldeten, individuellen Angaben und den vom Berufsgeheimnisträger angezeigten eigenen Angaben über die Offenlegungsnummer in der Steuererklärung geplant. Durch die verwaltungsinterne Möglichkeit kann das Mandatsverhältnis offengelegt werden – dies entgegen des Willens des Nutzers, der

den Berufsgeheimnisträger nicht von der Verschwiegenheitspflicht entbunden hat. Die sämtliche Verfahrensbeteiligten betreffende Pflichtenkette ist durch die Sanktionierung nach § 379 AO-E zwingend. Der zur Verschwiegenheit Verpflichtete kann die Offenlegung des Mandatsverhältnisses daher nicht verhindern. Ihm wird durch die Erfüllung der Pflichten die Möglichkeit entzogen, die Interessen des Steuerpflichtigen zu wahren. Dies schränkt die verfassungsrechtlich gewährte sog. „freie Advokatur“ aus Sicht des DStV unverhältnismäßig ein.

Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat in seiner Rechtsprechung wiederholt die fundamentale objektive Bedeutung der sog. „freien Advokatur“ hervorgehoben (vgl. BVerfG-Urteil v. 30.03.2004, Az.: 2 BvR 1520/01, 2 BvR 1521/01, Rz. 100; BVerfG-Beschluss v. 12.04.2005, Az.: 2 BvR 1027/02, Rz. 94; v. 13.06.2007, Az.: 1 BvR 1550/03, 1 BvR 2357/04, 1 BvR 603/05, Rz. 163). Sein Tätigwerden liege im Interesse der Allgemeinheit an einer rechtsstaatlich geordneten Rechtspflege. Unter der Geltung des verfassungsrechtlichen Rechtsstaatsprinzips müssen dem Bürger aus Gründen der Waffengleichheit Rechtskundige zur Seite stehen, denen er vertrauen und von denen er erwarten kann, dass sie seine Interessen unabhängig und frei wahrnehmen. Voraussetzung sei ein Vertrauensverhältnis zwischen Rechtsanwalt und Mandant. Die Pflicht zur Verschwiegenheit sei eine der Grundbedingungen dafür, dass dieses Vertrauen entstehen kann. Diese Erwägungen gelten nach dem BVerfG entsprechend für das Vertrauensverhältnis zwischen einem Steuerberater und seinem Mandanten.

Angesichts der verfassungsrechtlichen Bedeutung des Schutzes des Vertrauensverhältnisses zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Berufsgeheimnisträger sollte die Pflicht zur Angabe der Registrier- und Offenlegungsnummer in der Steuererklärung dringend überdacht werden. Entfielen diese Pflicht, wäre eine verwaltungsinterne Offenlegung des Mandatsverhältnisses deutlich erschwert.

Als äußerst problematisch erachtet es auch das MPI, wenn die Identität der umsetzenden Steuerpflichtigen durch den Anzeigepflichtigen offenzulegen ist. Es sei fraglich, ob der erhebliche Eingriff in das Vertrauensverhältnis zwischen Anwalt bzw. Steuerberater und Mandant gerechtfertigt wäre, der die Verpflichtung zur Identifikation der beteiligten Steuerpflichtigen bedeuten würde (vgl. [Gutachten, a.a.O., S. 145 f.](#)).

2. Stigmatisierung bei der Steuerfestsetzung durch das Registrier- und Offenlegungsnummern-System

Die Unterstützer von Anzeigepflichten befürworten die Einführung eines Registriernummern-Systems. Zum einen ermöglicht es für rechtspolitische Zwecke die Gewinnung zusätzlicher Informationen unmittelbar aus der Einzelveranlagung, etwa über Details und Umfang der Nutzung der betreffenden Gestaltung bei den Steuerpflichtigen. Zum anderen erleichtert ein derartiges Registriernummern-System die Arbeit in der Einzelveranlagung selbst. Dem Veranlagungsbeamten oder Betriebsprüfer sei durch den unmittelbaren Hinweis eine Nachfrage bei den diese Gestaltungen prüfenden Experten möglich.

Der DStV nimmt diese Effizienzgesichtspunkte zur Kenntnis. Das System erscheint ihm nur akzeptabel, wenn es zu einer Entlastung der Steuerpflichtigen und deren steuerliche Berater führt. Nur wenn das System die Verfahrensbeteiligten beispielsweise vor zeit- und kostenintensiven Nachfragen seitens der Finanzverwaltung schützt, stellt das System einen Baustein einer gleichmäßigen Lastenverteilung dar.

Über die oben beschriebenen Zwecke hinaus kann die Finanzverwaltung erwägen, an den Umstand, dass der Steuerpflichtige eine anzeigepflichtige Gestaltung umgesetzt hat, eine intensivere Überprüfung seiner Steuererklärung zu knüpfen. So könnten die Registrier- und Offenlegungsnummer etwa zur Optimierung des Risikomanagementsystems eingesetzt werden.

Diesen Erwägungen tritt der DStV entschieden entgegen. Sogar Befürworter von Anzeigepflichten – wie das MPI – erheben gewichtige Einwände gegen diesen Aspekt und begegnen diesem Ansatz mit erheblicher Skepsis (vgl. [Gutachten, a.a.O., S. 21/143](#)). Das MPI führt unter anderem an, dass in einem rechtspolitischen Anzeigepflichtsystem eine anzeigepflichtige Gestaltung nicht automatisch Rückschlüsse auf deren Missbräuchlichkeit oder Unerwünschtheit zulässt.

Aus Sicht des DStV hat das geplante Verfahren folgende Praxiskonsequenzen: Aus der hohen Unbestimmtheit der anzeigepflichtigen Tatbestände resultiert ein immenses Risiko, dass es bei einer Vielzahl von legal handelnden Steuerpflichtigen, die keine unerwünschten Gestaltungen durchführen, zu Irritationen in der Steuerfestsetzung oder Betriebsprüfung kommen wird. Dies wird die Praxis als Stigmatisierung wahrnehmen. Eine solche Stigmatisierung muss unbedingt verhindert werden.

Auch vor diesem Hintergrund sollte die Pflicht zur Angabe der Registrier- und Offenlegungsnummer in der Steuererklärung dringend überdacht werden. Entfielen diese Pflicht, wäre etwa eine automationsgestützte Optimierung des Risikomanagementsystems deutlich erschwert.

Petition: Der DStV fordert die Streichung des § 138k AO-E.

C. Artikel 2 – Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung

I. Unsachgemäße Rückwirkung für bereitgestellte Gestaltungen, § 33 EGAO-E

Grenzüberschreitende Steuergestaltungen sollen laut Gesetzentwurf dann unter die Meldepflicht fallen, wenn sie nach dem 24.06.2018 **umgesetzt** wurden (vgl. § 33 Abs. 1 EGAO-E).

Die tatbestandliche Anknüpfung allein an die Umsetzung führt zu praktischen Problemen. Nämlich in den Fällen, in denen ein Intermediär zu irgendeinem Zeitpunkt in der Vergangenheit einem Steuerpflichtigen ein meldepflichtiges Modell lediglich bereitgestellt hat und nicht weiß, ob der Steuerpflichtige das Modell möglicherweise erst nach dem 24.06.2018 umgesetzt hat.

Beispiel: Ein Intermediär hat bereits im Januar 2018 eine - nach den Neuregelungen des §§ 138d ff. AO meldepflichtige - Steuergestaltung bereitgestellt. Der Steuerpflichtige hat sie jedoch nicht direkt umgesetzt, sondern mit der Umsetzung erst am 01.07.2018 begonnen.

Da die Umsetzung in den gesetzlichen Anwendungsbereich fällt, müsste der Intermediär eine Meldung abgeben. Ein Intermediär, der eine Steuergestaltung berät, ist nicht zwingend mit der laufenden steuerlichen Beratung beauftragt. Zudem ist es keineswegs gewährleistet, dass der Nutzer den Intermediär über die Umsetzung des Modells im Juli 2018 informiert hat.

Intermediäre müssten in vorgenannten Konstellationen folglich sämtliche Nutzer kontaktieren, denen sie irgendwann in der Vergangenheit eine anzeigepflichtige Steuergestaltung bereitgestellt haben, und nachfragen, ob die Nutzer die Gestaltung nach dem 24.06.2018 umgesetzt haben. Das ist wirklichkeitsfremd und für die Betroffenen immens aufwändig.

Eine solche Rechtsfolge würde zu einer verfassungsrechtlich zweifelhaften echten Rückwirkung führen. Schließlich würde sich die Meldepflicht nachträglich auf bereits abgeschlossene Sachverhalte erstrecken. Die entscheidenden Beratungsleistungen könnten weit vor der Verabschiedung der DAC-6 Richtlinie liegen.

Petition: Der DStV fordert eine gesetzliche Klarstellung, dass die Bereitstellung einer Steuergestaltung nur dann anzeigepflichtig ist, wenn die Bereitstellung nach dem 24.06.2018 erfolgte.

D. Ergänzende Anmerkung zum weiteren parlamentarischen Verfahren

Der Finanz- sowie der Wirtschaftsausschuss des Bundesrats haben ihre Empfehlungen dem Bundesrat zugeleitet ([BR-Drs. 489/1/19](#)), der über seine Stellungnahme in der Sitzung am 08.11.2019 – zeitlich nach Abgabe der Stellungnahme des DStV – befinden wird. Angesichts der Kurzfristigkeit verzichten wir an dieser Stelle auf detaillierte Ausführungen zu den einzelnen Vorschlägen.

Nichtsdestotrotz betonen wir nachdrücklich, dass die Ausweitung der Meldepflicht auf innerstaatliche Steuergestaltungen, wie sie der Finanzausschuss des Bundesrats vorschlägt ([BR-Drs. 489/1/19, Rn. 5](#)), bereits dem Grunde nach abzulehnen ist. Bevor der Gesetzgeber die Umsetzung der EU-Richtlinie um eine rein nationale Anzeigepflicht ergänzt und damit „Gold-plating“ betreibt, sollten die Erfahrungen mit dem neuen grenzüberschreitenden Instrument abgewartet werden. Hierfür sprechen folgende grundlegende Aspekte.

1. Unklarer Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft

Der Nationale Normenkontrollrat (NKR) erhebt in seiner Stellungnahme zur Einführung der Mitteilungspflicht grenzüberschreitender Steuergestaltungen bemerkenswert nachdrückliche Einwände gegen die Darstellung der Gesetzesfolgen in diesem Regelungsvorhaben ([BR-Drs. 489/19, Anlage, S. 2](#)). Er kritisiert, dass das BMF nicht rechtzeitig eine vollumfassende Berechnung des entstehenden laufenden und einmaligen Erfüllungsaufwands angestrengt hat:

„Das BMF hat den entstehenden Erfüllungsaufwand nur teilweise beziffert. Es fehlt eine umfassende Schätzung des Erfüllungsaufwands für die Wirtschaft. Dies ist besonders problematisch, da aus Sicht des NKR für die Wirtschaft mit einem überaus hohen Erfüllungsaufwand infolge der Vorgaben zu rechnen ist. Daher entspricht der Regelungsentwurf

nicht den Anforderungen einer Gesetzesvorlage an die Bundesregierung. Der NKR hat mit dem BMF jedoch Einvernehmen darüber hergestellt, dass der Erfüllungsaufwand der Wirtschaft bis zum Beginn der parlamentarischen Beratungen (vss. 45. KW 2019) umfassend geschätzt wird und die Ergebnisse den zuständigen Ausschüssen und dem NKR übermittelt werden.“

Der Beginn der Erörterungen über die Meldepflicht auf EU-Ebene liegt mehr als 3 Jahre zurück. Seit der Veröffentlichung der EU-Richtlinie im EU-Amtsblatt sind nunmehr 1,5 Jahre vergangen. Damit hatte der nationale Gesetzgeber nach Wahrnehmung des DStV ausreichend Zeit, sich der Kosten für die Normadressaten bewusst zu werden.

Zudem lässt die Unklarheit den geschätzten Erfüllungsaufwand für die Verwaltung in einem zweifelhaften Licht erscheinen. Wie ist es möglich, dass der Verwaltungsaufwand beziffert werden kann, der für die Nutzer und Intermediäre hingegen nicht? Welchen Zweck erfüllt die Meldepflicht, wenn sich später herausstellt, dass der Erfüllungsaufwand der Verwaltung zu niedrig angesetzt wurde und die Meldungen deswegen nicht sachgemäß ausgewertet werden können? Sieht so gute, zielgenaue und wirksame Gesetzgebung aus?

Der DStV unterstützt daher die Forderung des NKR, dass die Bundesregierung in derartigen Fällen künftig bereits in den EU-Ratsarbeitsgruppen – „...ggf. noch während der laufenden Verhandlungen ...“ - um eine Kostenschätzung ersuchen soll ([BR-Drs. 489/19, Anlage, S. 4](#)).

Nach Auffassung des DStV würde die Erweiterung des Regierungsentwurfs um eine Anzeigepflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen die Problemlage erheblich verschärfen. Die Zweckmäßigkeit des Vorhabens würde so noch mehr in Frage gestellt.

2. Vermeidung von politischem Aktionismus

Der NKR moniert darüber hinaus nachdrücklich, dass die dem Regierungsentwurf vorangegangenen Abstimmungsprozesse nicht den Prinzipien der besseren Rechtsetzung entsprechen ([BR-Drs. 489/19, Anlage, S. 2](#)):

„Des Weiteren sieht der NKR bei diesem Gesetzesvorhaben erneut nicht die zeitlichen Maßgaben gewahrt, die für die Beteiligung innerhalb der Bundesregierung sowie von Ländern, kommunalen Spitzenverbänden, Fachkreisen und Verbänden in der Gemeinsamen Geschäftsordnung der Bundesministerien (GGO) vorgesehen sind. Eine angemessene und

frühzeitige Beteiligung insbesondere auch der Verbände ist nicht zuletzt mit Blick auf eine umfassende Würdigung der Gesetzesfolgen notwendig. Die Vorgehensweise entspricht bei diesem Vorhaben aus Sicht des NKR nicht den Prinzipien der besseren Rechtsetzung sowie nicht den Vorgaben des NKR-Gesetzes.“

In seinen Ausführungen hebt der NKR die Vorgabe gem. § 47 Abs. 1 GGO hervor, wonach die Beteiligung der Länder und Verbände möglichst frühzeitig einzuleiten ist (BR-Drs. 489/19, Anlage, S. 8). Insbesondere bei Verbänden sei diese Vorgabe der GGO aus Sicht des NKR nicht eingehalten worden: Der Gesetzentwurf wurde am Donnerstag, dem 26.09.2019, mit einer Frist zur Stellungnahme bis zum darauffolgenden Montag verschickt, mithin weniger als zwei Wochen vor der geplanten Verabschiedung durch die Bundesregierung in der Kabinettsitzung. Dies stelle keine frühzeitige Beteiligung dar – so der NKR.

Derart kurzfristige Abstimmungsprozesse traten zuletzt aus Sicht des NKR gehäuft auf. Ein ausreichender zeitlicher Vorlauf sei jedoch – nach Auffassung des NKR - für eine Prüfung möglicher Regelungsalternativen innerhalb des gesetzgeberischen (Umsetzungs-)Spielraums sowie auch mit Blick auf eine umfassende Würdigung der Gesetzesfolgen notwendig.

Der DStV begrüßt außerordentlich, dass der NKR die gravierenden Defizite im Verfahrensablauf in so deutlicher Form anspricht. Eine ausgewogene und an dem Machbaren orientierte Gesetzgebung erfordert nach Sicht des DStV, dass Politik und Verwaltung die Verbände - und damit die Stimmen der Praxis – anhören und ernst nehmen.

Würde der Regierungsentwurf mitten während des unter zeitlichem Hochdruck laufenden parlamentarischen Verfahrens um eine Anzeigepflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen ergänzt, wäre dieses Vorgehen ebenfalls völlig inakzeptabel. Die schwerwiegenden und weitreichenden Auswirkungen auf den Berufsstand gebieten es, eine Meldepflicht für nationale Gestaltungen nicht vorschnell - und schon gar nicht ohne ausführliche Einbeziehung der betroffenen Praxis - einzuführen. Übereilter politischer Aktionismus führt regelmäßig zu überschießenden Gesetzen, welche das Vertrauen der Steuerpflichtigen und ihrer Berater in staatliches Handeln stark beschädigen.

Für ergänzende Erörterungen zu vorstehenden Überlegungen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez.

RAin/StBin Sylvia Mein
(stellv. Geschäftsführerin)

gez.

Daniela Ebert, LL.M.
(Referentin für Steuerrecht)

Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) repräsentiert bundesweit rund 36.500 und damit über 60 % der selbstständig in eigener Kanzlei tätigen Berufsangehörigen. Er vertritt ihre Interessen im Berufsrecht, im Steuerrecht, der Rechnungslegung und dem Prüfungswesen. Die Berufsangehörigen sind als Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Berufsgesellschaften, in den uns angehörenden 16 regionalen Mitgliedsverbänden freiwillig zusammengeschlossen.

Der Bundesvorsitzende



DSTG * Deutsche Steuer-Gewerkschaft * Friedrichstr. 169 * 10117 Berlin

Deutscher Bundestag
 Finanzausschuss
 Die Vorsitzende
 Platz der Republik 1
 11011 Berlin

Friedrichstraße 169
10117 Berlin

Telefon: 030 / 20 62 56 600

Telefax: 030 / 20 62 56 601

Internet: www.dstg.deE-Mail: dstg-bund@t-online.dePer E-Mail an: finanzausschuss@bundestag.de

08. November 2019

**Öffentliche Anhörung zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung
 „Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung
 grenzüberschreitender Steuergestaltungen“ (BT-Drucksache 19/14685)**

Geschäftszeichen: PA 7 – 19/14685**Ihr Schreiben vom 06. November 2019**

Sehr geehrte Frau Vorsitzende,

vielen Dank für die Einladung zur öffentlichen Anhörung am 11. November 2019. Da die Einladung außerordentlich kurzfristig erfolgte, können wir uns schriftlich vorab nur zu ausgewählten Punkten äußern.

Die DSTG begrüßt den vorliegenden Gesetzentwurf und dessen Ziel, die zugrundeliegende EU-Richtlinie 2018/822 in nationales Recht zu transformieren. Wir stehen uneingeschränkt hinter der Idee einer Mitteilungspflicht, weil diese von besonderer Bedeutung für die Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung auf nationaler und EU-Ebene ist. Von großer Wichtigkeit ist für uns auch der Informationsaustausch zwischen den EU-Staaten hinsichtlich der Auswertungen wie auch die in § 20 EU-Amtshilfegesetz n. F. vorgesehene Evaluation dieses neuen Instruments einer antizipatorischen Steueraufsicht.

Bei der Mitteilungspflicht handelt es sich entgegen der Ansicht von Kritikern nicht um eine Erforschungsmethode zur Steueraufsicht in konkreten Steuerfällen. Konkrete Steuerfälle und deren etwaige Rechtsprobleme müssen in konkreten Verwaltungsverfahren bzw. in konkreten Gerichtsverfahren geklärt werden. Bei der Mitteilungspflicht geht es vielmehr darum, den *Gesetzgeber* frühzeitig in die Lage zu versetzen, auf Fehlentwicklungen, auf eine massenhafte missbräuchliche Ausnutzung von Gesetzeslücken oder schlicht auf erst nachträglich erkennbare „Fehler“ in der Gesetzgebung zeitnah reagieren zu können. Es geht darum, die methodische, flächenhafte und modellhafte Ausnutzung von Gesetzeslücken zu unterbinden, um frühzeitig dem Rechtsgedanken von § 42 AO Geltung zu verschaffen. Es liegt auf der Hand, dass solche Mitteilungen nicht direkt beim Parlament angebracht werden können, sondern ein Clearing durch die Exekutive durchlaufen müssen - jedoch nur mit dem Ziel, dem Gesetzgeber frühzeitig zuzuarbeiten. Es ist daher systemisch richtig, dass nicht die Finanzämter, sondern das Bundeszentralamt für Steuer zuständig ist.

Von besonderer Bedeutung ist für uns die zeitnahe Einführung des „sicheren Zentralverzeichnisses“ und die Implementierung elektronischer Übermittlungswege, um Kritik von Seiten der Verpflichteten und der Wirtschaft erst gar nicht aufkommen zu lassen. Wir mussten leider erleben, dass die Mitteilungspflicht für *Steuergestaltungsmodelle* sehr häufig wider besseres Wissens diskreditiert wurde. Daher begrüßen wir das terminologische Herausstellen des „Vermarktens“, des „Konzipierens“ und des „Bereitstellens“ ausdrücklich. Diese genannten spezifischen Handlungen unterscheiden sich nämlich von der gewöhnlichen einfachen Mandantenberatung, die ja zu keinem Zeitpunkt Ziel einer Mitteilungspflicht werden sollte.

Aus Sicht der Deutsche Steuer-Gewerkschaft fehlt jedoch eine Mitteilungspflicht für nationale Gestaltungshandlungen in analoger Form zu § 138d Abs. 1 AO n.F.. Wir halten es für eine merkwürdige Lücke, wenn zwar grenzüberschreitende Vorgänge Gegenstand der Mitteilungspflicht sind, nationale Gestaltungsakrobatik aber außen vor bleiben soll. Beides gehört für uns zwingend zusammen.

Kritiker sprechen bei einer nationalen Mitteilungspflicht oft von einem „überbordenden Aktionismus“ des Gesetzgebers. Dies sehen wir anders. Wir verweisen darauf, dass sich seit längerer Zeit eine Arbeitsrunde von Staatssekretären und Amtschefs der Bundesländer mit dem Thema „nationale Mitteilungspflicht“ beschäftigte. Nach unserer Wahrnehmung erfolgte dies überparteilich, fachlich dominiert, moderat in den Vorschlägen und insgesamt ausgewogen. Uns erscheint es nicht sachgerecht, dies als „überbordend“ abzutun.

Wir sprechen uns daher mit Nachdruck für die Empfehlung des Finanzausschusses und des Wirtschaftsausschusses des Bundesrates aus, einen neuen § 138I AO „Pflicht zur Mitteilung innerstaatlicher Steuergestaltungen“ in das Gesetz aufzunehmen.

Ohne diese Ergänzung wäre der Gesetzentwurf nur als ein erster Schritt anzusehen, bis eine umfassende Mitteilungspflicht – international wie national – in der AO verankert ist. Wir halten die Verknüpfung von Mitteilungspflichten sowohl für internationale als auch für nationale Steuergestaltungen für eine „organische Einheit“.

Für außerordentlich problematisch halten wir jedoch den geplanten § 138 d Abs. 3 Satz 3 AO n. F.. Nicht nur, dass die Vorschrift kaum verständlich und damit sehr schwer administrierbar ist. Sie sendet überdies ein völlig falsches Signal aus und lässt im Grunde einen großen Teil der Mitteilungspflicht durch eine Fiktion ins Leere laufen, indem sie das Tatbestandsmerkmal „steuerlicher Vorteil“ mehr oder weniger ins Ermessen des Mitteilungspflichtigen legt und den Vorteil einfach wegfingiert. Die dort genannten, schwer nachvollziehbaren Tatbestandsmerkmale gehören in die prüfende Hand der zuständigen Stelle und nicht in die Deutungshoheit der Mitteilungspflichtigen. Wir halten diese Norm auch für extrem streitanfällig im Nachhinein. Da Verstöße gegen die Mitteilungspflicht bußgeldbewehrt sind, kann aus Sicht der Verwaltungspraxis eine so flexibel auszulegende Vorschrift nicht bestehen bleiben, weil sie das Grundanliegen der Vorhabens konterkariert.

Wir weisen auch darauf hin, dass sich uns der Regelungsinhalt des § 138d Abs. 7 AO n. F. nicht ohne weiteres erschließt. Zwar ergeben sich aus der Gesetzesbegründung gewisse Hinweise. Da aber für eine Auslegung primär der Gesetzeswortlaut heranzuziehen ist, muss sich der Regelungsinhalt hinreichend klar und bestimmt aus dem Gesetzestext ergeben. Wir halten die vorgelegte Formulierung aber für verwirrend und als eine mögliche Ursache für rechtliche Auseinandersetzungen.

Wir halten zudem § 138f Abs. 2 AO n. F. für überprüfungsbedürftig, zumal die Verletzung der Mitteilungspflicht bußgeldbewehrt ist. Unsere Kritik richtet sich nicht gegen die Definitionen der „mitteilungspflichtigen Ereignisse“, die aus unserer Sicht verständlich formuliert sind.

Probleme sehen wir aber darin, ex tunc festzustellen, wann die 30-Tages-Frist zu laufen beginnt. Die Ereignisse spielen sich ja in der von außen nicht einsehbaren Sphäre zwischen Intermediären und Nutzern ab.

Wie soll da der Beginn der Frist hinreichend klar und nachprüfbar bestimmt werden können? Aus unserer Sicht ist eine Pflicht zu einer klaren internen Dokumentation vorzusehen, die der auswertenden Behörde auf Anforderung zur Verfügung zu stellen ist.

Uns fällt ferner auf, dass § 138i AO n. F. in Bezug auf die Adressaten sehr allgemein gehalten ist: Was ist mit „Finanzbehörden der Länder“ genau gemeint? Die obersten, die mittleren oder die unteren Finanzbehörden? Auch die Gesetzesbegründung bietet hierzu keine Auslegungshilfe.

Ferner sprechen wir uns in § 138j Abs. 4 n. F. für eine Präzisierung dahingehend aus, dass das Ausbleiben einer behördlichen oder gesetzgeberischen Reaktion nicht nur keine rechtliche Anerkennung bedeutet, sondern auch „[...] keinen Anspruch auf Vertrauensschutz begründet[...]“.

Bei § 21a Abs. 5 FVG n. F. ist uns der Regelungsgehalt nicht klar. Was bedeutet „[...] die Finanzbehörden der Länder wirken [...] mit [...]“? Aus unserer Sicht darf es nicht unter dem terminologischen Mantel des „Mitwirkens“ zu einer Kompetenzverschiebung zu Lasten der Finanzämter kommen, zumal das Mitteilungsverfahren ja nicht Teil des konkreten Steuerverwaltungsverfahrens ist. An der Primärzuständigkeit des Bundeszentralamtes darf aus unserer Sicht nicht gerüttelt werden.

Gegen eine „Mitwirkung“ im begründeten Einzelfall ist sicher nichts einzuwenden. Für eine grobflächige und auch nicht näher definierte Mitwirkung sind die Finanzämter jedoch personell in keiner Weise gerüstet und können nach den Erfahrungen der Vergangenheit auch nicht mit einer Personalverstärkung rechnen.

Dass sowohl Ausmaß als auch Umfang der Ländermitwirkung einer dringenden Klarstellung bedürfen, zeigt auch die Einlassung des Nationalen Normenkontrollrates unter Punkt II.4. seiner Stellungnahme. Der NKR spricht in Verbindung mit § 138j AO n. F. von einer „Zusammenarbeit mit den Ländern“ bei der Auswertung der eingegangenen Mitteilungen, was terminologisch eine deutlich stärkere Einbindung als „Mitwirkung“ bedeutet.

In Abhängigkeit vom gesetzgeberischen Willen über „Mitwirkung der Länder“ oder „Zusammenarbeit mit den Ländern“ muss auch aus unserer Sicht der in den Landesfinanzverwaltungen entstehende einmalige und laufende Erfüllungsaufwand – sachlich wie personell – möglichst klar bestimmt und deutlich benannt werden.

Wir regen zudem an, zu überlegen, ob nicht eine an § 20 EU-Amtshilfegesetz angelehnte Norm zu schaffen ist, die eine Informationspflicht an den Deutschen Bundestag begründet. Immerhin wird das Institut der Mitteilungspflicht sehr stark damit begründet, den Gesetzgeber frühzeitig in die Lage zu versetzen, auf überdehnte Gestaltungsmodelle reagieren zu können. Eine solche Informationspflicht könnte auch vorhersehbare Einzelanfragen von Abgeordneten von vornherein überflüssig machen.

Mit freundlichen Grüßen

Thomas Eigenthaler
Bundesvorsitzender

Öffentliche Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zum Gesetzesentwurf der Bundesregierung: „Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen“, BT-Drucksache 19/14685

Stellungnahme

Prof. Dr. Christine Osterloh-Konrad

Eberhard Karls Universität
Tübingen

I. Ausgangssituation

Der Gesetzentwurf dient der Umsetzung der Richtlinie (EU) 2018/822 (DAC 6) zur Einführung einer Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen. Diese Richtlinie verfolgt den Zweck, den Finanzbehörden möglichst frühzeitig Informationen über „aggressive“ Steuergestaltungen zu verschaffen, um dem Gesetzgeber und/oder der Verwaltung die Möglichkeit zu geben, darauf zeitnah – etwa durch eine Gesetzesänderung – zu reagieren (rechtspolitische Zielsetzung), und um die zielgenaue Nachverfolgung problematischer Fälle im Veranlagungsverfahren zu erleichtern (veranlagungsunterstützende Zielsetzung). Zudem zielt die Richtlinie darauf ab, Steuerpflichtige von aggressiver Steuergestaltung abzuhalten (Abschreckungsfunktion).

Das Instrument einer Anzeigepflicht für Steuergestaltungen kann unter bestimmten Voraussetzungen ein sinnvolles Element eines und speziell auch des deutschen Steuersystems sein. Das gilt insbesondere dann, wenn sich das Instrument auf die rechtspolitische Zielsetzung beschränkt, zielgenau daraufhin konzipiert und mit Maßnahmen zur Verbesserung der Steuerplanungssicherheit für die Steuerpflichtigen verbunden wird. Dies haben die Verfasserin und zwei weitere Autoren in einem für das Bundesministerium der Finanzen erstellten Gutachten des Max-Planck-Instituts für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen im Jahre 2016 ausführlich begründet (s. *Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert, Anzeigepflichten für Steuergestaltungen in Deutschland, 2017*).

Die konkrete Ausgestaltung des Instruments in der Richtlinie (EU) 2018/822 ist aber massiven Bedenken ausgesetzt, nicht nur wegen der zusätzlichen Orientierung an der veranlagungsunterstützenden Zielsetzung, sondern auch wegen der extrem weiten Fassung der eine Anzeigepflicht auslösenden Tatbestände (sog. *hallmarks*/Kennzeichen). Zu befürchten ist eine Überbelastung von Steuerpflichtigen und Beratern und eine wenig zielführende Überschwemmung der Finanzbehörden mit letztlich uninteressanten Informationen. Abzuwarten bleibt, ob die Regelung einer Überprüfung am europäischen Primärrecht, insbesondere an der EU-Grundrechtecharta, standhalten wird.

Der vorgelegte Gesetzentwurf lehnt sich in den meisten Punkten eng an die Richtlinie an. Insofern er ausschließlich zwingende europäische Vorgaben umsetzt, erübrigt sich in diesem Stadium des rechtspolitischen Prozesses eine Kritik, weil die Richtlinie geltendes Recht ist, das bis zum 31.12.2019 umgesetzt werden muss. Im Folgenden wird es deshalb ausschließlich darum gehen, ohne Anspruch auf Vollständigkeit einzelne Punkte aufzugreifen, in denen Umsetzungsspielraum besteht, der genutzt werden sollte, oder in denen der Entwurf von der Richtlinie abweicht.

II. Mitteilungspflichtiger Personenkreis: Befreiung für Berufsgeheimnisträger

Nach dem Entwurf sind primär die Intermediäre von Steuergestaltungen mitteilungsspflichtig; die Steuerpflichtigen selbst – die „Nutzer“ – werden vor allem bei *inhouse*-Gestaltungen sowie dann in die Pflicht genommen, wenn sie den Intermediär nicht von einer gesetzlichen Pflicht zur Verschwiegenheit entbinden (§ 138f Abs. 6 AO-E). Hier greift der Entwurf die Möglichkeit aus Art. 8ab Abs. 5 der neu gefassten Amtshilferichtlinie auf, zur Verschwiegenheit verpflichtete Intermediäre von der Anzeigepflicht zu befreien. Allerdings macht § 138f Abs. 6 AO-E von dieser Möglichkeit nur in begrenztem Umfang Gebrauch: Die Mitteilungs-

pflicht geht lediglich bezüglich der nutzerbezogenen Informationen (§ 138f Abs. 3 S. 1 Nr. 2, 3 und 10) auf den Nutzer über.

Da eine Meldung durch den Intermediär in den meisten Fällen zweckmäßiger ist als eine Meldung durch den bzw. die Nutzer, ist die gewählte Lösung in jedem Fall einer umfassenden Befreiung von Berufsgeheimnisträgern vorzuziehen.

Noch sinnvoller wäre es, ganz auf eine Befreiung zu verzichten und die Mitteilungspflicht als einfachgesetzliche Ausnahme von den Verschwiegenheitspflichten auszugestalten. Denn bei näherer Betrachtung stellt eine Anzeigepflicht für Steuergestaltungen selbst dann, wenn der Intermediär nutzerbezogene Informationen übermitteln muss, keinen schwerwiegenden Eingriff in das Berufsgeheimnis dar. Die Verschwiegenheitspflicht als Korrelat des Vertrauens im Mandatsverhältnis wird hier kaum tangiert, da der Berater vorab über die Mitteilungspflicht aufzuklären hat und der Mandant sich dann für oder gegen eine weitere Beratung und eine Umsetzung der Gestaltung entscheiden kann. Zudem besteht die Gefahr, dass die Befreiungsmöglichkeit zu Wettbewerbsverzerrungen zwischen Berufsgeheimnisträgern und anderen Intermediären führt.

III. Anmerkungen zu einzelnen Kennzeichen

1. § 138e Abs. 1 Nr. 2 AO-E

Dieses Kennzeichen betrifft Steuergestaltungen mit einer standardisierten Dokumentation oder Struktur, die ohne wesentliche individuelle Anpassung für mehr als einen Nutzer verfügbar ist. In der rechtspolitischen Diskussion werden Bedenken am Merkmal der „standardisierten Struktur“ geäußert; man befürchtet, darunter könnten auch simple Gestaltungsideen aus dem Alltag steuerlicher Berater zu fassen sein, die sich in einer Vielzahl von Fällen umsetzen lassen. Diesen Bedenken sollte durch eine Auslegung des Begriffs „Struktur“ begegnet werden, die eine zumindest minimale Komplexität im Sinne einer Kombination mehrerer Elemente verlangt. Orientieren kann man sich insofern am Begriff des Konzepts aus § 15b EStG. In der Entwurfsbegründung ist ein solches Verständnis zwar angedeutet (s. S. 30), wünschenswert wäre aber eine dahingehende Klarstellung in der Begründung.

2. § 138e Abs. 1 Nr. 3 d), e) AO-E

§ 138e Abs. 1 Nr. 3 d) und e) AO-E betreffen grenzüberschreitende Zahlungen zwischen verbundenen Unternehmen, die im Empfängerstaat steuerbefreit sind oder einer steuerlichen Präferenzregelung unterliegen oder deren Empfänger in einem Steuerhoheitsgebiet ohne oder mit minimaler Körperschaftsteuer ansässig ist. Die Vorschriften dienen der Umsetzung der Kennzeichen aus Anhang IV, Teil II, C.1.b) i), 1.c) und 1.d) der Amtshilferichtlinie. Gesetzestech-nisch wurden diese Kennzeichen von den übrigen Kennzeichen unter C.1. getrennt, weil sie anders als diese nur greifen, wenn zugleich der sogenannte *main benefit*-Test erfüllt ist (s. Anhang IV Teil I der Richtlinie).

Die von der Richtlinie abweichende „Sortierung“ der Kennzeichen entsprechend der Frage, ob für sie der *main benefit*-Test gilt oder nicht (§ 138e Abs. 1 und Abs. 2 AO-E), ist sinnvoll. Allerdings fehlt in § 138e Abs. 1 Nr. 3 d) und e) AO-E ein Hinweis darauf, dass, wie es die Richtlinie vorsieht, derartige Zahlungen nur dann eine Mitteilungspflicht auslösen können,

wenn sie im Quellenstaat abzugsfähig sind. Der Entwurf geht hier also über die Richtlinie hinaus.

Ein Grund dafür ist nicht ersichtlich. Denn das hier adressierte Problem einer doppelten Nicht- bzw. einer Kaum-Besteuerung taucht nur auf, wenn der Quellenstaat den Abzug zulässt. Die Regelung sollte daher um die Voraussetzung der Abzugsfähigkeit der Zahlung ergänzt werden, wie dies auch bei denjenigen C.1.-Kennzeichen geschehen ist, für die der *main benefit*-Test nicht gilt (§ 138e Abs. 2 Nr. 1 a) AO-E).

IV. Konkretisierung des *main benefit*-Test in § 138d Abs. 3 S. 3 AO-E

§ 138d Abs. 3 AO-E dient der Konkretisierung des steuerlichen Vorteils im Sinne des *main benefit*-Test in § 138d Abs. 2 S. 1 Nr. 3 a) AO-E, der bei allen Kennzeichen nach § 138e Abs. 1 AO-E erfüllt sein muss, damit die Meldepflicht greift. § 138d Abs. 3 S. 3 AO-E bestimmt, dass Vorteile, die ausschließlich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht resultieren und „unter Berücksichtigung aller Umstände der Steuergestaltung gesetzlich vorgesehen“ sind, nicht als steuerliche Vorteile im Sinne von § 138d Abs. 2 S. 1 Nr. 3 a) AO-E gelten.

Eine vergleichbare Einschränkung findet sich im Richtlinienentwurf nicht.

Das Merkmal des „gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteils“ ist bekannt aus der Definition des Gestaltungsmissbrauchs in § 42 Abs. 2 S. 1 AO. Ähnlich wie dort zielt „gesetzlich vorgesehen“ auch in § 138d Abs. 3 S. 3 AO-E nicht auf die Übereinstimmung des erstrebten Steuervorteils mit dem Wortlaut der Steuergesetze ab, sondern auf die Übereinstimmung mit deren Sinn und Zweck bzw. mit „systemtragenden Grundsätzen der Besteuerung“ (s. S. 27 f. der Entwurfsbegründung).

1. Bewertung

Die Bewertung dieses Tatbestandsmerkmals fällt zwiespältig aus:

- Einerseits ist das Kriterium ausgesprochen problematisch, weil seine Prüfung durch den Intermediär oder den Steuerpflichtigen mit erheblichen Unsicherheiten behaftet ist. Dies läuft dem Ziel zuwider, die Voraussetzungen der Mitteilungspflicht möglichst klar und eindeutig zu regeln.

Außerdem besteht die Gefahr, dass Intermediäre und Steuerpflichtige bei einer solchen Prüfung im Zweifel den Standpunkt einnehmen werden, der steuerliche Vorteil stimme mit dem *telos* der Steuergesetze selbstverständlich überein – bewegen sie sich doch anderenfalls in gefährlicher Nähe zu § 42 AO.

Ferner ist das Risiko nicht von der Hand zu weisen, dass das Merkmal dazu beitragen kann, mitteilungspflichtige Gestaltungen seitens der Finanzverwaltung einer Art „Generalverdacht der Missbräuchlichkeit“ zu unterstellen. Ein solcher Effekt sollte unbedingt vermieden werden, weil es bei der Mitteilungspflicht gerade auch darum geht, Informationen über *de lege lata* ganz „unverdächtige“ Gestaltungen zu erlangen, um gesetzgeberischen Handlungsbedarf prüfen zu können.

- Andererseits kann das Merkmal innerhalb seines Anwendungsbereichs eine gewisse Eingrenzung der Mitteilungspflicht bewirken; darauf zielt es wohl auch ab. Angesichts der eingangs angesprochenen bedenklichen Reichweite der europarechtlich vorgezeichneten

Mitteilungspflicht ist ein Versuch des deutschen Gesetzgebers, diese Reichweite möglichst zu begrenzen, grundsätzlich zu begrüßen.

2. Spielräume zur Veröffentlichung einer *white list*

Der Versuch, eine Eingrenzung gerade über den „gesetzlich vorgesehenen Steuervorteil“ zu erreichen, wird allerdings erst dann zielführend sein, wenn dieses unbestimmte Tatbestandsmerkmal durch ein BMF-Schreiben konkretisiert wird, in dem sich eine Art *white list* mit nicht mitteilungspflichtigen Gestaltungen findet. § 138d Abs. 3 S. 3 AO-E öffnet das Gesetz dafür, eine Liste mit Gestaltungen zu erstellen, bei denen die Finanzverwaltung davon ausgeht, dass sie sich auf „gesetzlich vorgesehene Steuervorteile“ richten.

Wegen dieses Einschränkungseffekts hat das Merkmal rechtspolitisch trotz aller Kritik seine Berechtigung. Ein entsprechendes BMF-Schreiben müsste allerdings zeitnah veröffentlicht werden, um den oben genannten Bedenken *in puncto* Rechtssicherheit zumindest partiell abzuwehren.

3. Gefahr eines Umsetzungsdefizits; *white list* auf europäischer Ebene

Nicht zu verkennen ist allerdings, dass das Merkmal im Wortlaut der Richtlinie keinerlei Widerhall findet und sich deshalb die Frage eines Umsetzungsdefizits stellt. Daran ändert auch der Versuch der Entwurfsbegründung nichts, es an den auf europäischer Ebene geläufigen Begriff der „aggressiven Steuerplanung“ rückzubinden, deren Bekämpfung die Richtlinie dienen soll. Denn dieser Begriff wird zwar in den Erwägungsgründen verschiedentlich aufgegriffen, zum Tatbestand der Kennzeichen für mitteilungspflichtige Gestaltungen zählt er jedoch nicht. Auch eine einschränkende teleologische Auslegung der Richtlinie mit dem Ergebnis, die Mitteilungspflicht beschränke sich auf Gestaltungen, die sich im Widerspruch zur Teleologie der Steuergesetze befinden, kommt nicht in Betracht, weil sie dem Ziel der Schaffung klar subsumierbarer *hallmarks* zuwiderliefe.

Zu begrüßen wäre es deswegen, wenn nicht (nur) auf nationaler, sondern vor allem auf europäischer Ebene eine *white list* mit „unproblematischen“ und deshalb nicht mitteilungspflichtigen Steuergestaltungen erarbeitet und veröffentlicht würde. Hierauf sollte im politischen Prozess intensiv hingewirkt werden.

V. Mitteilungspflicht und Steuerplanungssicherheit

Weder auf europäischer Ebene noch im vorliegenden Entwurf eines nationalen Umsetzungsgesetzes finden sich Maßnahmen zur Verbesserung der Steuerplanungssicherheit für die Steuerpflichtigen. Im Gegenteil bestimmt § 138j Abs. 4 AO-E ausdrücklich, dass ein Ausbleiben einer staatlichen Reaktion auf eine Meldung keineswegs die rechtliche Anerkennung der angezeigten Gestaltung bedeutet.

Transparenz im Steuersystem darf jedoch keine Einbahnstraße sein. Das Interesse der Steuerpflichtigen an steueroptimierender Planung unter weitgehender Rechtssicherheit ist ebenso legitim wie das Interesse des Gesetzgebers an frühzeitiger Information über unerwünschte Lücken in den Steuergesetzen. Daher wäre eine Ergänzung des Vorhabens um eine Maßnahme zur Verbesserung der Steuerplanungssicherheit dringend angeraten.

VI. Mitteilungspflicht für nationale Steuergestaltungen?

Im Vorfeld der Umsetzung der Richtlinie gab es verschiedentlich Überlegungen, sie mit der Einführung einer Mitteilungspflicht für nationale Steuergestaltungen zu verbinden. Ein inoffizieller Entwurf aus dem Januar 2019 enthielt dahingehende Regelungen; sie fokussierten sich auf die rechtspolitische Zielsetzung und sahen dementsprechend keine Übermittlung nutzerbezogener Daten, sondern nur die Mitteilung „abstrakter“ Informationen über die Steuergestaltung vor. Der vorliegende Entwurf beschränkt sich demgegenüber auf die Umsetzung der Richtlinie und damit auf die internationale Steuerplanung.

Wäre es an diesem Punkt im politischen Prozess noch möglich, eine zweckmäßige und mit Augenmaß ausgestaltete Mitteilungspflicht für Steuergestaltungen einzuführen, so wäre es angeraten, diese nicht auf die internationale Steuerplanung zuzuschneiden, sondern auch rein nationale Gestaltungen einzubeziehen. Denn zwischen nationaler und internationaler Steuerplanung bestehen mit Blick auf die rechtspolitische Funktion einer Anzeigepflicht kaum relevante Unterschiede.

Diese Voraussetzungen sind aktuell jedoch nicht gegeben. Vielmehr gilt es, eine deutlich überschießende, für den deutschen Gesetzgeber bindende europäische Vorgabe umzusetzen. Dabei ist noch weitgehend unklar, wie groß die Belastung für Nutzer und Intermediäre konkret sein wird und ob die Finanzverwaltung mit der prognostizierten Fülle an Informationen zielführend umgehen kann.

Aus diesen Gründen ist es derzeit nicht empfehlenswert, zusätzlich eine Mitteilungspflicht für nationale Steuergestaltungen einzuführen. Vielmehr sollte zunächst einmal abgewartet werden, ob und wie gut das europarechtlich vorgegebene Instrument praktisch funktioniert, bevor Überlegungen zu einer Erweiterung auf die Tagesordnung treten sollten.

Tübingen, den 7. November 2019

Prof. Dr. Christine Osterloh-Konrad



Stellungnahme von Netzwerk Steuergerechtigkeit Deutschland und Tax Justice Network für die öffentliche Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages am 11. November 2019

Zu dem „Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen“ - Bundesrat-Drucksache 489/19

Markus Meinzer & Christoph Trautvetter, 8. November 2019¹

Problembeschreibung und Bewertung des Vorschlags

Aus rein ökonomischer Sicht waren die Anreize bisher relativ klar – aggressive Steuervermeidung lohnt sich. Für den Steuerberater – weil er an der dafür nötigen Beratung verdient, ohne bei einer Aberkennung des vorgeschlagenen Modells durch die Finanzverwaltung zu haften. Und für die meistens sehr wohlhabenden Steueroptimierer und Unternehmen – weil sie im schlimmsten Fall die vermiedenen Steuern nachzahlen mussten. Lediglich die Verzugszinsen von 6% wirkten in der aktuellen Niedrigzinsphase wie eine Strafe.

Trotzdem ist es ein viel wiederholter Mythos, dass im Prinzip alle Steuervermeider sind. Zum einen haben die meisten Menschen und Unternehmen strukturell weniger Möglichkeiten Steuern zu vermeiden, weil ihre Steuern direkt vom Lohn abgezogen werden oder sie ein für die Betriebsprüfer leicht überschaubares, nationales Geschäftsmodell haben. Zum anderen zahlen die meisten Steuerzahler mehr oder weniger freiwillig die geschuldeten Steuern und sowohl Steuerzahler² als auch Investoren³ vermeiden bewusst riskante, aggressive Steuervermeidungsmodelle. Auch der allergrößte Teil der Steuerberater arbeitet ohne neue Vermeidungsmodelle zu entwickeln oder zu vermarkten. Es ist eine kleine Gruppe von Steuerzahlern und Steuerberatern, die ganz bewusst aggressive Steuervermeidung betreiben und damit einen ungerechten und für Gesellschaft und den fairen Wettbewerbsvorteil erlangen. Nicht zuletzt die Enthüllungen der LuxLeaks und Panama Papers sowie die EU-Beihilfefälle haben dies deutlich gezeigt.

¹ Rückmeldungen und Kommentare zur Stellungnahme erbeten unter christoph.trautvetter@netzwerk-steuergerechtigkeit.de oder markus@taxjustice.net. Einige Passagen der Stellungnahme sind wörtliche Übersetzungen aus der Methode des Index der Konzernsteuerwüsten, den das Tax Justice Network im Mai 2019 veröffentlicht hat (<https://www.corporatetaxhavenindex.org/PDF/13-Reporting-Tax-Avoidance-Schemes.pdf>).

² In Großbritannien versammeln sich immer mehr dieser Unternehmen unter dem Siegel des Fair Tax Mark (<https://fairtaxmark.net/>).

³ Beispielsweise fordern in der Global Reporting Initiative eine Vielzahl von Investoren weniger riskante Steuerpraktiken und mehr Transparenz (<https://www.globalreporting.org/information/news-and-press-center/Pages/tax-transparency-investors.aspx>).

Vor diesem Hintergrund verfolgt eine Mitteilungspflicht für Steuergestaltungen mehrere Ziele:

1. Sie ermöglicht der Steuerverwaltung, Lücken oder Unklarheiten im Steuerrecht schneller zu erkennen und zu beseitigen;
2. Sie ermöglicht der Steuerverwaltung, eine bessere Risikoorientierung bei der Steuerprüfung und damit eine zielgerichtete Verwendung der knappen Kapazitäten.
3. Sie verringert den Anreiz aggressive Steuergestaltung anzuwenden, weil sich das Entdeckungsrisiko erhöht.
4. Sie verringert den Anreiz aggressive Steuergestaltung anzubieten, weil sich das Risiko von Reputationsschäden erhöht und die möglichen Gewinne aus diesen Gestaltungen dadurch reduziert, dass sie schneller erkannt und verhindert werden können.

Die USA haben 1984 erstmals verbindliche Offenlegungsregeln eingeführt, und mehrere Länder, darunter auch EU-Mitgliedstaaten (Großbritannien, Irland, Portugal) sowie Kanada, Südafrika, Südkorea und Israel haben mittlerweile nachgezogen. Einige Länder wie z.B. Polen haben die EU-Richtlinie bereits Anfang 2019 auch für nationale Gestaltungsmodelle umgesetzt. Der vorliegende Gesetzesvorschlag überträgt die bereits 2018 beschlossene EU-Richtlinie in nationales Recht. Anhand von allgemein beschriebenen und weitgefassten Kennzeichen sollen demnach grenzüberschreitende Steuergestaltungen von den Intermediären mitgeteilt werden. Gleichzeitig wird eine Abteilung beim Bundeszentralamt für Steuern geschaffen, die solche Steuergestaltungen zentral aus- und bewertet. Dies ist ein wichtiger Schritt in die richtige Richtung. Der Gesetzesvorschlag hat aber zwei wesentliche Schwächen. Zum einen sind nur auf Deutschland bezogene Steuergestaltungen, anders als schon lange vor der EU-Richtlinie geplant und von vielen Seiten gefordert, nicht erfasst. Zum anderen sind die vorgesehen Strafen von 25.000€ unzureichend und sollten variabel an die Größe der Unternehmen oder den potenziellen Steuerschaden angepasst werden. Darüber hinaus sollte der Vorschlag verbessert werden, indem:

1. Eine regelmäßige Berichtspflicht vom BZSt und vom BMF gegenüber dem Parlament über Anzahl, Art und Qualität der eingegangenen Mitteilungen hinzugefügt wird.
2. Die Steuerverwaltung über den Gesetzesvorschlag hinaus zu einer besseren nationalen und europäischen Zusammenarbeit bei der Bewertung von Steuergestaltungsmodellen befähigt werden.
3. Eine geeignete Lösung entwickelt wird, wie Nutzer erkennen können ob von ihnen verwendete Steuergestaltungen bereits mitgeteilt wurden und sie ggf. parallel zu den Intermediären verpflichtet eine Mitteilung zu gewährleisten.
4. Eine engere Rückbindung der Mitteilungspflichten an den Ausweis und die Erklärung von unsicheren Steuerpositionen in der handelsrechtlichen Bilanz zu gewährleisten.

Weitergehende Vorschläge zur Stärkung zur Verhinderung von aggressiver Steuergestaltung durch die Steuerverwaltung

Wichtigstes Ziel der Einführung einer Mitteilungspflicht für Steuergestaltungen ist es, die Steuerverwaltung in die Lage zu versetzen Lücken in der Steuergesetzgebung und schädliche Steuergestaltung schnell zu erkennen und effektiv zu beseitigen. Angesichts der großen individuellen Anreize für aggressive Steuergestaltung und der in unzähligen Skandalen belegten Kreativität und Skrupellosigkeit der Steuervermeidungsindustrie und einzelner Steuerzahler, sind hier weitergehende Maßnahmen dringend nötig.

Nationale Steuergestaltung einbeziehen

Die Einbeziehung von Steuergestaltungen ohne grenzüberschreitende Elemente, also mit ausschließlichem Inlandsbezug, wurde bereits vor der Initiative der EU-Kommission ausgiebig diskutiert. Bereits 2014 forderte der Bundesrat eine Regelung sowohl für nationale als auch grenzüberschreitende Gestaltungen, ein von Rheinland-Pfalz eingebrachter Vorschlag wurde 2018 durch die Finanzministerkonferenz gebilligt und auch im Referentenentwurf vom Januar 2019 waren nationale Steuergestaltungen noch enthalten. Beispielsweise durch die Differenz der gewerbsteuerlichen Hebesätze oder bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer ist davon auszugehen, dass es rein nationale Gestaltungsmodelle in bedeutendem Umfang gibt. Diese sollten in die Mitteilungspflicht einbezogen werden, auch weil dadurch mögliche Abgrenzungsprobleme und Ungleichbehandlung beseitigt werden.

Berichtspflicht gegenüber dem Gesetzgeber ergänzen

Die EU-Richtlinie sieht eine Überprüfung der Relevanz der Kennzeichen für mitteilungspflichtige Steuergestaltungen alle 2 Jahre vor. Der Regierungsentwurf erweitert dazu die Regelung zur Auskunft gegenüber der Europäischen Kommission in Bezug auf den automatischen Informationsaustausch. Darüber hinaus sollte aber das BMF und mittelbar das BZSt verpflichtet werden gegenüber dem deutschen Bundestag mindestens jährlich über Anzahl, Art und Qualität der eingegangenen Mitteilungen Bericht zu erstatten.

Auswertung durch das BZSt

Der Gesetzesvorschlag sieht vor aus Einzelplan 8 (BMF) beim BZSt spezialisiertes Fachpersonal für die Auswertung der Mitteilungen zur Verfügung zu stellen und auch statistisch-mathematische sowie volkswirtschaftliche Auswertungen zum Steuerausfallrisiko oder zu den unternehmens- bzw. branchenspezifischen Effekten einer Steuergestaltung durchzuführen und künstliche Intelligenz für die Erstbewertung von Mitteilungen einzusetzen. Dabei wird von Mitteilungen im fünfstelligen Bereich ausgegangen. Dies ist zunächst begrüßenswert. Darüber hinaus muss aber zum einen die Zusammenarbeit mit und der Austausch zwischen den Länderfinanzbehörden und zum anderen die europäische Zusammenarbeit bei der strategischen und systematischen Bewertung von Steuerrisiken verbessert werden.

Risikobereitschaft verringern

Die Einführung einer Mitteilungspflicht erhöht das Entdeckungsrisiko von aggressiver Steuergestaltung und verringert dadurch deren potenziellen Wert. Dafür muss aber für eine effektive Umsetzung gesorgt werden und das Risiko sollte für Investoren deutlich erkenntlich gemacht werden.

Strafen

Der Regierungsentwurf sieht Strafen von bis zu 25.000€ vor. Die Bestrafung erfolgt nach dem Opportunitätsprinzip, ermöglicht also eine Umsetzung mit Fingerspitzengefühl. Insbesondere sollte durch eine gezielte Bestrafung der wirklich problematischen Fälle vermieden werden, dass ein unverhältnismäßiger Anreiz entsteht möglichst viel und auch irrelevante Sachverhalte zu melden. Eine solche gezielte Bestrafung vorausgesetzt, ist das vorgesehene Strafmaß angesichts der in Frage stehenden steuerlichen Auswirkungen einzelner Gestaltungsmodelle völlig unzureichend. Vielmehr sollte sich die Strafe variabel z.B. nach dem zu erwartenden Steuerausfall richten.

Kontrollpflicht der Nutzer

Die EU-Richtlinie 2018/822/EU verpflichtet in erster Linie die Intermediäre zur Mitteilung, eine darüber hinausgehende Pflicht für die Nutzer ist jedoch nicht ausgeschlossen. Nutzer sind nach dem Regierungsentwurf bereits in einer beschränkten Anzahl von Fällen, insbesondere dann, wenn die Intermediäre der Verschwiegenheitspflicht unterliegen und der Nutzer sie nicht davon entbindet, zur Mitteilung verpflichtet. Außerdem müssen sie die Verwendung von registrierten Steuergestaltungen in ihrer Steuererklärung angeben. Es ist zu erwarten, dass viele Steuergestaltungen in Grauzonen konzipiert werden, die so ausgelegt werden oder von bestimmten Intermediäre so interpretieren werden, dass sie nicht unter die Mitteilungspflicht fallen. Um dieses Risiko zu mindern, sollte ergänzend für die Nutzer eine parallele Mitteilungspflicht oder zumindest eine Kontrollpflicht eingeführt werden. Diese Art von doppelter Verpflichtung existiert beispielsweise in den Vereinigten Staaten. Nutzer sollten dazu, z.B. über eine öffentliche Datenbank von Steuergestaltungen, in die Lage versetzt werden, bereits registrierte Steuergestaltungen zu erkennen.

Ausweis von unsicheren Steuerpositionen in der Bilanz

Die International Financial Reporting Standards, an die sich die meisten multinationalen Unternehmen in ihren Konzernabschlüssen halten, verlangen bereits die Angabe von unsicheren Steuerpositionen im Jahresabschluss (IAS 12, „uncertain tax positions“). Dabei spielt die Entdeckungswahrscheinlichkeit explizit keine Rolle und es ist zu prüfen inwieweit die Möglichkeit besteht, dass die Steuerbehörden bei voller Kenntnis eine Steuerposition ablehnen würden. In den USA ist darüber hinaus eine Berichtspflicht über unsichere Steuerpositionen über einem Grenzwert (aktuell \$10 Millionen) gegenüber den Steuerbehörden vorgesehen. Über die Global Reporting Initiative fordert eine Vielzahl von Investoren weniger riskante Steuerpraktiken und mehr Transparenz zu steuerlichen Risiken. Diese Berichtspflichten und deren Umsetzung sollte im Rahmen der Mitteilungspflichten integriert und gestärkt werden.

Die hier vertretenen Auffassungen geben die Meinung der Verfasser wieder und entsprechen nicht unbedingt dem offiziellen Standpunkt des Netzwerks Steuergerechtigkeit.

Tax Justice Network ist eine parteiunabhängige, internationale, nicht-gewinnorientierte Forschungseinrichtung mit Rechtssitz in Großbritannien, die auf Steuervermeidung und Steueroasen spezialisiert ist.

Mehr Informationen: www.taxjustice.net; www.corporatetaxhavenindex.org ;
www.financialsecrecyindex.com

Das Netzwerk Steuergerechtigkeit setzt sich für Transparenz auf den internationalen Finanzmärkten ein und lehnt Geheimhaltungspraktiken ab. Wir unterstützen faire Spielregeln im Steuerbereich und stellen uns gegen Schlupflöcher und Verzerrungen bei Besteuerung und Regulierung und gegen den Missbrauch, der aus diesen folgt. Wir fördern die Einhaltung von Steuergesetzen und lehnen Steuerhinterziehung, Steuervermeidung und all jene Mechanismen ab, die es Vermögenseigentümer*innen und –verwalter*innen ermöglicht, sich aus der Verantwortung gegenüber den Gesellschaften zu stellen, von denen sie und ihr Wohlstand abhängen. Als zentrales Anliegen lehnen wir Steuer- bzw. Verdunkelungsoasen ab.

Das Netzwerk Steuergerechtigkeit betreibt den Blog Steuergerechtigkeit mit aktuellen Informationen zu Themen der Steuerpolitik.

Mail: info@netzwerk-steuergerechtigkeit.de

Homepage: www.netzwerk-steuergerechtigkeit.de

Blog: www.blog-steuergerechtigkeit.de

Mitglieder des Netzwerk Steuergerechtigkeit:

Transparency International Deutschland
Forum Ökologisch-Soziale Marktwirtschaft
Kirchlicher Dienst in der Arbeitswelt (KDA-EKD)
WEED – Weltwirtschaft, Ökologie & Entwicklung
ver.di – Vereinigte Dienstleistungsgewerkschaft
Global Policy Forum

MISEREOR
Oxfam Deutschland
Attac Deutschland
Arbeitsgruppe Alternative Wirtschaftspolitik
Gewerkschaft Erziehung und Wissenschaft (GEW)