



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

Dr. Reiner J. Veidt
Geschäftsführer
Wirtschaftsprüferkammer

Friederike Wohlfeld
Geschäftsführerin
Bundesrechtsanwaltskammer

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

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

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.

Petitur:

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.).

Petition:

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.

Petitum:

§ 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.