

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Bundesministerium der Finanzen
Herrn MD Dr. Rolf Möhlenbrock
Leiter der Steuerabteilung
11016 Berlin



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

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

E-Mail: IVA2@bmf.bund.de

30. September 2019

**Referentenentwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenz-
überschreitender Steuergestaltungen
GZ IV A 2 – S 1910/19/10055 :002
DOK 2019/0846343**

Sehr geehrter Herr Dr. Möhlenbrock,

anbei erhalten Sie die Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer zum oben genannten
Gesetzesentwurf.

Die kurze Stellungnahmefrist von nur zwei Arbeitstagen halten wir für unzumutbar. Die fachliche
Diskussion und Abstimmung innerhalb unserer Gremien ist binnen so kurzer Zeit nicht
möglich. Unter diesen Umständen wird die Beteiligung von Kammern und Verbänden am
Gesetzgebungsverfahren zur Farce.

Grundsätzlich fordern wir, die in der EU-Richtlinie enthaltene Möglichkeit für eine Ausnahme-
regelung für Berufsgeheimnisträger auch wahrzunehmen. Die vorgesehene Zweiteilung der
Meldepflichten bewahrt die Verschwiegenheitsverpflichtung allenfalls in formeller, nicht aber in
materieller Hinsicht. Zudem wird ein kaum zu rechtfertigender bürokratischer Aufwand erzeugt.

Des Weiteren muss mit Inkrafttreten des Gesetzes ein begleitendes BMF-Schreiben vorliegen,
welches die Kennzeichen zur Bestimmung der anzeigepflichtigen Steuergestaltungen präzi-
siert. Die ansonsten zu erwartende Meldeflut ist dem Zweck der Richtlinie kaum dienlich.

Mit freundlichen Grüßen

i. V. Claudia Kalina-Kerschbaum
Geschäftsführerin

i. A. Dr. Carola Fischer
Referatsleiterin

Anlage



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Anlage

Stellungnahme
der Bundessteuerberaterkammer
zum Entwurf eines Gesetzes zur
Einführung einer Pflicht zur Mitteilung
grenzüberschreitender Steuergestaltungen

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

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

30. September 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 seit langem erwarteten Referentenentwurf 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 des steuerberatenden Berufs ganz wesentlichen Punkt weicht der Gesetzgeber jedoch von der Richtlinie ab und statuiert gewissermaßen eine „Pflicht zur Pflichtverletzung“, nämlich eine Durchbrechung der Verschwiegenheitsverpflichtung von Steuerberatern.

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 Arbeitsentwurf des BMF vom 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.

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 oder Rechtsanwälten wird komplett aufgehoben.

Dieses Vorgehen lehnt die Bundessteuerberaterkammer 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 Melde-

flut 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 Änderung des § 102 Abs. 4 Satz 1 AO-E untergräbt die Grundfesten der Berufsausübung für Steuerberater.

In § 102 Abs. 4 Satz 1 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 als Intermediär stets bestimmte Inhalte melden muss. Diese Regelung kollidiert nach unserem Verständnis jedoch mit der Verschwiegenheitsverpflichtung gem. § 57 Abs. 1 StBerG. Danach entscheidet grundsätzlich nicht der Steuerberater, sondern allein der Mandant darüber, welche Informationen der Steuerberater 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 Steuerberater und Mandant. Die Wahrung der Verschwiegenheit durch den Steuerberater ist daher eine der herausragendsten Berufspflichten.

Die gesetzliche Verschwiegenheitspflicht erstreckt sich auf alle Informationen, die dem Steuerberater in Ausübung des Berufs oder auch nur bei Gelegenheit der Berufstätigkeit anvertraut oder bekannt geworden sind und die Verhältnisse des Mandanten betreffen. Sie ist sehr weitreichend und umfasst bereits die Identität der Mandanten sowie die Tatsache ihrer Beratung (BFH-Urteil vom 14. Mai 2002, Az. IX R 31/00). Die Verschwiegenheitspflicht besteht auch nach Beendigung des Mandatsverhältnisses zeitlich unbeschränkt fort. Die Verletzung der Verschwiegenheitspflicht ist sogar dann anzunehmen, wenn der Steuerberater gegenüber den Finanzbehörden oder Dritten nur den Verdacht äußert, sein (früherer) Mandant handle gesetzeswidrig.

Zwar kann die Pflicht zur Verschwiegenheit in Deutschland grundsätzlich durch gesetzliche Regelungen durchbrochen werden. Aufgrund der herausragenden Bedeutung des Vertrauensverhältnisses zwischen Steuerberater 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 Steuerberater einen begründeten Verdacht hat, dass der Mandant Straftatbestände verwirklicht. Bei einer Meldepflicht für grenzüberschreitende Modelle handelt es sich hingegen um Mitteilungen im ordentlichen Geschäftsbetrieb ohne strafrechtlichen Bezug.

Petitum:

Die Bundessteuerberaterkammer hält dieses Vorgehen für überschießend und nicht geboten. Wir fordern die Beibehaltung der Verschwiegenheitspflicht und die Abkehr von der vorgesehenen Zweiteilung bei den Meldepflichten.

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 Referentenentwurf sieht eine Einstufung als Intermediär dann vor, wenn eine Steuergestaltung vermarktet, für Dritte konzipiert, organisiert, zur Nutzung bereit gestellt 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 ausufern 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.

Im Referentenentwurf ist keine Möglichkeit zur Exkulpation analog der Richtlinie vorgesehen, wo es in Art. 1 Nr. 21 EU-Richtlinie heißt:

„Jede Person hat das Recht, Beweise zu erbringen, wonach sie nicht wusste, oder vernünftigerweise nicht wissen konnte, dass sie an einer meldepflichtigen, grenzüberschreitenden Gestaltung beteiligt war. Die betreffende Person kann zu dem Zweck alle relevanten Fakten und Umstände sowie verfügbaren Informationen und ihr einschlägiges Fachwissen und Verständnis geltend machen.“

Nach unserem Verständnis ist dies auch nicht erforderlich, sofern der Vorwurf einer Pflichtverletzung im Raum steht. In einem Ordnungswidrigkeitsverfahren ist es nicht Aufgabe des Betroffenen, seine Unschuld zu beweisen. Die betroffene Person hat im Bußgeldverfahren keinerlei Verpflichtung, an der Aufklärung des Sachverhaltes und damit an ihrer eigenen Überführung wegen einer Ordnungswidrigkeit mitzuwirken (§ 46 Abs. 1 OWiG i. V. m. § 136 Abs. 1 Satz 2 StPO). Sie besitzt ein grundsätzliches Schweigerecht zur Sache. Die Beweislast liegt daher bei der Finanzverwaltung. Nach der Unschuldsvermutung, die sich aus dem Rechtsstaatsprinzip ergibt und in Art. 6 Abs. 2 der Europäischen Menschenrechtskonvention normiert ist, kann eine Ahndung nur erfolgen, wenn die Tat nachgewiesen werden kann. Im Zweifel ist zugunsten der betroffenen Person zu entscheiden.

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-Test 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 Relevanztests 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 vorgesehene Steuervorteile dürfen nicht zu einer Meldepflicht führen.

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.

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. 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.

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 32 f. 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 einzufügen, um möglichen Streitigkeiten noch effektiver vorzubeugen.

Petition:

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 Steuerberater 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,
- und 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. Eine andere Möglichkeit der Organisation besteht nicht, wenn in dem Empfängerland nicht die notwendigen Fachkräfte verfügbar sind. Es liegt daher keine „Steuergestaltung“ vor.

Petitum:

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 mitteilungspflichtig 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“ sein oder gegen den Sinn und Zweck der Regelung verstoßen können.

Petitum:

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 36 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. Zudem zeigt dies, dass und wie jedes (produzierende) Unternehmen unabhängig von „aggressive tax planning“ von der Meldepflicht betroffen ist.

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. Damit käme es auch zu einer Ungleichbehandlung bei der Meldepflicht 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 Steuerberater berät seine Mandanten zum deutschen Steuerrecht. Das ausländische Steuerrecht ist ihm im Regelfall zumindest im Detail nicht bekannt. Bei einem Mandat außerhalb der BigFour 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 Steuerberater 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, Abs. 2 Nr. 1a AO-E

- Fehlende Beschränkung auf abzugsfähige Zahlungen

Mit § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. d und e und Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a 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 des Referentenentwurfs 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.

Petitum:

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 Relevanztests 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 Referentenentwurf.

Petitum:

Im Sinne einer richtlinienkonformen Umsetzung ist die oben angeführte Einschränkung in den Referentenentwurf 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 Referentenentwurf gesetzlich ausdrücklich vorgesehene steuerliche Vorteile beim Relevanztest nur dann unerheblich sein sollen, wenn die im deutschen Recht bestehen (vgl. zur Kritik bereits oben), sowie zum anderen ganz konkret, weil der vorliegende Referentenentwurf die Regelung des Abschnitts I. Absatz 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.“

Petition:

Der Referentenentwurf 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:

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

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

2. Ausgleichsposten nach § 4g EStG

Nicht ganz klar ersichtlich ist, ob eine Meldepflicht in den Fällen eintreten könnte, in denen in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtige ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens in eine Betriebsstätte in einem anderen EU-Mitgliedstaat überführen und dafür einen Ausgleichsposten nach § 4g EStG bilden. Die Gesetzesbegründung verweist auf der Seite 40 auf Artikel 5 der Richtlinie 2016/1164/EU des Rates vom 12. Juli 2016 (ABl. L 193 vom 19. Juli 2016) mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts (sog. ATAD-Richtlinie), nach der eine Aufdeckung stiller Reserven in grenzüberschreitenden Übertragungen oder Überführungen von Vermögensgegenständen zwischen Mitgliedstaaten der EU erfolgt. Dies sei zu beachten.

Eine Meldepflicht kommt deswegen aus unserer Sicht jedoch nicht in Betracht. Zum einen wurde § 4g EStG zur Ausräumung EU-rechtlicher Bedenken eingeführt; die Möglichkeit einer ratierlichen Steuerzahlung über fünf Jahre ist auch durch Art. 5 Abs. 2 der ATAD-Richtlinie vorgesehen. Zum anderen ist die Finanzverwaltung über den nach § 4g EStG zu stellenden Antrag bereits über die mit dem Ausgleichsposten verbundene Steuerstundung informiert, so dass es keiner zusätzlichen Meldepflicht bedarf.

Petition:

Es sollte klargestellt werden, dass die Bildung eines Ausgleichspostens nach § 4g EStG nicht meldepflichtig ist.

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.

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.

Petition:

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 Nr. 8 AO-E

Zu melden ist nach § 138f Abs. 3 Nr. 8 AO auch der tatsächliche oder voraussichtliche wirtschaftliche Wert der mitteilungspflichtigen grenzüberschreitenden Steuergestaltung. Laut der Begründung zum Gesetzentwurf bemisst sich der wirtschaftliche Wert dabei nicht am erwarteten steuerlichen Vorteil der Steuergestaltung, sondern bezieht sich auf die konkrete Transaktion. Maßgebend zur Wertbestimmung könne auch die Höhe der Gegenleistung sein.

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.

Petition:

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.

4. Zu § 379 AO-E

Im Hinblick auf die Höhe des Bußgeldes von bis zu 25.000,00 € erscheint es fraglich, ob der vorgegebene Rahmen sich in das Gesamtgefüge der bußgeldbewährten Tatbestände einreicht. Nach § 379 Abs. 2 Nr. 1 c) 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).

5. Ergänzende Forderung

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. 5 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.

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 am 24. Juni 2018 umgesetzt worden sind. Dies begrüßen wir ausdrücklich.