

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 Richtlinienentwurf 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. Entfiel 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.
