



INSTITUT FÜR
FINANZ- UND
STEUERRECHT



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

Professor Dr. Ekkehart Reimer

Tel. +49 6221 54-7467

Fax +49 6221 54-7791

Reimer@uni-heidelberg.de

Stellungnahme

zu der öffentlichen Anhörung des
Finanzausschusses des Deutschen Bundestages
am 12. Oktober 2022

über den

**Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom
22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der
Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des
Steuerverfahrensrechts**

BT-Drs. 20/3436

Überblick

- A. Eröffnung eines finanzbehördlichen Informationszugriffs auf Plattformen für den
Online-Handel3**
 - I. Technische Umsetzung der Richtlinie 3
 - II. Gleichmäßiger Vollzug der Steuergesetze 3
 - III. Nutzung der erlangten Daten 5
 - IV. Weiteres Verbesserungspotenzial 5
- B. Verbesserung des Informationsaustauschs mit Behörden aus anderen EU-
Mitgliedstaaten6**
 - I. Anwesenheit von Finanzbeamten aus/in anderen EU-Mitgliedstaaten 6
 - II. Weiteres Verbesserungspotenzial 6
- C. Beschleunigung und Effektivierung der Außenprüfung7**
 - I. Allgemeines 7
 - II. Weiteres Verbesserungspotenzial 7

- [1] Mit dem vorliegenden Gesetz strebt der nach Art. 108 Abs. 5 GG zuständige Bundesgesetzgeber steuerverfahrensrechtliche Reformen in drei Regelungsbereichen an:
- Eröffnung eines finanzbehördlichen **Informationszugriffs auf Plattformen** für den Online-Handel (A.),
 - allgemeine Verbesserung des **grenzüberschreitenden Informationsaustauschs** mit Behörden aus anderen EU-Mitgliedstaaten (B.),
 - Beschleunigung und Effektivierung der **Außenprüfung** in Deutschland (C.).
- [2] Die ersten beiden Regelungskomplexe sind dem Gesetzgeber unionsrechtlich vorgegeben. Insoweit erfüllt das Gesetz die Pflicht Deutschlands zur Umsetzung der 7. Änderungsrichtlinie der EU-Amtshilferichtlinie (*Directive on Administrative Cooperation – DAC 7*)¹. Von Rechts wegen steht die Erforderlichkeit des Gesetzes insoweit dem Grunde nach außer Zweifel.
- [3] Der dritte Regelungskomplex wird dagegen allenfalls am Rande durch unionsrechtliche Vorgaben überlagert. Im Ganzen steht dieser Teil des Gesetzwurfs aber zur Disposition des parlamentarischen Gesetzgebers. Er ist Ausdruck des souveränen Rechts der Mitgliedstaaten, ihre Verwaltungsverfahren auch über das EU-rechtlich vorgegebene Maß hinaus zu verbessern.
- [4] Daraus ergibt sich ein vierfacher Maßstab für die **rechtliche Überprüfung** des Gesetzwurfs: Er ist gelungen, wenn er
- in seinen ersten beiden Regelungskomplexen die **DAC 7 rechtzeitig und vollständig umsetzt**,
 - insgesamt Hindernisse im **gleichmäßigen Vollzug** der Steuergesetze beseitigt und keine neuen strukturellen Vollzugsdefizite entstehen lässt,
 - zugleich aber die finanzbehördlichen Eingriffsbefugnisse **im Rahmen des Erforderlichen** hält
 - und insgesamt einen verfahrensrechtlichen Rahmen schafft, der für beide Seiten – die Finanzbehörden von Bund und Ländern einerseits, die Steuerpflichtigen andererseits – **beherrschbar** bleibt.
- [5] Neben diesen juristischen Anforderungen i.e.S. ist der Entwurf fünftens danach zu beurteilen, inwieweit er – prognostisch –
- die tatsächliche Bereitschaft der Steuerpflichtigen zur Erfüllung ihrer Mitwirkungspflichten stärkt.
- [6] Dieser fünffache Maßstab ist im Folgenden auf die drei o.g. Regelungsbereiche anzuwenden.

¹ Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, ABl. EU L 104/1 v. 25.03.2021.

A. Eröffnung eines finanzbehördlichen Informationszugriffs auf Plattformen für den Online-Handel

[7] Die Finanzbehörden des Bundes (das BZSt) und der Länder erhalten durch die Regelungen des neuen Gesetzes über die Meldepflicht und den automatischen Austausch von Informationen meldender Plattformbetreiber in Steuersachen (Plattformen-Steuertransparenzgesetz – PStTG²) künftig automatische Meldungen der Plattformbetreiber (§§ 12-14 PStTG). Diese Neuregelungen sind unionsrechtlich durch die sog. DAC 7 vorgegeben³. Ihren Hintergrund benennen die Erwägungsgründe 6 bis 21 der DAC 7.

I. Technische Umsetzung der Richtlinie

[8] Der Entwurf setzt die die Mitgliedstaaten bindenden Vorgaben der DAC 7 zur Einführung von Anzeige- und Meldepflichten der Betreiber von Plattformen für den Online-Handel vollständig und rechtzeitig um.

II. Gleichmäßiger Vollzug der Steuergesetze

1. Grundsatz

[9] Die zusätzlichen Informationen, die die Finanzbehörden durch die neuen Anzeige- und Meldepflichten von den Plattformbetreibern über die dort handelnden Online-Anbieter erlangen, sind – sobald sie sinnvoll ausgewertet werden (unten III.) – geeignet, den Vollzug der Steuergesetze zu verbessern und bestimmte Bereiche der Schattenwirtschaft einzudämmen.

2. Das Sandwich-Problem

[10] Deutschland nimmt allerdings diejenigen Immobilien-Anbieter aus der Meldepflicht der Plattformbetreiber aus, die entweder sehr viele (mehr als 2.000 Vermietungen/Vermittlungen im Bereich des eigenen Immobilieneigentums: **Größenprivileg** aus §§ 4 Abs. 5 Nr. 3 i.V.m. 18 Abs. 2 PStTG (E)) oder sehr wenige (weniger als 30 Vermietungen/Vermittlungen bei Einnahmen von weniger als 2.000 Euro: **de-minimis-Privileg** aus § 4 Abs. 5 Nr. 4 PStTG (E)) Umsätze getätigt haben. Wo danach keine Meldepflicht besteht, darf ein Plattformbetreiber datenschutzrechtlich auch keine Meldung machen.

[11] Diese Ausnahmen werden zwar durch die Begriffsbestimmungen im Anhang zur DAC 7 ausdrücklich gestattet. Von dieser Gestattung müssen die Mitgliedstaaten

² Art. 1 des Gesetzentwurfs.

³ Oben Fn. 1.

aber von Europarechts wegen keinen Gebrauch machen; die Gewährung dieser Ausnahmen fällt in den Umsetzungsspielraum der Mitgliedstaaten. Daher muss sie sich in vollem Umfang an dem allgemeinen Gleichheitssatz des deutschen Grundgesetzes (Art. 3 Abs. 1 GG) messen lassen.

- [12] Der allgemeine Gleichheitssatz kennt zwar die Möglichkeit der Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen. Das gilt insbesondere für de-minimis-Grenzen. Am langen Ende ist dagegen sehr fraglich, ob die schiere **Größe eines Anbieters** ein Indiz für seine Zuverlässigkeit ist. Für das Größenprivileg ist auch unter Berücksichtigung des § 18 Abs. 2 PStTG (E) keine Rechtfertigung erkennbar.
- [13] Das gilt insbesondere mit Blick darauf, dass mit den Ausnahmen Verwerfungen im mehrpoligen Grundrechtsverhältnis verbunden sind: Die den **Plattformbetreibern** auferlegten neuen Verfahrenslasten sind umso größer, je fragmentierter die Anzeigepflicht ausgestaltet ist. Jede Differenzierung, die softwaremäßig abgebildet werden muss, stellt bei ihnen einen zusätzlichen Freiheitseingriff dar. Deshalb empfiehlt sich m.E. ein **Verzicht auf das Größenprivileg** aus §§ 4 Abs. 5 Nr. 3 i.V.m. 18 Abs. 2 PStTG (E)).

3. Beschränkung auf Immobiliengeschäfte?

- [14] Eine zentrale Unklarheit des Gesetzes betrifft m.E. die Frage, welche Arten von Plattformgeschäften überhaupt den neuen Anzeige- und Meldepflichten unterliegen. Sowohl die Erwägungsgründe der Richtlinie als auch die Regierungsbegründung des vorliegenden Gesetzentwurfs zielen auf Plattformgeschäfte jeder Art, damit insbesondere auch auf den Handel mit beweglichen Gegenständen und auf Dienstleistungen.
- [15] Die technischen Regelungen im Gesetzestext selbst und hier namentlich § 13 Abs. 2 Nr. 6-11 und § 13 Abs. 4 PStTG (E) betreffen dagegen nur Geschäfte, die sich auf Gegenstände des unbeweglichen Vermögens beziehen. Diese Regelungen sind zwar für sich genommen sinnvoll, denn für das in Deutschland belegene unbewegliche Vermögen steht Deutschland materiell das Besteuerungsrecht zu (Art. 6 Abs. 1, 7 Abs. 1, 21 Abs. 1 OECD-MA), und das Grundbuchrecht und die umfassenden Meldepflichten der Notariate beschränken die Beteiligung der Finanzbehörden (namentlich der Grunderwerbsteuerstellen) auf den Eigentumsübergang und Veränderungen im Bereich der beschränkten dinglichen Rechte, während schuldrechtliche Nutzungsrechte (etwa gewöhnliche Vermietungen und Verpachtungen) an Amtsstelle bislang nicht automatisch bekannt werden.
- [16] Ich kann aber nicht erkennen, dass der Gesetzentwurf auch andere als immobilienbezogene Plattformgeschäfte betrifft. Diese Frage ist m.E. aber klärungsbedürftig. Gerade für den Handel mit wertvollen beweglichen Gegenständen (Kfz, elektronische Geräte, Kunstgegenstände, Briefmarken, Münzen u.v.a.m.) und für Dienstleistungen (siehe etwa Plattformen wie <https://www.my-hammer.de/>) können Anzeige- und Meldepflichten der Plattformbetreiber den gleichmäßigen Vollzug der

Steuergesetze (hier v.a. §§ 15, 21, 22 Nr. 3 und § 23 EStG) ebenfalls erheblich fördern. Deshalb sollten auch sie in den Anwendungsbereich des PStTG einbezogen werden.

III. Nutzung der erlangten Daten

[17] Die zusätzlichen Informationspflichten, die der Gesetzgeber Privaten mit Einführung des PStTG auferlegt, sind der jüngste Baustein einer langen Reihe zusätzlicher Verfahrenspflichten, die in den letzten Jahren eingeführt worden sind (E-Bilanz, länderweise Berichterstattung, Anzeigepflicht von Steuergestaltungen). Im vorliegenden Fall treffen die Anzeige- und Meldepflichten nicht einmal den Steuerpflichtigen selbst, sondern – mit den Plattformbetreibern – Dritte. In dieser Lage verlangen nicht nur die Freiheitsrechte des Grundgesetzes, sondern auch die (hier anwendbaren) Garantien der Europäischen Grundrechtecharta eine **besonders strenge Verhältnismäßigkeitsprüfung**. Sie misslingt, solange und soweit die Anzeige- und Erklärungsspflichten für die Verbesserung des Vollzugs der Steuergesetze nicht geeignet oder nicht erforderlich sind. Sie eignen sich nur dann zur Stärkung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, wenn sie auch ausgewertet werden. Die Auferlegung von Handlungspflichten und die damit verbundenen **Eingriffe in die Art. 8 (Datenschutz) und 16 (unternehmerische Freiheit) EU-GRCh auf Vorrat sind nicht statthaft**.

[18] Da das PStTG self-executing ist (die Anzeige- und Meldepflichten insbesondere nicht erst kraft behördlicher Anforderung entstehen), darf das Gesetz deshalb erst in Kraft treten, wenn sichergestellt ist, dass die Finanzbehörden des Bundes (Bundesbetriebsprüfung durch das BZSt) und v.a. der Länder (ordentliche Betriebsprüfung) alle erforderlichen Informationswege geschaffen und erprobt haben, die den Veranlagungsstellen und der Betriebsprüfung vor Ort die Nutzung der zusätzlichen Daten in einem brauchbaren Format ermöglicht.

IV. Weiteres Verbesserungspotenzial

[19] Terminologisch fügen sich Formulierungen wie der Plural „alle unbeweglichen Vermögen“ (§ 6 Abs. 7 PStTG (E)) nicht in die sonst übliche Gesetzessprache ein. Zu erwägen ist die Verwendung des Ausdrucks „alle unbeweglichen Wirtschaftsgüter“, hilfsweise „alle unbeweglichen Vermögensgegenstände“ oder „alle Gegenstände des unbeweglichen Vermögens“.

B. Verbesserung des Informationsaustauschs mit Behörden aus anderen EU-Mitgliedstaaten

I. Anwesenheit von Finanzbeamten aus/in anderen EU-Mitgliedstaaten

[20] Schon bisher stellten die EU-Amtshilferichtlinie, das EU-Amtshilfegesetz und ebenso die – auch von Deutschland unterzeichnete, parlamentarisch gebilligte⁴ und ratifizierte – Amtshilfekonvention von OECD und Europarat (1988) Regelungen über Prüfungs- und Ermittlungsmaßnahmen von Finanzbeamten „out of area“ bereit. Diese Anwesenheit wurde und wird als Sonderform des Informationsaustauschs auf Ersuchen angesehen. Dabei war aber stets unklar, welchen verfahrensrechtlichen Bindungen diese Finanzbeamten während ihrer Auslandstätigkeit unterliegen. Die DAC 7 unterwirft sie nun eindeutig dem jeweiligen Ortsrecht (dem Recht des ersuchten Mitgliedstaats)⁵.

[21] Außerdem wird der ersuchte Mitgliedstaat zu einer zügigen Antwort auf das Anwesenheitsverlangen des ersuchenden Mitgliedstaats verpflichtet. Parallele zeitliche Straffungen werden für gleichzeitige Betriebsprüfungen („Simultanprüfungen“) eingeführt⁶.

[22] Vor allem aber wird das Institut der sog. *joint audits* gestärkt⁷. Traditionell ist es nicht mehr als die Kombination aus gleichzeitigen (d.h. zeitlich eng aufeinander abgestimmten) Prüfungen in mehreren Mitgliedstaaten und der Anwesenheit von Finanzbeamten des einen Mitgliedstaats bei Außenprüfungen durch den anderen Mitgliedstaat. Durch die Neuregelungen der DAC 7 (neuer Art. 12a EU-AHiRL) und des § 10 EU-AHiG⁸ gewinnt das Institut der *joint audits* Selbststand.

II. Weiteres Verbesserungspotenzial

[23] Die *joint audits* werden umso erfolgreicher sein, je deutlicher den unterschiedlichen Beteiligten (Finanzverwaltungen, Steuerpflichtige) ihre Vorteile werden. Von unschätzbarem Wert ist die zügige Herstellung von Rechtssicherheit. Dazu könnten die *joint audits* zeitlich noch näher an das Ende des Prüfungszeitraums heranrücken. Daneben dürfen die Steuerpflichtigen erwarten, dass das konzertierte Zusammenwirken der in- und ausländischen Finanzverwaltungen Doppelbesteuerung wirksam unterbindet oder beseitigt.

⁴ Gesetz vom 16. Juli 2015 zu dem Übereinkommen vom 25. Januar 1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu dem Protokoll vom 27. Mai 2010 zur Änderung des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, BGBl. II 2015, 966.

⁵ Vgl. auch den Erwägungsgrund Nr. 22 DAC 7 (oben Fn. 1).

⁶ Vgl. auch den Erwägungsgrund Nr. 23 DAC 7 (oben Fn. 1).

⁷ Art. 12a EU-AHiRL i.d.F. der DAC 7.

⁸ Art. 2 Nr. 7 des Gesetzentwurfs.

- [24] Dazu ist eine Einigung auf einen Sachverhalt (insbesondere: auf einheitliche Wertansätze, v.a. bei Verrechnungspreisen und der Betriebsstättengewinnermittlung) hilfreich. Derzeit sehen die DAC 7 und die gesetzlichen Neuregelungen in Deutschland aber keine Pflicht zu einer derartigen Einigung über die Sachverhaltsfeststellungen vor. Der Gesetzgeber könnte den beteiligten deutschen **Betriebsprüfern** zwar die **Pflicht auferlegen**, sich schon bei der **Sachverhaltsfeststellung** um **Entscheidungseinklang** mit dem ausländischen Partnerstaat zu bemühen. In der Praxis ist dieses Bemühen aber nach meiner Erfahrung ohnehin zu erkennen. Eine unilaterale gesetzliche Regelung (nur) für Deutschland führte zu Asymmetrien. Richtigerweise sind deshalb Fälle, in denen schon die Sachverhaltseinigung scheitert, erst auf Ebene der (nachträglichen) Streitbeilegungsverfahren zu bewältigen.
- [25] Ebenso fehlt es derzeit an einer **Pflicht zu einheitlicher rechtlicher Würdigung** durch beide/alle beteiligten Staaten. Die beteiligten Finanzbehörden sollten aber auch bei der Auslegung des Rechts (insbesondere der bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen) um Entscheidungsharmonie bemüht sein. Zur Wahrung des sog. Einmalsteuerprinzips (keine Doppelbesteuerung, keine Doppelnichtbesteuerung) sollten die Betriebsprüfer daher mit den erforderlichen Befugnissen zum Abschluss von Verständigungsvereinbarungen (vgl. Art. 25 Abs. 1 und Abs. 2 OECD-MA) ad hoc ausgestattet werden.
- [26] Alternativ könnten sie – also Minus dazu – zumindest die Möglichkeit erhalten, die für Verständigungsverfahren zuständigen Mitarbeiter/innen des BZSt kurzfristig online an einem laufenden *joint audit* zu beteiligen oder sie aus der Ferne für die Mitzeichnung von vor Ort ausgehandelten Verständigungsvereinbarungen zu gewinnen.

C. Beschleunigung und Effektivierung der Außenprüfung

I. Allgemeines

- [27] Zu den Fragen, inwieweit die in Art. 2 des Gesetzentwurfs enthaltenen (z.T. nur klarstellenden) Neuregelungen im Bereich der Datenzugriffsbefugnisse bei regulären Betriebsprüfungen und die zusätzliche Strukturierung der Abläufe und der Ansatzpunkte für Rechtsbehelfe im regulären Betriebsprüfungsverfahren steuersystematisch, verfassungs- und unionsrechtlich überzeugen, hat Frau RiFG Dr. Peters in ihrer schriftlichen Stellungnahme eine überzeugende Analyse vorgelegt, der ich mich insgesamt anschließen kann.

II. Weiteres Verbesserungspotenzial

- [28] Hinzuweisen ist aber m.E. auf die eingangs – oben Rn. [5] – genannten Anforderungen, die über die i.e.S. rechtlichen Anforderungen hinaus an ein modernes Betriebsprüfungsrecht zu stellen sind. Ein kürzlich in Göttingen und Heidelberg mit finanziel-

ler Förderung der Stiftung Familienunternehmen durchgeführtes Forschungsprojekt⁹ hat in Befragungen von Finanzbeamt/innen und Unternehmensvertreter/innen ergeben, wie hoch – und z.T. unterschätzt – der Stellenwert der Ressource Vertrauen im Betriebsprüfungsverfahren ist.

- [29] Der Gesetzgeber ist gut beraten, den Vollzug der Neuregelungen empirisch (insbesondere auch verwaltungswissenschaftlich und mit den Mitteln der empirischen Betriebswirtschaft) zu begleiten. Die Finanzverwaltungen der Länder und – eingeschränkt – die Bundesbetriebsprüfung einschließlich der für *joint audits* zuständigen Mitarbeiter/innen des BZSt werden nicht zuletzt dadurch zu einer Beschleunigung und Effektivierung der Außenprüfungen beitragen können, dass sie transparent vorgehen, Informationsanforderungen plausibel begründen und zeitraubende iterative oder redundante Prozesse nach Möglichkeit vermeiden.
- [30] Dazu kann sich perspektivisch die – nicht notwendig gesetzlich niederzulegende – Einführung von Ombudspersonen (etwa pensionierten Finanzbeamt/innen, namentlich erfahrenen früheren Betriebsprüfern) empfehlen, die spontan, aber auch auf Bitten eines Beteiligten zu einer Betriebsprüfung hinzugezogen werden, wenn atmosphärische Schwierigkeiten drohen oder eine Seite den Eindruck hat, es komme zu unnötigen Verzögerungen oder gar Verbarrikadierungen.

Heidelberg, 11. Oktober 2022

gez. Reimer

⁹ *Annalena Form/Andreas Oestreicher/Ekkehart Reimer/Markus Schaupp*, Straffung und Stärkung der Verrechnungspreisverfahren. *Ökonomie und Reformoptionen* (2022), demnächst im Volltext abrufbar unter <https://www.jura.uni-heidelberg.de/fst/> oder unter <https://www.familienunternehmen.de/de/studien-und-buchpublikationen>.