

Bundesministerium der Finanzen  
Herrn MD Michael Sell  
Leiter der Steuerabteilung  
Wilhelmstr. 97  
10117 Berlin

per E-Mail: [I/A2@bmf.bund.de](mailto:I/A2@bmf.bund.de)

**Kürzel**  
Me/Gi – S 14/16

**Telefon**  
+49 30 27876-540

**Telefax**  
+49 30 27876-799

**E-Mail**  
mein@dstv.de

**Datum**  
28.11.2016

## Referentenentwurf eines Gesetzes zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz - StUmgBG)

Sehr geehrter Herr Sell,

haben Sie vielen Dank für die Übersendung des [Referentenentwurfs für das Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz](#) verbunden mit der Gelegenheit zur schriftlichen Stellungnahme. Gerne nimmt der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) diese Möglichkeit wahr und teilt Ihnen seine Anregungen zu ausgewählten Aspekten des Entwurfs mit.

### Vorbemerkung

Der DStV unterstützt stets das Anliegen des Gesetzgebers, Steuerhinterziehung sowie Geldwäsche zu bekämpfen. Wer sein Geld aktiv am deutschen Steuersystem vorbeischleust, betrügt die Gesellschaft und höhlt die Akzeptanz des Steuersystems aus. Zu Recht ist aus Sicht des DStV daher die entschiedene Bekämpfung der Steuerkriminalität ein parteiübergreifender Konsens.

Die in den letzten Jahren angegangenen Maßnahmen auf nationaler sowie internationaler Ebene erachtet der DStV als zielführend. Sie erhöhen das Entdeckungsrisiko und damit den Druck auf Steuerbetrüger. Die vorhandenen Instrumente sollten künftig weiter entwickelt und konsequent umgesetzt werden.

Der nunmehr aufgrund der „Panama Papers“ vorgelegte Gesetzentwurf zur Bekämpfung der Steuerumgehung ist in seiner Zielsetzung grundsätzlich zu unterstützen. Auch mit ihm soll das Entdeckungsrisiko erhöht werden. Gleichfalls sollen die Maßnahmen präventiv wirken (vgl. Abschnitt „A. Problem und Ziel“ des Referentenentwurfs, S. 1).

Der DStV gibt jedoch zu bedenken, dass selbst Regelungen mit dem Ziel der Abschreckung nicht über das Ziel hinaus schießen dürfen. Vielmehr müssen auch sie rechtsstaatliche Vorgaben sowie Aspekte der Praktikabilität beachten. Der DStV erkennt insoweit deutlichen Nachbesserungsbedarf.

## **Artikel 1 – Änderung der Abgabenordnung**

### **Zu Nr. 5: Änderung der Anzeigepflicht über den Erwerb von qualifizierten Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften; § 138 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 AO-E**

Die bereits bestehende Anzeigepflicht über den Erwerb von qualifizierten Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften soll für unmittelbare und mittelbare Beteiligungen vereinheitlicht werden. Die Mitteilung soll künftig bereits ab Erreichen einer Beteiligung von mindestens 10 % am Kapital bzw. am Vermögen oder bei einer Summe der Anschaffungskosten aller Beteiligungen von mehr als 150.000 Euro zu erstatten sein. Unmittelbare und mittelbare Beteiligungen sollen nunmehr addiert werden. Mitzuteilen ist künftig auch die Veräußerung entsprechender Beteiligungen.

Durch die Einbeziehung von mittelbaren Beteiligungen kann es dazu kommen, dass einen Erwerber von in Aktienfonds gehaltenen Beteiligungen die Mitteilungspflicht trifft, ohne dass er selbst davon Kenntnis hat. Dies wäre z. B. dann der Fall, wenn 3 Mio. Euro in einen Fonds investiert werden und der Fonds davon 5 % in eine Aktie investiert. Somit entstände für den mittelbar Beteiligten aufgrund der 150.000 Euro-Grenze eine Meldepflicht. Zudem kann diese Beteiligung auf Grund von Umschichtungen im Fonds selbst nur für wenige Tage bestehen – ohne dass dies zu steuerpflichtigen Spekulationsgeschäften auf der Ebene des Anlegers führt.

Das BMF-Schreiben vom 15.04.2010 (BStBl. I 2010, S. 346) sieht aus Praktikabilitätsgründen bereits eine Ausnahme vor. Der Erwerb börsennotierter Beteiligungen muss danach trotz

Überschreitens der 150.000 Euro-Grenze nicht angezeigt werden, soweit die Beteiligung weniger als ein Prozent beträgt.

Der DStV regt aus Gründen der Rechtssicherheit an, die im BMF-Schreiben vorgesehene Ausnahme zur Klarstellung gesetzlich zu implementieren. Darüber hinaus sollte aufgrund der Einbeziehung von mittelbaren Beteiligungen der Betrag für die Summe der Anschaffungskosten deutlich angehoben werden.

**Zu Nr. 5: Einführung einer Anzeigepflicht über Geschäftsbeziehungen zu sog. „Drittstaat-Gesellschaften“ unabhängig von einer formalen Beteiligung; § 138 Abs. 3 AO-E**

Nach der neuen Pflicht sollen inländische Steuerpflichtige Geschäftsbeziehungen zu von ihnen unmittelbar oder mittelbar beherrschten Unternehmen in Drittstaaten (sog. „Drittstaat-Gesellschaften“) anzeigen müssen. Die Pflicht soll unabhängig davon gelten, ob der Steuerpflichtige an dem Unternehmen formal beteiligt ist. Sie soll auch für Steuerpflichtige gelten, die nicht zur Abgabe einer Einkommen- oder Körperschaftsteuererklärung verpflichtet sind (§ 138 Abs. 5 AO-E). Damit müssen alle Steuerpflichtigen die Anzeigepflicht beachten.

Der DStV sieht die Unbestimmtheit der Kriterien, wann eine anzuzeigende Geschäftsbeziehung vorliegt, äußerst kritisch. Nach § 138 Abs. 3 S. 1 AO-E tritt die Anzeigepflicht ein, wenn der Steuerpflichtige

*„... alleine oder zusammen mit nahestehenden Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG erstmals unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden oder bestimmenden Einfluss auf die gesellschaftsrechtlichen, finanziellen oder geschäftlichen Angelegenheiten einer Drittstaat-Gesellschaft ausüben kann.“*

Die unbestimmten Rechtsbegriffe werden in der Gesetzesbegründung nicht näher konkretisiert (vgl. Abschnitt „B. Besonderer Teil – Zu Artikel 1“ der Begründung des Referentenentwurfs, S. 24).

Aus folgenden Gründen sollte die aus den unbestimmten Rechtsbegriffen resultierende Rechtsunsicherheit dringend vermieden werden.

## I. Rechtsstaatliche Bedenken

Eine Reihe von Folgen knüpfen an die neue Anzeigepflicht:

- Die Festsetzungsfrist beginnt frühestens mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Geschäftsbeziehung dem Finanzamt bekannt geworden ist. Spätestens beginnt sie 10 Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist (§ 170 Abs. 6 AO-E).
- Es wird eine neue Aufbewahrungspflicht für Steuerpflichtige mit entsprechenden Geschäftsbeziehungen eingeführt: Sie müssen die Aufzeichnungen und Unterlagen über die Beziehung sowie alle damit verbundenen Einnahmen und Ausgaben sechs Jahre aufbewahren (§ 147a Abs. 2 AO-E).
- Bei Steuerpflichtigen mit entsprechenden Geschäftsbeziehungen wäre künftig ohne besondere Begründung eine Außenprüfung zulässig (§ 147a Abs. 2 AO-E i.V.m. § 193 Abs. 1 AO).
- Kommt der Steuerpflichtige der Anzeigepflicht vorsätzlich oder leichtfertig nicht, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig nach, kann ihn ein Bußgeld von bis zu 25.000 Euro treffen (§ 379 Abs. 2 Nr. 1 AO-E).
- Verkürzt der Steuerpflichtige durch Verwendung einer Drittstaat-Gesellschaft Steuern oder erlangt so nicht gerechtfertigte Steuervorteile, soll dies einen besonders schweren Fall der Steuerhinterziehung darstellen (§ 370 Abs. 3 AO-E). Damit entfiere die Möglichkeit zur Selbstanzeige (§ 371 Abs. 2 AO-E).

Angesichts dieser weitreichenden steuerlichen Folgen erscheint es auf Basis des verfassungsrechtlich geltenden Bestimmtheitsgebots bedenklich, dass der Steuerpflichtige nur ganz ungefähr weiß, woran er sich zu halten hat. Art. 103 Abs. 2 GG verpflichtet den Gesetzgeber, die Voraussetzungen einer Strafbarkeit so konkret zu umschreiben, dass Tragweite und Anwendungsbereich der Strafnorm zu erkennen sind. Sie müssen sich durch Auslegung ermitteln lassen. Diese Verpflichtung gilt auch für Bußgeldtatbestände - wie die geplante Erweiterung des geplanten § 379 Abs. 2 Nr. 1 AO.

## II. Steigerung von Beratungsunsicherheiten, Haftungsrisiken sowie Bürokratieaufwand

Die Geschäftsbeziehung ist mit der Einkommen- oder der Körperschaftsteuererklärung, spätestens jedoch 14 Monate nach Ablauf des Besteuerungszeitraums, in dem der offen zu

legende Sachverhalt erfüllt wurde, mitzuteilen (§ 138 Abs. 5 AO-E). Darüber hinaus ist die wirtschaftliche Tätigkeit der Drittstaat-Gesellschaft anzugeben (§ 138 Abs. 3 AO-E). Die Gesetzesbegründung gibt keine Anhaltspunkte, auf welcher Basis der Wirtschaftszweig zu bezeichnen ist und wie detailliert diese Angabe ausgestaltet sein soll.

Übernimmt ein Steuerberater die Erstellung der Steuererklärung, bestünde für ihn die Pflicht, seinen Mandanten auf die Anzeigepflicht sowie auf deren, oben aufgezeigte Folgen hinzuweisen. Zudem müsste er zur Fertigstellung der Erklärung entsprechende Angaben vom Steuerpflichtigen einholen.

Mangels Konkretisierung der Kriterien könnte ein Berater seiner Hinweispflicht nur schwer nachkommen. Dies kann dazu führen, dass der Steuerpflichtige seine Anzeigepflicht nicht vollständig erfüllt. Das Risiko des Bußgelds von bis zu 25.000 Euro stünde für den Steuerpflichtigen latent im Raum.

Um das mit dem Bußgeldrisiko für den Berater einhergehende Haftungsrisiko zu vermeiden, bliebe ihm allein die Erweiterung der Vollständigkeitserklärung gegenüber dem Mandanten. Die Bestätigung einer Vollständigkeitserklärung durch den Mandanten kommt in der Praxis bisher regelmäßig nur bei Steuererklärungen mit Gewinneinkunftsarten oder aber bei sehr umfangreichen sonstigen Einkommensteuererklärungen vor. Da von der Anzeigepflicht sämtliche Steuerpflichtige, also auch solche mit bspw. nur Renten- oder Arbeitnehmereinkünften, betroffen sind, wäre aufgrund der hohen Rechtsunsicherheit auch für solche Mandate eine Vollständigkeitserklärung zu empfehlen.

### **III. Rechtssystematische Bedenken**

Schließlich erscheint es rechtssystematisch fraglich, dass die Kriterien für das Vorliegen von Geschäftsbeziehungen mit Drittstaat-Gesellschaften noch unbestimmter sind, als die zur Bestimmung des wirtschaftlich Berechtigten nach dem Geldwäschegesetz (GwG). Die Ermittlung eines wirtschaftlich Berechtigten nach § 1 Abs. 6 GwG ist bereits gegenwärtig in der Praxis äußerst aufwendig und mit hohen Unsicherheiten behaftet.

Dennoch gibt das GwG für die Prüfung, ob ein Vertragspartner unter der Kontrolle einer natürlichen Person steht, beispielhaft gewisse Anhaltspunkte. So besteht eine solche

Verbindung zu Gesellschaften, die u.a. nicht am organisierten Markt notiert sind, insbesondere dann, wenn eine unmittelbar oder mittelbare Beteiligung von mehr als 25 % der Kapitalanteile gehalten bzw. mehr als 25 % der Stimmrechte kontrolliert werden.

#### **IV. Petitum**

Vor diesem Hintergrund regt der DStV nachdrücklich an, die unbestimmten Rechtsbegriffe gesetzlich zu konkretisieren. Wenigstens in der Gesetzesbegründung müssen sie grundlegend erklärt werden. Zudem sollte in der Gesetzesbegründung angegeben werden, auf welcher Grundlage die mitzuteilende wirtschaftliche Tätigkeit der Drittstaat-Gesellschaft zu bestimmen ist.

#### **Artikel 6 – Änderung des Steuerberatungsgesetzes**

##### **Zu Nr. 2: § 3a Abs. 1 S. 1, S. 2 StBerG-E**

Durch die mit dem Entwurf vorgeschlagenen Änderungen des § 3a Abs. 1 S. 1 StBerG-E und die Einfügung des neuen § 3a Abs. 1 S. 2 StBerG-E soll klargestellt werden, dass die Befugnis zur vorübergehenden und gelegentlichen Hilfeleistung in Steuersachen auch in den Fällen besteht, in denen die Erbringung der Dienstleistung in Deutschland durch einen Berufsangehörigen aus einem anderem Mitgliedstaat, der Schweiz oder dem EWR ohne tatsächlichen physischen Grenzübertritt erfolgt.

Der DStV begrüßt, dass der vorliegende Entwurf mit Blick auf das Urteil des EuGH vom 17.12.2015 (Rs. C-342/14) diese Klarstellung vornimmt. Mit den vorgeschlagenen Änderungen findet zugleich auch das im genannten Urteil des EuGH formulierte Erfordernis Beachtung, die in einem anderen Mitgliedstaat erworbene Qualifikation angemessen zu berücksichtigen sowie wertmäßig anzuerkennen. Nach Ansicht des DStV wird nunmehr ausreichend deutlich, dass die Qualifikation und die Befähigung des Dienstleisters in **allen** Fällen der vorübergehenden oder gelegentlichen Hilfeleistung in Steuersachen berücksichtigt werden.

##### **Zu Nr. 3: § 3c StBerG-E**

Nach dem neu eingefügten § 3c StBerG-E sollen die §§ 3a, 3b StBerG für juristische Personen entsprechend gelten. Nach Ansicht des DStV erscheint diese Ergänzung aus Gründen der Klarstellung sachgerecht. Zwar sind auch bislang unter Personen im Sinne des § 3a StBerG

stets juristische Personen verstanden worden. Die gesetzliche Ergänzung stellt dies nun nochmals ausdrücklich klar.

Für weitergehende Erörterungen stehen wir gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez.

StB Norman Peters  
(Geschäftsführer)

gez.

RAin/StBin Sylvia Mein  
(Leiterin der Steuerabteilung)

\*\*\*\*\*

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.

\*\*\*\*\*