

DEUTSCHER STEUERBERATERVERBAND e.V. · Littenstraße 10 · 10179 Berlin

Deutscher Bundestag
Lothar Binding (MdB)
Finanzpolitischer Sprecher
der SPD-Bundestagsfraktion
Platz der Republik 1
11011 Berlin

per E-Mail: lothar.binding@bundestag.de

Kürzel
Me/Gi – S 01/17

Telefon
+49 30 27876-540

Telefax
+49 30 27876-799

E-Mail
mein@dstv.de

Datum
14.02.2017

Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (Steuerumgehungsbekämpfungsgesetz - StUmgBG)

Sehr geehrter Herr Binding,

erneut danken wir Ihnen für die Gelegenheit zu einem Gespräch über den vorgenannten Gesetzentwurf der Bundesregierung ([BR-Drs. 816/16](#)). Gerne nimmt der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) die Möglichkeit zur Stellungnahme wahr. Wir sind Ihnen dankbar, wenn die folgenden Anregungen zu ausgewählten Aspekten berücksichtigt werden.

Vorbemerkung

Der DStV unterstützt stets das Anliegen des Gesetzgebers, Steuerhinterziehung sowie Geldwäsche zu bekämpfen. Wer sein Geld aktiv am deutschen Steuersystem vorbeischiebt, 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 Veröffentlichung der sogenannten „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.

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

A. Gesetzentwurf der Bundesregierung

Artikel 1 – Änderung der Abgabenordnung

Zu Nr. 6: 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 entstünde 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 für die geltende Rechtslage aus Praktikabilitätsgründen 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. 6: Einführung einer Anzeigepflicht über Geschäftsbeziehungen zu sog. „Drittstaat-Gesellschaften“ unabhängig von einer formalen Beteiligung; § 138 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 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 ein anzuzeigender beherrschender Einfluss vorliegt, äußerst kritisch. Nach § 138 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 AO-E gilt als anzeigepflichtige Tatsache, dass Steuerpflichtige

„... allein 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 können.“

Die unbestimmten Rechtsbegriffe werden in der Gesetzesbegründung nicht näher konkretisiert (vgl. Begründung des Regierungsentwurfs, 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. 7 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).
- Nutzt der Steuerpflichtige eine Drittstaat-Gesellschaft zur Verschleierung steuerlich erheblicher Tatsachen und verkürzt er auf diese Weise fortgesetzt Steuern oder erlangt so nicht gerechtfertigte Steuervorteile, soll dies einen besonders schweren Fall der Steuerhinterziehung darstellen (§ 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 6 AO-E). Damit entfiere die Möglichkeit zur Selbstanzeige (§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 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 verwirklicht wurde, mitzuteilen (§ 138 Abs. 5 AO-E). Darüber hinaus ist die wirtschaftliche Tätigkeit der Drittstaat-Gesellschaft anzugeben (§ 138 Abs. 2 S. 1 Nr. 5 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 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 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 5 – 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 und Vereinigungen 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.

B. Stellungnahme des Bundesrats: Entschließungsantrag zur Einführung einer Anzeigepflicht für Steuergestaltungen

Der Bundesrat hebt in seiner Stellungnahme zum Gesetzentwurf der Bundesregierung ([BR-Drs. 816/16 \(B\)](#)) hervor, dass über die geplanten Regelungen hinaus zügig weitere Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuerumgehung notwendig sind. Er erinnert insoweit an seine Entschlüsse im Zusammenhang mit dem Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnverkürzungen sowie -verlagerungen ([BR-Drs. 717/16 \(B\)](#)). Erneut fordert der Bundesrat, noch in dieser Legislaturperiode die Regelungen für eine gesetzliche Anzeigepflicht für Steuergestaltungen zu verabschieden (vgl. BR-Drs. 816/16 (B), S. 3; BR-Drs. 717/16 (B), S. 3).

Der DStV erkennt an, dass die OECD Berichtspflichten im Zuge des BEPS-Projekts verfolgt. Zudem startete die EU-Kommission eine öffentliche Konsultation zur Planung weiterer Schritte. Und auch national rückt das Thema erneut in den politischen Fokus. So bestätigte das Max-Planck-Institut für Steuerrecht (MPI) dem Bundesfinanzministerium mit einem Gutachten: Eine sanktionsbewährte Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle ist verfassungsrechtlich in Deutschland zulässig.

Zweifelloos beeinträchtigen Cum-Ex oder Steuervermeidungskonzepte, wie sie von Apple oder Google verfolgt werden, die Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Politische Reaktionen wie die Bestrebungen zur Einführung der vorgenannten Anzeigepflicht sind vor diesem Hintergrund nachvollziehbar. Kleine und mittlere Steuerberaterkanzleien befürchten jedoch die Implementierung einer überschießenden Regelung, die sie in ihrer täglichen Arbeit übermäßig belasten würde.

Soweit die Entschließung des Bundesrats aufgegriffen wird, gibt der DStV daher folgende grundlegende Erwägungen zu bedenken:

I. MPI zeigt Grenzen auf.

Ein wesentliches Ergebnis des MPI darf bei den Erörterungen nicht aus dem Blick geraten: „*Verfassungsrechtlich problematisch wäre ein System, das versuchen würde, alle aus Sicht des Fiskus möglicherweise unerwünschten Gestaltungen zu erfassen, weil dies zu einer übermäßigen Belastung von Beratern und Steuerpflichtigen führen würde [...].*“ (vgl.: Aktuelle Meldung des MPI aus September 2016: [Gutachten zu Anzeigepflicht bei Steuergestaltungen](#)). Ein Berater dürfe sich nicht mehrmals täglich fragen müssen, ob eine bestimmte Beratung anzeigepflichtig ist. Nach dem MPI sollten modellhafte Steuergestaltungen den Kernbereich der Anzeigepflicht bilden, d. h. Gestaltungen, die wiederholt umsetzbar sind und weitgehend unabhängig von der konkreten Situation des Steuerpflichtigen implementiert werden können.

II. Vorsicht vor einem Generalverdacht.

Über 99,9 % der Steuerpflichtigen bzw. deren Berater sind nicht in kritische Modelle involviert. Selbst die größten Befürworter von Anzeigepflichten können bisher keinen substantziellen Beleg dafür vorlegen, dass deren Einführung gerade in Deutschland Steuerumgehungen effektiv bekämpfen kann. Die Grünen-Fraktion im Europaparlament hat zu Beginn des Jahres mit einer Studie die größten Steuerdaten-Leaks der jüngeren Vergangenheit ausgewertet: Die Offshore Leaks, die Panama Papers und die Bahamas Leaks (vgl.: Studie im Auftrag von Die Grünen / EFA im Europäischen Parlament: "[Usual Suspects? - Co-conspirators in the business of tax dodging](#)"). Danach beträgt der deutsche Anteil nur 2,99 % der Intermediäre, die in den EU-Mitgliedstaaten tätig sind (vgl.: vorgenannte Studie, Figure 10, S. 13). Wird die lange Liste der namentlich genannten Intermediäre durchgesehen, sind kleine und mittlere Kanzleien nicht zu finden (vgl. vorgenannte Studie, S. 21 ff.). Bereits vor diesem Hintergrund wäre es verfehlt, einen ganzen Berufsstand zu kriminalisieren. In Deutschland sprechen noch weitere Punkte gegen eine Anzeigepflicht:

III. Gesetzgebungsqualität ist Sache des Gesetzgebers.

Prinzipiell ist es Aufgabe des Gesetzgebers, für qualitativ einwandfreie Gesetze zu sorgen, die keine Gestaltungslücken zulassen. Auf diese Kompetenz müssen Steuerpflichtige vertrauen können. Solange sich ein Steuerpflichtiger an die Gesetze hält, ist sein Verhalten legal und

auch legitim. Moralische, von subjektiven Wertungen abhängige Bedenken dürfen hieran nichts ändern. Führen nicht aufeinander abgestimmte Steuersysteme verschiedener Staaten zu Verwerfungen, ist es Aufgabe der Staaten, dies durch verbindliche einheitliche Regeln zu vermeiden.

IV. Anzeigepflichten anderer Länder sind auf Deutschland nicht 1:1 übertragbar.

In Ländern wie Großbritannien, Irland oder den USA existiert eine Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle. Ein Vergleich mit der deutschen Situation hinkt aber. Im Gegensatz zu Deutschland erfolgt die Besteuerung in diesen Ländern im Wege der Selbstveranlagung. Nur ein Teil der Erklärungen wird dort durch die Finanzverwaltung geprüft. Mittels Anzeigepflicht werden dann prüfungsbedürftige Steuererklärungen ausgefiltert. In Deutschland herrscht dagegen ein völlig anderes Besteuerungssystem. Hier ist zumindest dem Grunde nach jeder Steuerfall durch die Finanzverwaltung zu prüfen. Darüber hinaus erklären Steuerpflichtige und Berater zur Vermeidung von steuerstrafrechtlichen Risiken Sachverhalte so detailliert, dass sie umfassend geprüft werden können. Daraus ergibt sich für die deutsche Finanzverwaltung im Vergleich zu der in anderen Staaten ein deutlicher Wissensvorsprung und damit weniger Anlass für eine Anzeigepflicht.

V. Vorhandene Werkzeuge müssen effektiver genutzt werden.

Die Finanzverwaltung kann heute bereits mittels Betriebsprüfungen, Nachschau oder Sonderprüfungen unerwünschte Gestaltungsmodelle aufspüren. Die so erlangten Informationen sollten effektiver ausgewertet werden. Zudem darf nicht übersehen werden, dass Steuerpflichtige sowohl spezialgesetzliche Anti-Missbrauchsregelungen (z. B. die Zinsschranke) als auch die allgemeine Missbrauchsvermeidungsvorschrift des § 42 AO beachten müssen.

VI. Bewusst geschaffene Gestaltungsspielräume rechtfertigen keine Anzeigepflicht.

Eine Anzeigepflicht für Gestaltungen, die explizit vom Gesetzgeber gefördert werden, wäre unangemessen. Der Gesetzgeber stärkt z. B. verfassungsrechtlich mit unterschiedlichen Hebesätzen die Finanzautonomie der Gemeinden und schafft damit gewollt Steuerwettbewerb. Müsste ein Steuerberater nun anzeigen, dass Steuerpflichtige die Höhe der Hebesätze in Gestaltungsüberlegungen einbeziehen, wäre das absurd – zumal Steuerberater dazu verpflichtet sind, ihren Mandanten die beste legale Lösung aufzuzeigen. Sonst drohen ihnen Haftung und unter Umständen sogar berufsrechtliche Konsequenzen.

VII. Petitum:

Der DStV lehnt daher eine weitreichende Anzeigepflicht strikt ab. Soweit die gegenwärtigen Bestrebungen weiter verfolgt werden, muss beachtet werden:

- Die Anzeigepflicht darf nur an objektiv überprüfbare Kriterien anknüpfen.
- Als fairer Verfahrensausgleich muss dem Steuerpflichtigen eine verbindliche Rückmeldung über die steuerliche Zulässigkeit des gemeldeten Modells gegeben werden.
- Das durch die Anzeigepflicht generierte Volumen an Informationen muss für die Finanzverwaltung administrierbar sein.

Für weitergehende Erörterungen stehen wir gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez.
Norman Peters
Syndikusrechtsanwalt/StB
(Geschäftsführer)

gez.
Sylvia Mein
Rechtsanwältin/Steuerberaterin
(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.
