

Verband der steuerberatenden und
wirtschaftsprüfenden Berufe



DStV-Stellungnahme E 09/22

Initiative der EU-Kommission zur Bekämpfung der Rolle von Vermittlern, die Steuerhinterziehung und aggressive Steuerplanung erleichtern (SAFE)

Deutscher Steuerberaterverband e.V.

Rue Montoyer 25
B-1000 Brüssel
Belgium

Telefon +32 223 50 108
E-Mail lemanczyk@dstv.de

Stand: 25.09.2022

Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) vertritt als Spitzenorganisation die Angehörigen der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe auf nationaler und internationaler Ebene gegenüber Politik, Exekutive und weiteren Stakeholdern. In seinen 15 Mitgliedsverbänden sind 36.500 - überwiegend in eigener Kanzlei oder Sozietät tätige - Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer sowie Berufsgesellschaften freiwillig zusammengeschlossen.

Der DStV ist im europäischen Transparenzregister unter der Nummer 845551111047-04 eingetragen.

DEUTSCHER STEUERBERATERVERBAND e.V.

Verband der steuerberatenden und
wirtschaftsprüfenden Berufe
Littenstraße 10 · 10179 Berlin
Telefon: 030 27876-2 · Telefax: 030 27876-799
dstv.berlin@dstv.de · www.dstv.de

Präsident:
StB Torsten Lüth
Hauptgeschäftsführer:
Syndikusrechtsanwalt/StB Norman Peters
Geschäftsführerin: RAin/StBin Sylvia Mein

AG Charlottenburg, Nr. 20931
Steuer-Nr. 27/620/52326

Deutsche Bank AG Berlin
IBAN DE68 1007 0000 0437 537400 · BIC DEUTDE33XXX

1 Allgemeine Ausführungen

1.1 DStV-Position zu Maßnahmen zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und aggressiver Steuervermeidung

Die EU-Initiative SAFE soll die Rolle von „Vermittlern“ bekämpfen, die Steuerhinterziehung und aggressive Steuerplanung gestalten, vermarkten oder unterstützen. Dabei sollen insbesondere „Vermittler“ an der Einrichtung von komplexen Strukturen in Drittstaaten gehindert werden.

Steuerhinterziehung, aggressive Steuervermeidung, aber auch Geldwäsche stellen für die Mitgliedstaaten der Europäischen Union noch immer ernste Probleme dar. Die dadurch fehlenden Steuereinnahmen behindern erforderliche staatliche Investitionen oder müssen durch entsprechende Mehrbelastungen der Steuerpflichtigen ausgeglichen werden.

Die Befolgung von Steuergesetzen und die Achtung von Steuerehrlichkeit (Tax Compliance) gehören zu den Grundsätzen des Deutschen Steuerberaterverbands e.V. (DStV) und seiner Mitglieder. Der DStV bekennt sich in diesem Zusammenhang vollumfänglich zur Stellung der deutschen Steuerberater als gesetzlich verankertes, unabhängiges Organ der Steuerrechtspflege mit all den daraus erwachsenden Rechten und Pflichten.

DStV-Position:

Der DStV lehnt jegliche Mitwirkung von Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern an der Verübung von Steuerhinterziehung und aggressiver Steuerplanung ab. Zugleich unterstützt der DStV geeignete und verhältnismäßige Instrumente des Gesetzgebers zur Eindämmung dieser gesellschaftlichen Fehlentwicklung.

1.2 DStV-Position zur Bekämpfung von Vermittlern aggressiver Steuerplanung und Steuerhinterziehung

Auch wenn der DStV das Ziel der EU-Kommission zur Bekämpfung aggressiver Steuerplanung und Steuerhinterziehung unterstützt, so bezweifelt er dennoch den Erfolg einer gesetzlichen

Regelung, die sich auf die Bekämpfung von „Vermittlern“ aggressiver Steuerplanung und Steuerhinterziehung konzentriert.

Zwar erkennt der **DStV** sehr wohl den Versuch der EU-Kommission an, mit SAFE an bestehende oder geplante EU-Bestimmungen anzuknüpfen und dadurch einen möglichst ganzheitlichen Kontext zur Bekämpfung von aggressiver Steuerplanung und Steuerhinterziehung abzubilden. Dennoch steht nach Ansicht des **DStV** zu befürchten, dass mit der Einführung von SAFE der Tatsache nicht ausreichend Rechnung getragen wird, dass der Steuerpflichtige der Hauptakteur von Steuerhinterziehung und aggressiver Steuerplanung ist. Dieser entscheidet durch die Wahl seines jeweiligen Steuermodells letztlich allein, ob er sich mittels Steuerhinterziehung strafbar macht oder sich im Falle der aggressiven Steuergestaltung seiner eigentlich zu erbringenden Steuerschuld auf ethisch fragwürdige Weise entzieht. Die Verantwortung bei der Begehung aggressiver Steuerplanung oder Steuerhinterziehung trägt deswegen in erster Linie der Steuerpflichtige.

Die fachlichen „Vermittler“ sind dagegen als marktwirtschaftliche Konsequenz einer bestehenden Nachfrage an aggressiver Steuerplanung und Steuerhinterziehung einzuordnen. Eine Bekämpfung ihrer Rolle gelingt deswegen nach der Ansicht des **DStV** unweigerlich durch die Beseitigung der Nachfrage, also mit der konsequenten Bekämpfung aggressiver Steuerplanung und Steuerhinterziehung durch den Steuerpflichtigen einerseits und der Reduzierung des Bestands an Steuerparadiesen, Steueroasen und Offshore-Konstrukten andererseits.

DStV-Position:

Anstelle der Bekämpfung von „Vermittlern“ aggressiver Steuerplanung und Steuerhinterziehung als Symptom einer steuerpolitischen Fehlentwicklung, regt der **DStV** an deren Ursachen zu bekämpfen.

1.3 DStV-Position zum Kontext von SAFE und anderer Regelungen zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und aggressiver Steuerplanung

Derzeit unternehmen sowohl die Europäische Union als auch die einzelnen Mitgliedstaaten

erhebliche Anstrengungen zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und aggressiver Steuerplanung.

- Die Einführung der **Anzeigepflicht grenzüberschreitender Steuergestaltungen** durch Intermediäre nach DAC 6 hat ebenfalls zum Ziel, aggressive Steuergestaltung und Steuerhinterziehung zu bekämpfen. Der Berufsstand nimmt diese Verpflichtung sehr ernst und verwendet viel Zeit und Mühe darauf, die Meldepflicht zu befolgen. Es bleibt aber abzuwarten, welche Ergebnisse die Auswertungen der Mitteilungen der Intermediären in ganz Europa liefern und insbesondere, welche Maßnahmen und Schlussfolgerungen die Gesetzgeber in den Mitgliedstaaten und die Steuerverwaltungen aufgrund dieser Erkenntnisse getroffen haben, beziehungsweise noch treffen wollen.
- Zudem wird erwartet, dass im Falle des Inkrafttretens der **EU-Richtlinie zur Bekämpfung des Missbrauchs von Briefkastenfirmen (Unshell)**, trotz des bürokratischen Ansatzes mit erhöhten Berichts-, Erklärungs- und Aufzeichnungspflichten für Unternehmen und damit für den Berufsstand, ein weiterer Rückgang von aggressiver Steuerplanung und Steuerhinterziehung erfolgt.
- Auch die Auswertungen der Ergebnisse der Neuerungen nach der **Umsetzung der Steuervermeidungs-Richtlinie (ATAD II)** in nationales Recht, sollten eine Verringerung von Steuerhinterziehung und aggressiver Steuerplanung aufzeigen.
- Mit der Verabschiedung des sich noch im Gesetzgebungsverfahren befindlichen **Anti-Geldwäsche Pakets**, insbesondere mit Verabschiedung der neuen Anti-Geldwäsche-Verordnung, werden die Regelungen zur Bekämpfung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung auf EU-Ebene harmonisiert und damit effektiver. Dies dürfte gleichzeitig dazu führen, dass auch die Anzahl von Delikten der Steuerhinterziehung, die häufig in Tateinheit mit Geldwäsche begangen werden, zurückgehen werden.
- Der Regelungsrahmen der neuen **EU-Verordnung über Kryptowerte (MiCA)** wird voraussichtlich ebenfalls dazu beitragen, Steuerhinterziehung und aggressive Steuerberatung im digitalen Sektor erheblich zu erschweren.

- Einzelne **Mitgliedstaaten**, darunter Deutschland, haben außerdem angekündigt, Verstöße gegen steuerliche Pflichten künftig konsequenter zu ahnden und erlittene Steuerschäden zurückzufordern.
- Neben der Einführung der globalen Mindestbesteuerung von Unternehmen und der Einführung einer Digitalsteuer im Rahmen der **Umsetzung der OECD-Vereinbarungen (BEPS)** dürften stets aktuelle EU-Listen für Steueroasen ebenfalls zu einer erheblichen Reduzierung von Steuerhinterziehung und aggressiver Steuerplanung beitragen.

Aufgrund der Vielzahl an Anstrengungen auf nationaler, internationaler und auf EU-Ebene ist davon auszugehen, dass Vermögensdelikte wie Steuerhinterziehung und Geldwäsche künftig reduziert und Fehlentwicklungen bei aggressiver Steuerplanung wirkungsvoll begegnet werden können. In diesem Zusammenhang muss sorgfältig analysiert werden, inwieweit ein weiteres Rechtsinstrument noch erforderlich, geeignet und verhältnismäßig ist.

Die Vielzahl an Gesetzen und Initiativen zur Eindämmung, die geplant oder kürzlich umgesetzt wurden, bergen zudem die Gefahr von Überschneidungen, Überregulierungen und unverhältnismäßiger Belastungen für Berufsgruppen, die nach den jeweiligen Bestimmungen verpflichtet werden oder die Verpflichtungen im Auftrag der betroffenen Steuerpflichtigen erfüllen.

DStV-Position:

Zur Vermeidung von Überregulierungen, bürokratischen Auswüchsen und unverhältnismäßiger Belastungen, regt der DStV die Durchführung einer sorgfältigen Analyse der bisherigen einschlägigen Bestimmungen sowie der voraussichtlichen Belastungen der betroffenen Berufsgruppen an.

Zudem regt der DStV in diesem Zusammenhang an, die Einführung zusätzlicher Regelungen von den Auswertungen der Wirksamkeit umgesetzter, umzusetzender oder noch zu verabschiedender Rechtsakte abzuwarten, um aufgrund dieser Auswertungen gezielt Regelungslücken schließen zu können.

1.4 **DStV-Position zur bisherigen Binnenmarktpolitik bezüglich Steuerdienstleister in der Europäischen Union**

In ihrem Bestreben den Europäischen Dienstleistungsmarkt möglichst zu öffnen, hat die EU-Kommission bei Berufsgruppen, die Steuerberatungsleistungen anbieten, etwa bei Steuerberatern oder Wirtschaftsprüfern, in den vergangenen Jahren darauf gedrängt, nationale Reglementierungen abzubauen. Dies kam etwa in den Empfehlungen der EU-Kommission zur Aktualisierung der Berufsreglementierung bestimmter Berufe zum Ausdruck. (z.B. COM 202/385).

In den Empfehlungen wird den Mitgliedstaaten nahegelegt, bestimmte bestehende nationale berufsrechtliche Regelungen abzubauen. Dies wird unter anderem durch die pauschale Bezeichnung nationaler Berufsrechte als „Hindernis“ im EU-Binnenmarkt untermauert. Zudem wird etwa mit dem „Indikator der Regulierungsintensität durch Berufsreglementierung“ ein fragwürdiges Instrument eingesetzt, das Mitgliedstaaten dazu drängen soll, auf die Aufrechterhaltung ihrer nationalen Bestimmungen zu verzichten, obwohl diese einem wichtigen Zweck, etwa dem Schutz von Steuerehrlichkeit dienen können. Darüber hinaus ist davon auszugehen, dass Mitgliedstaaten aufgrund des Drucks der EU-Kommission die Einführung neuer berufsrechtlicher Regeln, die Steuerhinterziehung und aggressive Steuerplanung unterbinden könnten, vermeiden.

Berufsrechte umfassen unter anderem Vorbehaltsaufgaben, Prüfungspflichten, eine fortwährende Aus- und Weiterbildung, Zulassungsbeschränkungen, eine berufsrechtliche Aufsicht oder Fremdbeteiligungsverbote. Diese Regelungen tragen dazu bei, Gesellschaft und Verbraucher vor Steuerhinterziehung und aggressiver Steuerplanung zu schützen.

Der **DStV** hat in seiner Stellungnahme zur Aktualisierung der Empfehlungen der EU-Kommission zur Berufsreglementierung bestimmter Berufe¹ eindringlich darauf hingewiesen, dass die Umsetzung der Empfehlungen der EU-Kommission durch Deutschland einen signifikanten Anstieg von Steuerhinterziehung zur Folge gehabt hätten.

¹ Stellungnahme des DStV vom 31.3.2021 [cache\\$acafe.pdf \(dstv.de\)](#)

Aufgrund ihrer pauschalen Brandmarkung berufsrechtlicher Schutzrechte als Hindernisse des Europäischen Binnenmarkts und ihrer einseitigen Politikstrategie hin zu einem steten Abbau von berufsrechtlichen Schutzrechten, muss die EU-Kommission daher letztlich selbst als „Enabler“, also „Ermöglicher“, von Steuerhinterziehung und aggressiver Steuerplanung im Europäischen Binnenmarkt betrachtet werden.

Zugleich dürfte SAFE eine Konsequenz dieser verfehlten Politikstrategie darstellen.

DStV-Position:

Der DStV fordert eine konsequente Neuausrichtung einer längst gescheiterten Binnenmarktstrategie für den Dienstleistungsmarkt. Nur wenn die gesamte EU-Kommission den Wert nationaler berufsrechtlicher Schutzrechte anerkennt und deren Erhalt aktiv fördert, können auch Dienstleister von Steuerberatungsleistungen wirksam zur Eindämmung von aggressiver Steuerplanung und Steuerhinterziehung beitragen. Gelingt diese Neuausrichtung nicht, dann wird auch SAFE letztlich keinen Erfolg haben.

1.5 DStV-Position zum Verhältnis von SAFE-Regelungen und nationalen Bestimmungen

Im Hinblick auf die unter 1.4 gemachten Ausführungen sollten die Bestimmungen von SAFE, die (noch) bestehenden nationalen Bestimmungen zur Sicherung von Tax Compliance und zum Schutz vor Steuerhinterziehung und aggressiver Steuerplanung vollumfänglich respektieren. Davon sollten einschlägige Berufsrechte umfasst sein. Ansonsten drohen den Mitgliedstaaten erhebliche Nachteile im Kampf gegen Steuerhinterziehung und aggressiver Steuerplanung.

DStV-Position:

Die SAFE-Bestimmungen dürfen bestehende Regelungen zur Sicherung von Tax Compliance in den Mitgliedstaaten, insbesondere berufsrechtliche Regelungen, weder beeinträchtigen noch außer Kraft setzen. Außerdem müssen Mitgliedstaaten, die strengere Vorgaben in diesem Bereich haben, diese beibehalten können.

1.6 **DStV-Position zur Erforderlichkeit einer Sanktionierung der Vermittlung von Steuerhinterziehung in den Mitgliedstaaten**

Nach Kenntnisstand des **DStV** ist die Begehung einer Steuerhinterziehung in allen Mitgliedstaaten der Europäischen Union gesetzlich als Straftatbestand festgelegt.

In Deutschland ist die Regelung in § 370 Abgabenordnung (AO) verankert. Die Strafbarkeit gilt auch für die Mittäterschaft, Versuch und Teilnahme durch Anstiftung oder Beihilfe. Daraus folgt, dass eine Sanktionierung von Vermittlern, die Steuerhinterziehung erleichtern, nicht in den Bestimmungen von SAFE aufzunehmen sind, zumindest, soweit diese ihren Sitz in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union haben.

In Deutschland gilt gemäß § 370 Absatz 3 Nr. 6 AO zudem die Nutzung einer Drittstaat-Gesellschaft zur Verschleierung steuerlich erheblicher Tatsachen, auf die der Täter allein oder zusammen mit nahestehenden Personen unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden oder bestimmenden Einfluss ausüben kann, als besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung, soweit der Täter auf diese Weise fortgesetzt Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt.

Der deutsche Gesetzgeber hat somit ausdrücklich den Fall mit besonders schwerer Strafe bedroht, der komplexe Strukturen in Drittstaaten zum Zwecke der Steuerhinterziehung enthält.

DStV-Position:

Der DStV sieht keine Erforderlichkeit zur Sanktionierung von „Vermittlern“ von Steuerhinterziehung, zumindest, soweit diese ihren Sitz in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union haben.

Zur besseren Bekämpfung von Steuerhinterziehung könnte jedoch eine Harmonisierung des Begriffs der Steuerhinterziehung in der Europäischen Union hilfreich sein. Dabei sollte jeweils sichergestellt werden, dass die Verwendung komplexer Strukturen in Drittstaaten vom Tatbestand erfasst ist. Außerdem sollte ein solcher Fall in allen Mitgliedstaaten einer besonders schweren Strafandrohung unterliegen.

1.7 **DStV-Position zur Sanktionierung der Vermittlung von aggressiver Steuerplanung im Hinblick auf die Akzessorietät der Rechtsordnungen**

Die Enthüllungen des Internationalen Konsortiums Investigativer Journalisten (ICIJ) zu den sog. Pandora Papers gelten zweifelsfrei als eine Antriebsfeder für die Bemühungen, mittels SAFE aggressive Steuerplanung einzudämmen. Dabei weist der ICIJ zurecht darauf hin, dass die allermeisten der in den Pandora Papers aufgeführten Fälle keinerlei strafrechtliche und damit keine sanktionsrechtliche Relevanz aufweisen. Stattdessen betont der ICIJ zurecht, dass die meisten Fälle aus moralischer Sicht als bedenklich einzustufen sind.

Zur Eindämmung von aggressiver Steuerplanung soll SAFE eine Sanktionierung derjenigen „Vermittler“ umfassen, die aggressive Steuerplanung erleichtern. Dies könnte etwa durch Geldstrafe oder durch ein Vermittlungs- oder Berufsverbot umgesetzt werden.

Die Vermittlung aggressiver Steuerplanung, etwa durch eine entsprechende Beratung, ist als fachliche Hilfestellung der eigentlichen aggressiven Steuerplanung durch den Steuerpflichtigen einzustufen. Eine solche Hilfestellung könnte deshalb eine Sanktionierung aufgrund der Teilnahme an der aggressiven Steuerplanung des Steuerpflichtigen rechtfertigen. Dies könnte entweder durch Beratung als Beihilfe klassifiziert werden, oder aber, in selteneren Fällen, durch Handlungen gerechtfertigt sein, die eine Anstiftung darstellen. Dagegen dürfte eine Sanktionierung aufgrund einer Mittäterschaft bei der Begehung aggressiver Steuerplanung kaum praktische Bedeutung erlangen.

Die Sanktionierung einer Vermittlung aggressiver Steuerplanung im Wege der Teilnahme dürfte aber einen Bruch mit den in den europäischen Rechtsordnungen verankerten **Grundsatzes der Akzessorietät** erzeugen. Der Grundsatz der Akzessorietät macht eine Sanktionierung des Teilnehmers von der Sanktionierbarkeit der Haupttat abhängig. Die Sanktionierung der Teilnahme durch Beihilfe (mittels Beratung) oder durch Anstiftung, wäre danach nur dann gegeben, wenn die Haupttat, also die aggressive Steuerplanung, gleichfalls sanktioniert würde. Ansonsten würde eine Sanktionierung der Vermittlung aggressiver Steuerplanung der vorherrschenden **Rechtsdogmatik** widersprechen. Da die Haupttat, die aggressive Steuerplanung aber nicht sanktioniert ist und nach den bisherig veröffentlichten Plänen der EU-Kommission nicht sanktioniert werden soll, kommt eine Sanktionierung der Vermittlung aggressiver Steuerplanung nach Ansicht des **DStV** ebenfalls nicht in Betracht.

DStV-Position:

Der DStV lehnt eine Sanktionierung der Vermittlung von aggressiver Steuerplanung aufgrund der rechtsdogmatischen Einordnung als Teilnahme an einer Haupttat ab, die selbst nicht sanktioniert wird. Dabei dürfte es nicht von Bedeutung sein, ob der Vermittler seinen Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Drittstaat hat.

Aufgrund dieser Bedenken empfiehlt der DStV vor Veröffentlichung des Richtlinienvorschlags ein entsprechendes Rechtsgutachten in Auftrag zu geben.

2 Anwendungsbereich und Definitionen

2.1 DStV-Position zur Bezeichnung Vermittler aggressiver Steuerplanung und Steuerhinterziehung (fachlicher Anwendungsbereich)

Der Berufsstand ist in Deutschland, aufgrund seiner berufsrechtlichen Struktur und seiner Stellung als gesetzlich verankertes, unabhängiges Organ der Steuerrechtspflege zu einem Handeln im Sinne der Tax Compliance verpflichtet. In diesem Sinne berät er seinen Mandanten. Daher sind Steuerberater und Wirtschaftsprüfer in Deutschland keine „Vermittler“ von aggressiver Steuerplanung und Steuerhinterziehung, sondern, im Gegenteil, als „Verhinderer“ zu betrachten.

DStV-Position:

Der DStV lehnt eine mögliche Bezeichnung seiner Mitglieder als „Vermittler von Steuerhinterziehung und aggressiver Steuerplanung“ entschieden ab.

Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, deren gesetzlich verankertes Berufsrecht eine Beratung im Sinne von Tax Compliance vorschreibt, sollten vom Anwendungsbereich von SAFE nicht erfasst werden.

Soweit der Anwendungsbereich alle Personen und Organisationen umfassen soll, die Dienstleistungen mit steuerrechtlichem Bezug anbieten, sollte anstelle von „Vermittler“ ein wertungsfreier Begriff verwendet werden. Der DStV schlägt die Verwendung des Begriffs „Tax Service Provider“ (Dienstleister in Steuerangelegenheiten) vor.

2.2 DStV-Position zur Erfassung der Rechtssubjekte (persönlicher Anwendungsbereich)

Unabhängig von den Fragen der Einbeziehung der betroffenen Berufsgruppen (2.1) und ihrer geografischen Lage (2.3) ist zu klären, welche Rechtssubjekte vom Anwendungsbereich von SAFE umfasst werden sollen.

In der Regel wird die Vermittlungstätigkeit von Kanzleien, Gesellschaften oder Beratungsunternehmen, also von juristischen Personen, ausgeübt. Diese juristischen Personen dürften zum persönlichen Anwendungsbereich von SAFE zählen.

Zu klären wäre zudem, inwieweit persönlich haftende Gesellschafter und die Geschäftsleistung der jeweiligen Organisation vom Anwendungsbereich umfasst und damit von der geplanten Sanktionierung betroffen sein sollen.

Fraglich ist darüber hinaus, inwieweit der jeweilige „Vermittler“, also Berater als natürliche Person vom Anwendungsbereich umfasst sein soll, auch wenn dieser als angestellter und damit weisungsgebundener Mitarbeiter für eine juristische Person tätig ist. In diesem Zusammenhang wäre zudem abzuklären, inwieweit Personen in Ausbildung, Personen mit ausschließlichen oder überwiegenden Assistenz- oder Verwaltungsaufgaben (etwa Steuerefachangestellte) oder Zeitbeschäftigte in den Anwendungsbereich fallen könnten.

Schließlich sollte analysiert werden, inwieweit steuerpflichtige Unternehmen selbst, insbesondere multinationale Unternehmen, die im Wege von Gewinnverlagerungen als wesentliche Verursacher aggressiver Steuerplanung anzusehen sind, vom Anwendungsbereich umfasst werden. Dies betrifft etwa die Frage, inwieweit eine interne Vermittlung durch unternehmenseigene Steuerabteilungen als „Vermittler“ aufgrund der Bestimmungen von SAFE gelten können. Dabei wäre ebenfalls zu klären, inwieweit der einzelne Berater, dessen Zu- und Mitarbeiter, dessen Vorgesetzter oder das Unternehmen selbst bzw. dessen Geschäftsleitung vom Anwendungsbereich umfasst sein soll. Im letzteren Fall wären Steuerpflichtige und „Vermittler“ stets identische Rechtssubjekte.

DStV-Position:

Aus Gründen der praktischen Umsetzung empfiehlt der DStV eine Beschränkung des persönlichen Anwendungsbereichs auf die „vermittelnde“ juristische Person und deren Geschäftsleitung.

Eine Ausweitung auf weisungsgebundene Mitarbeiter hält der DStV dagegen aufgrund zahlreicher Abgrenzungsschwierigkeiten nicht für umsetzbar.

Die Frage der Einbeziehung von Mitarbeitern interner Steuerabteilungen von Großunternehmen, bestätigt die unter 1.2. getätigten Ausführungen des DStV, dass nicht der „Vermittler“, sondern der Steuerpflichtige in den Anwendungsbereich von SAFE fallen sollte.

2.3 DStV-Position zum geographischen Anwendungsbereich

2.3.1 Fokus auf komplexe Strukturen mit Bezug zu Drittstaaten

Der DStV begrüßt, dass die EU-Kommission den Anwendungsbereich der Initiative auf **komplexe Strukturen mit Drittstaatsbezug** beschränken will. Zweifellos bilden Steueroasen in Übersee, komplexe Offshore-Konstrukte oder Gewinnverlagerungen von Unternehmen in Steuerparadiese, verbunden mit dem damit verbundenen Finanzabfluss ins nicht-europäische Ausland den Kern aggressiver Steuerplanung und Steuerhinterziehung.

Daher wäre es unverhältnismäßig, Dienstleister zur Hilfestellung in Steuersachen innerhalb der EU, insbesondere kleine und mittlere Dienstleister, in den faktischen Anwendungsbereich von SAFE aufzunehmen. Kleine und mittlere Dienstleister weisen weder die erforderliche Kenntnis auf, noch haben sie den Willen zur Durchführung dieser Art von Steuerplanung. Zudem besitzen sie nicht die entsprechende Mandantenstruktur. Zur Vermeidung eines **unverhältnismäßigen Bürokratieaufwands** und zur Vermeidung, dass der **Berufsstand unter Generalverdacht** gestellt wird, muss die Beschränkung auf komplexe Strukturen mit EU-Auslandsbezug auch während des Gesetzgebungsverfahrens unbedingt beibehalten werden.

DStV-Position:

Der DStV fordert, dass der Anwendungsbereich zum Schutz insbesondere von kleinen und mittleren Dienstleistern zur Hilfestellung in Steuersachen auf diejenigen Fälle beschränkt bleiben, die komplexe Strukturen in Drittstaaten nutzen.

2.3.2 Fokus auf Vermittler mit Sitz in Drittstaaten

Die Enthüllungen rund um die Pandora Papers verdeutlichen, dass der Großteil schwerwiegender, grenzüberschreitender Steuerhinterziehungen und aggressiver Steuerplanung nicht allein mittels komplexer Strukturen in Drittstaaten verübt werden, sondern darüber hinaus auch ganz überwiegend von Dienstleistern vermittelt werden, die ihren Sitz in einem Drittstaat haben.

DStV-Position:

Der DStV fordert, dass der Anwendungsbereich von SAFE sich auf die hauptsächlichen Verursacher bei der Vermittlung von Steuerhinterziehung und aggressiver Steuerplanung fokussiert. Diese haben ihren Sitz vorzugsweise in Drittstaaten.

2.4 DStV-Position zur Abgrenzung von aggressiver und angemessener Steuerplanung

Damit SAFE eine ausreichende Akzeptanz bei Dienstleistern und Steuerpflichtigen erfährt, die Hilfestellung in Steuersachen anbieten und zur Gewährleistung der Einhaltung der Verpflichtungen, ist eine klare, eindeutige und rechtssichere Abgrenzung zwischen Steuerplanung und aggressiver Steuerplanung erforderlich. Die Verabschiedung einer abstrakten, unklaren Definition würde dagegen zu Unsicherheit führen, wann eine Gestaltung angemessen und ab wann sie unangemessen wäre. Ein Dienstleister in Steuerangelegenheiten würde deshalb im Falle einer solchen Definition eine schwierige Gratwanderung zwischen der unzureichenden Umschreibung des Begriffs „aggressiver Steuerplanung“ und der Verpflichtung zur bestmöglichen Mandantenberatung absolvieren müssen. Zudem muss den Steuerpflichtigen

Rechts- und **Planungssicherheit** gewährt werden, damit das **Vertrauen in die Steuersysteme** gestärkt wird. Das Vertrauen der Bürger in das Steuersystem ist aber die wichtigste Voraussetzung zur Erzielung von Steuerehrlichkeit.

2.4.1 *Definition von aggressiver Steuerplanung*

Eine Definition, die auf den potenziellen Willen des Gesetzgebers abstellt oder auf den Geist eines Gesetzes verweist, ist dabei keineswegs ausreichend.

DStV-Position:

Der DStV empfiehlt, als Grundlage für eine Definition des Begriffs „aggressiver Steuerplanung“ § 42 der deutschen Abgabenordnung zu verwenden.

2.4.2 *Verknüpfung der Definition mit anderen Elementen*

Der DStV schlägt zudem vor, eine Definition mit einer regelmäßig zu aktualisierenden Liste von Modellen an aggressiver Steuerplanung zu verknüpfen, die den Anwendern konkrete Anhaltspunkte und eine echte Hilfestellung liefern, welche Steuerplanung als aggressiv einzustufen ist.

Eine solche Liste könnte von einer Taskforce erstellt und aktualisiert werden, die sich zu gleichen Teilen aus Vertretern der nationalen Finanzverwaltung und aus Vertretern der betroffenen Berufsstände zusammensetzt. Damit wäre das erforderliche Fachwissen und die Akzeptanz der Liste bei den Dienstleistern in Steuerangelegenheiten gewährleistet.

Anhaltspunkte für die Aufnahme von Modellen aggressiver Steuerplanung in diese Liste könnten sich aus Erkenntnissen der Experten der Taskforce und deren Hinweise aus ihren Netzwerken ergeben. Auch könnten die Erkenntnisse aus der Anzeigepflicht von Steuersparmodellen nach DAC 6 (EU-Ratsrichtlinie 2011/16) hierfür herangezogen werden, soweit diese Erkenntnisse einen Bezug zu komplexen Strukturen in Drittstaaten aufweisen.

Ein weiterer Anhaltspunkt hierfür könnten zudem typische aggressive Steuerplanungsmethoden des Arbeitsblatts der OECD zur Situationsbeschreibung und zu Lösungsansätzen hinsichtlich der Gewinnverlagerung und der Gewinnverschiebung bilden. ²

² OECG (2014), Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung- Situationsbeschreibung und Lösungsansätze

DStV-Position:

Der DStV empfiehlt eine Definition des Begriffs „aggressiver Steuerplanung“ um eine Liste von Modellen aggressiver Steuerplanung unter Verwendung von komplexen Strukturen mit Bezug zu Drittstaaten zu ergänzen,

Eine solche Liste könnte von einer Taskforce erstellt werden, die sich aus Vertretern der nationalen Finanzverwaltung und den Vertretern der betroffenen Berufsverbände zusammensetzt.

3 DStV-Position zu den vorgeschlagenen Optionen

3.1 DStV-Position zu Option 1

3.1.1 DStV-Position zum Vermittlungsverbot

Multinational agierende Vermittler aggressiver Steuerplanung mit Sitz in Drittstaaten werden sich durch ein EU-Verbot nach Ansicht des DStV kaum von ihrem einträglichen Geschäftsmodell abbringen lassen. Der DStV sieht letztendlich nur wenig Handhabe für eine **effektive Rechtsdurchsetzung**.

Eine andere Situation läge nur dann vor, wenn der in der EU ansässige Steuerpflichtige, der einen Vermittler mit Sitz außerhalb der EU beauftragt, durch die Beauftragung unmittelbare Nachteile, wie Strafzahlung, Haftung, Beweislastumkehr o. ä. zu befürchten hätte.

In diesem Fall wäre aber, wie unter 1.2 und unter 1.7. dieser Stellungnahme bereits ausgeführt, die Sanktionierung von Steuerpflichtigen, die aggressive Steuerplanung verüben, die praktikablere Lösung.

Zu einem Verbot der Vermittlung von Steuerhinterziehung von Dienstleistern in Steuerangelegenheiten, verweist der DStV zudem auf seine Ausführungen unter 1.6 und zu einem Verbot der Vermittlung von aggressiver Steuerplanung auf 1.7. der Ausführungen.

DStV-Position:

Der DStV bezweifelt, dass ein Verbot der Vermittlung von Steuerhinterziehung und aggressiver Steuerberatung von Dienstleistern mit Sitz in Drittstaaten aufgrund der mangelhaften Möglichkeiten der Rechtsdurchsetzung erfolgreich sein kann.

Zwar könnte bei einer Nichteinhaltung eines Berufsverbots ein Beauftragungsverbot durch den Steuerpflichtigen mit Sitz in den Mitgliedstaaten in Kraft treten. In dem Fall wäre die Sanktionierung des Steuerpflichtigen an sich aber die bessere Lösung.

Ein Verbot der Vermittlung von Steuerhinterziehung ist aufgrund der strafrechtlichen Relevanz in den Mitgliedstaaten zudem nicht erforderlich.

Ein Verbot der Vermittlung von aggressiver Steuerplanung scheint aufgrund des Grundsatzes der Akzessorietät in den Rechtsordnungen nicht durchsetzbar.

3.1.2 *Due-Diligence-Pflichten*

Die EU-Kommission schlägt außerdem Due-Diligence-Pflichten für Dienstleister von Steuerangelegenheiten vor.

Wie unter 3.1.1 ausgeführt, würden Dienstleister von Steuerangelegenheiten mit Sitz in Drittstaaten sich kaum dazu veranlasst fühlen, Due-Diligence-Pflichten umzusetzen, die kaum durchsetzbar, deren Einhaltung aber auch kaum überprüfbar wäre.

Dienstleister in Steuerangelegenheiten mit Sitz in den Mitgliedstaaten müssen zudem bereits ein allzu hohes Maß an Due-Diligence-Verpflichtungen einhalten. Eine Studie im Auftrag des Unterausschusses Steuern des EU-Parlaments vom August 2022³ weist etwa darauf hin, dass es aufgrund der Fülle an bestehenden Belastungen nicht mehr nachvollziehbar wäre, gesetzztreue Steuerberater noch weiter mit gesetzlichen Bestimmungen zu beladen. Stattdessen solle der Marktzugang für Steuerberater beschränkt werden.

Eine Verpflichtung zur Ausübung von Selbsttests bei der Beratung von Steuerangelegenheiten ist zudem abzulehnen. Die Einführung einer solchen Maßnahme, würde als repetitive

³ Mulligan, E., Basse, E., De Widt, D., Greggi, M., Kiesewetter, D. and Oats, L., 2022, Regulation of intermediaries, including tax advisers, in the EU/Member States and best practices from inside and outside the EU, publication for the Economic and Monetary Affairs' Sub Committee on Tax Matters (FISC), Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, European Parliament, Luxembourg.

Verpflichtung zu keinerlei positiven Effekten bei der Verhinderung von Steuerhinterziehung und aggressiver Steuerplanung führen. Eine solche Maßnahme wäre demnach zur Zielerreichung ungeeignet. Zugleich wäre der bürokratische Aufwand der Maßnahme unverhältnismäßig.

Zugleich lehnt der DStV weitere **Aufbewahrungspflichten** für den Berufsstand als unverhältnismäßig im Vergleich zum erwartenden, geringen Nutzen ab.

DStV-Position:

Der DStV sieht ein Verbot der Vermittlung von Steuerhinterziehung und aggressiver Steuerplanung aufgrund rechtlicher Hindernisse oder aufgrund fehlender Durchsetzungsmöglichkeiten skeptisch.

Die Einführung eines Due-Diligence Selbsttests hält der DStV für ungeeignet.

Weitere Belastungen für den Berufsstand dagegen unzumutbar und unverhältnismäßig.

3.2 DStV-Position zu Option 2

In Deutschland werden Steuerberater und Wirtschaftsprüfer bestellt. Die zuständigen Steuerberaterkammern verfügen als Selbstverwaltungseinrichtungen aufgrund dieser Bestellung über entsprechende Register ihrer Mitglieder. Der DStV befürwortet generell eine solche Regelung zur Kontrolle der Marktzugangsbeschränkung in den Mitgliedstaaten und empfiehlt eine solche Registrierung für reglementierte Berufe als Best-Practise-Beispiel in anderen Mitgliedstaaten einzuführen.

Allerdings dürfte die Einführung von EU-Registern in den Mitgliedstaaten oder eines kostspieligen zentralen EU-Registers kaum einen Mehrwert im Kampf gegen Vermittler von Steuerhinterziehung mit Sitz in Drittstaaten bieten. Der DStV befürchtet im Gegenteil, dass die Nichtregistrierung eines solchen Vermittlers als vermeintliches Plus („Don't worry, we are not registerd!“) zu einer erhöhten Mandantenakquise in den Mitgliedstaaten verwendet werden könnte. Daher wäre die alleinige Einführung eines EU-Registers zur Bekämpfung von Vermittlern mit Sitz außerhalb der EU nicht geeignet, ggf. sogar kontraproduktiv.

Stattdessen müsste die Einführung eines solchen EU-Registers für Steuerpflichtige, die nicht-registrierte Vermittler mit der Steuerplanung beauftragen, nach Ansicht des DStV unmittelbare

nachteilige Folgen nach sich ziehen. Dann gäbe es zumindest einen Anreiz für alle Dienstleister in Steuerangelegenheiten, sich zu registrieren.

Allerdings muss auch bei registrierten Vermittlern, insbesondere mit Sitz in einem Drittstaat bezweifelt werden, ob diese sich an die zur Registrierung erforderlichen Verhaltensregeln halten würden. Zudem befürchtet der **DStV**, dass der erforderliche Nachweis zur Löschung einer Eintragung kaum zu erbringen sein dürfte. Letztlich dürfte auch im Falle einer Löschung aus dem Register durch Neu- oder Umfirmierung unter Verwendung eines Strohmans eine Umgehung einfach zu bewerkstelligen sein.

Im Falle der Verwaltung eines zentralen Registers mit Beratern aus aller Welt, stellt sich zudem die Frage, wer die ständig zu aktualisierenden Datenmassen pflegt und überprüft. Zudem müssten Zuständigkeiten festgelegt werden, wer eine Eintragung oder Löschung beantragen oder durchführen könnte. Letztlich wäre auch über den Beschwerdeweg und die Gerichtsbarkeit zu entscheiden.

All dies dürfte zu erheblichen Kosten für den Steuerzahler führen.

Daher wäre, wie bereits ausgeführt, eine Sanktionierung der Steuerpflichtigen im Falle der Ausübung von aggressiver Steuerplanung eine praktikablere und kostengünstigere Lösung.

Schließlich steht zu befürchten, dass ein solches EU-Register für Dienstleister in Steuerangelegenheiten zumindest mittel- oder langfristige als Einlasstor dienen könnte, um die berufsrechtlichen Marktzugangsbeschränkungen zu durchbrechen, die zum Schutz von Verbrauchern, aber auch der Gesellschaft dienen.

Ein solches EU-Register dürfte demnach zu keinem Zeitpunkt dazu dienen, dass eingetragene Dienstleister aufgrund ihrer Eintragung, sich als Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer in einem Mitgliedstaat niederlassen und/ oder dort ihre Dienste anbieten dürfen, obwohl sie nicht die berufsrechtlichen Voraussetzungen hierfür in dem jeweiligen Land besitzen.

DStV-Position:

Der DStV kann sich einen Kodex für Dienstleister in Steuerangelegenheiten grundsätzlich als probates Mittel im Kampf gegen aggressive Steuerplanung und Steuerhinterziehung vorstellen. Damit ein solcher Kodex von den Dienstleistern in Steuerangelegenheiten akzeptiert wird schlägt der DStV vor, dass ein solcher Kodex von diesen selbst erarbeitet und beschlossen wird.

Im Vergleich dazu wäre die Sanktionierung von aggressiver Steuerplanung das effektivere und preiswertere Mittel.

Zuletzt darf ein solches EU-Register weder kurz- noch langfristig dazu verwendet werden, bestehende Marktzugangsbeschränkungen der Mitgliedstaaten abzubauen.

Eine solche Konstellation dürfte ansonsten unweigerlich zu einem massiven Anstieg von Steuerhinterziehung und aggressiver Steuerplanung führen.

3.3 DStV-Position zu Option 3

Die Ausarbeitung eines Kodexes für Dienstleister in Steuerangelegenheiten stellt nach Ansicht des DStV grundsätzlich eine interessante Möglichkeit im Kampf gegen Steuerhinterziehung und aggressiver Steuerplanung dar.

Allerdings müsste ein solcher Kodex für alle Dienstleister in Steuerangelegenheiten verbindlich und seine Durchsetzbarkeit weltweit gewährleistet sein.

Zum jetzigen Zeitpunkt kann über mögliche Inhalte eines solchen Kodexes keine substantiierte Aussage getroffen werden.

Der Erfolg eines solchen Kodexes und damit die Einhaltung seiner Regeln, würde aber sehr von der Akzeptanz der Dienstleister in Steuerangelegenheiten abhängig sein. Aus diesem Grund sollte die Entwicklung eines solchen Kodexes von den betroffenen Berufsständen selbst entwickelt und festgelegt werden. Dies könnte unter der Mitwirkungsmöglichkeit ihrer Mitglieder gemeinsam und auf transparente Weise erfolgen.

3.4 DStV-Position zu geplanten Anzeigepflichten von EU-Steuerzahlern

Grundsätzlich ist die Erwägung einer Anzeigepflicht von Beteiligungen bzw. Stimmrechten an nicht-börsennotierten Unternehmen mit Sitz in einem Drittstaat ab einem Schwellenwert von 25% in der Steuererklärung zu begrüßen. Eine solche Pflicht des Steuerpflichtigen dürfte dessen Bewusstsein erhöhen, dass er gegebenenfalls eine aggressive Steuerplanung umgesetzt hat, auch wenn eine solche Angabe für ihn nach heutigem Stand keinerlei rechtliche Konsequenzen zur Folge hätte.

Zudem dürfte eine solche Anzeigepflicht die Steuertransparenz erhöhen.

Allerdings könnte eine solche Anzeigepflicht aufgrund des Schwellenwerts von 25% auf recht einfache Weise umgangen werden. Dies könnte etwa durch Pooling, also durch ein Splitting von Anteilen an einem Unternehmen mit anderen Steuerpflichtigen, durch eine kurzfristige Teilübertragung von Unternehmensanteilen zum Stichtag der Steuererklärung oder durch eine Aufspaltung von Unternehmensanteilen in unterschiedliche Organisationseinheiten des Steuerpflichtigen erfolgen.

Ein Erfolg einer solchen Anzeigepflicht wird daher in erster Linie davon abhängig sein, dass der Rechtstext Regelungslücken zu schließen vermag. Soweit der Gesetzgeber zudem nach Inkrafttreten des nationalen Gesetzestextes Kenntnis von bestehenden Regelungslücken erhält, die dazu geführt haben, dass eine Umgehung der Anzeigepflicht erfolgt ist, sollte der Gesetzgeber in der Lage sein, diese Regelungslücke möglichst rasch zu schließen.

DStV-Position:

Grundsätzlich begrüßt der DStV die Einführung einer Anzeigepflicht in der Steuerklärung, soweit ein Steuerpflichtiger über Anteile oder ähnliche Rechte mit einem Schwellenwert von 25% an einem nicht-börsennotierten Unternehmen mit Sitz in einem Drittstaat besitzt.

Der DStV sieht allerdings auch die Gefahr, dass eine solche Anzeigepflicht umgangen werden könnte.

Daher sollte der Gesetzgeber dafür Sorge tragen, dass etwaige Umgehungsmöglichkeiten im Richtlinien text oder bei der Umsetzung ausgeschlossen werden. Zudem muss sichergestellt werden, dass der Gesetzgeber nach Inkrafttreten des nationalen Gesetzes bei Kenntnis von Umgehungen rasch reagieren und Regelungslücken schließen kann.

Stellungnahme E 09/22 des Deutschen Steuerberaterverbands e.V.
zur Initiative der EU-Kommission zur Bekämpfung der Rolle von
Vermittlern, die Steuerhinterziehung und aggressive Steuerplanung
erleichtern (SAFE)



Verband der steuerberatenden und
wirtschaftsprüfenden Berufe

gez.
Syndikusrechtsanwalt/StB Norman Peters
(Hauptgeschäftsführer)

gez.
Marc Lemanczyk
(Geschäftsführer Büro Brüssel)