



BUNDESRECHTSANWALTSKAMMER

Stellungnahme Nr. 15/2020

April 2020

zum Diskussionsentwurf des Bundesministeriums der Finanzen eines BMF-Schreibens „Anwendung der Vorschriften über die Pflicht zur Mit- teilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen“ (Stand: 2. März 2020)

Mitglieder des Ausschusses Steuerrecht

RA Dr. Jochen Bachmann
RA Dr. Thomas Curdt
RA Dr. Kai Greve
RAin Dr. Ute Lusche
RAin Judith Mehren
RAin Silvia Sparfeld
RA Arnold Chr. Stange (Vorsitzender)
RAin Ulrike Paul (Vizepräsidentin), BRAK
RAin Friederike Wohlfeld, BRAK

Verteiler: Finanzausschuss des Deutschen Bundestages
Rechtsausschuss des Deutschen Bundestages
Bundeskanzleramt
Bundesministerium der Finanzen
Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz
Bundesministerium für Wirtschaft und Energie
Finanzminister/Senatoren der Länder
Landesjustizminister/Justizsenatoren der Länder
Präsident des Bundesfinanzhofs
Bundesnotarkammer
Bundessteuerberaterkammer
Wirtschaftsprüferkammer
Bundesverband der Freien Berufe
Deutscher Richterbund
Rechtsanwaltskammern
Deutscher Notarverein
Deutscher Anwaltverein
Deutscher Steuerberaterverband e. V.
Bund Deutscher Finanzrichterinnen und Finanzrichter
Deutsche Steuer-Gewerkschaft
Deutscher Industrie- und Handelskammertag
Redaktionen der NJW, ZAP, AnwBl, Juristenzeitung, MDR, Legal Tribune ONLINE, JUVE
Verlag für juristische Information GmbH, Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Deu-
bner Verlag Online Recht, Beck aktuell, Jurion Expertenbriefing, Juris Nachrichten, Lexis-
Nexis Rechtsnews, Otto Schmidt Verlag

Bundesrechtsanwaltskammer

The German Federal Bar
Barreau Fédéral Allemand
www.brak.de

Büro Berlin – Hans Litten Haus

Littenstraße 9 Tel. +49.30.28 49 39 - 0
10179 Berlin Fax +49.30.28 49 39 - 11
Deutschland Mail zentrale@brak.de

Büro Brüssel

Avenue des Nerviens 85/9 Tel. +32.2.743 86 46
1040 Brüssel Fax +32.2.743 86 56
Belgien Mail brak.bxl@brak.eu

Die Bundesrechtsanwaltskammer (BRAK) ist die Dachorganisation der anwaltlichen Selbstverwaltung. Sie vertritt die Interessen der 28 Rechtsanwaltskammern und damit der gesamten Anwaltschaft der Bundesrepublik Deutschland mit etwa 165.000 Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälten gegenüber Behörden, Gerichten und Organisationen – auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene.

Die BRAK bedankt sich für die Übersendung des Diskussionsentwurfs eines BMF-Schreibens „Anwendung der Vorschriften über die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen“ und für die Gelegenheit zur Stellungnahme.

Der vorliegende Diskussionsentwurf soll eine Anwendungshilfe zu den Regelungen des Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen („DAC 6 Umsetzungsgesetz“, BGBl. I 2019, S. 2875) darstellen.

I. Sachlicher und persönlicher Anwendungsbereich der Mitteilungspflicht

- Die dem Entwurf beigelegte Anlage soll die in § 138d Abs. 3 Satz 3 AO vorgesehene sogenannte „White List“ enthalten (vgl. Tz. 103), also eine Auflistung der Fälle, für die kein steuerlicher Vorteil i. S. v. § 138d Abs. 3 Satz 1 oder 2 AO anzunehmen ist, insbesondere weil sich der steuerliche Vorteil einer grenzüberschreitenden Gestaltung ausschließlich im Geltungsbereich dieses Gesetzes auswirkt und unter Berücksichtigung aller Umstände der Steuergestaltung gesetzlich vorgesehen ist.

Bereits im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens wurde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass diese Liste alltägliche Sachverhalte enthalten müsse, um insbesondere auch die Finanzverwaltung zu entlasten. Die dem Entwurf beigelegte Anlage enthält nur einen kleinen Ausschnitt der in Betracht kommenden Fälle. Es erscheint nicht zielführend, dass das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) den Eingang von Mitteilungen zu alltäglichen Maßnahmen bearbeitet.

- Aus Beratersicht und aus Praktikabilitätsgründen auf Seiten der Finanzverwaltung ist es dringend erforderlich, dass schnellstmöglich die „White List“ erweitert wird – spätestens vor dem 01.07.2020, um zu vermeiden, dass eine Vielzahl von unerheblichen alltäglichen Fällen gemeldet wird.
- Der Aufbau des BMF-Schreibens orientiert sich nicht an der Reihenfolge der Paragraphen des Gesetzes, sondern behandelt die neuen gesetzlichen Regelungen in einzelnen Kapiteln; es handelt sich eher um eine sachliche Abhandlung zum Thema als um eine Erläuterung der einzelnen Paragraphen. Das ist für das Verständnis desjenigen, der mit dem Gesetz weniger vertraut ist, nachvollziehbar. Nur wird derjenige, der mit dem Gesetz nicht vertraut ist, das BMF-Schreiben ohnehin eher nicht zur Kenntnis nehmen. Auch wenn z. T. Verweise auf einzelne Kapitel aufgenommen sind (vgl. z. B. Tz. 34) lässt sich eine vollständige Erörterung der einzelnen Paragraphen nur bedingt erkennen.
- Aus Anwendersicht wäre eine Orientierung an den einzelnen Paragraphen wünschenswert (ähnlich wie z. B. beim Umwandlungssteuer-Erlass), um zu ermitteln, wie die Finanzverwaltung die einzelnen Regelungen versteht. Alternativ sollte ein Inhaltsverzeichnis vorangestellt werden, in dem zu jedem Paragraphen, Absatz, Satz des DAC 6-Umsetzungsgesetzes die entsprechende Tz. des BMF-Schreibens angegeben wird.

- Der im Diskussionsentwurf enthaltene Überblick (Tz. 6) ist grundsätzlich gut. Denn er gibt eine Prüfungs-Systematik vor, die es ermöglicht, schnell zu erkennen, ob der Anwendungsbereich des Gesetzes überhaupt eröffnet ist. Irritierend ist allerdings die gewählte Reihenfolge. Diese vermittelt den Eindruck, dass das BMF-Schreiben schon vorausschauend erstellt wird für den Fall, dass es doch noch zu einer Anzeigepflicht von nationalen Gestaltungen kommen sollte.
- Die Prüfung, ob eine Mitteilungspflicht nach §§ 138d-138h AO besteht, muss mit der Frage beginnen „*Liegt ein grenzüberschreitender Bezug i. S. d. § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO vor*“. Wenn das nicht der Fall ist, kann eine weitergehende Prüfung unterbleiben.

- Insgesamt sollte das Prüfungsschema in Tz. 6 nach folgender Systematik unterteilt werden:
 - a) Ist etwas zu melden?
 - b) Wer hat zu melden?
 - c) Meldeverfahren inklusive Fristen

Zu a) zählen die in Tz. 6 des BMF-Schreibens aufgelisteten Fragen in folgender Reihenfolge:

- 4 – Liegt ein grenzüberschreitender Bezug vor?
- 1 – Ist eine Steuer betroffen?
- 2 – Liegt eine Steuergestaltung vor?
- 5 – Ist ein Merkmal i. S. d. § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO erfüllt?

Zu b) zählen folgende Fragen:

- 3 – Wer ist beteiligt?
- 6 – Wer hat eine Mitteilungspflicht zu erfüllen?

Zu c) zählen die Fragen 7 und 8.

- Nur wenn sämtliche Fragen zu a) mit „JA“ beantwortet werden, ist eine Befassung mit den übrigen Fragen erforderlich.

- Entsprechend dieser Systematik wäre auch die Reihenfolge der nachfolgenden Erläuterungen entsprechend umzustellen, so dass Tz. 7 mit der Erläuterung des grenzüberschreitenden Bezugs beginnen sollte (bisher Tz. 23ff.).

- **Begriff des Intermediärs:** Tz. 38 führt aus, dass als Intermediär auch juristische Personen und rechtsfähige Personenvereinigungen in Betracht kommen. Tz. 39 benennt als Intermediäre beispielhaft u. a. Angehörige der steuerberatenden Berufe und Rechtsanwälte. Unklar ist, wer als Intermediär gilt, wenn ein Rechtsanwalt oder Steuerberater in einer Kanzlei (juristische Person oder Personenvereinigung) tätig ist.

- Es bedarf einer Klarstellung, dass in Fällen des Tätigwerdens für eine juristische Person oder Personenvereinigung Intermediär stets die juristische Person oder Personenvereinigung ist und nicht daneben auch der im konkreten Fall handelnde Rechtsanwalt und Steuerberater.

- Die Abgrenzung des Intermediärs von anderen an der Gestaltung Beteiligten in Tz. 48 ist zu begrüßen. Letztlich steht diese im Einklang mit der Gesetzesbegründung (Begründung Regierungsentwurf, BT-Drs. 19/14685). Andererseits ist die Formulierung in Tz. 48 weniger konkret als in der Gesetzesbegründung. Nach Tz. 48 soll kein Intermediär sein, wer weder wusste noch objektiv erkennen konnte, dass für den Nutzer einer der Hauptvorteile die Erzielung eines steuerlichen Vorteils i. S. d § 138d Abs. 3 AO ist. Hierbei sollen alle vorliegenden Fakten sowie das einschlägige Fachwissen und Verständnis, das für die Erbringung solcher Dienstleistungen erforderlich ist, zu berücksichtigen sein. Wer entscheidet, was jemand objektiv erkennen konnte?

Die vorgesehene Regelung birgt die Gefahr, dass man jedem Rechtsanwalt, der von seinem Mandanten gebeten wird, einen Vertrag zu erstellen, faktisch das einschlägige Fachwissen und Verständnis unterstellt, eine Steuergestaltung zu vermuten, auch wenn der Rechtsanwalt nicht weiß, dass der gewünschte Vertrag Teil der Umsetzung einer Steuergestaltung ist.

- Die Formulierung in Tz. 48 sollte wie folgt abgeändert werden:

„...ist kein Intermediär, wenn er weder wusste, dass für den Nutzer einer der Hauptvorteile die Erzielung eines steuerlichen Vorteils i. S. d § 138d Abs. 3 AO ist, noch objektive Anhaltspunkte dafür vorlagen, dass dies der Fall ist. Weitergehende Ermittlungen sind nicht geboten.“

- In Tz. 49 sollte das Wort „*grundsätzlich*“ gestrichen werden. Wer nur an einem Teilschritt mitwirkt, kann in keinem Fall Intermediär sein.

- In Tz. 61 bestätigt auch die Finanzverwaltung, dass der Berufsgeheimnisträger durch § 138f Abs. 6 AO zur **Verletzung seiner gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht** verpflichtet wird.

Nur weil der Gesetzgeber § 138f Abs. 6 AO geschaffen hat, ändert das nichts an dem objektiven Tatbestand des § 203 Abs. 1 StGB. Wenn der Mandant seinem Rechtsanwalt ausdrücklich verbietet, Informationen zur Steuergestaltung mitzuteilen, läuft der Rechtsanwalt Gefahr einer Strafanzeige durch seinen Mandanten. Die Strafverfolgungsbehörde müsste ein Ermittlungsverfahren einleiten. Letztlich müsste die Staatsanwaltschaft ermitteln, ob im konkreten Fall überhaupt eine meldepflichtige grenzüberschreitende Steuergestaltung vorlag. Was geschieht aber, wenn die Staatsanwaltschaft zu dem Ergebnis käme, es lag keine solche Gestaltung vor, mithin also eine Verletzung der Verschwiegenheitsverpflichtung und somit eine Straftat?

- Sofern der Mandant seinem Rechtsanwalt oder Steuerberater ausdrücklich verbietet, irgendwelche Mitteilungen vorzunehmen, muss der Rechtsanwalt/Steuerberater von einer Mitteilungspflicht entbunden sein und die Mitteilung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung insgesamt dem Mandanten obliegen.
- In Tz. 62 wird nochmals bestätigt, dass die Meldepflichten des Rechtsanwalts als Intermediär auch dann vorliegen, wenn durch die Meldung der Mandant identifizierbar ist. Wie im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens bereits ausführlich durch die BRAK, BStBK und WPK dargestellt¹, zeigen die Regelungen, dass eine Säule des Rechtsstaats in Frage gestellt wird. Der Rechtsanwalt ist unabhängiges Organ der Rechtspflege; er ist nicht Gehilfe der Steuerbehörden.
- Es muss eine Regelung gefunden werden, die es ermöglicht, dass der Rechtsanwalt die Daten für den Mandanten aufbereitet und nur der Mandant zur Mitteilung verpflichtet ist, sofern der Mandant der Mitteilung durch den Berater ausdrücklich widerspricht.

II. Kennzeichen (§ 138e AO)

- Auch im zweiten Teil wird deutlich, dass die Prüfsystematik entsprechend den vorstehenden Ausführungen zu Tz. 6 angepasst werden sollte, um nicht andauernd „nach unten“ verweisen zu müssen.
- In Tz. 96 wird auf die Möglichkeit der Glaubhaftmachung des Überwiegens außersteuerlicher Gründe hingewiesen. Leider werden hierzu keine Beispiele gegeben.
- Hier muss ein positives Beispiel angegeben werden.

¹ Gemeinsame Stellungnahme BStBK, WpK und BRAK vom 06.11.2019, <https://brak.de/zur-rechtspolitik/stellungnahmen-pdf/stellungnahmen-deutschland/2019/november/gemeinsame-stellungnahme-zum-gesetzentwurf-zur-einfuehrung-einer-pflicht-zur-mitteilung-grenzueberschreitender-steuergestaltungen-von-bstbk-wpk-und-brak.pdf>

- Tz. 99 sieht eine Verhinderung von Steueransprüchen bei Vermeidung einer beschränkten Steuerpflicht vor. Damit ist jede Standortwahl, die Deutschland nicht berücksichtigt und die selbstverständlich von steuerlichen Motiven geleitet werden kann und auf Grund der Kapitalverkehrsfreiheit innerhalb der Europäischen Union gewährleistet sein muss, ein meldepflichtiger Vorgang. Es bleibt zu hoffen, dass derartige Meldungen zu einer Verbesserung der steuerlichen Standortfaktoren beitragen.
- Es muss eine konkretere Einschränkung vorgenommen werden, um eine Meldeflut zu vermeiden.

- Tz. 103 sagt aus, dass bei Vorliegen eines Falles, der in der „White List“ aufgeführt ist, nicht vom Vorliegen eines steuerlichen Vorteiles im Sinne des § 138e Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a) AO auszugehen ist. Dadurch entfällt eine Meldepflicht in Deutschland, was zu Verzerrungen und nicht synchronisierten Meldungen führen wird, wenn die Gestaltung nicht auch in den anderen Mitgliedstaaten von der Meldepflicht ausgenommen wird. Umgekehrt wären auch die in anderen Mitgliedstaaten in die nationale „White List“ aufgenommenen Fälle von der Meldepflicht auszunehmen. Dies erscheint angesichts der Vielfalt der Steuersysteme kaum realisierbar, so dass davon auszugehen ist, dass Berater auch in den Fällen der „White List“ in das Meldeprozedere einbezogen werden.
- In Tz. 107 sollte positiv definiert werden, dass eine Klausel nur dann eine qualifizierte Vertraulichkeitsklausel nach § 138e Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) AO darstellt, wenn sie auch die Offenlegung an die übrigen, mitteilungspflichtigen Intermediäre oder die Finanzverwaltung untersagt. Die marktübliche Vertraulichkeit gegenüber Wettbewerbern und unbeteiligten Dritten, die für die Gestaltungsberater von wirtschaftlicher Bedeutung ist, wird nicht erfasst.
- In Tz. 109ff. fehlen Beispiele zur Individualisierung der Strukturen. Aus Sicht des Beraters ist jeder Fall individuell zu beraten. Der Einsatz von Vertragsmustern ist in jeder Kanzlei üblich. Dass diese jeweils individuell angepasst werden, ist selbstverständlich. Die vom Entwurf insbesondere in Tz. 114 adressierte „innere Struktur“ der Gestaltung, beispielsweise einer Finanzierungsgestaltung mit der steuerlichen Mechanik des Finanzierungskostenabzuges, wird immer identisch sein. Damit ist jede steuerliche Struktur „standardisiert“, weil vorstellbar ist, dass sie auch bei anderen Mandanten mit vergleichbarer steuerlicher Situation zu einem steuerlichen Vorteil führt.
- Es bedarf einer konkreteren Definition bzw. Einschränkung der Klassifizierung als „standardisiert“.

- In Tz. 126 springt das Anwendungsschreiben von der Unangemessenheit rechtlicher Schritte sofort zur aus Sicht der Verfasser unangemessenen Verlustnutzung, die durch rechtliche Schritte als künstliche Maßnahmen ermöglicht wird. Eine Verlustnutzung ohne gestalterische, also „künstliche“ Maßnahmen ist ohnehin nicht vorstellbar. Insofern ist das Beispiel hier nicht zielführend. Auch der Maßstab, dass ein rechtlicher Schritt „unangemessen“ ist, wenn er nicht ohne den steuerlichen Effekt vorgenommen wird, erscheint vor dem Hintergrund, dass der Steuerpflichtige seine steuerliche Situation optimieren darf, fehlgehend.
- Es bedarf einer Reduzierung des Begriffes „unangemessen“ auf rein künstliche Gestaltungen entsprechend der Rechtsprechung des EuGH.

- Soweit in Tz. 127 über den Maßstab des EuGH (siehe Zitat) hinausgehende Ausweitungen des Begriffes der Unangemessenheit erfolgen, erscheinen diese vor dem Hintergrund des Rechtes auf steuerliche Optimierung nicht angebracht.
- Die Textziffer sollte auf den Hinweis auf die EuGH-Rechtsprechung reduziert werden.

- Das in Tz: 131 angeführte Beispiel einer Forderungsabtretung an eine im Ausland ansässige Finanzierungstochtergesellschaft stellt einen gestalterischen Standardfall dar. Dies belegt, dass die Anzeigepflicht zu einer Flut von Meldungen führen wird. Diese wird sich voraussichtlich auch nicht durch eine „White List“ als Anlage zum Anwendungsschreiben eindämmen lassen.

III. Verfahren zur Mitteilung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung

- In Tz. 186 wird die Pflicht zu einer erneuten Mitteilung bei Veränderung der Struktur postuliert, die sich aber aus dem Gesetz nicht ergibt. Letzten Endes wird hier über den Wortlaut des Gesetzes hinaus eine laufende Berichterstattung gefordert, auf die dann auch noch einmal ausdrücklich im Rahmen der Steuererklärung hingewiesen werden muss (sanktionsbewehrte Angabepflicht gem. § 138k AO i. V. m. § 379 AO).
- Die weitere Meldepflicht muss entfernt werden.

- Tz. 190 entspricht nicht der gesetzlichen Regelung. Wenn ein Nutzer den Intermediär nicht von seiner Verschwiegenheitsverpflichtung entbindet, dann obliegt dem Nutzer die Mitteilung bestimmter Angaben zu seiner Person, verbundenen Unternehmen etc. Tz. 190 ist so formuliert als wäre die Mitteilung auch dieser Angaben originär Aufgabe des Intermediärs. Das ist nicht so; der Intermediär, der einer berufsrechtlichen Verschwiegenheitsverpflichtung unterliegt, ist zur Mitteilung dieser Angaben nur verpflichtet, wenn er zuvor von dem Nutzer von der Verschwiegenheitsverpflichtung entbunden wurde. (vgl. im Übrigen Anmerkungen zu Tz. 61 und 62).

- In Tz. 191 wird wiederum entgegen der tatsächlichen Rechtslage davon gesprochen, dass der Intermediär nur zur Meldung von Informationen „die nicht der beruflichen Verschwiegenheit unterliegen“ verpflichtet sei. Das ist nicht zu akzeptieren, denn jedwede Information, die sich aus der Mandatsbeziehung ableitet, selbst die Information über das Bestehen oder Nichtbestehen des Mandates, ist von der beruflichen Verschwiegenheitspflicht erfasst.
- Es bedarf einer gesetzlichen Regelung zur Kollision von Melde- und Verschwiegenheitspflicht.

- In Tz. 208 wird gefordert, dass Intermediäre bei der Meldung die im Markt gebräuchliche Bezeichnung der Struktur angeben müssen. Wiederum sollen die meldenden Intermediäre über den einzelnen zu meldenden Fall hinaus der Finanzverwaltung Einblick in das Gesamtgeschehen verschaffen. Diese Funktion ist nicht mit der anwaltlichen Rolle als Organ der Rechtspflege vereinbar, sondern stellt eine weitere Aushöhlung des Anwaltsprivilegs und einen strukturellen Interessenkonflikt dar.
- In Tz. 212 wird verlangt, das Datum der ersten Umsetzungsschritte für die Gestaltung selbst sowie für jeden Nutzer einzeln anzugeben. Auch diese Pflicht ergibt sich nicht aus dem Gesetz. In § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 AO wird nur die Angabe des ersten Datums verlangt.
- Die Ausführungen zur Meldung weiterer Daten zusätzlich zum ersten Datum müssen entfallen.

- Tz. 214 bis 216 sind widersprüchlich und entsprechen nicht dem Gesetz. § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 8 AO verlangt die Angabe des tatsächlichen oder voraussichtlichen wirtschaftlichen Werts der grenzüberschreitenden Steuergestaltung. Das Gesetz verlangt nicht die Angabe des Werts der Transaktion. Das dann auch noch unter den Bußgeldtatbestand des § 379 AO subsumieren zu wollen, kann nur als Willkür – fern des Gesetzlichkeitsprinzips - gewertet werden und damit als Verstoß gegen Art. 103 Abs. 2 GG.
- Die Regelungen sollten ersatzlos gestrichen werden.

* * *