



## BUNDESRECHTSANWALTSKAMMER

### Stellungnahme Nr. 22/2019 September 2019

#### Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen

Mitglieder des Ausschusses Steuerrecht

RA Peter Buhmann  
RA Dr. Thomas Curdt  
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, Deubner Verlag Online Recht, Beck aktuell, Jurion Expertenbriefing, Juris Nachrichten, LexisNexis Rechtsnews, Otto Schmidt Verlag

#### Bundesrechtsanwaltskammer

The German Federal Bar  
Barreau Fédéral Allemand  
[www.brak.de](http://www.brak.de)

#### Büro Berlin – Hans Litten Haus

Littenstraße 9  
10179 Berlin  
Deutschland  
Tel. +49.30.28 49 39 - 0  
Fax +49.30.28 49 39 - 11  
Mail [zentrale@brak.de](mailto:zentrale@brak.de)

#### Büro Brüssel

Avenue des Nerviens 85/9  
1040 Brüssel  
Belgien  
Tel. +32.2.743 86 46  
Fax +32.2.743 86 56  
Mail [brak.bxl@brak.eu](mailto: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 Referentenentwurfs eines Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen vom 26.09.2019 und die Einräumung einer Möglichkeit zur Stellungnahme. Allerdings ist die gesetzte Frist bis zum 30.09.2019 unverhältnismäßig kurz – was auch unter Berücksichtigung des Umstandes, dass diese ein Wochenende einschließt, eine finale interne Abstimmung kaum möglich macht. Es wird darum gebeten, zukünftig längere Fristen zur Stellungnahme einzuräumen.

Dennoch fasst die nachfolgende Stellungnahme die wesentlichen Punkte zusammen.

1. Die BRAK begrüßt ausdrücklich, dass die noch im Referentenentwurf vom 30.01.2019 vorgesehene Erweiterung einer Anzeigepflicht auf nationale Steuergestaltungen gestrichen wurde.
2. Bedauerlicherweise enthält der aktuelle Referentenentwurf nunmehr Ergänzungen, die die Handhabung der Mitteilungspflichten für die Angehörigen der rechts- und steuerberatenden Berufe nochmals erschweren:

Wesentliches Kriterium für die Angehörigen der rechts- und steuerberatenden Berufe ist es, eine Kollision mit ihrer berufsrechtlichen **Verschwiegenheitsverpflichtung** zu vermeiden.

§ 138f Abs. 6 AO-E sieht hierzu vor, dass dann, wenn ein Intermediär einer gesetzlichen Verpflichtung zur Verschwiegenheit unterliegt, den Intermediär die Meldepflicht nur trifft, wenn der Nutzer ihn von dieser Pflicht entbunden hat.

Falls der Nutzer den zur gesetzlichen Verschwiegenheit verpflichteten Intermediär nicht von der Verschwiegenheit entbindet, soll die Pflicht zur Mitteilung gemäß § 138f Abs. 6 AO-E erst dann auf den Nutzer übergehen, nachdem der Intermediär

- den Nutzer über den Übergang der Meldepflicht informiert hat,
- dem Nutzer die nach Abs. 3 Satz 1 Nr. 2, 3 und 10 erforderlichen Angaben, sowie die **Registriernummer** nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 und die **Offenlegungsnummer** nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 zur Verfügung gestellt hat.

Die Registriernummer und die Offenlegungsnummer werden nach dem neu eingefügten Abs. 5 in § 138f AO-E durch das Bundeszentralamt für Steuern dem eingegangenen Datensatz zugeteilt und dem Intermediär mitgeteilt.

Das setzt also voraus, dass der Intermediär zuvor einen Datensatz eingereicht hat. Ohne Einreichung eines Datensatzes wird keine Nummer vergeben. Der nicht von seiner Verpflichtung zur Verschwiegenheit entbundene Intermediär kann einen solchen Datensatz nicht einreichen, ohne seine Verpflichtung zur Verschwiegenheit zu verletzen. Der Entwurf geht offensichtlich davon aus, dass der Intermediär, auch wenn er nicht von der Verpflichtung zur Verschwiegenheit entbunden wurde, Daten nach

§ 138f Abs. 3 AO-E an das Bundeszentralamt übermitteln soll. Denn der Nutzer müsste in diesem Fall nur Daten nach Abs. 3 Satz 1 Nr. 2, 3 und 10 übermitteln.

Bereits die Übermittlung von Daten nach den übrigen Ziffern in § 138f Abs. 3 AO-E stellt eine Verletzung der Verpflichtung zur Verschwiegenheit dar. Die Verpflichtung zur Verschwiegenheit erstreckt sich auf das gesamte Mandat, also auch und insbesondere auf das Bestehen desselben, und nicht nur auf die Angabe von persönlichen Angaben zum Mandanten. Die anwaltliche Verschwiegenheitspflicht verpflichtet Rechtsanwälte, im Interesse ihrer Mandanten alle im Rahmen eines Mandats gewonnenen Erkenntnisse ebenso wie den Bestand des Mandates geheim zu halten. Eine Durchbrechung oder Aufweichung der anwaltlichen Verschwiegenheitsverpflichtung würde dazu führen, dass Mandanten sich ihren Anwältinnen und Anwälten nicht mehr vollständig und uneingeschränkt anvertrauen könnten, ohne befürchten zu müssen, dass diese Tatsache sowie Inhalte der Beratung bekannt werden. Ein Eingriff in diesen absolut geschützten Bereich bei Handeln der Anwälte im Rahmen ihres Aufgabenbereichs ist nicht hinnehmbar und verfassungswidrig. Wegen seiner besonderen Bedeutung wird die Pflicht zur anwaltlichen Verschwiegenheit nicht nur strafrechtlich geschützt (§ 203 StGB). Sie wird auch als ein justizielles Grundrecht durch die Grundrechte-Charta der Europäischen Union garantiert (Art. 47 Abs. 2 Satz 2 EU-Charta).

Wenn der Intermediär nicht von seiner Verpflichtung zur Verschwiegenheit befreit ist, muss die gesamte Meldepflicht ohne Einschränkung und Mitwirkungspflichten für den Intermediär ausschließlich den Nutzer treffen. Das eine solche Ausgestaltung möglich wäre, zeigt der Regelungsvorschlag in § 138g Abs. 1 Satz 1 AO-E für Intermediäre aus Drittstaaten.

3. Die Liste in § 138f Abs. 3 AO-E der **zu übermittelnden Daten** wird erheblich ausgeweitet und lässt sich in diesem Umfang nicht mit dem Zweck des Gesetzes rechtfertigen.
  - a) Der Intermediär ist kein Nutzer (vgl. Definition des Intermediärs in der Einleitung und in § 138d Abs. 1 AO-E). Dennoch soll der Intermediär seine persönlichen Daten, einschließlich seiner Steuernummer übermitteln. Der Zweck lässt sich nicht erschließen, außer, dass über Datenabgleiche seitens der Finanzverwaltung Rückschlüsse auf bestehende Mandatsbeziehungen gezogen werden können. Die Erhebung dieser Daten bzgl. der Intermediäre ist nicht durch die EU-Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25. Mai 2018 vorgegeben. Die dort genannten Angaben beziehen sich auf den relevanten Steuerpflichtigen.

Für den Fall, dass der Intermediär von seiner Verpflichtung zur Verschwiegenheit nicht entbunden würde und richtigerweise der Nutzer die vollständige Meldung abgeben müsste, müsste der Intermediär seine persönlichen Daten an den Nutzer, der nicht zur Verschwiegenheit verpflichtet ist, übermitteln. Hiergegen sprechen datenschutzrechtliche Gründe.

- b) Ergänzt wird in § 138f Abs. 3 Nr. 8 AO-E die Mitteilungspflicht auf „den tatsächlichen oder voraussichtlichen Wert der grenzüberschreitenden Gestaltung“. Die BRAK kritisiert, dass dabei unklar ist, welcher Wert hier gemeint ist und wie dieser ermittelt werden soll. Auch diese Angabe verstößt gegen die Verpflichtung zur Verschwiegenheit, sofern der Intermediär von dieser nicht entbunden ist.
- c) In § 138f Abs. 3 Nr. 10 AO-E wird die Mitteilungspflicht erweitert auf „Angaben zu allen in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässigen Personen, die von der grenzüberschreitenden Steuergestaltung wahrscheinlich unmittelbar betroffen sind, einschließlich Angaben darüber, zu welchen Mitgliedstaaten der Europäischen Union sie in Bezug stehen, soweit dem Intermediär dies bekannt ist“.

Die umfangreichen Meldepflichten werden jedenfalls dazu führen, dass ein erheblicher Aufwand erforderlich sein wird, um diese zu erfüllen. Die diesbezüglichen unverhältnismäßigen Recherchen müssen den Nutzern berechnet werden. Das wird letztlich zu einer erheblichen finanziellen Belastung der Bürgerinnen und Bürger führen. Damit ist die pauschale Aussage in der Gesetzesbegründung *„Bürgerinnen und Bürger werden von der Mitteilungspflicht unmittelbar nur in sehr wenigen Fällen und dann auch nur mit geringfügigem Aufwand betroffen sein“* nicht zutreffend. Denn die Recherche, Zusammenstellung, Übermittlung der in § 138f AO-E genannten Angaben wird sehr zeitaufwendig und damit teuer für die Bürger. Dies gilt erst recht vor dem Hintergrund, dass nach der Formulierung des Gesetzentwurfs und der Definition des Begriffs „Steuergestaltung“ im Gesetzestext und in der Begründung jede grenzüberschreitende Nutzung eines gesetzlich vorgesehenen Steuervorteils gemeldet werden muss – unabhängig von dem Wert, den die Nutzung des gesetzlichen Steuervorteils für den Bürger/die Bürgerin tatsächlich haben wird.

#### 4. Mehrere Intermediäre – Etablierung von „Denunzianten“?

In § 138f Abs. 3 AO-E wird am Ende folgender neuer Absatz eingefügt:

*„Soweit dem Intermediär bekannt ist, dass neben ihm mindestens ein weiterer Intermediär im Geltungsbereich dieses Gesetzes oder in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union zur Mitteilung derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung verpflichtet ist, so hat er im Datensatz nach Satz 1 die Angaben nach Satz 1 Nummer 1 auch hinsichtlich der anderen ihm bekannten Intermediäre zu machen.“*

Der Sinn dieser Regelung ist unklar; sie hat auch keine Grundlage in der EU-Richtlinie. Wenn ein Intermediär eine grenzüberschreitende Gestaltung bereits gemeldet hat, ist die Finanzbehörde informiert. Das steht auch im Einklang mit § 138f Abs. 9 AO-E, der vorsieht, dass eine Meldung nicht nochmals erforderlich ist, wenn ein Intermediär nachweisen kann, dass eine grenzüberschreitende Gestaltung bereits gemeldet wurde.

Der Zweck zur Meldung weiterer Intermediäre kann nur so verstanden werden, dass Intermediäre und damit auch Angehörige rechtsberatender Berufe, die zur Anwendung des Steuerrechts beraten, als Zuträger von Informationen, man könnte sagen als Denunzianten, missbraucht werden sollen. Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte sind jedoch unabhängiges Organ der Rechtspflege und diese Verpflichtung ist mit ihrer Rolle im Rechtsstaat nicht vereinbar. Außerdem lässt sich über die Querverweise die Anonymisierung überwinden, wenn mehrere Intermediäre zu einem Steuerpflichtigen Beratungsbeziehungen aufgebaut haben, die seitens der Finanzverwaltung nachvollzogen werden können.

## 5. Neuer § 138k AO-E

Neu aufgenommen wurde § 138k AO-E. Nach dieser Regelung hat jeder Nutzer eine grenzüberschreitende Steuergestaltung in seiner Steuererklärung anzugeben.

Auch hier ist unklar, welchen Nutzen dieser Mehraufwand bringen soll. Die Finanzverwaltung ist durch die Meldung bereits informiert. Schwierig wird es allerdings dann, wenn die Steuererklärung eines Nutzers durch einen Angehörigen der rechtsberatenden Berufe vorbereitet und eingereicht wird, der in eine etwaige grenzüberschreitende Steuergestaltung nicht involviert war und dem Nutzer nicht bekannt ist, dass eine grenzüberschreitende Gestaltung durch einen Intermediär (z. B. eine Bank) gemeldet worden ist. Solche Fälle sind sehr wahrscheinlich – selbst wenn ein Nutzer durch einen Intermediär über die Meldung informiert wurde.

Ohne in der Kürze der zur Verfügung stehenden Zeit abschließend auf den Gesetzesentwurf eingehen zu können, bleibt festzuhalten, dass der Gesetzgeber auch in ganz alltäglichen Fällen einen erheblichen finanziellen und administrativen Aufwand für Steuerpflichtige und deren Berater generiert. Leider ist es dem Gesetzgeber nicht gelungen, hier eine Abgrenzung zu schaffen.

Die BRAK hält weiter daran fest, dass aufgrund der unspezifischen Formulierung des Begriffs „steuerliche Gestaltung“, faktisch jeder Fall, in dem ein Rechtssubjekt aus einem EU-Mitgliedstaat oder einem Drittstaat beteiligt ist, als grenzüberschreitend zu betrachten und damit zu melden ist. Daran ändert auch die Formulierung in § 138d Abs. 3 a.E. AO-E nichts:

*„Ein steuerlicher Vorteil liegt auch dann vor, wenn er außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes entstehen soll. Wirkt sich der steuerliche Vorteil einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung ausschließlich im Geltungsbereich dieses Gesetzes aus und ist der steuerliche Vorteil unter Berücksichtigung aller Umstände der Steuergestaltung gesetzlich vorgesehen, so gilt dieser nicht als steuerlicher Vorteil im Sinne des Absatzes 2 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe a.“*

Die Meldepflicht bezieht sich jedoch immer auf steuerliche Vorteile, die aus der Anwendung des Gesetzes resultieren. In der Begründung hierzu heißt es: *„Demnach können auch legale steuerliche Vorteile eine Mitteilungspflicht auslösen, wenn sie durch solche Gestaltungen erzielt werden, die in einer Gesamtbetrachtung der gesetzgeberischen Intention nicht gerecht werden.“*

Die Formulierung ist nicht zielführend, weil nur **legale** Steuergestaltungen vom Anwendungsbereich des Gesetzes umfasst sind. Die Ermittlung des gesetzgeberischen Willens ist zudem kaum möglich und diese Vorgabe daher nicht zumutbar. Der Gesetzgeber geht außerdem davon aus, dass inländische Berater bei jeder Gestaltung die steuerlichen Auswirkungen im Ausland daraufhin überprüfen können, ob sich ein steuerlicher Vorteil ergibt. Dies wird in der Regel rechtssicher nur von im Ausland tätigen und im ausländischen Recht beratenden Beratern ermittelt werden können. Ob die Intention des ausländischen Gesetzgebers den dortigen Steuereffekt erfasst, erfordert darüber hinaus eine üblicherweise vom inländischen Berater nicht vorgehaltene Sachkenntnis.

\* \* \*