

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Bundesministerium der Finanzen
11016 Berlin



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

E-Mail

Abt. Steuerrecht und Rechnungslegung

Unser Zeichen: Fi/Gr
Tel.: +49 30 240087-60
Fax: +49 30 240087-77
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

17. Januar 2025

Geplante Änderung von § 379 Abs. 2 Nr. 1e AO im RefE zum DAC 8-Umsetzungsgesetz

Sehr geehrte Damen und Herren,

am 1. November 2024 wurde der Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2023/2226 des Rates vom 17. Oktober 2023 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung (DAC 8-Umsetzungsgesetz – DAC 8-UmsG) veröffentlicht. Mit dem DAC 8-UmsG sollen im Wesentlichen der Melderahmen für Kryptowerte (Crypto-Asset Reporting Framework – CARF) sowie der fortentwickelte gemeinsame Meldestandard für den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen (amended Common Reporting Standard – CRS) in deutsches Recht umgesetzt werden.

Da das Gesetz jedoch nicht mehr verabschiedet werden konnte und in der nächsten Legislaturperiode erneut aufgegriffen werden muss, möchten wir die Gelegenheit wahrnehmen, auf eine in den Entwurf aufgenommene, aber DAC 6 betreffende Regelung der Abgabenordnung hinzuweisen, die aus unserer Sicht nicht weiterverfolgt werden sollte. Betroffen ist § 379 Abs. 2 Nr. 1e AO.

Die Norm bestimmt als Ordnungswidrigkeit, wenn ein Intermediär oder, wenn diesen die Meldepflicht trifft, ein Nutzer entgegen den gesetzlichen Vorgaben vorsätzlich oder fahrlässig eine Mitteilung über eine „grenzüberschreitende Steuergestaltung nicht oder nicht rechtzeitig macht oder zur Verfügung stehende Angaben nicht vollständig mitteilt“.

Im Referentenentwurf zum DAC 8-UmsG war vorgesehen, § 379 Abs. 2 Nr. 1e AO in der Weise zu ändern, dass nach den Worten „grenzüberschreitende Gestaltung nicht“ die Wörter „, nicht richtig“ eingefügt werden. Als vierter bußgeldbewehrter Tatbestand träte damit neben die vollständig unterlassene sowie die nicht rechtzeitig oder nicht vollständig vorgenommene Meldung noch die unrichtige Meldung. Begründet wurde die Änderung damit, dass ein Gleichlauf mit den anderen Ordnungswidrigkeitstatbeständen betreffend die Mitteilungspflicht über grenzüberschreitende Steuergestaltungen gewährleistet werden solle.

Wir regen dringend an, dies noch einmal zu überdenken.

Zum einen besteht insoweit keine Abweichung zu § 379 Abs. 2 Nr. 1f AO, da dieser bereits mit dem Wachstumschancengesetz vom 27. März 2024 aufgehoben und inhaltlich in § 379 Abs. 2 Nr. 1e AO integriert wurde. Zu § 379 Abs. 2 Nr. 1g AO besteht zwar eine Abweichung dahingehend, dass letztere Vorschrift auch die Variante „nicht richtig“ enthält. In dieser Vorschrift geht es aber nicht um die Mitteilungspflicht von Intermediär oder Nutzer bzgl. der für eine Steuergestaltung zu meldenden persönlichen und sachlichen Angaben, sondern nur um die Angabepflicht des Nutzers für eine Gestaltung als solche in der Steuererklärung gem. § 138k AO, zu deren Erfüllung nach § 138k Satz 2 AO die Angabe der vom Bundeszentralamt für Steuern zugeteilten Registriernummer und Offenlegungsnummer oder der von der zuständigen Behörde eines anderen Mitgliedstaats der Europäischen Union zugeteilten Registriernummer und Offenlegungsnummer genügt. Bei dieser Angabepflicht kann die Verstoßvariante „nicht richtig“ damit allenfalls einen Zahlendreher in der angegebenen Nummer meinen.

Selbst wenn man einen solchen Verstoß als sanktionswürdig betrachten sollte, kann u. E. eine Verstoßvariante „nicht richtig“ nicht auch für die Mitteilung von Steuergestaltungen (§ 379 Abs. 2 Nr. 1e AO) vorgesehen werden, denn hier geht es, z. B. bei der Angabe der erfüllten Kennzeichen i. S. d. § 138e AO, in hohem Maße um die Auslegung höchst unbestimmter Rechtsbegriffe. Was hier „richtig“ oder „falsch“ ist, ist oftmals nicht leicht festzustellen. Das Risiko, hier eine aus Sicht der Finanzverwaltung unrichtige Angabe zu machen, ist sehr hoch. Angesichts der bestehenden Unklarheiten sind differierende Auslegungen zwischen einzelnen Steuerpflichtigen bzw. Intermediären einerseits sowie auch zwischen einem Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung andererseits zu erwarten. Es existiert auch noch keine höchstrichterliche Rechtsprechung zu der Frage, wie die Kennzeichen („hallmarks“) im Einzelnen zu verstehen sind. Entsprechendes gilt für die Fragen, welche Mitgliedstaaten (§ 138f Abs. 3 Nr. 9 AO) und welche Personen von der Gestaltung unmittelbar „wahrscheinlich betroffen“ sind (§ 138f Abs. 3 Nr. 10 AO).

Der hohe Grad der Unsicherheit bei der Auslegung der Kennzeichen, des Main-Benefit-Tests und weiterer die Meldung betreffender Fragen ist auch im kürzlich veröffentlichten Sonderbericht 27/2024 des Europäischen Rechnungshofs „Bekämpfung schädlicher Steuerregelungen und der Steuervermeidung durch Unternehmen“ (https://www.eca.europa.eu/ECAPublications/SR-2024-27/SR-2024-27_DE.pdf), in Rdnr. 37 - 41 kritisiert worden. Der Rechnungshof hat gemeinsame Leitlinien dafür gefordert. Gleiches gilt für die von der EU-Kommission am 19. Dezember 2024 veröffentlichte Zusammenfassung der Ergebnisse aus der öffentlichen Konsultation zur Bewertung von DAC 6 (https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13678-Cooperation-on-direct-taxation-evaluation/F_en, siehe S. 9).

Die geplante Maßnahme ließe sich u. E. auch nicht mit dem Urteil des EuGH vom 29. Juli 2024 in der Rs. C-623/22 rechtfertigen. Denn darin hat das Gericht (im Kontext der 2. und 3. Vorlagefrage) die aus den vielen in der DAC 6-Richtlinie enthaltenen unbestimmten Rechtsbegriffen resultierenden Rechtsunsicherheiten lediglich als nicht hinreichend hoch eingestuft, um die Richtlinie wegen Unvereinbarkeit mit der Charta der Grundrechte der Europäischen Union für ungültig zu erklären. Dass eine fehlerhafte Auslegung dieser Rechtsbegriffe sanktionsbewährt sein sollte, ist damit keinesfalls gesagt.

Petitum:

Die im Referentenentwurf zum DAC 8-UmsG vorgesehene Ergänzung des § 379 Abs. 2 Nr. 1e AO um die Wörter „, nicht richtig“ sollte bei Fortsetzung des Gesetzgebungsverfahrens aus dem Entwurf gestrichen und auch in keinem weiteren Gesetzgebungsverfahren erneut aufgegriffen werden.

Mit freundlichen Grüßen

i. A. Meik Eichholz
Abteilungsleiter

i. A. Dr. Carola Fischer
Referatsleiterin