

Gesetzentwurf zur Anzeigepflicht von Steuergestaltungen

Artikel 1 Änderung der Abgabenordnung

Die Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866, 2003 I S. 61), zuletzt geändert durch Artikel ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S....) wird wie folgt geändert:

1. Die Inhaltsübersicht wird wie folgt geändert:

a) Nach der Angabe zu § 138 wird folgende Angabe eingefügt:

„§ 138a Anzeigepflicht von Steuergestaltungen“

b) Nach der Angabe zu § 379 wird folgende Angabe eingefügt:

„§ 379a Steuergefährdung bei Steuergestaltungen“

2. Nach § 138 wird folgender § 138a eingefügt:

„§ 138a Anzeigepflicht von Steuergestaltungen

(1) Steuergestaltungen im Sinne des Absatzes 2 sind anzeigepflichtig.

(2) Eine Steuergestaltung liegt vor, wenn

1. ein Wirtschaftsgut in mehreren Steuerrechtsordnungen berücksichtigt wird,
2. die gleichen Einkünfte mehreren Steuerpflichtigen zugeordnet werden, oder die gleichen Einkünfte eines Steuerpflichtigen mehreren Betriebsstätten zugeordnet werden,
3. eine Körperschaft oder Personenvereinigung in der einen Steuerrechtsordnung als Steuersubjekt und in der anderen nicht als Steuersubjekt qualifiziert wird,
4. eine Körperschaft oder Personenvereinigung in mehreren Steuerrechtsordnungen als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt wird,
5. Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung durch die Vertragsstaaten unterschiedlich ausgelegt und angewandt werden,
6. Zahlungen in mehreren Steuerrechtsordnungen unterschiedlich eingeordnet werden,
7. dieselben Aufwendungen oder Steuerabzüge in mehreren Steuerrechtsordnungen berücksichtigt werden können

und dadurch Steuern auf dem Gebiet der Einkommen- und Körperschaftsteuern einschließlich der im Abzugsweg erhobenen Steuern vermieden, die Entstehung solcher Steueransprüche in spätere Besteuerungszeiträume verschoben oder solche Ansprüche auf Steuererstattung oder Steueranrechnung begründet werden.

(3) ¹Anzeigepflichtige Person ist, wer eine Steuergestaltung im Sinne des Absatzes 2 unter Darstellung oder Beschreibung der damit verbundenen Steuervorteile im Rahmen einer Geschäftsbeziehung anbietet oder empfiehlt (Vermarkter). ²Bedient sich der Vermarkter eines Dritten, sind beide als Vermarkter anzeigepflichtig.

(4) Anzeigepflichtiges Ereignis ist das erstmalige Angebot einer Steuergestaltung im Sinne des Absatzes 2 oder dessen erstmalige Empfehlung.

(5) ¹Von der Anzeigepflicht ist der Vermarkter befreit, wenn er nachweisen kann, dass sein durch Vermarktung und damit in Zusammenhang stehender Beratung erzielter Umsatz im vorangegangenen Wirtschaftsjahr oder bei Beginn der Vermarktungstätigkeit im laufenden Wirtschaftsjahr voraussichtlich 250.000 € nicht übersteigt. ²Im Fall des Absatzes 3 Satz 2 ist auf die Verhältnisse des Vermarkters abzustellen.

(6) ¹Der Vermarkter hat dem Bundeszentralamt für Steuern bis zum 10. Tag nach Ablauf des Kalendermonats, in dem das anzeigepflichtige Ereignis eingetreten ist, die Anzeige auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck und nach Maßgabe der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung zu übermitteln. ²In der Anzeige ist für jede anzeigepflichtige Steuergestaltung anzugeben:

1. eine vollständige Beschreibung und das Ziel der Gestaltung,
2. der erzielbare Steuervorteil und
3. die betroffenen Rechtsvorschriften.

³Die Anzeigepflicht umfasst in den ersten zwei Jahren nach dem anzeigepflichtigen Ereignis monatliche Meldungen bis zum 10. Tag des Folgemonats an das Bundeszentralamt für Steuern über die Anzahl der Personen, die die angebotenen oder empfohlenen Steuergestaltungen erworben haben (Vermarktungsfälle). ⁴Nach Ablauf dieses Zeitraumes kann das Bundeszentralamt für Steuern den Vermarkter zu weiteren Mitteilungen über die Vermarktungsfälle auffordern. ⁵Im Übrigen hat der Anzeigepflichtige auf Anforderung durch das Bundeszentralamt für Steuern innerhalb einer Frist von einem Monat sämtliche für das Verständnis der Gestaltung sachdienlichen Unterlagen und Dokumente vorzulegen.

(7) ¹Das Bundeszentralamt für Steuern weist jeder gemeldeten Steuergestaltung eine Registriernummer zu und teilt diese dem Anzeigepflichtigen mit. ²Der Vermarkter hat den Steuerpflichtigen oder einen weiteren Vermarkter innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe der Mitteilung über die Registriernummer zu informieren und im Fall des Steuerpflichtigen ihn auf die Verpflichtung zur Angabe der Registriernummer gegenüber der zuständigen Finanzbehörde hinzuweisen. ³Bei einer bereits registrierten Steuergestaltung, deren Registriernummer dem Vermarkter bekannt ist, sind die Pflichten nach Satz 2 im Zeitpunkt des Angebotes oder der Empfehlung zu erfüllen.

(8) ¹Steuerpflichtige, die eine anzeigepflichtige Steuergestaltung nutzen, haben in der Steuererklärung, einer Erklärung zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, einem Antrag auf Entlastung von im Abzugsweg erhobenen Steuern oder einem Antrag im Vorauszahlungsverfahren die Registriernummer anzugeben. ²Sie ist in der Steuer- oder Feststellungserklärung des Kalenderjahres anzugeben, in dem mit der Umsetzung der Steuergestaltung begonnen wurde. ³Bei einem Antrag auf Steuerentlastung oder im Vorauszahlungsverfahren ist sie in dem Antrag anzugeben, der auf die Verwirklichung des Steuervorteils gerichtet ist.

(9) Durch Rechtsverordnung kann das Bundesministerium der Finanzen mit Zustimmung des Bundesrates die Durchführung des Verfahrens, die Form und den Inhalt der Anzeige und die Vermeidung unbilliger Härten bestimmen.

3. Nach § 379 wird folgender § 379a eingefügt:

„§ 379a Steuergefährdung bei Steuergestaltungen

(1) Ordnungswidrig handelt, wer

1. als anzeigepflichtige Person nach § 138a die Anzeige bei dem Bundeszentralamt für Steuern vorsätzlich oder fahrlässig nicht, nicht vollständig oder nicht fristgerecht abgibt,
2. als anzeigepflichtige Person nach § 138a der Aufforderung des Bundeszentralamtes für Steuern nach § 138a Abs. 6 Satz 4 nicht, nicht vollständig oder nicht fristgerecht nachkommt,
3. als anzeigepflichtige Person die Mitteilung der Registriernummer gegenüber dem Steuerpflichtigen unterlässt oder
4. als Steuerpflichtiger die Angabe der Registriernummer in der Steuererklärung, der Feststellungserklärung, einem Antrag auf Ermäßigung von im Abzugsweg erhobenen Steuern

oder einem Antrag im Vorauszahlungsverfahren unterlässt.

(2) ¹In den Fällen der Verletzung der Anzeigepflichten nach § 138a kann die Ordnungswidrigkeit mit einer Geldbuße bis zu fünf Millionen Euro geahndet werden. ²Bei verspäteter Anzeige beträgt die Geldbuße mindestens fünfhundert Euro für jeden vollen Tag der Fristüberschreitung, jedoch höchstens den in Satz 1 genannten Betrag.

Artikel 2 **Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung**

In Artikel 97 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung vom 14. Dezember 1976 (BGBl. I S. 3341; 1977 I S. 667), das zuletzt durch Artikel ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

Nach § 6 folgender § 7 eingefügt:

„§ 7 Anzeigepflicht von Steuergestaltungen

§ 138a und § 379a der Abgabenordnung in der Fassung des Artikels ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ... [einsetzen Ausfertigungsdatum und Seitenzahl der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes]) sind erstmals auf Vermarktungen nach dem 31.12.2007 anzuwenden.“

Artikel 3 **Änderung des Finanzverwaltungsgesetzes**

Das Finanzverwaltungsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 04.04.2006 (BGBl. I S. 846), d zuletzt geändert durch Artikel ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S....) wird wie folgt geändert:

In § 5 wird nach Nummer (..) folgende Nummer (..) angefügt:

„... die Entgegennahme von Anzeigen über Steuergestaltungen nach § 138a Abgabenordnung und deren Auswertung, die Vergabe und Verwaltung der Registriernummern, die Durchführung des Bußgeldverfahrens nach § 379a Absatz 1 Nr. 1 bis 3 Abgabenordnung sowie die zentrale Sammlung und Auswertung der von den Finanzbehörden der Länder übermittelten Informationen über die Nutzung einzelner Steuergestaltungen.“

Gesetzesbegründung

II. Besonderer Teil

Zu Artikel 1 (Änderung der Abgabenordnung)

Zu Nummer 1 (Inhaltsübersicht)

Die Inhaltsübersicht ist um die Angabe zu § 138a (Anzeigepflicht bei Steuergestaltungen) und zu § 379a (Steuergefährdung bei Steuergestaltungen) zu ergänzen.

Zu Nummer 2 (§ 138a)

Allgemein

Notwendigkeit einer Anzeigepflicht

Die Einführung einer gesetzlichen Anzeigepflicht für Steuergestaltungen dient dem gleichmäßigen Steuervollzug. Die Finanzverwaltung kann damit auch legale, jedoch unerwünschte Gestaltungen früher als bisher erkennen und entsprechende Maßnahmen auf Verwaltungsebene ergreifen oder Maßnahmen gesetzgeberischer Art anregen. Dies dient der Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Vermeidung struktureller Erhebungsdefizite aufgrund nicht abgestimmter Steuerrechtsordnungen.

Dabei ist aber zu berücksichtigen, dass aufgrund der üblichen Dauer eines Gesetzgebungsverfahrens von mindestens sechs Monaten und der dem Gesetzgebungsverfahren normalerweise vorausgehenden verwaltungsinternen Prüfungen, die mindestens drei Monate in Anspruch nehmen dürften, der Gesetzgeber also frühestens neun Monate nach Anzeige einer legalen, aber unerwünschten Steuergestaltung wirksam reagieren kann. Bis dahin sind der Finanzverwaltung die Hände gebunden.

Von besonderer Bedeutung sind internationale Steuergestaltungen, die vor dem Hintergrund einer sich ständig mehr globalisierenden und liberalisierenden Weltwirtschaft dramatisch ansteigen. Die weitaus überwiegende Zahl dieser Gestaltungen dürfte zwar legal sein, jedoch in vielen Fällen dem Sinn und Zweck der Steuergesetze der betroffenen Staaten nicht entsprechen oder sogar zuwiderlaufen, worauf bisherige Erkenntnisse schließen lassen.

Zu erinnern ist in diesem Zusammenhang an die Begründung des Gesetzentwurfs der Bundesregierung eines Unternehmen Steuerreformgesetzes 2008 (BT-Drucksache 1615377): „...Folge der hohen Steuerbelastung ist, dass international operierende Unternehmen durch Gestaltungen dafür sorgen, dass ein erheblicher Teil der in Deutschland erwirtschafteten Gewinne nicht hier, sondern in anderen Ländern mit niedrigeren Steuersätzen versteuert werden. Unternehmen nutzen also die Vorteile des Standortes Deutschland, entziehen sich aber häufig durch Gewinnverlagerungen der Besteuerung. Nach einer aktuellen Studie des DIW - Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung besteht bei Kapital- und Personengesellschaften zwischen den in der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung nachgewiesenen Gewinnen und den steuerlich erfassten positiven Gewinnen eine Besteuerungslücke von 100 Mrd. € (Wochenbericht 512007). Die errechnete Besteuerungslücke und die hohen steuerlichen Verluste führen das DIW zu der Schlussfolgerung: „Dies deutet auf Steuervergünstigungen und Gestaltungsmöglichkeiten hin, mit denen die Unternehmen ihre steuerpflichtigen Gewinne herunter rechnen oder ins Ausland verlagern“.

Adressaten der Anzeigepflicht

Die Anzeigepflicht zielt auf die Vermarkter von Steuergestaltungen und nicht auf die Steuerpflichtigen, die diese Gestaltungen nutzen. Nach den Erfahrungen anderer Staaten soll nämlich die „Angebotsseite“ des großen Beratungsmarktes statt der „Nachfrageseite“ (also der Steuerpflichtigen) zur Erfüllung der Informationspflichten herangezogen werden. Diese Inanspruchnahme ist auch

gerechtfertigt, weil die „Modellentwickler“ in ihrer Eigenschaft als Berater und / oder Vermarkter im gleichen Maß und ggf. sogar noch mehr als der Steuerpflichtige zur Steuervermeidung beitragen.

Die Anzeigepflicht führt nicht dazu, dass pauschal jede Steuergestaltung erfasst wird. Sie wird vielmehr auf große Vermarkter und bestimmte Gestaltungen mit besonderer steuerlicher Bedeutung eingeschränkt.

Früherkennung

Durch die Anzeigepflicht können Steuergestaltungen frühzeitig erkannt werden. Gegenwärtig erfährt die Finanzverwaltung von Steuergestaltungen erst lange nach deren Umsetzung und der eingetretenen Minderung der Steuereinnahmen. Bei der erstmaligen Steuerfestsetzung erkennt die Finanzbehörde üblicherweise die Gestaltung in ihren steuerlichen Auswirkungen noch nicht. Das geschieht regelmäßig erst durch eine nach Jahren stattfindende Betriebsprüfung, der jedoch nur bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen unterliegen. Die neue Anzeigepflicht setzt demgegenüber präventiv schon im Zeitpunkt des Angebotes an die Steuerpflichtigen ein. Dadurch werden Steuerpflichtige frühzeitig problembewusst und müssen sich überlegen, ob sie sich mit einer Gestaltung in eine rechtliche Grauzone begeben wollen.

Auswertung der angezeigten Steuergestaltungen

Nach Prüfung und Auswertung der gemeldeten Steuergestaltungen durch das Bundeszentralamt für Steuern wird das Prüfergebnis in geeigneten Fällen dem BMF mitgeteilt. Das BMF wird die Länder zeitnah über diese Gestaltungen unterrichten und mit diesen erörtern, ob und ggf. welcher Handlungsbedarf besteht. Zu entscheiden ist insbesondere, ob eine Reaktion im Verwaltungsweg möglich ist oder der Gesetzgeber handeln muss.

Im Übrigen können sich die örtlichen Finanzbehörden durch die Angabe der Registriernummer über die konkrete Steuergestaltung beim Bundeszentralamt für Steuern informieren und in Missbrauchsfällen unverzüglich handeln,

Internationales Umfeld

Mit der Einführung einer Meldepflicht folgt Deutschland einem internationalen Trend, der von den angelsächsischen Ländern in Gang gesetzt wurde, wie z.B. Großbritannien, USA und Kanada. Auch andere Länder tragen sich mit solchen Überlegungen.

Von Vertretern der USA und Großbritannien wird berichtet, dass diese Maßnahmen effektiv und effizient seien und die Entwicklung von Steuergestaltungen wirksam bekämpfen könnten. Diese Maßnahmen könnten aber nicht die Ermittlungen von Amts wegen durch die Steuerverwaltung ersetzen; insoweit seien sie lediglich notwendige Maßnahmen begleitender Natur.

Wirkung der Anzeige

Mit der Anzeige sind keine rechtlichen Wirkungen gegenüber dem Steuerpflichtigen verbunden. Die Anzeige setzt die Finanzverwaltung lediglich in die Lage, eine mögliche Rechtswidrigkeit von Gestaltungen frühzeitig zu erkennen bzw. bei legalen, aber aus Sicht des Staates unerwünschten Gestaltungen den Gesetzgeber entsprechend zu informieren.

Eine gegenüber dem Anbieter bestehende Pflicht der Finanzverwaltung, sich zur Rechtmäßigkeit der Steuergestaltungen zu äußern, ist mit dem Anzeigeverfahren nicht verbunden. Im Hinblick auf die Entscheidungsfreiheit des Gesetzgebers (vgl. BVerfGE 97, 67 [83 ff]) zur effektiven Wahrung der Gewaltenteilung ist es nämlich von Verfassung wegen ausgeschlossen, dass die Verwaltung durch Untätigbleiben nach Anzeige einer Steuergestaltung den Gesetzgeber binden würde (z.B. bei langfristig angelegten Modellen wie Erbbauzinsfonds-Modellen mit über 30 Jahre Vertragslaufzeit).

Bisherige Maßnahmen des Gesetzgebers zur Bekämpfung von Steuergestaltungen

Es besteht derzeit kein Handlungsbedarf, Anzeige- und Registrierungspflichten auf weitere Steuergestaltungen auszuweiten. Bekannte Verlustzuweisungsmöglichkeiten wurden bereits durch die Einführung des § 15b und § 20 Abs. 2b EStG eingeschränkt. Außerdem ist durch die Einführung der Abgeltungsteuer auf Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne im Privatvermögen durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 zu erwarten, dass Steuergestaltungen in diesem Bereich stark an Bedeutung verlieren.

Der Schwerpunkt der Maßnahmen muss vielmehr auf der Vermeidung des Ausnutzens von Unterschieden zwischen verschiedenen Steuerrechtsordnungen liegen. Diese Unterschiede möchte die Kommission (KOM) der Europäischen Gemeinschaft durch Steuerkoordination zwischen den Mitgliedstaaten aus dem Weg räumen, um damit die Steuerhindernisse im Binnenmarkt zu beseitigen. Voraussetzung ist allerdings die Kenntnis der Unterschiede zwischen den Steuerrechtsordnungen, die durch dieses Anzeigesystem geschaffen werden sollen. (Zum Koordinationserfordernis zwischen den Mitgliedstaaten siehe Mitteilung der KOM vom 24.11.2003 an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss - Ein Binnenmarkt ohne unternehmenssteuerliche Hindernisse - Ergebnisse, Initiativen, Herausforderungen). Der Gesetzentwurf soll also gerade dazu dienen, die tatsächlichen Kenntnisse für die von der KOM gewünschte Steuerkoordination zwischen den Mitgliedstaaten bereitzustellen.

EG-Vertrag

Es liegt kein Verstoß gegen Diskriminierungsverbote des EG-Vertrages vor, da sich die Anzeigepflicht auf inländische und ausländische Vermarkter bezieht. Auch eine mittelbare Diskriminierung scheidet aus.

Die Einführung der Anzeigepflicht verstößt auch nicht gegen die Beschränkungsverbote der Niederlassungs-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehrsfreiheit. Es könnte zwar daran gedacht werden, dass die Anzeige und Registrierung von potentiell schädlichen Steuerarbitragegestaltungen zum Zweck der Steuerersparnis die Anbieter und Nachfrager solcher Steuergestaltungen von einer Vermarktung bzw. Übernahme abschrecken könnte. Es scheint aber kaum vorstellbar, dass Bürger allein durch Erhebungen über bestimmte Verhaltensweisen von diesem Verhalten „abgeschreckt“ werden.

Wenn demgegenüber von „Beschränkungen“ der Grundfreiheiten ausgegangen wird, kann es sich nur um solche handeln, „die unvermeidlich aus dem Nebeneinander nationaler Steuersysteme erwachsen“ und „nur durch das Eingreifen des Gemeinschaftsgesetzgebers beseitigt werden können“ (Schlussanträge des GA L.A. Geelhoed vom 23.02.2006, Rs. C-374104, Tz. 37, 39). Solche Quasibeschränkungen sind europarechtlich hinzunehmen.

Darüber hinaus wäre ein möglicher Verstoß gegen die Beschränkungsverbote des EG-Vertrages jedoch gerechtfertigt, wenn mit einer gesetzlichen Maßnahme ein berechtigtes und mit dem EG-Vertrag zu vereinbarendes Ziel verfolgt wird, diese Maßnahme durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt, zur Erreichung des damit verfolgten Ziels geeignet ist und nicht über das hinausgeht, was hierzu erforderlich ist (EuGH v. 15. 5. 1997, Rs. C-250195, Futura Participations und Singer, Slg. 1997, I-2471, Rdnr. 26; EuGH v. 11.3. 2004, Rs. C-9102, de Lasteyrie du Saillant, Slg. 2004, I-2409, Rdnr. 49; EuGH v. 13. 12. 2005, Rs. C-446103, Marks & Spencer, Slg. 2005, I-10837, Rdnr. 35; EuGH v. 29. 3. 2007, Rs. C-347104, Rewe Zentralfinanz, Rdnr. 37).

Das hier verfolgte Ziel, einem Mitgliedstaat der EU möglichst frühzeitig Informationen über Steuergestaltungsmöglichkeiten zu verschaffen, um für Erhebungsgleichheit bei der Besteuerung zu sorgen, ist berechtigt. Der von der Rechtsprechung des EuGH anerkannte Grund der wirksamen Steueraufsicht berechtigt nämlich die Steuerbehörden „den Betrag der steuerpflichtigen Einkünfte zu kontrollieren“ (EuGH v. 12. 12. 2002, Rs. C-324/00, Lankhorst-Hohorst, Slg. 2002, I-11779, Rdnr. 44). Diese Formulierung deutet zwar auf eine Kontrolle im Einzelfall hin. Es kann den Mitgliedstaaten der EU aber nicht ernsthaft verwehrt sein, sich frühzeitig auch Informationen über strukturell angelegte,

unerwünschte, sich aus dem Zusammenspiel von zwei Rechtsordnungen ergebende Steuerschlupflöcher zu verschaffen.

Diese Art der Steueraufsicht ist auch geeignet und erforderlich. Zwar verweist der EuGH bei Informationsdefiziten der nationalen Steuerverwaltungen immer darauf, dass die erforderlichen Informationen mit Hilfe der Amtshilfe-Richtlinie (Richtlinie 77/799/EWG des Rates v. 19. 12. 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern (ABI. L 336, S. 15) zu erhalten seien (u.a, EuGH v. 12. 9. 2006, Rs. C-196104, Cadbury Schweppes, Slg. 2006, 1-7995, Rdnr. 71; EuGH v. 29. 3. 2007, Rs. C-347/04, Rewe Zentralfinanz, Rdnr. 56). So heißt es in den Erwägungsgründen der Amtshilfe-Richtlinie: „Die Praktiken der Steuerhinterziehung und Steuerflucht über die Grenzen der einzelnen Mitgliedstaaten hinaus führen zu Haushaltseinnahmeverlusten, verstoßen gegen den Grundsatz der Steuergerechtigkeit und können Verzerrungen des Kapitalverkehrs und der Wettbewerbsbedingungen bewirken, Sie beeinträchtigen mithin das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes.“

Jedoch kann die Amtshilfe-Richtlinie für die hier geregelten grenzüberschreitenden Steuerarbitrage-Fälle ohne Anzeigepflicht nicht wirksam eingesetzt werden. Der Steuervorteil resultiert in diesen Fällen nämlich nicht aus der Inanspruchnahme eines innerstaatlichen Steuervorteils, sondern der gleichzeitigen Inanspruchnahme eines durch eine andere Rechtsordnung gewährten Steuervorteils.

Beispiel dafür ist das Leasing eines Wirtschaftsgutes durch einen unbeschränkt Steuerpflichtigen A an seine ausländische Betriebstätte/Tochtergesellschaft B mit der Maßgabe, dass für dieses Wirtschaftsgut sowohl im Inland wie im Ausland Abschreibungen geltend gemacht werden können, weil eine Steuerrechtsordnung das Wirtschaftsgut dem wirtschaftlichen Eigentümer und die andere Steuerrechtsordnung dem juristischen Eigentümer zurechnet. Das bedeutet, dass das Wirtschaftsgut zweimal in der Person von A und in der Person von B abgeschrieben werden kann. Die deutsche Finanzbehörde, die die Besteuerung des A überprüft, hat von einer solchen Steuergestaltung keine Kenntnis und braucht sich dafür auch nicht zu interessieren, weil die Besteuerung von B für die Besteuerung von A irrelevant ist. Von der Amtshilfe-Richtlinie kann also kein Gebrauch gemacht werden, weil die Finanzbehörde keine Veranlassung für ein Amtshilfe-Ersuchen hat (deutsches Besteuerungsrecht nicht betroffen), keine Kenntnis des ausländischen Sachverhaltes hat und zu haben braucht und deshalb auch nicht weiß, um was sie den anderen Mitgliedstaat der EU ersuchen soll.

Durch das Instrument der Anzeigepflichten können demgegenüber die notwendigen Informationen beschafft werden, die erforderlich sind, um im weiteren Verfahren die Amtshilfe-Richtlinie überhaupt anwenden zu können.

Selbst wenn die Finanzbehörde zufälligerweise in Einzelfällen entsprechende Informationen hätte, würde diese Information keinen Überblick über die Auswirkung solcher Steuergestaltungen auf die nationalen Steuereinnahmen geben. Zu diesem Zweck ist ein systematisches Anzeigeverfahren unumgänglich. Ohne deren Mithilfe wäre es unmöglich, an solche Informationen zu gelangen.

Im Einzelnen

Zu Absatz 1:

Diese Vorschrift ist die Grundlage für die Anzeigepflicht. Eine Beurteilung der Steuergestaltungen ist mit dem Anzeigeverfahren nicht verbunden. Aus dem Nichttätigwerden der Finanzbehörde im Hinblick auf die Steuergestaltungen kann nicht geschlossen werden, dass diese Gestaltungen gebilligt wurden; denn Schweigen gilt nach allgemeinen Grundsätzen nicht als Zustimmung. Anzeigepflichtige oder andere an der Gestaltung Beteiligte können weder eine Stellungnahme der Verwaltung verlangen noch aus dem Ausbleiben einer Stellungnahme Rückschlüsse auf eine Billigung ihrer Gestaltung ziehen. Das Anzeigeverfahren dient allein der möglichst frühzeitigen Unterrichtung über sämtliche in § 138 Abs. 2 AO aufgeführten Steuergestaltungen. Ob, wann und in welcher Weise und Reichweite Verwaltung und Gesetzgeber anhand der Informationen Maßnahmen ergreifen, steht in deren

pflichtgemäßem Ermessen und wird nicht durch das Anzeigeverfahren determiniert. Im Hinblick auf die Entscheidungsfreiheit des Gesetzgebers (vgl. BVerfGE 97, 67 [83 f]) wäre es von Verfassung wegen ausgeschlossen, dass die Verwaltung durch Untätigbleiben nach Anzeige einer Steuergestaltung den Gesetzgeber binden würde (z.B. bei langfristig angelegten Modellen wie Erbbauzinsfonds-Modellen über 30 Jahre Vertragslaufzeit).

Zu Absatz 2:

Die Anzeigepflicht gilt für Einkommen- und Körperschaftsteuern einschließlich der Vorauszahlungen und der im Abzugsweg erhobenen Steuern, insbesondere die Kapitalertragsteuer, die Lohnsteuer und die Abzugssteuern nach § 50a EStG. Dabei ist es unerheblich, ob die Einkommen- oder Körperschaftsteuerpflicht im Rahmen der beschränkten oder unbeschränkten Steuerpflicht besteht.

Steuerarbitrage

Anzeigepflichtige Steuergestaltungen sind solche, die im Zusammenhang mit Steuerarbitrage mit der Folge stehen, dass es zu einer Nichtbesteuerung (sog. weiße Einkünfte), einem Steueraufschub oder einer Steueranrechnung bzw. -erstattung kommen kann.

Internationale Steuerarbitrage entsteht, wenn dieselbe Transaktion in zwei oder mehr Steuerrechtsordnungen einer unterschiedlichen Besteuerung unterworfen werden. Diese Situation kann von dem Steuerpflichtigen zu einer ganzen oder teilweisen Nichtbesteuerung genutzt werden - ein Vorteil, der bei Durchführung dieser Transaktion in nur einer Steuerrechtsordnung nicht bestehen würde.

Notwendigkeit der Kontrolle von Steuerarbitrage

Steuerarbitrage kann zu unvernünftigen unternehmerischen Entscheidungen führen oder zu ungerechtfertigten Benachteiligungen von Personen in vergleichbarer Lage. Sie kann aber auch zulässigerweise die Möglichkeiten nutzen, die sich aus dem fairen Steuerwettbewerb der Staaten ergeben. Insoweit sind Steuerarbitragen erst dann problematisch, wenn aus rein steuerlichen Gründen die unterschiedlichen steuerlichen Regelungen der verschiedenen Steuerrechtsordnungen zu einer Nichtbesteuerung oder substantziellen Steuerfreistellung genutzt werden, während vergleichbare Gestaltungen in nur einem Land einer normalen Besteuerung unterworfen werden. Dieser Situation der Nichtbesteuerung muss dieselbe Aufmerksamkeit gewidmet werden, wie der Aufgabe, eine Doppel-/Mehrfachbesteuerung zu vermeiden. Extreme Auffassungen von interessierter Seite, wonach doppelte Nichtbesteuerungen hinzunehmen seien, sind aus den genannten Gründen abzulehnen.

Steuerpolitische Reaktion auf Steuerarbitrage

Inwieweit auf Steuerarbitrage steuerpolitisch reagiert werden soll, hängt von dem Gewicht ab, das den verschiedenen Faktoren beigelegt wird, z.B. Herstellung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, Aufkommenswirksamkeit der Steuergestaltung usw. Deswegen ist noch einmal hervorzuheben, dass die Anzeige von Steuergestaltungen nicht zwingend zu einer Reaktion von Gesetzgebung und Verwaltung führt.

Zu den Nummern 1 bis 7:

Nr. 1 beschreibt die Fälle der doppelten Zurechnung von Wirtschaftsgütern.

Nr. 2 umfasst die Fälle der doppelten Zuordnung von Einkünften zum einen zwischen verschiedenen Steuerpflichtigen (meist bei Konzernunternehmen) und zum anderen zwischen verschiedenen Betriebsstätten eines Steuerpflichtigen.

Nr. 3 und 6 greifen Gestaltungen mit hybriden Gesellschaftsformen auf (z.B. Personengesellschaften, die - wie das sog. Check-the-Box-Verfahren in den USA - nach Wahl auch als Körperschaften besteuert werden können) und mit hybriden Finanzierungsformen (Instrumente, die gleichermaßen

Elemente der Eigen- und Fremdfinanzierung in sich tragen).

Nr. 4 betrifft sog. doppelansässige Gesellschaften (Gründung in einer Rechtsordnung, Geschäftsleitung in einer anderen Rechtsordnung - wobei sie nach beiden Rechtsordnungen unbeschränkt steuerpflichtig sind).

Nr. 5 und 7 zielen auf die doppelte Nichtbesteuerung (weiße Einkünfte) durch unterschiedliche Auslegung der DBA in den Anwenderstaaten oder durch Ausnutzung unterschiedlicher nationaler Gesetze.

Durch diese Steuergestaltungen müssen Steuern auf dem Gebiet der Einkommen- und Körperschaftsteuern einschließlich der im Abzugsweg erhobenen Steuern vermieden, die Entstehung solcher Steueransprüche in spätere Besteuerungszeiträume verschoben oder solche Ansprüche auf Steuererstattung oder Steueranrechnung begründet werden. Dabei ist allerdings zu berücksichtigen, dass Steuervorteile, die sich allein aus den unterschiedlichen Steuersätzen zwischen den Mitgliedstaaten der Gemeinschaft und nicht aus dem Ausnutzen von nicht aufeinander abgestimmten Steuerrechtsordnungen ergeben, nicht berücksichtigt werden dürfen. Das ergibt sich aus der Rechtsprechung des EuGH, wonach „ ein etwaiger Steuervorteil...in Form einer geringen steuerlichen Belastung in dem Mitgliedstaat, in sie (eigene Ergänzung: die Steuerpflichtigen) ansässig sind, ...einem anderen Mitgliedstaat nicht das Recht (eigene Ergänzung: gibt), die in seinem Gebiet ansässigen Empfänger der Dienstleistungen steuerlich ungünstiger zu behandeln (EuGH, Urteil v. 26. Oktober 1999, Rs. C- 294/97, Tz. 44 - sog. Eurowings-Urteil).

Zu Absatz 3:

Die Verpflichtung zur Anzeige von Steuergestaltungen obliegt dem Vermarkter. Es handelt sich insbesondere um Angehörige der steuerberatenden Berufe, Rechtsanwälte oder auch Banken, Investmentgesellschaften und sonstige Berater, die die Gestaltungen zum Zweck der Vermarktung für ihre Kunden/Mandanten entwerfen. Auf die Steuerpflicht desjenigen, dem die Steuergestaltung angeboten oder empfohlen wird, kommt es nicht an, da sich die Gestaltung im Rahmen der Steuerpflicht, z.B. einer nahe stehenden Person auswirken kann.

Vermarkter stehen mit ihren Kunden bzw. Arbeitgebern in einer Geschäftsbeziehung und beziehen für ihre Beratungsleistungen ein Entgelt (Gebühr, Honorar, Lohn) oder einen anderen wirtschaftlichen Vorteil. Damit scheiden Personen aus, die Beratungsempfehlungen in Fachzeitschriften oder Vorträgen geben; dasselbe gilt auch für solche Personen, die Empfehlungen mündlich weitergeben.

Die vorstehenden Ausführungen beziehen sich sowohl auf den inländischen als auch auf den ausländischen Vermarkter. Operiert der Vermarkter z.B. vom Ausland mit Hilfe eines im Inland ansässigen Dritten, haben regelmäßig sowohl der Vermarkter als auch der inländische Dritte die Anzeigepflicht zu erfüllen.

Zu Absatz 4:

Absatz 4 betrifft die Präzisierung des anzeigeauslösenden Ereignisses. Das Angebot oder die Empfehlung zur Übernahme einer Steuergestaltung gegenüber einem Steuerpflichtigen löst die Anzeigepflicht des Vermarkters aus.

Zu Absatz 5:

Die Anzeigepflicht trifft nur große Vermarkter, weil hier von einem hohen Steuerausfallrisiko auszugehen ist. Die Größe wird am Umsatz gemessen, die der Vermarkter aus dem Geschäft der Vermarktung von Steuergestaltungen einschließlich der damit zusammenhängenden Beratung pro Wirtschaftsjahr erzielt. Vermarkter mit einem Umsatz aus der Vermarktung von Steuergestaltungen von weniger als 250.000 € werden deshalb von der Anzeigepflicht nicht erfasst.

Zu Absatz 6:

Die Anzeige ist bis zum 10. Tag nach dem Ende des Monats, in den das anzeigepflichtige Ereignis fällt, abzugeben. Sie ist nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck - grundsätzlich auf elektronischem Weg - an das Bundeszentralamt für Steuern zu richten. Der Anzeigepflichtige hat die Steuergestaltung und das verfolgte Ziel abstrakt, aber für das Verständnis umfassend zu beschreiben.

Darüber hinaus ist die Zahl der Erwerber der angebotenen oder empfohlenen Steuergestaltung innerhalb der ersten beiden Jahre seit Eintritt des anzeigepflichtigen Ereignisses anzugeben. Ab dem dritten Jahr besteht eine Anzeigepflicht nur dann, wenn das Bundeszentralamt für Steuern zu entsprechenden Meldungen aufgefordert hat. Zusätzlich sind auf Anforderung alle sachdienlichen Unterlagen vorzulegen, die zum Verständnis der Gestaltung beitragen können.

Auskunftsverweigerungsrechte bestimmter Berufsgruppen nach § 102 AO sind nicht berührt. Es wird nicht verlangt, die persönlichen Verhältnisse der Kunden zu offenbaren.

Zu Absatz 7:

Zur Registrierung und für das weitere Verfahren weist das Bundeszentralamt für Steuern jeder Steuergestaltung eine Registriernummer zu und teilt sie dem Vermarkter mit. Der Vermarkter ist wiederum verpflichtet, sie innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe dem Kunden (Steuerpflichtiger oder weiterer Vermarkter) mitzuteilen und im Fall des Steuerpflichtigen ihn auf dessen Verpflichtung zur Angabe der Registriernummer hinzuweisen. Bei bereits registrierten Steuergestaltungen, deren Registriernummer dem Vermarkter bekannt ist, hat er diese Pflichten bereits im Zeitpunkt der Vermarktung dem Kunden (Steuerpflichtigen) mitzuteilen.

Dieses Verfahren ist notwendig, um der Finanzverwaltung einen Überblick über die Verbreitung und Auswirkung der Steuergestaltungen zu verschaffen.

Zu Abs. 8:

Aus den oben genannten Gründen hat der Steuerpflichtige, der eine anzeigepflichtige Steuergestaltung nutzt, die Registriernummer in seiner Steuererklärung (bzw. Erklärung zur gesonderten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen, Antrag auf Entlastung von im Abzugsweg erhobenen Steuern oder Antrag im Vorauszahlungsverfahren) anzugeben. Dieser Aufwand ist gering und damit zumutbar.

Zu Abs. 9:

Die Regelung enthält die Ermächtigungsgrundlage zum Erlass einer Verordnung über die Ausführungsbestimmungen zu diesem Gesetz.

Zu Nummer 3 (§ 379a)

Die Anzeigepflichten des §138a müssen ernst genommen und deshalb mit im Einzelfall spürbaren Maßnahmen durchgesetzt werden. Zu diesem Zweck kann ein Bußgeld gegen den Vermarkter und/oder den Steuerpflichtigen festgesetzt werden.

Dieses Verfahren (einschließlich der Höhe des Bußgeldes) ist vor dem Hintergrund der beträchtlichen fiskalischen Wirkungen solcher Gestaltungen und zur Prävention gerechtfertigt. So wird beispielsweise in den USA für die Nichtabgabe der Anzeige durch den Vermarkter im Fall von sag. gelisteten Transaktionen eine Geldbuße bis zu 200.000 US-Dollar oder sollte dieser Betrag größer sein - von 50% des Bruttogewinnes des Vermarkters erhoben.

Zu Artikel 2 (Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung)

Zu Nummer 1 (§ 7)

Die Vorschrift regelt die erstmalige Anwendung.

Zu Artikel 3 (Änderung des Finanzverwaltungsgesetzes)

Zu Nummer 1 (§ 5)

Die zentrale Zusammenführung der Steuergestaltungen und der Anzahl der beteiligten Steuerpflichtigen, die Auswertung der Gestaltungen und Information des Bundesministeriums der Finanzen über das Auswertungsergebnis sowie die sonstigen mit dieser Aufgabe zusammenhängenden Tätigkeiten obliegen dem Bundeszentralamt für Steuern. Die Durchführung des Bußgeldverfahrens nach § 379 a Abs. 1 Nr. 4 AO obliegt hingegen den Landesfinanzbehörden.