**Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Zweiten Jahressteuergesetzes 2024 – Pflicht zur Mitteilung bestimmter innerstaatlicher Steuergestaltungen**

Die WPK hat mit Schreiben vom 17. Juli 2024 gegenüber dem Bundesministerium der Finanzen zum Referentenentwurf eines Zweiten Jahressteuergesetzes 2024 wie nachfolgend wiedergegeben Stellung genommen:

Die Wirtschaftsprüferkammer ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, deren Mitglieder alle Wirtschaftsprüfer, vereidigten Buchprüfer, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften in Deutschland sind. Die Wirtschaftsprüferkammer hat ihren Sitz in Berlin und ist für ihre über 21.000 Mitglieder bundesweit zuständig. Ihre gesetzlich definierten Aufgaben sind unter www.wpk.de ausführlich beschrieben.

– – –

Wir bedanken uns für die Möglichkeit, uns zum Gesetzesentwurf zu äußern, und nehmen sie gern wahr. Für den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer (im Folgenden: WP/vBP) ist insbesondere die Einführung der **Pflicht zur Mitteilung bestimmter innerstaatlicher Steuergestaltungen in §§ 138l bis 138n AO-E** (enthalten in Artikel 8 Nr. 7 des Referentenentwurfs) von großer Bedeutung im Rahmen ihrer steuerberatenden Tätigkeit nach § 2 Abs. 2 WPO, 3 Nr. 1 und 3 StBerG.

Nachdem die Einführung einer Pflicht zur Mitteilung bestimmter innerstaatlicher Steuergestaltungen im **Wachstumschancengesetz im Rahmen des Vermittlungsausschusses an der Zustimmung des Bundesrates gescheitert ist**, soll sie nunmehr in das zweite Jahressteuergesetz 2024 integriert werden. Es ist aus unserer Sicht verwunderlich, dass die Regierung eine derart umstrittene Regelung* kurze Zeit später nahezu unverändert in ein anderes Gesetz einbringen möchte,

* Vgl. z.B. Antrag des Freistaates Bayern vom 22. November 2023 zur BR-Drs. 588/2/23, Ziff. 6; Empfehlungen der Ausschüsse des Bundesrates vom 21. November 2023 zur BR-Drs. 588/1/23, Ziff. 2; Entschließungsantrags der Fraktion der CDU/CSU vom 15. November 2023 zur BT-Drs. 20/9349, Ziff. 2.

ohne sich mit der Kritik aus dem Bundestag, dem Bundesrat, von den Verbänden und aus der öffentlichen Anhörung auseinandergesetzt zu haben.

**Wir lehnen die Einführung der Mitteilungspflicht bestimmter innerstaatlicher Steuergestaltungen erneut kategorisch ab**. Im Gegensatz zu grenzüberschreitenden Steuergestaltungen, ist bei den innerstaatlichen Steuergestaltungen keine Ausnutzung von Unterschieden in nationalen Besteuerungssystemen möglich, die der Finanzverwaltung unbekannt sind. Vielmehr ist der Finanzverwaltung die deutsche Rechtslage bekannt und sie hat die Möglichkeit, innerstaatliche Steuergestaltungen vollumfänglich in eigener Zuständigkeit zu prüfen, insbesondere im Rahmen einer Betriebsprüfung. Ferner ist es dem deutschen Gesetzgeber möglich, Regelungslücken im Steuerrecht zu schließen. Es ist die Aufgabe des Gesetzgebers, nicht der Intermediäre, dafür Sorge zu tragen, dass ungewollte Steuergestaltungen rechtlich unterbunden werden. Die Überwälzung dieser Aufgabe auf die Intermediäre stellt einen ungerechtfertigten Eingriff in die Berufsfreiheit (Art. 12 GG) sowie eine unverhältnismäßige Belastung für alle Beteiligten dar.

In diesem Zusammenhang weisen wir nochmals auf folgende Punkte hin:

**1. Wirksamkeit einer Anzeigepflicht von Steuergestaltungen**

Vor Einführung einer Anzeigepflicht für die innerstaatlichen Steuergestaltungen ist es aus unserer Sicht nach den Grundsätzen einer guten Gesetzgebung von großer Bedeutung, die **Erfahrungen aus den Mitteilungspflichten für grenzüberschreitende Gestaltungen dahingehend zu prüfen, ob das beabsichtigte Ziel – die frühzeitige Reaktion der Politik auf unerwünschte und bisher unbekannte Gestaltungen – auch tatsächlich gefördert wurde und ob die Kosten im Verhältnis zu dem tatsächlich erzielten zusätzlichen Steueraufkommen angemessen bleiben.** Eine solche Evaluation findet auf der EU-Ebene gerade statt. Die Ergebnisse sollen abgewartet werden, bevor die Mitteilungspflicht auf innerstaatliche Steuergestaltungen ausgeweitet wird. In Bezug auf die deutsche Umsetzung hat keine Evaluation stattgefunden, was auch die Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der CDU/CSU-Fraktion vom 8. Mai 2023 (Drs. 20/6734, dort Frage 17) belegt.

Die von der Bundesregierung in ihrer o. g. Antwort angegebenen Zahlen lassen jedenfalls darauf schließen, dass **Kosten und Nutzen aus der Anzeigepflicht grenzüberschreitender Steuergestaltungen nicht in einem angemessenen Verhältnis zueinanderstehen**. Demgemäß seien beim Bundeszentralamt für Steuern bis zum 31. März 2023 nur 26.921 Mitteilungen über grenzüberschreitende Steuergestaltungen eingegangen und über das Zentralverzeichnis der Europäischen Union seien 1.967 Mitteilungen heruntergeladen worden (BT-Drs. 6734, Frage 1). Nur 206 Gestaltungsmodelle seien identifiziert worden, die in den rechtspolitischen Auswertungsprozess überführt wurden (BT-Drs. 6734, Frage 15). Rechtspolitischer Handlungsbedarf sei nur bei 24 Gestaltungsmodellen identifiziert worden (BT-Drs. 67/6734, Fragen 6 und 7). Die Bundesregierung

ging ursprünglich von einer Fallzahl an jährlichen Meldungen im „mindestens mittleren fünfstelligen Bereich“ aus (BR-Drs. 489/19 vom 10. Oktober 2019, S. 72).

Der Bundesregierung liegen nach eigenen Angaben keine Erkenntnisse zur Höhe der Steuermehreinnahmen vor, die bei Gestaltungsmissbräuchen aufgedeckt und abgeführt werden könnten (BT-Drs. 20/6734, Fragen 10,14). Demgegenüber steht allerdings der vorab geschätzte, einmalige Erfüllungsaufwand der Bundesverwaltung für die Einführung der grenzüberschreitenden Mitteilungspflicht von rund 14,5 Mio. Euro (BR-Drucks. 489/19, S. 72). In ihrer Antwort auf die o. g. Kleine Anfrage führt die Bundesregierung aus, im Zusammenhang mit der Einführung der Mitteilungspflicht über grenzüberschreitende Steuergestaltungen seien zwischen den Jahren 2019 und 2022 im Bundeszentralamt für Steuern und beim ITZBund insgesamt 44,5 Mio. Euro Haushaltsmittel für einmalige Kosten abgeflossen (BT-Drs. 20/6734, Frage 12).

Den enormen Kosten stehen vergleichsweise geringe Meldezahlen und nicht bestimmbare steuerliche Mehreinnahmen gegenüber. Ob die Einführung einer innerstaatlichen Meldepflicht zu vergleichbaren oder höheren Fallzahlen führt, bleibt offen. Wir gehen jedenfalls von einer deutlichen Steigerung der Fallzahlen aus, weil eine Vielzahl meldepflichtiger Sachverhalte hinzukommt, die eine große Anzahl an Unternehmen betrifft (dazu mehr unter Nr. 2). Das von der Bundesregierung verfolgte Ziel des Bürokratieabbaus wird mit der Einführung einer innerstaatlichen Anzeigepflicht ins Gegenteil verkehrt. Nur auf Seiten der Finanzämter wird der jährlich wiederkehrende personelle Mehraufwand auf ca. 164,3 Tsd. Euro geschätzt (Umbruch S. 53 auf 54 des Gesetzesentwurfes). Der zusätzliche Personal- und Sachaufwand des Bundes wird umfassend beschrieben, jedoch nicht beziffert.

**Es erstaunt uns zudem, dass in der Begründung des Referentenentwurfs kein jährlicher Zusatzaufwand für die Wirtschaft berechnet wird, sondern nur behauptet wird, der Wirtschaft - einschließlich mittelständischer Unternehmen - entstünden keine direkten sonstigen Kosten** (S. 54 des Gesetzesentwurfes). Die Prüfung, ob eine nationale Steuergestaltung meldepflichtig ist, stellt bereits aktuell in Bezug auf grenzüberschreitende Gestaltungen eine sehr anspruchsvolle und zeitaufwendige Aufgabe dar. Der Aufwand wird sich durch die Einführung neuer Mitteilungspflichten enorm erhöhen, da die Anzahl der mitteilungspflichtigen Steuergestaltungen deutlich steigen dürfte. WP/vBP werden diese Tätigkeit ihren Steuerberatungsmandanten in Rechnung stellen. Dies wird auch zahlreiche kleine und mittelständische Unternehmen betreffen, deren finanzielle Mittel in der Regel beschränkter sind als bei großen Gesellschaften.

**Aus den vorgenannten Gründen soll Art. 8 Nr. 7 des Referentenentwurfes gestrichen werden.**

**2. Konkretisierung und Begrenzung meldepflichtiger Sachverhalte**

Wir nehmen zur Kenntnis, dass sich die neuen Regelungen weitestgehend an den Regelungen zur Mitteilungspflicht über grenzüberschreitende Steuergestaltungen (§§ 138d bis 138h AO) orientieren. Damit die Meldungen für innerstaatliche Steuergestaltungen – sofern sie doch eingeführt werden sollte – möglichst zielgenau abgearbeitet werden können, sollte die Gestaltung der Mitteilungspflicht berücksichtigen, dass die **meldepflichtigen Sachverhalte so konkret wie möglich benannt werden, um Rechtsunsicherheiten und eine übermäßig hohe Zahl an Datenmeldungen zu reduzieren.**

Sichergestellt werden muss, dass durch eine innerstaatliche Mitteilungspflicht nur valide und relevante Informationen zur Bekämpfung von sachwidrigen Steuergestaltungen gemeldet werden. Die bürokratischen Belastungen gerade von kleinen und Kleinstunternehmen, aber auch mittleren Unternehmen – das Rückgrat der deutschen Wirtschaft – und der sie unterstützenden steuerlichen Berater müssen angemessen bleiben.

Zu begrüßen vor diesem Hintergrund ist die an § 138d Abs. 3 Satz 3 AO angelehnte Regelung des § 138l Abs. 2 Satz 3 AO-E, wonach alle Gestaltungen als bekannt vorausgesetzt und damit als nicht meldepflichtig eingestuft werden sollen, die in einem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen als solche bestimmt werden. **Wir regen an, ein solches Schreiben bereits vor dem Inkrafttreten des Gesetzes zu veröffentlichen.**

**a) Begrenzung durch § 138l Abs. 5 AO-E**

Wir begrüßen auch ausdrücklich die in § 138l Abs. 5 AO-E vorgesehenen nutzer- oder gestaltungsbezogenen Begrenzungen einer innerstaatlichen Mitteilungspflicht und nehmen zur Kenntnis, dass die Schwellenwerte nach § 138l Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 lit. a AO-E höher sind als im Koalitionsvertrag ursprünglich angedacht.

Wir bezweifeln dennoch, dass diese Grenzen tatsächlich die erwartete Meldeflut, die auf die Steuerverwaltung zukommt, wirksam eingrenzen können. Wir halten es für unangemessen, insbesondere kleinen und Kleinstkapitalgesellschaften die hohen bürokratischen Belastungen aufzuerlegen, die sich aus der Einführung der Anzeigepflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen ergeben. Deshalb soll 138l Abs. 5 Nr. 1 lit. c AO-E geändert werden. Danach soll nach dem Gesetzesentwurf die Mitteilungspflicht einer Gesellschaft, die einem Konzern im Sinne des § 18 AktG angehört, nur für den Fall entfallen, dass bei dem Konzern die Summe der Umsätze, Einkünfte oder Einkommen der Konzerngesellschaften gewisse Schwellenwerte nicht überschreiten (§ 138l Abs. 5 Nr. 1 lit. c AO-E). Diese Beschränkung ist aus unserer Sicht nicht ausreichend, da damit gerade nicht sichergestellt ist, dass die in dem Konzern beteiligten Klein- und Kleinstkapitalgesellschaften ausgenommen sind. Die Begrenzung soll in Bezug auf jede einzelne Konzerngesellschaft greifen.

**Wir schlagen daher folgende Regelung vor:**

**„zu einem Konzern im Sinne des § 18 des Aktiengesetzes gehört, bei dem die Summe der Umsätze, Einkünfte oder Einkommen ~~der~~ jeder Konzerngesellschaften einen der in Buchstabe a genannten Schwellenwerte überschreitet, wobei nur positive Beträge der einzelnen Konzerngesellschaften berücksichtigt werden,“.**

**b) Begrenzung durch Konkretisierung der Kennzeichen nach § 138l Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 AO-E**

Eine Begrenzung der Meldepflichten kann auch durch eine möglichst konkrete Definition der Kennzeichen nach § 138l Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 AO-E erfolgen. Wir nehmen zur Kenntnis, dass sich der Referentenentwurf auch insoweit an den Regelungen zur Mitteilungspflicht über grenzüberschreitende Steuergestaltungen (§ 138e Abs. 1 AO) orientiert.

**Die Verwendung von unbestimmten Rechtsbegriffen muss dennoch nach Möglichkeit vermieden werden, da dies dem Rechtsanwender die Beurteilung und Entscheidung maßgeblich erschwert, ob ein Sachverhalt meldepflichtig ist oder nicht.** Im Zweifel wird er jeden Sachverhalt melden, was wiederum zu einem hohen Meldeaufkommen beim Fiskus führen kann und damit zu einer hohen bürokratischen Belastung, die gerade kleine Unternehmen und die sie beratenden Intermediäre besonders trifft.

**Unbestimmte Rechtsbegriffe sind etwa in folgenden Vorschriften enthalten:**

- § 138l Abs. 3 Nr. 3 lit. a AO-E: *„unangemessene rechtliche Schritte“*
- § 138l Abs. 3 Nr. 3 lit. c AO-E: *„keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit“*
- § 138l Abs. 3 Nr. 3 lit. f AO-E: *„unangemessene rechtliche Schritte“;*

Sollte keine gesetzliche Konkretisierung erfolgen, bietet es sich an, dass das Bundesministerium der Finanzen entsprechend seinem Schreiben vom 29. März 2021 auch hierzu Anwendungshinweise veröffentlicht.

– – –

Wir freuen uns, wenn unsere Anregungen im weiteren Verfahren berücksichtigt werden. Inhaltlich haben wir unsere Ausführungen auf Fragestellungen beschränkt, die die berufliche Stellung und Funktion unserer Mitglieder betreffen.

– – –