

# **Referentenentwurf**

## **des Bundesministeriums der Finanzen**

### **Entwurf eines Gesetzes zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften**

(Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz – StUmgBG)

#### **A. Problem und Ziel**

Infolge der Veröffentlichung der so genannten „Panama Papers“ durch ein Journalisten-Netzwerk im April 2016 entwickelte sich eine Diskussion über Legalität und Legitimität von Domizilgesellschaften (häufig auch als Briefkastenfirmen bezeichnet). Dabei handelt es sich um ein nach dem Recht des betreffenden Sitzstaates formal errichtetes Unternehmen, das zwar rechtlich existiert, jedoch in diesem Staat tatsächlich keine wirtschaftlichen Aktivitäten entfaltet. Um Rückschlüsse auf den wahren Inhaber zu verhindern, werden die Firmen zum Teil von Scheindirektoren geleitet und durch rechtliche Konstruktionen weitreichend verschachtelt. Die eigentlichen unternehmerischen Entscheidungen werden von den Eigentümern oder sonstigen Berechtigten an anderen Orten getroffen. Die Gründung und Unterhaltung von Domizilgesellschaften ist nicht per se illegal. Die Gründung von Domizilgesellschaften geht typischerweise mit der Verschleierung von Vermögensverhältnissen, Zahlungsströmen und/oder wirtschaftlichen Aktivitäten einher.

Mit dem vorliegenden Gesetzentwurf sollen die Möglichkeiten der Finanzbehörden zur Feststellung entsprechender Sachverhalte verbessert werden. Aufgrund des damit verbundenen Entdeckungsrisikos soll mit den Neuregelungen auch eine präventive Wirkung eintreten.

Daneben gibt es Anpassungsbedarf im Steuerberatungsrecht sowie im Bereich der direkten Steuern aufgrund von EuGH-Urteilen bzw. Vertragsverletzungsverfahren der Europäischen Kommission.

#### **B. Lösung**

Kernpunkt des vorliegenden Gesetzentwurfs ist die Schaffung von Transparenz über „beherrschende“ Geschäftsbeziehungen inländischer Steuerpflichtiger zu Personengesellschaften, Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen mit Sitz oder Geschäftsleitung in Staaten oder Territorien, die nicht Mitglieder der Europäischen Union oder der Europäischen Freihandelsassoziation sind. Im Interesse der Rechtsklarheit und der Praktikabilität soll dabei unerheblich sein, ob eine solche „Drittstaat-Gesellschaft“ eigene wirtschaftliche Tätigkeiten entfaltet oder nicht.

#### **C. Alternativen**

Bei einem Verzicht auf die vorgesehenen Neuregelungen könnte die Finanzverwaltung die gesetzmäßige und gleichmäßige Besteuerung hinsichtlich der mithilfe von unmittelbar oder mittelbar beherrschten Drittstaat-Gesellschaften verwirklichten Sachverhalte nur bei ehrlichen Steuerpflichtigen gewährleisten.

## **D. Haushaltsausgaben ohne Erfüllungsaufwand**

Die Steuerermehreinnahmen, die mit den Regelungen des Gesetzentwurfs verbunden sind, können nicht beziffert werden.

## **E. Erfüllungsaufwand**

### **E.1 Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger**

Die Ergänzung der Steuererklärung bei beschränkt Steuerpflichtigen nach § 2 Absatz 1 und 3 und § 16 Absatz 1 und 2 ErbStG sowie nach § 17 Absatz 1 bis 3 ErbStG betrifft ausschließlich im Ausland ansässige Bürgerinnen und Bürger.

Durch die Änderung des § 50 Absatz 1 Satz 3 EStG können hinsichtlich des Sonderausgabenabzugs bei beschränkt Steuerpflichtigen für gezahlte Versorgungsleistungen nach § 10 Absatz 1a Nummer 2 EStG sowie der Besteuerung beim unbeschränkt steuerpflichtigen Empfänger gemäß § 22 Nummer 1a EStG im Rahmen des so genannten Korrespondenzprinzips zusätzliche Steuerklärungs- und Nachweispflichten entstehen. Aufgrund fehlender statistischer Grundlagen ist eine verlässliche Aussage zur Fallzahl nicht möglich. Es ist jedoch zu erwarten, dass die Neuregelung nur bei einer geringen Anzahl von Fällen zum Tragen kommt.

### **E.2 Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft**

*[wird nachgereicht]*

Davon Bürokratiekosten aus Informationspflichten

*[wird nachgereicht]*

### **E.3 Erfüllungsaufwand der Verwaltung**

Mit den Neuregelungen zur Schaffung von Transparenz über „beherrschende“ Geschäftsbeziehungen inländischer Steuerpflichtiger zu Personengesellschaften, Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen mit Sitz oder Geschäftsleitung in Staaten oder Territorien, die nicht Mitglieder der Europäischen Union oder der Europäischen Freihandelsassoziation sind, wird für die Finanzverwaltung der Länder insbesondere das Kontenabrufverfahren erweitert sowie die Anordnung einer Außenprüfung bei Steuerpflichtigen, die einen beherrschenden oder bestimmenden Einfluss auf eine Drittstaat-Gesellschaft ausüben können, auch ohne Angabe von besonderen Gründen ermöglicht. Des Weiteren wird sie in die Lage versetzt, durch die Mitteilungspflicht der Finanzinstitute und der Steuerpflichtigen über entsprechende Sachverhalte Kenntnis zu erlangen und diese steuerlich zu würdigen.

Da keinerlei Informationen über die zu erwartenden Fallzahlen vorliegen und auch auf keine Vergleichswerte zurückgegriffen werden kann, ist eine konkrete Abschätzung des zu erwartenden Mehraufwandes nicht möglich. In Abhängigkeit von der Anzahl sowie der Qualität der zu erwartenden Mitteilungen ist mit mehr oder weniger umfangreichem Aufwand für die steuerliche Würdigung der Fälle zu rechnen. Ebenso ist in Abhängigkeit der Nutzung der zusätzlich geschaffenen Ermittlungsmöglichkeiten mit zusätzlichem Aufwand zu rechnen.

Die Neuregelungen verfolgen jedoch insgesamt, insbesondere auch in Anbetracht der Erhöhung des Bußgeldrahmens, in erster Linie eine präventive Wirkung. Es ist deshalb davon auszugehen, dass umfassende Maßnahmen seitens der Finanzverwaltung der Länder nur in einer überschaubaren Zahl von Fällen zum Einsatz kommen und nur insoweit Mehraufwand entstehen wird.

In den Ländern entsteht einmaliger automationstechnischer Umstellungsaufwand. Die Höhe des Aufwands ist von hier aus nicht quantifizierbar.

Zu dem Sonderausgabenabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen für gezahlte Versorgungsleistungen nach § 10 Absatz 1a Nummer 2 EStG sowie der Besteuerung beim unbeschränkt steuerpflichtigen Empfänger gemäß § 22 Nummer 1a EStG im Rahmen des so genannten Korrespondenzprinzips ist zu erwarten, dass die Neuregelung nur bei einer geringen Anzahl von Fällen zum Tragen kommen wird. Signifikante Auswirkungen auf den Vollzugaufwand der Steuerverwaltungen der Länder werden daher nicht erwartet

Der mit der Ergänzung der Steuererklärung bei beschränkt Steuerpflichtigen nach § 2 Absatz 1 und 3 und § 16 Absatz 1 und 2 ErbStG sowie § 17 Absatz 1 bis 3 ErbStG entstehende zusätzliche Prüfungsaufwand hinsichtlich der Voraussetzungen zur Gewährung des Freibetrags sowie des Versorgungsfreibetrags bei beschränkter Steuerpflicht führt aufgrund der geringen Fallzahlen bei der Steuerverwaltung der Länder zu nicht nennenswertem Mehraufwand. Durch die Änderung bei der Bemessung des Freibetrags nach § 16 Absatz 2 ErbStG entsteht in den Ländern einmaliger automationstechnischer Umstellungsaufwand. Dieser kann voraussichtlich im Rahmen der laufenden Softwarepflege erbracht werden.

## **F. Weitere Kosten**

Der Wirtschaft, einschließlich mittelständischer Unternehmen, entstehen keine direkten weiteren Kosten.

Auswirkungen auf Einzelpreise und das Preisniveau, insbesondere auf das Verbraucherpreisniveau, sind nicht zu erwarten.

# Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen

## Entwurf eines Gesetzes zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

### (Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz – StUmgBG)

#### Vom ...

Der Bundestag hat mit Zustimmung des Bundesrates das folgende Gesetz beschlossen:

#### Inhaltsübersicht

- Artikel 1 Änderung der Abgabenordnung
- Artikel 2 Änderung des Einkommensteuergesetzes
- Artikel 3 Änderung des Kreditwesengesetzes
- Artikel 4 Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung
- Artikel 5 Änderung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes
- Artikel 6 Änderung des Steuerberatungsgesetzes
- Artikel 7 Inkrafttreten

## Artikel 1

### Änderung der Abgabenordnung

Die Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die durch Artikel 3 Absatz 13 des Gesetzes vom 26. Juli 2016 (BGBl. I S. 1824) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Die Inhaltsübersicht wird wie folgt geändert:
  - a) Die Angabe zu § 30a wird wie folgt gefasst:

„§ 30a (weggefallen)“.
  - b) Nach der Angabe zu § 138a werden die folgenden Angaben eingefügt:

„§ 138b Mitteilungspflicht Dritter über Beziehungen zu Drittstaat-Gesellschaften  
§ 138c Verordnungsermächtigung“.
2. § 30a wird aufgehoben.
3. § 93 wird wie folgt geändert:
  - a) Nach Absatz 1 wird folgender Absatz 1a eingefügt:

„(1a) Die Finanzbehörde darf an andere Personen als die Beteiligten Auskunftersuchen über eine noch unbekannt Anzahl von Sachverhalten mit dem Grunde nach bestimmbar, der Finanzbehörde bei Erlass des Auskunftersuchens nicht bekannten Personen stellen (Sammelauskunftersuchen). Voraussetzung für ein Sammelauskunftersuchen ist, dass ein hinreichender Anlass für die Ermittlungen besteht. Ein hinreichender Anlass für ein Sammelauskunftersuchen liegt insbesondere vor, wenn

1. konkrete Anhaltspunkte für eine Steuerverkürzung oder für das Erlangen nicht gerechtfertigter Steuervorteile vorliegen oder
2. Erfahrungen aus vergleichbaren Sachverhalten eine Steuerverkürzung oder das Erlangen nicht gerechtfertigter Steuervorteile naheliegend erscheinen lassen.

Absatz 1 Satz 3 ist nicht anzuwenden.“

b) Absatz 7 wird wie folgt geändert:

aa) Satz 1 Nummer 4 wird durch die folgenden Nummern 4, 4a und 4b ersetzt:

- „4. zur Erhebung von bundesgesetzlich geregelten Steuern oder Rückforderungsansprüchen bundesgesetzlich geregelter Steuererstattungen und Steuervergütungen,
- 4a. zur Ermittlung, in welchen Fällen ein Steuerpflichtiger mit Wohnsitz, gewöhnlichem Aufenthalt, Geschäftsleitung oder Sitz im Geltungsbereich dieses Gesetzes Verfügungsberechtigter oder wirtschaftlich Berechtigter im Sinne des § 1 Absatz 6 des Geldwäschegesetzes eines Kontos oder Depots einer natürlichen Person, Personengesellschaft, Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse mit Wohnsitz, gewöhnlichem Aufenthalt, Sitz, Hauptniederlassung oder Geschäftsleitung außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes ist,
- 4b. zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen in den Fällen des § 208 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3“.

bb) In Satz 2 wird die Angabe „§ 93b Abs. 1“ durch die Wörter „§ 93b Absatz 1 und 1a“ und werden die Wörter „in den Fällen des Satzes 1 Nr. 1 bis 4“ durch die Wörter „in den Fällen des Satzes 1 Nummer 1 bis 4a“ ersetzt.

4. Nach § 93b Absatz 1 wird folgender Absatz 1a eingefügt:

„(1a) Die Kreditinstitute haben für Kontenabrufersuchen der Finanzbehörden nach § 93 Absatz 7 zusätzlich zu den in § 24c Absatz 1 des Kreditwesengesetzes bezeichneten Daten auch die in § 154 Absatz 2 Satz 3 genannten Daten zu speichern.“

5. § 138 Absatz 2 und 3 wird durch die folgenden Absätze 2 bis 5 ersetzt:

„(2) Steuerpflichtige mit Wohnsitz, gewöhnlichem Aufenthalt, Geschäftsleitung oder Sitz im Geltungsbereich dieses Gesetzes haben dem für sie nach den §§ 18 bis 20 zuständigen Finanzamt mitzuteilen:

1. die Gründung und den Erwerb von Betrieben und Betriebstätten im Ausland;
2. die Beteiligung an ausländischen Personengesellschaften oder deren Aufgabe oder Änderung;

3. den Erwerb von Beteiligungen an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse mit Sitz und Geschäftsleitung außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes, wenn damit eine Beteiligung von mindestens 10 Prozent am Kapital oder am Vermögen der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse erreicht wird oder wenn die Summe der Anschaffungskosten aller Beteiligungen mehr als 150 000 Euro beträgt, sowie die Veräußerung entsprechender Beteiligungen; unmittelbare und mittelbare Beteiligungen sind zusammenzurechnen.

In den Fällen des Satzes 1 ist auch die Art der wirtschaftlichen Tätigkeit des Betriebs, der Betriebstätte, der Personengesellschaft, Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse mitzuteilen.

(3) Können Steuerpflichtige mit Wohnsitz, gewöhnlichem Aufenthalt, Geschäftsleitung oder Sitz im Geltungsbereich dieses Gesetzes alleine oder zusammen mit nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes erstmals unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden oder bestimmenden Einfluss auf die gesellschaftsrechtlichen, finanziellen oder geschäftlichen Angelegenheiten einer Drittstaat-Gesellschaft ausüben, so haben sie dies unbeschadet einer Mitteilungspflicht nach Absatz 2 dem für sie nach den §§ 18 bis 20 zuständigen Finanzamt mitzuteilen. Drittstaat-Gesellschaft im Sinne von Satz 1 ist eine Personengesellschaft, Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse mit Sitz oder Geschäftsleitung in Staaten oder Territorien, die nicht Mitglieder der Europäischen Union oder der Europäischen Freihandelsassoziation sind. In den Fällen des Satzes 1 ist auch die Art der wirtschaftlichen Tätigkeit der Drittstaat-Gesellschaft mitzuteilen.

(4) Mitteilungen nach den Absätzen 1 und 1a sind innerhalb eines Monats nach dem meldepflichtigen Ereignis zu erstatten.

(5) Mitteilungen nach den Absätzen 2 und 3 sind zusammen mit der Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuererklärung für den Besteuerungszeitraum, in dem der mitzuteilende Sachverhalt erfüllt wurde, spätestens jedoch bis zum Ablauf von vierzehn Monaten nach Ablauf dieses Besteuerungszeitraums, nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmten Schnittstellen zu erstatten. Ist der Steuerpflichtige in den Fällen des Satzes 1 nicht dazu verpflichtet, seine Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuererklärung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle abzugeben und gibt er seine Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuererklärung auch nicht freiwillig nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle ab, ist die Mitteilung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu erstatten. Sind Steuerpflichtige nicht zur Abgabe einer Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuererklärung verpflichtet, so haben sie die Mitteilungen nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck binnen vierzehn Monaten nach Ablauf des Kalenderjahrs zu erstatten, in dem der mitzuteilende Sachverhalt verwirklicht worden ist.“

6. Nach § 138a werden folgende §§ 138b und 139c eingefügt:

#### „§ 138b

##### Mitteilungspflicht Dritter über Beziehungen zu Drittstaat-Gesellschaften

(1) Verpflichtete im Sinne des § 2 Absatz 1 Nummer 1 bis 2a und Nummer 3 des Geldwäschegesetzes sowie Finanzanlagenvermittler im Sinne des § 34f der Gewerbeordnung (mitteilungspflichtige Stelle) haben von ihnen hergestellte oder vermittelte Beziehungen von Steuerpflichtigen mit Wohnsitz, gewöhnlichem Aufenthalt, Geschäftsleitung oder Sitz im Geltungsbereich dieses Gesetzes (inländischer Steuer-

pflichtiger) zu Drittstaat-Gesellschaften im Sinne des § 138 Absatz 3 Satz 2 in folgenden Fällen mitzuteilen:

1. der mitteilungspflichtigen Stelle ist bekannt, dass der inländische Steuerpflichtige aufgrund der von ihr hergestellten oder vermittelten Beziehung alleine oder zusammen mit nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes erstmals unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden oder bestimmenden Einfluss auf die gesellschaftsrechtlichen, finanziellen oder geschäftlichen Angelegenheiten einer Drittstaat-Gesellschaft ausüben kann, oder
2. der inländische Steuerpflichtige erwirbt eine von der mitteilungspflichtigen Stelle hergestellte oder vermittelte Beziehung zu einer Drittstaat-Gesellschaft, wodurch eine unmittelbare Beteiligung von insgesamt mindestens 30 Prozent am Kapital oder am Vermögen der Drittstaat-Gesellschaft erreicht wird; anderweitige Erwerbe sind miteinzubeziehen, soweit sie der mitteilungspflichtigen Stelle bekannt sind oder bekannt sein mussten.

(2) Mitteilungen nach Absatz 1 sind dem für die mitteilungspflichtige Stelle nach den §§ 18 bis 20 zuständigen Finanzamt für jeden mitteilungspflichtigen Sachverhalt und jeden Steuerpflichtigen gesondert bis zum letzten Tag des Monats Februar des Jahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem der mitzuteilende Sachverhalt verwirklicht wurde, nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu erstatten. § 72a Absatz 4, § 93c Absatz 4 bis 7, § 171 Absatz 10a, § 175b Absatz 1 und § 203a gelten entsprechend.

(3) Mitteilungen nach Absatz 1 sind von dem nach Absatz 2 zuständigen Finanzamt an das für den inländischen Steuerpflichtigen nach den §§ 18 bis 20 zuständige Finanzamt weiterzuleiten. § 31b bleibt unberührt.

(4) Der inländische Steuerpflichtige hat der mitteilungspflichtigen Stelle seine Identifikationsnummer nach § 139b oder seine Wirtschafts-Identifikationsnummer nach § 139c oder, wenn diese noch nicht vergeben wurde, seine für die Besteuerung nach dem Einkommen geltende Steuernummer mitzuteilen. Verweigert der inländische Steuerpflichtige die Mitteilung seiner Identifikationsnummer nach § 139b oder seiner Wirtschafts-Identifikationsnummer nach § 139c und sind der mitteilungspflichtigen Stelle diese Daten auch nicht aus anderem Anlass bekannt, ist bei der Mitteilung ein vom Bundesministerium der Finanzen im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder bestimmtes Ersatzmerkmal anzugeben.

### § 138c

#### Verordnungsermächtigung

Das Bundesministerium der Finanzen kann durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates bestimmen, dass Mitteilungen gemäß § 138b nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über amtlich bestimmte Schnittstellen zu erstatten sind. In der Rechtsverordnung kann auch bestimmt werden, unter welchen Voraussetzungen die mitteilungspflichtigen Stellen beim Bundeszentralamt für Steuern die Identifikationsnummer nach § 139b des Steuerpflichtigen oder dessen Wirtschafts-Identifikationsnummer nach § 139c erfragen können.“

7. § 147a wird wie folgt geändert:

- a) Der Wortlaut wird Absatz 1.
- b) Folgender Absatz 2 wird angefügt:

„(2) Soweit Steuerpflichtige allein oder zusammen mit nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden oder bestimmenden Einfluss auf die gesellschaftsrechtlichen, finanziellen oder geschäftlichen Angelegenheiten einer Drittstaat-Gesellschaft im Sinne des § 138 Absatz 3 ausüben können, haben sie die Aufzeichnungen und Unterlagen über diese Beziehung und alle damit verbundenen Einnahmen und Ausgaben sechs Jahre aufzubewahren. Die Verpflichtung nach Satz 1 ist von dem Zeitpunkt an zu erfüllen, in dem der Sachverhalt erstmals verwirklicht worden ist, der den Tatbestand des Satzes 1 erfüllt. Absatz 1 Satz 4 sowie § 147 Absatz 2, Absatz 3 Satz 3 und Absatz 5 und 6 gelten entsprechend.“

8. § 154 Absatz 2 wird wie folgt gefasst:

„(2) Wer ein Konto führt, Wertsachen verwahrt oder als Pfand nimmt oder ein Schließfach überlässt (Verpflichteter), hat sich zuvor Gewissheit über die Person und Anschrift jedes Verfügungsberechtigten und jedes wirtschaftlich Berechtigten im Sinne des § 1 Absatz 6 des Geldwäschegesetzes zu verschaffen und die entsprechenden Angaben in geeigneter Form, bei Konten auf dem Konto, festzuhalten. Ist der Verfügungsberechtigte eine natürliche Person, ist § 4 Absatz 3 Nummer 1 des Geldwäschegesetzes entsprechend anzuwenden. Sofern der Verpflichtete ein Konto führt, hat er außerdem die Identifikationsnummer nach § 139b des Kontoinhabers, jedes anderen Verfügungsberechtigten und jedes anderen wirtschaftlich Berechtigten im Sinne des § 1 Absatz 6 des Geldwäschegesetzes zu erheben und aufzuzeichnen; handelt es sich nicht um eine natürliche Person, so ist die Wirtschafts-Identifikationsnummer nach § 139c oder, wenn diese noch nicht vergeben wurde, die für die Besteuerung nach dem Einkommen geltende Steuernummer zu ermitteln und aufzuzeichnen. § 138b Absatz 4 gilt entsprechend. Der Verpflichtete hat sicherzustellen, dass er jederzeit den Finanzbehörden Auskunft darüber geben kann, über welche Konten oder Schließfächer eine Person Verfügungsberechtigt ist oder welche Wertsachen eine Person zur Verwahrung gegeben oder als Pfand überlassen hat.“

9. Dem § 170 Absatz 6 wird folgender Satz angefügt:

„Für Steuern auf Einkünfte oder Erträge, die in Zusammenhang stehen mit Beziehungen zu einer Drittstaat-Gesellschaft im Sinne des § 138 Absatz 3, auf die der Steuerpflichtige allein oder zusammen mit nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden oder bestimmenden Einfluss ausüben kann, beginnt die Festsetzungsfrist frühestens mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem diese Beziehungen durch Mitteilung des Steuerpflichtigen oder auf andere Weise bekannt geworden sind, spätestens jedoch zehn Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist.“

10. § 228 Satz 2 wird wie folgt gefasst:

„Die Verjährungsfrist beträgt fünf Jahre, in Fällen der §§ 370, 373 oder 374 zehn Jahre.“

11. § 231 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 Satz 1 wird wie folgt gefasst:

„Die Verjährung eines Anspruchs wird unterbrochen durch

1. Zahlungsaufschub, Stundung, Aussetzung der Vollziehung, Aussetzung der Verpflichtung des Zollschuldners zur Abgabentrachtung oder Vollstreckungsaufschub,
2. Sicherheitsleistung,



3. eine Vollstreckungsmaßnahme,
4. Anmeldung im Insolvenzverfahren,
5. Eintritt des Vollstreckungsverbots nach § 294 Absatz 1 der Insolvenzordnung,
6. Aufnahme in einen Insolvenzplan oder einen gerichtlichen Schuldenbereinigungsplan,
7. Ermittlungen der Finanzbehörde nach dem Wohnsitz oder dem Aufenthaltsort des Zahlungspflichtigen und
8. schriftliche Geltendmachung des Anspruchs.“

b) Absatz 2 Satz 1 wird wie folgt gefasst:

„Die Unterbrechung der Verjährung dauert fort

1. in den Fällen des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 1 bis zum Ablauf der Maßnahme,
2. im Fall des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 2 bis zum Erlöschen der Sicherheit,
3. im Fall des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 3 bis zum Erlöschen des Pfändungspfandrechts, der Zwangshypothek oder des sonstigen Vorzugsrechts auf Befriedigung,
4. im Fall des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 4 bis zur Beendigung des Insolvenzverfahrens,
5. im Fall des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 5 bis zum Wegfall des Vollstreckungsverbotes nach § 294 Absatz 1 der Insolvenzordnung,
6. in den Fällen des Absatzes 1 Satz Nummer 6, bis der Insolvenzplan oder der gerichtliche Schuldenbereinigungsplan erfüllt oder hinfällig wird.“

12. § 370 Absatz 3 Satz 2 wird wie folgt geändert:

- a) In Nummer 4 wird das Wort „oder“ am Ende durch ein Komma ersetzt.
- b) In Nummer 5 wird der Punkt am Ende durch das Wort „oder“ ersetzt und folgende Nummer 6 angefügt:
  - „6. unter Verwendung einer Drittstaat-Gesellschaft im Sinne des § 138 Absatz 3, auf die er alleine oder zusammen mit nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden oder bestimmenden Einfluss ausüben kann, Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt.“

13. In § 371 Absatz 2 Satz 1 Nummer 4 werden die Wörter „§ 370 Abs. 3 Satz 2 Nummer 2 bis 5“ durch die Wörter „§ 370 Absatz 3 Satz 2 Nummer 2 bis 6“ ersetzt.

14. In § 376 Absatz 1 werden die Wörter „§ 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 bis 5“ durch die Wörter „§ 370 Absatz 3 Satz 2 Nummer 1 bis 6“ ersetzt.

15. § 379 wird wie folgt geändert:

- a) Absatz 2 wird wie folgt geändert:
- aa) In Nummer 1 wird die Angabe „§ 138 Abs. 2“ durch die Wörter „§ 138 Absatz 2 oder 3“ ersetzt.
  - bb) Nach Nummer 1c wird folgende Nummer 1d eingefügt:
    - „1d. der Mitteilungspflicht nach § 138b Absatz 1 und 2 nicht, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig nachkommt,“.
- b) Absatz 4 wird wie folgt gefasst:
- „(4) Die Ordnungswidrigkeit nach den Absätzen 1 und 2 Nummer 1a bis 1c und 2 sowie Absatz 3 kann mit einer Geldbuße bis zu 5 000 Euro, die Ordnungswidrigkeit nach Absatz 2 Nummer 1 mit einer Geldbuße bis zu 25 000 Euro und die Ordnungswidrigkeit nach Absatz 2 Nummer 1d mit einer Geldbuße bis zu 50 000 Euro geahndet werden, wenn die Handlung nicht nach § 378 geahndet werden kann.“

## Artikel 2

### Änderung des Einkommensteuergesetzes

Das Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das zuletzt durch Artikel 7 des Gesetzes vom 31. Juli 2016 (BGBl. I S. 1914) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. § 50 Absatz 1 Satz 3 wird wie folgt gefasst:
  - „§ 10 Absatz 1, 1a Nummer 1, 3 und 4, Absatz 2 bis 6, die §§ 10a, 10c, 16 Absatz 4, die §§ 24b, 32, 32a Absatz 6, die §§ 33, 33a, 33b und 35a sind nicht anzuwenden.“
2. In § 52 wird dem Wortlaut des Absatzes 46 folgender Satz vorangestellt:
  - „§ 50 Absatz 1 Satz 3 in der am ... [einsetzen: Tag nach der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] geltenden Fassung ist erstmals für Versorgungsleistungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2017 geleistet werden.“

## Artikel 3

### Änderung des Kreditwesengesetzes

§ 24c Absatz 1 Satz 3 des Kreditwesengesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. September 1998 (BGBl. I S. 2776), das durch Artikel 4 des Gesetzes vom 30. Juni 2016 (BGBl. I S. 1514) geändert worden ist, wird wie folgt gefasst:

„Die Daten sind nach Ablauf von zehn Jahren nach der Auflösung des Kontos oder Depots zu löschen.“

## Artikel 4

### Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung

Artikel 97 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung vom 14. Dezember 1976 (BGBl. I S. 3341; 1977 I S. 667), das zuletzt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 18. Juli 2016 (BGBl. I S. 1679) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Dem § 1 wird folgender Absatz 12 angefügt:

„(12) Durch das Gesetz vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: Datum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes] geänderte oder eingefügte Vorschriften der Abgabenordnung sind auf alle am ... [einsetzen: Tag nach der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] anhängigen Verfahren anzuwenden, soweit nichts anderes bestimmt ist. § 30a der Abgabenordnung in der am ... [einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] geltenden Fassung ist ab dem ... [einsetzen: Tag nach der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] auch für vor diesem Zeitpunkt verwirklichte Sachverhalte nicht mehr anzuwenden.“

2. Dem § 10 wird folgender Absatz 15 angefügt:

„(15) § 170 Absatz 6 Satz 2 der Abgabenordnung in der am ... [einsetzen: Tag nach der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] geltenden Fassung gilt für alle nach dem 31. Dezember 2017 beginnenden Festsetzungsfristen.“

3. § 10a Absatz 4 Satz 3 wird wie folgt gefasst:

„§ 8 Absatz 4 Satz 3 und 4 ist entsprechend anzuwenden.“

4. Dem § 14 wird folgender Absatz 5 angefügt:

„(5) § 228 Satz 2 sowie § 231 Absatz 1 Satz 1 und Absatz 2 Satz 1 der Abgabenordnung in der am ... [einsetzen: Tag nach der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] geltenden Fassung gelten für alle am ... [einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] noch nicht abgelaufenen Verjährungsfristen.“

5. Dem § 22 wird folgender Absatz 3 angefügt:

„(3) § 147a Absatz 2 der Abgabenordnung in der am... [einsetzen: Tag nach der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] geltenden Fassung ist erstmals für Besteuerungszeiträume anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2017 beginnen.“

6. § 26 wird wie folgt geändert:

- a) Die Überschrift wird wie folgt gefasst:

„§ 26

Kontenabrufmöglichkeit und Kontenwahrheit“

- b) Der Wortlaut wird Absatz 1.

- c) Die folgenden Absätze 2 bis 4 werden angefügt:

„(2) § 93 Absatz 7 Satz 2 und § 93b Absatz 1a der Abgabenordnung in der am ... [einsetzen: Tag nach der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] geltenden Fassung sind ab dem 1. Januar 2020 anzuwenden. Bis zum 31. Dezember 2019 ist § 93 Absatz 7 Satz 2 der Abgabenordnung in der am ... [einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] geltenden Fassung weiter anzuwenden.

(3) § 154 Absatz 2 der Abgabenordnung in der am ... [einsetzen: Tag nach der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] geltenden Fassung ist erstmals auf nach dem 31. Dezember 2017 begründete Geschäftsbeziehungen anzuwenden.

(4) Für vor dem 1. Januar 2018 begründete Geschäftsbeziehungen haben die Kontoführer bis zum 31. Dezember 2019 die ihnen aus anderem Anlass bekannt gewordenen Identifikationsmerkmale oder Steuernummer (steuerliche Ordnungsmerkmale) des Kontoinhabers, jedes anderen Verfügungsberechtigten und jedes abweichend wirtschaftlich Berechtigten im Sinne des § 1 Absatz 6 des Geldwäschegesetzes in den Aufzeichnungen nach § 154 Absatz 2 Satz 1 der Abgabenordnung und in der nach § 93b Absatz 1 der Abgabenordnung zu führenden Datei nachträglich zu erfassen. Soweit einem Kontoführer in den Fällen des Satzes 1 bis zum 31. Dezember 2019 keines dieser steuerlichen Ordnungsmerkmale bekannt geworden ist, ist § 138b Absatz 4 der Abgabenordnung in der am ... [einsetzen: Tag nach der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] geltenden Fassung entsprechend anzuwenden.“

7. Folgender § 32 wird angefügt:

„§ 32

Mitteilungspflicht über Beziehungen zu Drittstaat-Gesellschaften

(1) § 138 Absatz 2 bis 5 und § 138b der Abgabenordnung in der am ... [einsetzen: Tag nach der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] geltenden Fassung sind erstmals auf mitteilungspflichtige Sachverhalte anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2017 verwirklicht worden sind. Auf vor dem 31. Dezember 2017 verwirklichte Sachverhalte ist § 138 Absatz 2 und 3 der Abgabenordnung in der am ... [einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] geltenden Fassung weiter anzuwenden.

(2) Konnten Steuerpflichtige mit Wohnsitz, gewöhnlichem Aufenthalt, Geschäftsleitung oder Sitz im Geltungsbereich dieses Gesetzes alleine oder zusammen mit nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes bereits vor dem 1. Januar 2018 erstmals unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden oder bestimmenden Einfluss auf die gesellschaftsrechtlichen, finanziellen oder geschäftlichen Angelegenheiten einer Drittstaat-Gesellschaft im Sinne des § 138 Absatz 3 der Abgabenordnung in der am ... [einsetzen: Tag nach der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] geltenden Fassung ausüben und besteht dieser beherrschende oder bestimmende Einfluss auch noch am 1. Januar 2018 fort, so haben sie dies dem für sie nach den §§ 18 bis 20 der Abgabenordnung zuständigen Finanzamt zusammen mit der Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuererklärung für den Besteuerungszeitraum 2017, spätestens jedoch bis zum Ablauf von vierzehn Monaten nach Ablauf dieses Besteuerungszeitraums, nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmten Schnittstellen oder nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck mitzuteilen.“

## Artikel 5

### Änderung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes

Das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1997 (BGBl. I S. 378), das zuletzt durch Artikel 8 des Gesetzes vom 31. Juli 2016 (BGBl. I S. 1914) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. § 2 wird wie folgt geändert:

- a) In Absatz 1 Nummer 3 werden in dem Satzteil vor Satz 2 die Wörter „ , vorbehaltlich des Absatzes 3,“ gestrichen.
- b) Absatz 3 wird aufgehoben.

2. § 16 wird wie folgt geändert:

- a) In Absatz 1 werden in dem Satzteil vor Nummer 1 die Wörter „und Absatz 3“ gestrichen.
- b) Absatz 2 wird wie folgt gefasst:

„(2) In den Fällen der beschränkten Steuerpflicht (§ 2 Absatz 1 Nummer 3) wird der Freibetrag nach Absatz 1 um den Teilbetrag gemindert, der dem Verhältnis der Summe der Werte des in demselben Zeitpunkt erworbenen, nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Vermögens und derjenigen, nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Vermögensvorteile, die innerhalb von zehn Jahren von derselben Person angefallen sind, zum Wert des insgesamt innerhalb von zehn Jahren von derselben Person angefallenen Vermögens entspricht. Die früheren Erwerbe sind mit ihrem früheren Wert anzusetzen.“

3. § 17 wird wie folgt geändert:

- a) In Absatz 1 Satz 1 wird die Angabe „§ 16 Abs. 1 Nr. 1“ durch die Angabe „§ 16“ ersetzt.
- b) In Absatz 2 Satz 1 wird die Angabe „§ 16 Abs. 1 Nr. 2“ durch die Angabe „§ 16“ ersetzt.
- c) Folgender Absatz 3 wird angefügt:

„(3) Im Fall der beschränkten Steuerpflicht (§ 2 Absatz 1 Nummer 3) setzt die Gewährung des besonderen Versorgungsfreibetrags nach Absatz 1 oder 2 voraus, dass durch die Staaten, in denen der Erblasser ansässig war oder der Erwerber ansässig ist, Amtshilfe geleistet wird. Amtshilfe ist der Auskunftsaustausch im Sinne oder entsprechend der Amtshilferichtlinie gemäß § 2 Absatz 2 des EU-Amtshilfegesetzes in den für den jeweiligen Stichtag der Steuerentstehung geltenden Fassungen oder eines entsprechenden Nachfolgerechtsaktes.“

4. Dem § 37 werden die folgenden Absätze 13 und 14 angefügt:

„(13) § 17 in der am ... [einsetzen: Tag nach der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] geltenden Fassung ist auf Erwerbe anzuwenden, für die die Steuer nach dem ... [einsetzen: Datum des Tages der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] entstanden ist. § 17 in der am ... [einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] ist auch auf Erwerbe anzuwenden, für

die die Steuer vor dem ... [einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] entsteht, soweit Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig sind.

(14) § 2 Absatz 1 Nummer 3 und § 16 Absatz 1 und 2 in der am ... [einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] geltenden Fassung sind auf Erwerbe anzuwenden, für die die Steuer nach dem ... [einsetzen: Datum des Tages der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] entstanden ist.“

## Artikel 6

### Änderung des Steuerberatungsgesetzes

Das Steuerberatungsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 4. November 1975 (BGBl. I S. 2735), das zuletzt durch Artikel 13 des Gesetzes vom 18. Juli 2016 (BGBl. I S. 1679) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In der Inhaltsübersicht wird nach der Angabe zu § 3b folgende Angabe eingefügt:

„§ 3c Befugnis juristischer Personen zu vorübergehender und gelegentlicher Hilfeleistung in Steuersachen“.

2. § 3a Absatz 1 wird wie folgt geändert:

- a) In Satz 1 werden die Wörter „auf dem Gebiet der Bundesrepublik Deutschland“ durch die Wörter „im Inland“ ersetzt.

- b) Nach Satz 1 wird folgender Satz 2 eingefügt:

„Die vorübergehende und gelegentliche geschäftsmäßige Hilfeleistung in Steuersachen kann vom Staat der Niederlassung aus erfolgen.“

3. Nach § 3b wird folgender § 3c eingefügt:

„§ 3c

Befugnis juristischer Personen zu vorübergehender und gelegentlicher Hilfeleistung in Steuersachen

Die §§ 3a und 3b gelten entsprechend für juristische Personen.“

## Artikel 7

### Inkrafttreten

Dieses Gesetz tritt am Tag nach der Verkündung in Kraft in Kraft.

## **Begründung**

### **A. Allgemeiner Teil**

#### **I. Zielsetzung und Notwendigkeit der Regelungen**

Infolge der Veröffentlichung der so genannten „Panama Papers“ durch ein Journalisten-Netzwerk im April 2016 entwickelte sich eine Diskussion über Legalität und Legitimität von Domizilgesellschaften (häufig auch als Briefkastenfirmen bezeichnet). Dabei handelt es sich um ein nach dem Recht des betreffenden Sitzstaates formal errichtetes Unternehmen, das zwar rechtlich existiert, jedoch in diesem Staat tatsächlich keine wirtschaftlichen Aktivitäten entfaltet. Um Rückschlüsse auf den wahren Inhaber zu verhindern, werden die Firmen zum Teil von Scheindirektoren geleitet und durch rechtliche Konstruktionen weitreichend verschachtelt. Die eigentlichen unternehmerischen Entscheidungen werden von den Eigentümern oder sonstigen Berechtigten an anderen Orten getroffen. Die Gründung und Unterhaltung von Domizilgesellschaften ist nicht per se illegal. Die Gründung von Domizilgesellschaften geht typischerweise mit der Verschleierung von Vermögensverhältnissen, Zahlungsströmen und/oder wirtschaftlichen Aktivitäten einher.

Kernpunkt des vorliegenden Gesetzentwurfs ist die Transparenz „beherrschender“ Geschäftsbeziehungen inländischer Steuerpflichtiger zu Personengesellschaften, Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen mit Sitz oder Geschäftsleitung in Staaten oder Territorien, die nicht Mitglieder der Europäischen Union oder der Europäischen Freihandelsassoziation sind. Im Interesse der Rechtsklarheit und der Praktikabilität soll dabei unerheblich sein, ob eine solche „Drittstaat-Gesellschaft“ eigene wirtschaftliche Tätigkeiten entfaltet oder nicht.

#### **II. Wesentlicher Inhalt des Entwurfs**

Durch erhöhte Transparenz, erweiterte Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen und Dritter sowie neue Ermittlungsbefugnisse der Finanzbehörden sollen Domizilgesellschaften künftig wirksamer ermittelt werden können. Hierzu sind auf nationaler Ebene insbesondere folgende Maßnahmen erforderlich:

1. Die nach geltendem Recht bereits bestehende Anzeigepflicht über den Erwerb von qualifizierten Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften nach § 138 Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 AO soll für unmittelbare und mittelbare Beteiligungen vereinheitlicht werden. Zugleich soll die Frist für die Erstattung der Mitteilung bis zum Zeitpunkt der Abgabe der Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuererklärung verlängert werden. Dies entlastet die mitteilungspflichtigen Steuerpflichtigen wie auch die Finanzverwaltung.
2. Steuerpflichtige sollen darüber hinaus nach § 138 Absatz 3 AO auch Geschäftsbeziehungen zu von ihnen unmittelbar oder mittelbar beherrschten Personengesellschaften, Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen in Drittstaaten (legal definiert als „Drittstaat-Gesellschaft“) anzeigen müssen, und zwar unabhängig davon, ob sie an dem Unternehmen formal beteiligt sind oder nicht. Im Falle einer Verletzung dieser Mitteilungspflicht sollen der Anlauf der steuerlichen Festsetzungsfrist und damit der Eintritt der Festsetzungsverjährung insoweit gehemmt sein; zugleich soll die Pflichtverletzung mit einem Bußgeld von bis zu 25 000 Euro geahndet werden können.

3. Finanzinstitute sollen den Finanzbehörden nach § 138b AO von ihnen hergestellte oder vermittelte Geschäftsbeziehungen inländischer Steuerpflichtiger zu Drittstaat-Gesellschaften unter bestimmten Voraussetzungen mitteilen müssen. Im Falle einer Verletzung dieser Mitwirkungspflicht sollen die Finanzinstitute für dadurch verursachte Steuerausfälle haften; zugleich soll die Pflichtverletzung mit einem Bußgeld von bis zu 50 000 Euro geahndet werden können.
4. Das sogenannte steuerliche Bankgeheimnis nach § 30a AO soll aufgehoben werden.
5. Das automatisierte Kontenabrufverfahren für Besteuerungszwecke (§ 93 Absatz 7 AO) soll erweitert werden, um ermitteln zu können, in welchen Fällen ein inländischer Steuerpflichtiger Verfügungsberechtigter oder wirtschaftlich Berechtigter eines Kontos oder Depots einer natürlichen Person, Personengesellschaft, Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse mit Wohnsitz, gewöhnlichem Aufenthalt, Sitz, Hauptniederlassung oder Geschäftsleitung außerhalb des Geltungsbereichs der AO ist. Zugleich soll die Frist, innerhalb der Kreditinstitute die Daten bei Auflösung eines Kontos zum Kontenabruf vorhalten müssen, auf zehn Jahre verlängert werden (§ 24c Absatz 1 Satz 3 KWG).
6. Die Möglichkeit von Sammelauskunftsersuchen der Finanzbehörden soll auf der Grundlage der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs gesetzlich klargestellt werden (§ 93 Absatz 1a AO).
7. Die Kreditinstitute sollen künftig im Rahmen der Legitimationsprüfung nach § 154 Absatz 2 AO auch das steuerliche Identifikationsmerkmal des Kontoinhabers, jedes anderen Verfügungsberechtigten und jedes anderen wirtschaftlich Berechtigten erheben und aufzeichnen. Diese Informationen sollen im Kontenabrufverfahren ausschließlich den Finanzbehörden mitgeteilt werden (§ 93b Absatz 1a AO).
8. In § 147a Absatz 2 AO soll eine neue Aufbewahrungsverpflichtung für Steuerpflichtige geschaffen werden, die allein oder zusammen mit nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Absatz 2 AStG unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden oder bestimmenden Einfluss auf gesellschaftsrechtliche, finanzielle oder geschäftliche Angelegenheiten einer Drittstaat-Gesellschaft ausüben können. Bei diesen Steuerpflichtigen wäre dann künftig auch ohne besondere Begründung eine Außenprüfung zulässig.
9. Die Steuerhinterziehung durch verdeckte Geschäftsbeziehungen zu vom Steuerpflichtigen beherrschten Drittstaat-Gesellschaften soll in den Katalog der besonders schweren Steuerhinterziehungen aufgenommen werden, damit auch hier die zehnjährige Verjährungsfrist für die Strafverfolgung gilt (§§ 370, 376 AO). Zugleich soll die Zahlungsverjährungsfrist in Steuerhinterziehungsfällen allgemein von fünf auf zehn Jahre verlängert werden (§ 228 Satz 2 AO).

Daneben gibt es Anpassungsbedarf im Steuerberatungsrecht sowie im Bereich der direkten Steuern aufgrund von EuGH-Urteilen bzw. Vertragsverletzungsverfahren der Europäischen Kommission.

- Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat mit Urteil vom 24. Februar 2015 - C-559/13 („Grünwald“) entschieden, dass Artikel 63 AEUV (Kapitalverkehrsfreiheit) einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, nach der es einem gebietsfremden Steuerpflichtigen verwehrt ist, Versorgungsleistungen als Gegenleistung für im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge übertragene Gesellschaftsanteile steuerlich zu berücksichtigen, während einem gebietsansässigen Steuerpflichtigen dieser Abzug gestattet wird. Mit der Neuregelung wird der Sonderausgabenabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen für gezahlte Versorgungsleistungen nach § 10 Absatz 1a Nummer 2 EStG gewährt und beim unbeschränkt steuerpflichtigen Empfänger gemäß § 22



Nummer 1a EStG eine Besteuerung im Rahmen des so genannten Korrespondenzprinzips vorgesehen.

- Der EuGH hat in der Rechtssache C-342/14 „X-Steuerberatungsgesellschaft“ entschieden hat, dass die Regelung des § 3a StBerG hinsichtlich des Anwendungsbereichs nicht hinreichend klar gefasst sei und nach Auffassung des EuGH im Fall einer Dienstleistung ohne physischen Grenzübertritt keine Anwendung finde. Mit dem vorliegenden Regelungsentwurf erfolgt die gesetzliche Klarstellung, dass es keines physischen Grenzübertritts bedarf und eine Befugnis ausländischer Dienstleister zur vorübergehenden und gelegentlichen Hilfeleistung in Steuersachen auch dann bestehen kann, wenn die Dienstleistung vom Niederlassungsstaat des ausländischen Dienstleisters aus erbracht wird.
- Mit Urteil vom 4. September 2014 hat der EuGH in der Rechtssache C-211/13 (Kommission/Deutschland) festgestellt, dass der für beschränkt Steuerpflichtige vorgesehene geringere Freibetrag für beschränkt steuerpflichtige Erwerber nach § 16 Absatz 2 ErbStG im Verhältnis zu den höheren Freibeträgen für unbeschränkt steuerpflichtige Erwerber unionsrechtswidrig ist. Die vorgesehenen Anpassungen in §§ 2 und 16 ErbStG beseitigen diesen Zustand.
- In dem Vertragsverletzungsverfahren Nr. 2012/2158 zu § 17 ErbStG (besonderer Versorgungsfreibetrag für Ehegatten/Lebenspartner und Kinder des Erblassers) hat die Kommission zu Recht bemängelt, dass das Nichtgewähren des besonderen Versorgungsfreibetrags bei beschränkt steuerpflichtigen Erwerbern gegen das Unionsrecht verstößt. Die vorgesehene Änderung des § 17 ErbStG schafft hier die notwendige Abhilfe.

### **III. Alternativen**

Bei einem Verzicht auf die vorgesehenen Neuregelungen könnte die Finanzverwaltung die gesetzmäßige und gleichmäßige Besteuerung hinsichtlich der mithilfe von unmittelbar oder mittelbar beherrschten Drittstaat-Gesellschaften nur bei ehrlichen Steuerpflichtigen gewährleisten.

### **IV. Gesetzgebungskompetenz**

Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes ergibt sich für die Änderung der Abgabenordnung (Artikel 1) und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung (Artikel 4) aus Artikel 108 Absatz 5 des Grundgesetzes.

Für die Änderung des Einkommensteuergesetzes (Artikel 2), ergibt sich die Gesetzgebungskompetenz des Bundes aus Artikel 105 Absatz 2 erste Alternative GG, da das Steueraufkommen diesbezüglich dem Bund ganz oder teilweise zusteht.

Für die Änderung des Kreditwesengesetzes (Artikel 3) ergibt sich die Gesetzgebungskompetenz des Bundes aus Artikel 74 Absatz 1 Nummer 11 des Grundgesetzes (Recht der Wirtschaft). Eine bundeseinheitliche Regelung ist gemäß Artikel 72 Absatz 2 des Grundgesetzes zur Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse erforderlich, da die vorgesehenen Änderungen.

Für die Änderung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (Artikel 5) ist der Bund ist gemäß Artikel 105 Absatz 2 in Verbindung mit Artikel 72 Absatz 2 des Grundgesetzes gesetzgebungsbefugt. Eine bundeseinheitliche Regelung ist zur Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse erforderlich. Die Einheitlichkeit der rechtlichen Rahmenbedingungen ist bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer notwendig, um einer Rechtszersplitterung mit problematischen Folgen entgegenzuwirken.

Insbesondere wenn Erblasser, Schenker, Erbe oder Beschenkte in verschiedenen Ländern ansässig sind, könnte es bei einer föderalen Ausrichtung der Erbschaft- und Schenkungsteuer zu mehreren konkurrierenden Steueransprüchen kommen. Zur Vermeidung von Doppelbelastungen bedürfte es Vereinbarungen zwischen den Ländern, deren Koordinierung und Administration erheblichen Mehraufwand verursachen würde. Unterschiedliche Regelungen in den einzelnen Ländern würden ferner zu erheblichen Abgrenzungsschwierigkeiten führen. Die Komplexität des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts würde massiv zunehmen. Eine einheitliche Erbschaft- und Schenkungsteuer wahrt darüber hinaus die Funktionsfähigkeit des Wirtschaftsraums der Bundesrepublik Deutschland, da unterschiedliche Erbschaft- und Schenkungsteuerbelastungen mittelbar zu Wettbewerbsnachteilen führen können (vgl. zu allem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 -, Rz. 107 ff.).

Für die Änderung des Steuerberatungsgesetzes (Artikel 6) ergibt sich die Gesetzgebungskompetenz des Bundes aus [Artikel 74](#) Absatz 1 Nummer 1 GG (Rechtsberatung).

## **V. Vereinbarkeit mit dem Recht der Europäischen Union und völkerrechtlichen Verträgen**

Soweit eine Harmonisierung des Steuerrechts auf europäischer Ebene fehlt, fallen die Steuern in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten; diese müssen jedoch ihre Befugnisse unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben (vgl. u. a. EuGH-Urteil vom 13. Dezember 2005, C-446/03, C:2005:763, Rn. 29). Die Grundverkehrsfreiheiten sind als unionsrechtliche Rahmenbedingung grundsätzlich zu berücksichtigen. Der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) hat allerdings bereits mehrfach entschieden, dass zwingende Gründe des Allgemeininteresses eine Beschränkung der vom AEUV garantierten Verkehrsfreiheiten rechtfertigen können.

Die neuen Regelungen sollen die Wirksamkeit der steuerlichen Überwachung gewährleisten (vgl. u. a. EuGH-Urteil vom 18. Dezember 2007, C-101/05, C:2007:804, Rn. 55), und die Steuerhinterziehung bekämpfen (vgl. u. a. EuGH-Urteil vom 11. Oktober 2007, C-451/05, C:2007:594, Rn. 81). Zur Erreichung des Zieles der Regelungen (der Kenntniserlangung der im Einzelnen geregelten Sachverhaltskonstellationen) sind die vorgeschlagenen Maßnahmen geeignet. Sie gehen auch nicht über das für die Erreichung der vorgenannten Ziele Erforderliche hinaus.

## **VI. Gesetzesfolgen**

### **1. Rechts- und Verwaltungsvereinfachung**

Die Änderung des § 138 Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 AO dient der Rechtsvereinfachung, weil die maßgebliche Beteiligungsgrenze künftig unterschiedslos bei unmittelbaren, mittelbaren oder „gemischten“ Beteiligungen gilt. Zugleich wird die bislang fünfmonatige Frist zur Erstattung der Mitteilungen nach § 138 Absatz 2 AO durch die Bestimmung ersetzt, dass die Mitteilungen zusammen mit der Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuererklärung zu erstatten ist.

### **2. Nachhaltigkeitsaspekte**

Das Vorhaben entspricht einer nachhaltigen Entwicklung, indem es das Steueraufkommen des Gesamtstaates sichert. Eine Nachhaltigkeitsrelevanz bezüglich anderer Indikatoren ist nicht gegeben.

### **3. Haushaltsausgaben ohne Erfüllungsaufwand**

Die Steuermehreinnahmen, die mit den Regelungen des Gesetzentwurfs verbunden sind, können nicht beziffert werden.

### **4. Erfüllungsaufwand**

#### **4.1 Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger**

Die Ergänzung der Steuererklärung bei beschränkt Steuerpflichtigen nach § 2 Absatz 1 und 3 und § 16 Absatz 1 und 2 ErbStG sowie nach § 17 Absatz 1 bis 3 ErbStG betrifft ausschließlich im Ausland ansässige Bürgerinnen und Bürger.

Durch die Änderung des § 50 Absatz 1 Satz 3 EStG können hinsichtlich des Sonderausgabenabzugs bei beschränkt Steuerpflichtigen für gezahlte Versorgungsleistungen nach § 10 Absatz 1a Nummer 2 EStG sowie der Besteuerung beim unbeschränkt steuerpflichtigen Empfänger gemäß § 22 Nummer 1a EStG im Rahmen des so genannten Korrespondenzprinzips zusätzliche Steuererklärungs- und Nachweispflichten entstehen. Aufgrund fehlender statistischer Grundlagen ist eine verlässliche Aussage zur Fallzahl nicht möglich. Es ist jedoch zu erwarten, dass die Neuregelung nur bei einer geringen Anzahl von Fällen zum Tragen kommt.

#### **4.2 Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft**

*[wird nachgereicht]*

Davon Bürokratiekosten aus Informationspflichten

*[wird nachgereicht]*

#### **4.3. Erfüllungsaufwand der Verwaltung**

Mit den Neuregelungen wird für die Finanzverwaltung der Länder insbesondere das Kontenabrufverfahren erweitert sowie die Anordnung einer Außenprüfung bei Steuerpflichtigen, die einen beherrschenden oder bestimmenden Einfluss auf eine Drittstaat-Gesellschaft ausüben können, auch ohne Angabe von besonderen Gründen ermöglicht. Des Weiteren wird sie in die Lage versetzt, durch die Mitteilungspflicht der Finanzinstitute und der Steuerpflichtigen über entsprechende Sachverhalte Kenntnis zu erlangen und diese steuerlich zu würdigen.

Da keinerlei Informationen über die zu erwartenden Fallzahlen vorliegen und auch auf keine Vergleichswerte zurückgegriffen werden kann, ist eine konkrete Abschätzung des zu erwartenden Mehraufwandes nicht möglich. In Abhängigkeit von der Anzahl sowie der Qualität der zu erwartenden Mitteilungen ist mit mehr oder weniger umfangreichem Aufwand für die steuerliche Würdigung der Fälle zu rechnen. Ebenso ist in Abhängigkeit der Nutzung der zusätzlich geschaffenen Ermittlungsmöglichkeiten mit zusätzlichem Aufwand zu rechnen.

Die Neuregelungen verfolgen jedoch insgesamt, insbesondere auch in Anbetracht der Erhöhung des Bußgeldrahmens, in erster Linie eine präventive Wirkung. Es ist deshalb davon auszugehen, dass umfassende Maßnahmen seitens der Finanzverwaltung der Länder nur in einer überschaubaren Zahl von Fällen zum Einsatz kommen und nur insoweit Mehraufwand entstehen wird.

In den Ländern entsteht einmaliger automationstechnischer Umstellungsaufwand. Die Höhe des Aufwands ist von hier aus nicht quantifizierbar.

## **5. Weitere Kosten**

Der Wirtschaft, einschließlich mittelständischer Unternehmen, entstehen keine direkten weiteren Kosten.

Auswirkungen auf Einzelpreise und das Preisniveau, insbesondere auf das Verbraucherpreisniveau, sind nicht zu erwarten.

## **6. Weitere Gesetzesfolgen**

Unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Lebenssituation von Frauen und Männern sind keine Auswirkungen erkennbar, die gleichstellungspolitischen Zielen gemäß § 2 der Gemeinsamen Geschäftsordnung der Bundesministerien zuwiderlaufen.

## **VII. Befristung; Evaluierung**

Eine Befristung oder Evaluierung der Rechtsänderungen ist nicht vorgesehen.

## **B. Besonderer Teil**

### **Zu Artikel 1 (Änderung der Abgabenordnung)**

#### **Zu Nummer 1**

##### Inhaltsverzeichnis

Die Änderungen dienen der Anpassung des Inhaltsverzeichnisses an die Aufhebung des § 30a AO und die Einfügung der neuen §§ 138b und 138c AO.

#### **Zu Buchstabe a**

Die Änderung dient der Anpassung des Inhaltsverzeichnisses an die Aufhebung des § 30a AO.

#### **Zu Buchstabe b**

Die Änderung dient der Anpassung des Inhaltsverzeichnisses an die Einfügung der neuen §§ 138b und 138c AO.

#### **Zu Nummer 2**

##### § 30a AO

Nach § 30a AO haben die Finanzbehörden bei der Ermittlung des Sachverhalts besondere Rücksicht auf das Vertrauensverhältnis zwischen den Kreditinstituten und deren Kunden zu nehmen. Die Vorschrift begründet zwar im Gegensatz zu §§ 101 - 103 AO kein Auskunftsverweigerungsrecht der Kreditinstitute, sie erschwert aber gleichwohl die Nutzung der bei den Kreditinstituten vorhandenen Informationen über ausländische Gesellschaften für steuerliche Zwecke.

Mit der Aufhebung des § 30a AO wird nicht nur den Veränderungen in der rechtspolitischen Ausgangslage sondern auch der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) Rechnung getragen. Nach Auffassung des BVerfG im sog. „Tipke-Urteil“ vom 9. März 2004, 2 BvL 17/02 (BStBl 2005 II S. 56), bleibt wegen der Regelung in § 30a Absatz 3 AO der Außenprüfung ein wesentlicher Teil der zur unmittelbaren Aufdeckung von Spekulationsgewinnen geeigneten Konten verschlossen und wird der Finanzverwaltung

vor allem mit dem Verbot von Kontrollmitteilungen eines der wirksamsten Mittel zur Sachverhaltsaufklärung genommen. In der Kommentierung wird § 30a AO als strukturelles Vollzugshindernis bezeichnet und überwiegend für verfassungswidrig angesehen (vgl. die Nachweise bei Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 30a AO Tz. 13).

Die Aufhebung des § 30a AO ermöglicht es, dass die Finanzbehörden künftig ohne die bislang geltenden Einschränkungen in § 30a AO nach Maßgabe des § 93 AO Auskunftersuchen - auch Sammelauskunftersuchen nach dem neuen Absatz 1 a des § 30 AO - an inländische Kreditinstitute richten dürfen, um Informationen über deren Kunden und deren Geschäftsbeziehungen zu Dritten erlangen zu können. In einem zweiten Schritt ist dann zu ermitteln, wie diese Geschäftsbeziehung steuerlich zu bewerten ist, insbesondere ob eine Steuerumgehung z. B. mithilfe einer Domizilgesellschaft vorliegt.

Mit Aufhebung des § 30a AO wird klargestellt, dass Kreditinstitute bei der Mitwirkung zur Aufklärung des steuerlichen Sachverhalts gegenüber den Finanzbehörden dieselben Rechte und Pflichten haben wie andere auskunftspflichtige Personen, die - anders zum Beispiel Rechtsanwälte oder Steuerberater - keine gesetzliche Verschwiegenheitspflicht beachten müssen.

Die Aufhebung des § 30a AO hat nicht zugleich den „gläsernen Bürger“ zur Folge. Zum einen werden durch die Aufhebung des § 30a AO lediglich bisherige Ermittlungsbeschränkungen aufgehoben, neue Ermittlungsbefugnisse werden dadurch aber nicht geschaffen. Zum anderen dürfen die der Finanzverwaltung bekannt gewordenen Details nach § 30 AO nur bei Vorliegen der gesetzlich normierten Ausnahmetatbestände verwendet oder offenbart werden.

### **Zu Nummer 3**

#### § 93 AO

#### **Zu Buchstabe a**

##### Absatz 1a

Schon nach geltendem Recht sind sog. Sammelauskunftersuchen auf der Grundlage des § 93 Absatz 1 AO unter bestimmten Voraussetzungen zulässig (vgl. z. B. BFH-Urteil vom 12. Mai 2016, II R 17/14). Der neue Absatz 1a dient insoweit der Klarstellung.

Die Finanzbehörde darf nach Satz 1 Sammelauskunftersuchen an Dritte über eine noch unbekannt Anzahl von Sachverhalten richten. Unerheblich ist dabei, ob es sich rein um inländische Sachverhalte handelt oder ob auch ein Auslandsbezug vorliegt.

Anders als bei typischen Einzel-Auskunftersuchen sind die betroffenen Steuerpflichtigen der Finanzbehörde bei Erlass des Auskunftersuchens noch nicht bekannt. Absatz 1 Satz 3 ist daher auch nicht anzuwenden. Die vom Sammelauskunftersuchen betroffenen Steuerpflichtigen müssen allerdings dem Grunde nach bestimmbar sein.

Voraussetzung für ein Sammelauskunftersuchen ist nach Satz 2, dass ein hinreichender Anlass für die Ermittlungen besteht. Ein hinreichender Anlass für ein Sammelauskunftersuchen liegt nach Satz 3 insbesondere vor, wenn konkrete Anhaltspunkte für eine Steuerverkürzung vorliegen oder wenn Erfahrungen aus vergleichbaren Sachverhalten eine Steuerverkürzung naheliegend erscheinen lassen. Gleiches gilt, wenn konkrete Anhaltspunkte für das Erlangen nicht gerechtfertigter Steuervorteile (z. B. in Gestalt von Steuervergütungsansprüchen oder von Ansprüchen auf Zulagen oder Prämien, auf die die für Steuervergütungen geltenden Vorschriften der AO entsprechend anwendbar sind) vorliegen oder Erfahrungen aus vergleichbaren Sachverhalten das Erlangen nicht gerechtfertigter Steuervorteile naheliegend erscheinen lassen. Ein strafrechtlicher Anfangsverdacht muss aber noch nicht vorliegen.

Die allgemeine, in jedwedem Zusammenhang nach der Lebenserfahrung gerechtfertigte Vermutung, dass Steuern nicht selten verkürzt und steuerpflichtige Einnahmen oder Umsätze nicht erklärt werden – insbesondere wenn die Entdeckungswahrscheinlichkeit gering ist –, genügt in diesem Zusammenhang hingegen - wie bisher - nicht, um ein Sammelauskunftsersuchen als „hinreichend veranlasst“ erscheinen zu lassen. Gleiches gilt für Presseberichte über Steuerverkürzungen ohne belastbare Benennung von Tatsachen; ein hinreichender Anlass für Ermittlungen ist in derartigen Fällen erst gegeben, wenn die den Berichten zugrunde liegenden Unterlagen der Finanzverwaltung vorliegen und ihre Auswertung Steuerverkürzungen naheliegend erscheinen lassen. Ermittlungen „ins Blaue hinein“ sind somit auch weiterhin unzulässig.

Das Sammelauskunftsersuchen muss darüber hinaus auch verhältnismäßig und zumutbar sein. Bei der Prüfung der Verhältnismäßigkeit und Zumutbarkeit der Auskunftserteilung ist der hohe Stellenwert des Interesses der Allgemeinheit an einer möglichst lückenlosen Verhinderung von Steuerverkürzungen zu berücksichtigen. Der durch ein Sammelauskunftsersuchen ausgelöste Ermittlungsaufwand muss bei der Auskunftsperson in einem angemessenen Verhältnis zu der Bedeutung der Angelegenheit stehen, insbesondere zu dem von den Ermittlungen zu erwartenden fiskalischen Ertrag.

### **Zu Buchstabe b**

### **Zu Doppelbuchstabe aa**

#### Absatz 7 Satz 1

Durch die Neufassung von Nummer 4 wird die nach geltendem Recht bestehende Kontenabrufmöglichkeit auf die Erhebung von Rückforderungsansprüchen auf dem Gebiet bundesgesetzlich geregelter Steuererstattungen und Steuervergütungen (z. B. Kindergeld nach dem EStG) ausgedehnt.

Die neue Nummer 4a schafft eine zusätzliche Kontenabrufbefugnis der Finanzbehörden zur Ermittlung, in welchen Fällen ein inländischer Steuerpflichtiger Verfügungsberechtigter oder abweichend wirtschaftlich Berechtigter eines Kontos oder Depots einer natürlichen Person, Personengesellschaft oder Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse mit Wohnsitz, gewöhnlichem Aufenthalt, Hauptniederlassung oder Geschäftsleitung im Ausland ist. Für vergleichbare Inlandssachverhalte bedarf es keiner Kontenabrufmöglichkeit, da die maßgeblichen Informationen weitestgehend über das nach der 4. Geldwäsche-Richtlinie einzuführende Transparenzregister ermittelbar sind.

Mit der neuen Nummer 4b wird eine zusätzliche Kontenabrufbefugnis zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen nach Aufdeckung unbekannter Steuerfälle geschaffen. Mithilfe eines Kontenabrufs nach Nummer 4b allein können aber keine unbekanntes Steuerfälle aufgedeckt werden.

### **Zu Doppelbuchstabe bb**

Die Änderung der Verweisung in Satz 2 1. Halbsatz trägt der Ergänzung des § 93b AO um den neuen Absatz 1a Rechnung. Aufgrund der Ergänzung von Satz 2 2. Halbsatz dürfen Kontenabrufe nach Satz 1 Nummer 4a - ebenso wie bisher bereits Kontenabrufe nach Satz 1 Nummer 1 bis 4 - nur dann vorgenommen werden, wenn ein Auskunftersuchen an den Steuerpflichtigen nicht zum Ziel geführt hat oder keinen Erfolg verspricht.

### **Zu Nummer 4**

#### § 93b Absatz 1a

Nach § 93b Absatz 1 AO haben die Kreditinstitute die aufgrund des § 24c Absatz 1 KWG zu führende Datei auch für steuerliche Zwecke zu führen. Gegenstand der Datei sind bislang nur folgende Bestandsdaten zu Konten- und Depotverbindungen:

- die Nummer eines Kontos, das der Verpflichtung zur Legitimationsprüfung i. S. d. § 154 Absatz 2 Satz 1 AO unterliegt, oder eines Depots,
- der Tag der Errichtung und der Tag der Auflösung des Kontos oder Depots,
- der Name - bei natürlichen Personen auch der Tag der Geburt - des Inhabers und eines Verfügungsberechtigten sowie
- der Name und die Anschrift eines abweichend wirtschaftlich Berechtigten (§ 1 Absatz 6 GwG).

Kontenbewegungen und Kontenstände können auf diesem Weg nicht ermittelt werden.

Um „beherrschende“ Geschäftsbeziehungen eines inländischen Steuerpflichtigen zu Personen, Personengesellschaften, Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen besser ermitteln zu können, müssen die Kreditinstitute künftig auch das Identifikationsmerkmal jedes anderen Verfügungsberechtigten und jedes anderen wirtschaftlich Berechtigten eines Kontos erheben (§ 154 Absatz 2 AO-neu; vgl. Artikel 1 Nummer 8) und nach dem neuen Absatz 1a in der Kontenabruf-Datei zum Abruf bereitstellen. Diese Daten dürfen allerdings nur bei Datenabrufen der Finanzbehörden nach § 93 Absatz 7 AO mitgeteilt werden. Damit wird sichergestellt, dass die steuerlichen Identifikationsmerkmale - insbesondere die Identifikationsnummer natürlicher Personen nach § 139b AO - nicht zu außersteuerlichen Zwecken verwendet werden können.

## **Zu Nummer 5**

### § 138

Die nach geltendem Recht bereits bestehende Anzeigepflicht für Auslandssachverhalte wird einerseits modifiziert bzw. erweitert (Absatz 2 Nummer 3 und Satz 2 sowie Absatz 3) und andererseits vereinfacht (Abgabe der Mitteilung nach Absatz 2 und 3 im Regelfall zusammen mit der Einkommen- oder Körperschaftsteuererklärung).

### Zu Absatz 2

Nach der neugefassten Nummer 3 ist eine Mitteilung über den Erwerb von Beteiligungen an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse mit Sitz und Geschäftsleitung im Ausland künftig bereits ab Erreichen einer Beteiligung von mindestens 10 Prozent zu erstatten, wobei unmittelbare und mittelbare Beteiligungen nunmehr zu addieren sind. Mitzuteilen ist künftig auch die Veräußerung entsprechender Beteiligungen.

Hat die fragliche Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse entweder ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Geltungsbereich der AO, ist nach Nummer 3 keine Mitteilung zu erstatten. In diesen Fällen stehen den deutschen Finanzbehörden hinreichende andere Ermittlungsmöglichkeiten zur Verfügung.

Nach dem neuen Satz 2 ist in der Mitteilung nach Satz 1 künftig auch anzugeben, welche wirtschaftliche Tätigkeit der ausländische Betrieb oder die ausländische Betriebsstätte, Personengesellschaft, Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ausübt. Dies erleichtert die steuerliche Bewertung der mitzuteilenden Aktivität.

### Zu Absatz 3

Der neue Absatz 3 erweitert die Mitteilungspflicht auf solche Fälle, in denen inländische Steuerpflichtige alleine oder zusammen mit nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Absatz 2 AStG erstmals unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden oder bestimmenden Einfluss auf die gesellschaftsrechtlichen, finanziellen oder geschäftlichen Angelegenheiten einer Drittstaat-Gesellschaft ausüben können. Satz 2 enthält eine Definition des in Satz 1 verwendeten Begriffs „Drittstaat-Gesellschaft“. Nach Satz 3 ist in der Mitteilung auch anzugeben, welche wirtschaftliche Tätigkeit die Drittstaat-Gesellschaft ausübt. Dies erleichtert die steuerliche Bewertung des mitzuteilenden Sachverhalts.

Die Mitteilungspflicht gilt unmittelbar nur für nach dem 31. Dezember 2017 erstmals verwirklichte Sachverhalte. Nach der Übergangsregelung in Artikel 97 § 32 Absatz 3 EGAO (vgl. Artikel 4 Nummer 7 dieses Gesetzes) sind vor dem 1. Januar 2018 erstmals verwirklichte und am 1. Januar 2018 weiter bestehende Sachverhalte einmalig zusammen mit der Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuererklärung für 2018 mitzuteilen.

#### Zu Absatz 4

Absatz 4 enthält die bisher in Absatz 3 Satz 1 enthaltene Regelung. Die bisher in Absatz 3 Satz 2 enthaltene Regelung wird durch die neue Regelung in Absatz 5 abgelöst.

#### Zu Absatz 5

Der neue Absatz 5 enthält Verfahrensvorschriften für Mitteilungen nach den Absätzen 2 und 3.

Diese Mitteilungen sind nach den Sätzen 1 und 2 künftig grundsätzlich zusammen mit der Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuererklärung und damit innerhalb der für diese Erklärungen geltenden Erklärungsfrist und in der für die Steuererklärung individuell maßgeblichen Form zu erstatten.

Sind Steuerpflichtige allerdings nicht gesetzlich zur Abgabe einer Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuererklärung verpflichtet, haben sie nach Satz 3 die Mitteilungen nach amtlichem Vordruck binnen vierzehn Monaten nach Ablauf des Kalenderjahrs zu erstatten, in dem der mitzuteilende Sachverhalt verwirklicht worden ist.

#### **Zu Nummer 6**

##### § 138b (neu)

Der neue § 138b AO verpflichtet bestimmte Personen und Unternehmen unter bestimmten Voraussetzungen zu Mitteilungen an Finanzbehörden, wenn sie Geschäftsbeziehungen inländischer Steuerpflichtiger zu Drittstaat-Gesellschaften im Sinne des neuen § 138 Absatz 3 Satz 2 AO hergestellt oder vermittelt haben.

##### Zu Absatz 1

Die neue Mitteilungspflicht nach Absatz 1 gilt für

- Kreditinstitute im Sinne des § 2 Absatz 1 Nummer 1 GwG und im Inland gelegene Zweigstellen und Zweigniederlassungen derartiger Kreditinstitute mit Sitz im Ausland,
- Finanzdienstleistungsinstitute im Sinne des § 2 Absatz 1 Nummer 2 GwG und im Inland gelegene Zweigstellen und Zweigniederlassungen derartiger Finanzdienstleistungsinstitute mit Sitz im Ausland,
- Institute im Sinne des § 1 Absatz 2a des Zahlungsdiensteaufsichtsgesetzes und im Inland gelegene Zweigstellen und Zweigniederlassungen von Instituten im Sinne des



§ 1 Absatz 2a des Zahlungsdienstenaufsichtsgesetzes mit Sitz im Ausland (§ 2 Absatz 1 Nummer 2a GwG),

- Finanzunternehmen im Sinne des § 2 Absatz 1 Nummer 3 GwG und im Inland gelegene Zweigstellen und Zweigniederlassungen solcher Unternehmen mit Sitz im Ausland sowie
- Finanzanlagevermittler im Sinne des § 34f GewO.

Diese mitteilungspflichtigen Stellen haben von ihnen hergestellte oder vermittelte Beziehungen inländischer Steuerpflichtiger zu Drittstaat-Gesellschaften im Sinne des § 138 Absatz 3 Satz 2 AO allerdings nur in den in Nummern 1 und 2 genannten Fällen mitzuteilen.

Nach Nummer 1 besteht eine Mitteilungspflicht, falls der mitteilungspflichtigen Stelle bekannt ist, dass der inländische Steuerpflichtige aufgrund der von der mitteilungspflichtigen Stelle hergestellten oder vermittelten Beziehung alleine oder zusammen mit nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Absatz 2 AStG erstmals unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden oder bestimmenden Einfluss auf die gesellschaftsrechtlichen, finanziellen oder geschäftlichen Angelegenheiten einer Drittstaat-Gesellschaft ausüben kann. Ein Kennen-Müssen reicht für die Mitteilungspflicht nicht aus.

Nummer 2 ergänzt die Mitteilungspflicht in Fällen, in denen die Voraussetzungen der Nummer 1 nicht erfüllt sind (z.B. wegen mangelnder Kenntnis der mitteilungspflichtigen Stelle, dass der inländische Steuerpflichtige durch die hergestellte oder vermittelte Beziehung einen beherrschenden Einfluss auf die Drittstaat-Gesellschaft erlangt hat). Eine Mitteilungspflicht besteht hiernach auch dann, wenn der inländische Steuerpflichtige

- eine von der mitteilungspflichtigen Stelle hergestellte oder vermittelte Beziehung zu einer Drittstaat-Gesellschaft erwirbt und
- dadurch eine unmittelbare Beteiligung von insgesamt mindestens 30 Prozent am Kapital oder am Vermögen der Drittstaat-Gesellschaft erreicht.

Bei Ermittlung dieser Beteiligungsquote sind anderweitige (frühere oder gleichzeitige) Erwerbe des inländischen Steuerpflichtigen miteinzubeziehen, soweit sie der mitteilungspflichtigen Stelle bekannt sind oder bekannt sein mussten.

#### Zu Absatz 2

Die Mitteilungen nach Absatz 1 sind für jeden relevanten Sachverhalt und jeden betroffenen Steuerpflichtigen dem für die mitteilungspflichtige Stelle nach den §§ 18 bis 20 AO zuständigen Finanzamt gesondert bis Ende Februar des Folgejahres nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu erstatten.

Da die Anzahl der mitzuteilenden Sachverhalte zum gegenwärtigen Zeitpunkt als eher gering eingeschätzt wird, wäre die Einrichtung eines elektronischen Mitteilungsverfahrens angesichts anderweitiger Prioritäten wenig ökonomisch. Im neuen § 138c AO wird das BMF allerdings ermächtigt, durch Rechtsverordnung die elektronische Übermittlung anzuordnen.

Nach Satz 2 sollen die für elektronische Mitteilungen i. S. d. § 93c Absatz 1 AO geltenden Regelungen in § 72a Absatz 4, § 93c Absatz 4 bis 7, § 171 Absatz 10a, § 175b Absatz 1 und § 203a AO entsprechend gelten.

#### Zu Absatz 3

Adressat der Mitteilungen ist das nach §§ 18 bis 20 AO für die Besteuerung des Mitteilungspflichtigen nach dem Einkommen zuständige Finanzamt, welches sodann die für die betroffenen inländischen Steuerpflichtigen zuständigen Finanzbehörden informieren muss. Die Mitteilungspflichten nach § 31b AO gelten auch hier.

#### Zu Absatz 4

Die Mitteilung nach Absatz 1 soll auch das steuerliche Identifikationsmerkmal des betroffenen Steuerpflichtigen nach §§ 139a bis 139c AO oder - solange noch keine Wirtschafts-Identifikationsnummer vergeben wurde - dessen Steuernummer enthalten. Zu diesem Zweck hat der Steuerpflichtige der mitteilungspflichtigen Stelle nach Satz 1 sein Identifikationsmerkmal oder seine Steuernummer mitzuteilen. Satz 2 ermöglicht es, dass die mitteilungspflichtige Stelle ein Ersatzmerkmal verwenden kann, wenn sie das Identifikationsmerkmal nicht kennt und nicht ermitteln kann.

#### § 138c (neu)

Der neue § 138c AO ermächtigt das BMF, mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung anzuordnen,

- dass Mitteilungen gemäß § 138b nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über amtlich bestimmte Schnittstellen zu erstatten sind und
- unter welchen Voraussetzungen die mitteilungspflichtigen Stellen beim Bundeszentralamt für Steuern die Identifikationsnummer nach § 139b des Steuerpflichtigen oder dessen Wirtschafts-Identifikationsnummer nach § 139c erfragen können.

#### **Zu Nummer 7**

##### § 147a

#### **Zu Buchstabe a**

##### Zu Absatz 1

Der bisherige Wortlaut des § 147a AO wird neuer Absatz 1.

#### **Zu Buchstabe b**

##### Zu Absatz 2

Durch § 147a Absatz 2 AO wird eine neue Aufbewahrungsverpflichtung für Steuerpflichtige geschaffen, die allein oder zusammen mit nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden oder bestimmenden Einfluss auf die gesellschaftsrechtlichen, finanziellen oder geschäftlichen Angelegenheiten einer Drittstaat-Gesellschaft im Sinne des § 138 Absatz 3 AO ausüben können.

Steuerpflichtige haben insoweit Aufzeichnungen und Unterlagen über diese Beziehung und alle damit verbundenen Einnahmen und Ausgaben sechs Jahre aufzubewahren.

Die Aufbewahrungsverpflichtung beginnt ab dem Zeitpunkt, ab dem die Voraussetzungen des § 138 Absatz 3 AO vorliegen. Sie endet mit Ablauf des fünften aufeinanderfolgenden Kalenderjahrs, in dem die unmittelbare oder mittelbare Beherrschung der Drittstaat-Gesellschaft im Sinne des § 138 Absatz 3 AO entfallen ist.

Die Ordnungsvorschriften für die Aufbewahrung von Unterlagen nach § 147 Absatz 2, Absatz 3 Satz 3 sowie Absätze 5 bis 6 AO gelten entsprechend.

Nach § 193 Absatz 1 AO ist bei diesen Steuerpflichtigen insoweit künftig auch ohne besondere Begründung eine Außenprüfung zulässig.

## **Zu Nummer 8**

### § 154 Absatz 2

Bislang verpflichtet Satz 1 Personen und Unternehmen, die für Dritte ein Konto führen, Wertsachen verwahren oder als Pfand nehmen oder ein Schließfach überlassen, sich vor Aufnahme der Geschäftsbeziehung Gewissheit über die Person und Anschrift jedes Verfügungsberechtigten zu verschaffen. Diese Verpflichtungen sollen sich nun auch auf Informationen über abweichend wirtschaftlich Berechtigte im Sinne des § 1 Absatz 6 GwG erstrecken. Zudem sind die entsprechenden Angaben - wie bisher - in geeigneter Form, bei Konten auf dem Konto, festzuhalten.

Satz 2 entspricht dem bislang geltenden Recht.

Sofern der Verpflichtete ein Konto führt, hat er nach Satz 3 außerdem die Identifikationsmerkmale des Kontoinhabers, jedes anderen Verfügungsberechtigten und jedes anderen wirtschaftlich Berechtigten zu erheben und aufzuzeichnen. Die nach Satz 3 erhobenen und aufgezeichneten Angaben unterliegen nach Satz 4 einer Verwendungsbeschränkung. Sie dürfen nur für Verfahren im Sinne des § 30 Absatz 2 Nummer 1 Buchstabe a oder b AO, also insbesondere für Verwaltungsverfahren und Strafverfahren in Steuersachen, verwendet und mitgeteilt werden.

Der zur Legitimationsprüfung Verpflichtete muss nach Satz 5 jederzeit auskunftsbereit sein. Bislang galt dies nach dem Gesetzeswortlaut nur für Kontoführer und Anbieter von Schließfächern. Mit der Neuregelung wird klargestellt, dass dies auch für Personen und Unternehmen gilt, die Wertsachen zur Verwahrung oder als Pfand nehmen.

## **Zu Nummer 9**

### § 170 Absatz 6

Nach dem neuen Satz 2 soll der Anlauf der Festsetzungsfrist für maximal 10 Jahre gehemmt sein, soweit Steuerpflichtige steuererhebliche „beherrschende“ Beziehungen zu einer Drittstaat-Gesellschaft im Sinne des § 138 Absatz 3 AO nicht der Finanzbehörde nach § 138 Absatz 3 AO mitgeteilt haben und der Finanzbehörde diese Beteiligung auch nicht anderweitig bekannt geworden ist.

## **Zu Nummer 10**

### § 228 Satz 2 AO

Durch die Änderung wird zum einen eine Angleichung an die Dauer der Festsetzungsverjährung bei hinterzogenen Steuern erreicht, die ebenfalls zehn Jahre beträgt (§ 169 Absatz 2 Satz 2 AO).

Besondere Bedeutung hat dies in den Fällen, in denen aufgrund unzutreffender oder unvollständiger Angaben des Steuerpflichtigen Kapitalertragsteuer zu Unrecht auf die Körperschaftsteuer angerechnet wird und die zugrunde liegenden Einnahmen gemäß § 8b KStG keine Auswirkung auf die Höhe der festgesetzten Steuer haben. In diesen Fällen war es bislang möglich, dass die (fünfjährige) Zahlungsverjährungsfrist vor der nach § 169 Absatz 2 Satz 2 AO auf 10 Jahre verlängerten Festsetzungsfrist endete.

Zum anderen wird die Problematik der Verjährung von hinterzogenen Steuern, die bei Vorliegen einer rechtskräftigen Verurteilung von der insolvenzrechtlichen Rechtsschuld nach § 302 Nummer 1 Insolvenzordnung (InsO) ausgenommen sind, gelöst.

Durch das Gesetz zur Verkürzung des Restschuldbefreiungsverfahrens und zur Stärkung der Gläubigerrechte vom 15. Juli 2013 (BGBl Teil I 2013 Seite 2379 ff.) ist § 302 Nummer 1 Insolvenzordnung (InsO) mit Wirkung ab dem 1. Juli 2014 dahingehend geändert worden, dass Verbindlichkeiten aus dem Steuerschuldverhältnis von der Restschuldbefreiung nicht berührt werden, sofern der Schuldner im Zusammenhang damit wegen einer Steuerstraftat nach den §§ 370, 373 oder 374 AO rechtskräftig verurteilt worden ist. Nach der geltenden Rechtslage könnte der Fall vorkommen, dass die Zahlungsverjährung vor der rechtskräftigen strafgerichtlichen Entscheidung über das Vorliegen einer Steuerstraftat nach den §§ 370, 373 oder 374 AO eintritt. Dies hätte zur Folge, dass die hinterzogene Steuer zwar insolvenzrechtlich von der Restschuldbefreiung ausgenommen ist, steuerrechtlich aber nicht mehr durchgesetzt werden kann, da der Anspruch durch Verjährung erloschen (§ 47 AO) ist.

Durch die Verlängerung der Zahlungsverjährungsfrist bei hinterzogenen Steuern auf zehn Jahre wird auch in langandauernden Strafverfahren (z. B. Revision vor dem BFH) ein ausreichender Zeitraum zur Verfügung gestellt, dass die Forderung bei Vorliegen einer rechtskräftigen Verurteilung nicht nur insolvenzrechtlich von der Restschuldbefreiung ausgenommen, sondern auch steuerrechtlich noch durchsetzbar ist.

## **Zu Nummer 11**

### § 231 AO

Der derzeitige Aufbau des § 231 Absatz 1 Satz 1 und Absatz 2 Satz 1 AO ist eine Aneinanderreihung von Unterbrechungstatbeständen, welche in der Praxis schwer verständlich ist. Im Interesse der Übersichtlichkeit und der Erleichterung der Anwendung der Vorschrift erscheint es daher zweckmäßig, die Unterbrechungstatbestände sowie die Dauer der Unterbrechung bei Unterbrechungstatbeständen mit Dauerwirkung im Rahmen einer numerischen Aufzählung darzustellen.

Für Unterbrechungstatbestände, die lediglich punktuell wirken (Absatz 1 Satz 1 Nummer 3, soweit durch die Vollstreckungsmaßnahme kein Pfändungspfandrecht, keine Zwangshypothek oder kein sonstiges Vorzugsrecht auf Befriedigung erlangt wird, sowie Absatz 1 Satz 1 Nummer 7 und 8), bedarf es - wie bisher - keiner Regelung in Absatz 2.

Inhaltliche Änderungen gegenüber der bisherigen Rechtslage erfolgen mit der vorgeschlagenen Neustrukturierung der Absätze 1 und 2 nicht.

Dies gilt auch für die Regelung in § 231 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 und Absatz 2 Satz 1 Nummer 5 AO. In § 231 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 AO wird die bisherige Unterbrechung „durch Einbeziehung in ein Verfahren, welches die Restschuldbefreiung für den Schuldner zum Ziel hat“ durch den „Eintritt des Vollstreckungsverbot nach § 294 Absatz 1 der Insolvenzordnung“ ersetzt. In § 231 Absatz 2 Satz 1 Nummer 5 AO wird dementsprechend nunmehr auf den „Wegfall des Vollstreckungsverbot nach § 294 Absatz 1 der Insolvenzordnung“ als Ende der Unterbrechung abgestellt. Durch die Bezugnahme auf das Vollstreckungsverbot nach § 294 Absatz 1 InsO wird verdeutlicht, dass die Unterbrechung mit Beendigung des Insolvenzverfahrens beginnt. Dies ist ausreichend, da für die Finanzbehörden über den Unterbrechungstatbestand der Anmeldung eines Anspruchs im Insolvenzverfahren hinaus nämlich nur dann ein Bedürfnis für eine weitere Verjährungsunterbrechung besteht, wenn das Insolvenzverfahren beendet ist, aufgrund von § 294 Absatz 1 InsO aber eine Vollstreckung weiterhin ausgeschlossen ist (endet hingegen das Restschuldbefreiungsverfahren vor dem Insolvenzverfahren, ist ohnehin § 231 Absatz 2 Satz 1 Nummer 4 AO maßgebend). In § 294 Absatz 1 InsO ist zudem das Ende des Vollstreckungsverbot und damit der Verjährungsunterbrechung für alle maßgeblichen Fälle des Endes des Restschuldbefreiungsverfahrens (Erteilung der Restschuldbefreiung nach Ablauf der - ggf. verkürzten - Abtretungsfrist, wobei dies auch die Fälle einschließt, in denen einzelne Forderungen nach § 302 InsO von der Restschuldbefreiung ausgenommen sind;

Versagung der Restschuldbefreiung nach Ablauf der Abtretungsfrist; vorzeitiges Ende der Abtretungsfrist bei Versagung der Restschuldbefreiung; vgl. § 294 Absatz 1 i. V. m. § 287 Absatz 2, § 299 und § 300 Absatz 1 InsO) geregelt.

Werden mehrere Unterbrechungstatbestände gemäß § 231 Absatz 1 AO verwirklicht, endet die Unterbrechung - wie bisher - mit dem unter Absatz 2 genannten Ereignis, welches zuletzt eintritt.

#### **Zu Nummer 12**

##### § 370 Absatz 3 Satz 2

Der Katalogtatbestand des § 370 Absatz 3 Satz 2 AO wird um eine neue Nummer 6 ergänzt. Ein besonders schwerer Fall einer Steuerhinterziehung liegt danach künftig vor, wenn der Steuerpflichtige unter Verwendung einer von ihm unmittelbar oder mittelbar beherrschten Drittstaat-Gesellschaft im Sinne des § 138 Absatz 3 AO Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt.

#### **Zu Nummer 13**

##### § 371 Absatz 2 Satz 1 Nummer 4

Es handelt sich um eine Folgeanpassung aufgrund der Ergänzung des § 370 Absatz 3 Satz 2 AO. Eine strafbefreiende Selbstanzeige nach § 371 AO ist damit ausgeschlossen, wenn der Steuerpflichtige unter Verwendung einer von ihm unmittelbar oder mittelbar beherrschten Drittstaat-Gesellschaft im Sinne des § 138 Absatz 3 AO Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt hat.

#### **Zu Nummer 14**

##### § 376 Absatz 1

Es handelt sich lediglich um eine redaktionelle Folgeanpassung aufgrund der Ergänzung des § 370 Absatz 3 Satz 2 AO. Die zehnjährige Verjährungsfrist für die Strafverfolgung soll auch für die Steuerhinterziehung durch verdeckte Geschäftsbeziehungen zu vom Steuerpflichtigen beherrschten Drittstaat-Gesellschaften nach § 370 Absatz 3 Satz 2 Nummer 6 AO gelten.

#### **Zu Nummer 15**

##### § 379

#### **Zu Buchstabe a**

##### Absatz 2

#### **Zu Doppelbuchstabe aa**

##### Absatz 2 Nummer 1

Der Ordnungswidrigkeitstatbestand des § 379 Absatz 2 Nummer 1 AO wird an die Erweiterung der Mitteilungspflicht des Steuerpflichtigen nach § 138 Absatz 3 AO angepasst.

#### **Zu Doppelbuchstabe bb**

##### Absatz 2 Nummer 1d

Mit der Erweiterung des § 379 Absatz 2 AO um eine neue Nummer 1d wird ein Ordnungswidrigkeitstatbestand geschaffen, der Verstöße gegen die neue Mitteilungspflicht Dritter über Beziehungen zu ausländischen Gesellschaften nach § 138b AO ahndet.

## **Zu Buchstabe b**

### Absatz 4

Absatz 4 wird aufgrund des neu eingefügten Absatz 2 Nummer 1d und eines höheren Bußgeldrahmens für Absatz 2 Nummer 1 neu gefasst.

Zukünftig soll die vorsätzliche oder leichtfertige Verletzung der Mitteilungspflicht nach § 138 Absatz 2 oder 3 AO mit einem Bußgeld von bis zu 25 000 Euro geahndet werden können. Die Erhöhung des Bußgeldrahmens ist erforderlich, um der gestiegenen Bedeutung dieser Mitteilungspflicht nach § 138 Absatz 2 oder 3 AO Rechnung zu tragen. Zur Durchsetzung der deutschen Besteuerungsansprüche gegenüber Steuerpflichtigen, die z. B. Betriebe im Ausland oder Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften haben, sind diese Steuerpflichtigen zur besonderen Mitwirkung gegenüber den Finanzbehörden verpflichtet. In Zeiten einer immer weitergehenden Globalisierung kommt damit der Mitteilungspflicht nach § 138 Absatz 2 oder 3 AO größere Bedeutung zu. Dies soll sich auch in der Anhebung des Bußgeldrahmens widerspiegeln.

Die vorsätzliche oder leichtfertige Verletzung der Mitteilungspflicht nach § 138b AO soll mit einem Bußgeld von bis zu 50 000 Euro geahndet werden können, wenn die Handlung nicht nach § 378 AO geahndet wird. Der Bußgeldrahmen von bis zu 50 000 Euro ist erforderlich, da es sich nicht um eine Mitteilungspflicht des Steuerpflichtigen, sondern um eine Mitteilungspflicht von Finanzinstituten handelt.

## **Zu Artikel 2 (Änderung des Einkommensteuergesetzes)**

### **Zu Nummer 1**

#### § 50 Absatz 1 Satz 3

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat mit Urteil vom 24. Februar 2015 – C-559/13 („Grünwald“) entschieden, dass Artikel 63 AEUV (Kapitalverkehrsfreiheit) einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, nach der es einem gebietsfremden Steuerpflichtigen verwehrt ist, Versorgungsleistungen als Gegenleistung für im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge übertragene Gesellschaftsanteile steuerlich zu berücksichtigen, während einem gebietsansässigen Steuerpflichtigen dieser Abzug gestattet wird.

Mit der Neufassung des § 50 Absatz 1 Satz 3 EStG wird die EuGH-Entscheidung uneingeschränkt umgesetzt.

Versorgungsleistungen, die ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der Gesetzesänderung (§ 52 Absatz 46 Satz 1 EStG) geleistet werden, sind als Sonderausgaben abziehbar, wenn die Voraussetzungen des § 10 Absatz 1a Nummer 2 EStG erfüllt sind.

Aufgrund des neuen § 50 Absatz 1 Satz 3 EStG besteht künftig auch für beschränkt Steuerpflichtige die Möglichkeit, Versorgungsleistungen unter den Voraussetzungen des § 10 Absatz 1a Nummer 2 EStG zum Abzug zu bringen. Für § 10 Absatz 1a Nummer 2 EStG gilt die Anwendungsregelung des § 52 Absatz 18 Satz 1 und 2 EStG. Danach ist für Vermögensübertragungen, die vor dem 1. Januar 2008 vereinbart worden sind, § 10 Absatz 1 Nummer 1a EStG in der am 31. Dezember 2007 geltenden Fassung anzuwenden. Eine Ausnahme hiervon stellt wie bei unbeschränkt Steuerpflichtigen § 52 Absatz 18 Satz 2 EStG dar.

Die Besteuerung der Versorgungsleistungen beim unbeschränkt steuerpflichtigen Empfänger erfolgt gemäß § 22 Nummer 1a EStG. Dies gilt auch für Einnahmen, die z. B. aufgrund von Verträgen zufließen, die vor einer gesetzlichen Neuregelung abgeschlossen wurden.

## **Zu Nummer 2**

### § 52 Absatz 46 Satz 1 - neu -

Der neue § 52 Absatz 46 Satz 1 EStG bestimmt, dass die Änderung des § 50 Absatz 1 Satz 3 EStG erstmals für Versorgungsleistungen anzuwenden ist, die nach dem 31. Dezember 2017 geleistet werden.

## **Zu Artikel 3 (Änderung des Kreditwesengesetzes)**

Durch die Änderung des § 24c Absatz 1 Satz 3 KWG wird die Frist, innerhalb der Kreditinstitute die Daten bei Auflösung eines Kontos zum Kontenabruf vorhalten müssen, auf zehn Jahre verlängert.

Die Lösungsfrist korrespondiert mit den Vorgaben in der 4. Geldwäscherichtlinie (RL (EU) 2015/849 vom 20. Mai 2015, ABI L 141/73), die bis Juni 2017 in nationales Recht zu überführen ist. Nach dem dortigen Artikel 40 ist eine generelle Aufbewahrungspflicht von fünf Jahren nach Beendigung der Geschäftsbeziehung oder nach dem Zeitpunkt einer gelegentlichen Transaktion vorgesehen; diese Frist kann von den Mitgliedstaaten, soweit sie dies für erforderlich halten, auf (maximal) 10 Jahre ausgedehnt werden.

## **Zu Artikel 4 (Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung)**

### **Zu Nummer 1**

#### Artikel 97 § 1 Absatz 12

Nach allgemeinen Grundsätzen des Verfahrensrechts sind geänderte Verfahrensvorschriften auf alle bei Inkrafttreten dieser Vorschriften noch anhängigen Verfahren anzuwenden, soweit nichts anderes bestimmt ist. Der neue Absatz 12 stellt dies in Satz 1 klar.

Satz 2 stellt klar, dass die Aufhebung des § 30a AO ab Inkrafttreten dieses Gesetzes auch für vor diesem Zeitpunkt verwirklichte Sachverhalte gilt.

### **Zu Nummer 2**

#### Artikel 97 § 10 Absatz 15

Der neue Absatz 15 bestimmt, dass der neue Satz 2 in § 170 Absatz 6 Satz 2 AO nicht für bereits laufende Festsetzungsfristen, sondern nur für alle nach dem 31. Dezember 2017 beginnenden Festsetzungsfristen gilt.

### **Zu Nummer 3**

#### Artikel 97 § 10a Absatz 4 Satz 1

Nach Artikel 97 § 10a Absatz 4 Satz 1 EGAO sind §§ 109 und 149 AO in der am 1. Januar 2017 geltenden Fassung erstmals für Besteuerungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 2017 beginnen, und Besteuerungszeitpunkte, die nach dem 31. Dezember 2017 liegen, anzuwenden. Durch die Änderung der Verweisung in Artikel 97 § 10a Absatz 4 Satz 3 EGAO wird klargestellt, dass für Besteuerungszeiträume, die vor dem 1. Januar 2018 beginnen, und Besteuerungszeitpunkte, die vor dem 1. Januar 2018 liegen, §§ 109 und 149 AO in der am 31. Dezember 2016 geltenden Fassung weiterhin anzuwenden

sind. Diese Änderung soll nach Artikel 4 Absatz 2 dieses Gesetzes am Tag nach der Verkündung des Gesetzes in Kraft treten.

#### **Zu Nummer 4**

##### Artikel 97 § 14 Absatz 5

Die Vorschrift enthält die Anwendungsregelungen zum neuen § 228 Satz 2 und den § 231 Absatz 1 Satz 1 und Absatz 2 Satz 1 AO. Die Regelungen gelten danach für alle am Tag nach der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes noch nicht abgelaufenen Zahlungsverjährungsfristen.

#### **Zu Nummer 5**

##### Artikel 97 § 22 Absatz 3

Die Vorschrift enthält die Anwendungsregelungen zum neuen Absatz 2 des § 147a AO.

#### **Zu Nummer 6**

##### Artikel 97 § 26

#### **Zu Buchstabe a**

Die Änderung der Überschrift trägt der Ergänzung der Norm um die neuen Absätze 2 bis 4 Rechnung.

#### **Zu Buchstabe b**

Der bisherige Wortlaut wird ohne inhaltliche Änderung neuer Absatz 1.

#### **Zu Buchstabe c**

##### Absatz 2

Absatz 2 bestimmt, dass § 93 Absatz 7 Satz 2 und § 93b Absatz 1a AO in der am Tag nach der Verkündung dieses Gesetzes geltenden Fassung erst ab dem 1. Januar 2020 anzuwenden sind. Bis dahin ist § 93 Absatz 7 Satz 2 AO in der am Tag der Verkündung dieses Gesetzes geltenden Fassung weiterhin anzuwenden. Den Kreditinstituten und der Finanzverwaltung wird damit hinreichend Zeit eingeräumt, die erforderlichen Daten in den Kontenabruf-Datenbanken zu erfassen und die Abrufverfahren anzupassen.

##### Absatz 3

Nach Absatz 3 ist § 154 Absatz 2 AO in der am Tag nach der Verkündung dieses Gesetzes geltenden Fassung erstmals auf nach dem 31. Dezember 2017 begründete Geschäftsbeziehungen anzuwenden.

##### Absatz 4

Für vor dem 1. Januar 2018 begründete Geschäftsbeziehungen haben die Kontoführer allerdings nach Absatz 4 bis zum 31. Dezember 2019 die ihnen aus anderem Anlass - zum Beispiel aufgrund von Freistellungsaufträgen im Sinne des § 44a EStG - bekannt gewordenen steuerlichen Ordnungsmerkmale des Kontoinhabers, jedes anderen Verfügungsberechtigten und jedes abweichend wirtschaftlich Berechtigten im Sinne des § 1 Absatz 6 GwG in den Aufzeichnungen nach § 154 Absatz 2 Satz 1 AO und in der nach § 93b Absatz 1 AO zu führenden Datei nachträglich zu erfassen. Soweit einem Kontoführer in diesen Fällen bis zum 31. Dezember 2019 keines dieser steuerlichen Ordnungs-



merkmale bekannt geworden ist, ist § 138b Absatz 4 der Abgabenordnung in der am Tag nach der Verkündung dieses Gesetzes geltenden Fassung entsprechend anzuwenden.

## **Zu Nummer 7**

### Artikel 97 § 32

Absatz 1 enthält die Anwendungsregelungen für die neuen Mitteilungspflichten über Beziehungen zu ausländischen Gesellschaften nach § 138 Absatz 2 bis 5 und § 138b AO.

Absatz 2 enthält eine Übergangsregelung zum neuen § 138 Absatz 3 AO. Sofern ein beherrschender oder bestimmender Einfluss auf eine Drittstaat-Gesellschaft schon vor dem 1. Januar 2018 erstmals bestand, löst dies keine Mitteilungspflicht nach dem neuen § 138 Absatz 3 AO aus. Besteht dieser beherrschende oder bestimmende Einfluss aber auch noch am 1. Januar 2018, haben die Steuerpflichtigen dies dem zuständigen Finanzamt zusammen mit der Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuererklärung für den Besteuerungszeitraum 2018, spätestens jedoch bis zum Ablauf von vierzehn Monaten nach Ablauf dieses Besteuerungszeitraums, mitzuteilen.

## **Zu Artikel 5 (Änderung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes)**

### **Zu Nummer 1**

#### Vorbemerkung

Nach der bisherigen Regelung des § 2 Absatz 3 ErbStG wird auf Antrag des Erwerbers ein Vermögensanfall, zu dem der beschränkten Steuerpflicht nach § 2 Absatz 1 Nummer 3 ErbStG unterliegendes Inlandsvermögen im Sinne des § 121 BewG gehört, insgesamt als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes, der Schenker zur Zeit der Ausführung der Schenkung oder der Erwerber zur Zeit der Entstehung der Steuer (§ 9) seinen Wohnsitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat hat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anwendbar ist. Als Folge erhält der Erwerber den ihm nach § 16 Absatz 1 ErbStG zustehenden Freibetrag je nach Zugehörigkeit zu einer der Steuerklassen des § 15 ErbStG. Stellt er den Antrag nicht, erhält er nach § 16 Absatz 2 ErbStG in der geltenden Fassung nur einen Freibetrag von 2 000 Euro.

Nach den Urteilen des Europäischen Gerichtshofs vom 4. September 2014 in der Rechtsache C-211/13 (Kommission/Deutschland) und vom 8. Juni 2016 in der Rechtssache C-479/14 (Hünnebeck) sind die Art. 63 AEUV und 65 AEUV dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung entgegenstehen, wonach bei Schenkungen unter Gebietsfremden die Steuer unter Anwendung eines niedrigeren Steuerfreibetrags berechnet wird, wenn der Erwerber keinen spezifischen Antrag nach § 2 Absatz 3 ErbStG stellt. Diese Artikel stehen auch und auf jeden Fall einer nationalen Regelung wie der des § 2 Absatz 3 ErbStG entgegen, wonach die Steuer auf Antrag eines solchen Erwerbers unter Anwendung des höheren Freibetrags berechnet wird, der für Schenkungen unter Beteiligung zumindest eines Gebietsansässigen gilt.

### **Zu Buchstabe a**

#### § 2 Absatz 1 Nummer 3 Satzteil vor Satz 2

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung aus der Aufhebung des Absatzes 3 (vgl. Buchstabe b).

### **Zu Buchstabe b**

#### § 2 Absatz 3 - aufgehoben -

Mit der Aufhebung des Absatzes 3 wird der durch den Europäischen Gerichtshof festgestellte Verstoß gegen das Europäische Recht beseitigt (vgl. Vorbemerkung).

## **Zu Nummer 2**

### **Zu Buchstabe a**

#### § 16 Absatz 1 Satzteil vor Nummer 1

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung aus der vorstehenden Aufhebung des § 2 Absatz 3 ErbStG.

### **Zu Buchstabe b**

#### § 16 Absatz 2

Die Gewährung des Freibetrags in Fällen der beschränkten Steuerpflicht nach § 2 Absatz 1 Nummer 3 ErbStG wird neu geregelt, um den durch den Europäischen Gerichtshof festgestellten Verstoß gegen das Europäische Recht zu beseitigen (vgl. Vorbemerkung).

Im Fall der beschränkten Steuerpflicht soll der Erwerber grundsätzlich den Freibetrag erhalten, der ihm bei unbeschränkter Steuerpflicht nach § 16 Absatz 1 ErbStG zustehen würde. Der beschränkten Steuerpflicht unterliegt jedoch nur der Vermögensanfall, der in Inlandsvermögen im Sinne des § 121 BewG besteht. Könnte ein Erwerber den höheren persönlichen Freibetrag nach § 16 Absatz 1 ErbStG uneingeschränkt auch bei nur beschränkter Steuerpflicht in Anspruch nehmen, wäre er besser gestellt als ein vergleichbarer Erwerber, dessen Erwerb nach § 2 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt.

Denn unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtige Erwerbe unterscheiden sich regelmäßig in dem Umfang des erfassten Vermögens. Während die unbeschränkte Steuerpflicht den gesamten Vermögensanfall erfasst, und zwar unabhängig davon, worin das Vermögen besteht und ob es in Deutschland oder einem anderen Staat belegen ist („Weltvermögen“, § 2 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG), ist die beschränkte Steuerpflicht gegenständlich begrenzt (§ 2 Absatz 1 Nummer 3 ErbStG). Sie erfasst nur solche Vermögensgegenstände, die einen qualifizierten Bezug zum Inland aufweisen und daher zum Inlandsvermögen im Sinne des § 121 BewG gehören. Beispiele sind inländisches Grundvermögen (§ 121 Nummer 2 BewG) sowie bestimmtes Betriebsvermögen (§ 121 Nummer 3 BewG) oder Anteile an Kapitalgesellschaften (§ 121 Nummer 4 BewG). Vermögensgegenstände, denen ein qualifizierter Bezug zum Inland fehlt, bleiben von der Besteuerung vollständig ausgenommen, zum Beispiel Bankguthaben und Schmuck, außerdem Forderungen, wenn sie nicht durch inländischen Grundbesitz oder durch inländische grundstücksgleiche Rechte gesichert sind. Das gilt auch, wenn diese Gegenstände sich im Inland befinden oder etwaige Ansprüche in Bezug auf diese Gegenstände im Inland geltend zu machen wären. Es wäre inkonsequent und gleichheitswidrig, wenn auch in den Fällen, in denen lediglich eine beschränkte Steuerpflicht besteht und in denen nur der Erwerb einzelner Vermögensgegenstände der Besteuerung unterliegt, bei der Einräumung von Freibeträgen so verfahren würde, als ginge es um die Besteuerung des gesamten Vermögensanfalls. Deshalb ist es gerechtfertigt den höheren persönlichen Freibetrag zu kürzen, wenn nicht der gesamte Vermögensanfall, sondern nur das darin enthaltene Inlandsvermögen besteuert werden kann. In dem Fall soll der Freibetrag nur anteilig gewährt werden soweit er auf das Inlandsvermögen entfällt.

Um zugleich sicherzustellen, dass die Besteuerung unter Abzug eines nur anteiligen Freibetrags nicht durch in mehrere Teile aufgespaltene zeitlich gestaffelte Zuwendungen zwischen denselben Personen umgangen werden kann, sollen auch frühere, innerhalb von zehn Jahren von derselben Person angefallene Erwerbe in die Berechnung des anteiligen Freibetrags einbezogen werden.

## **Zu Nummer 3**

### Vorbemerkung

Nach der bisherigen Fassung des § 17 Absatz 1 und 2 ErbStG wird dem überlebenden Ehegatten oder Lebenspartner und den Kindern des Erblassers der besondere Versorgungsfreibetrag nur im Fall der unbeschränkten Steuerpflicht gewährt. Die Europäische Kommission hält dies für unvereinbar mit den Grundfreiheiten und hat die Bundesrepublik Deutschland aufgefordert, die erforderlichen Maßnahmen zu ergreifen, um Abhilfe zu schaffen (vgl. Vertragsverletzungsverfahren Nr. 2012/2158).

### **Zu Buchstabe a**

#### § 17 Absatz 1 Satz 1

Mit der Änderung des § 17 Absatz 1 Satz 1 ErbStG wird dem überlebenden Ehegatten oder Lebenspartner des Erblassers der besondere Versorgungsfreibetrag auch in den Fällen der beschränkten Steuerpflicht gewährt. Ausländische Versorgungsbezüge sollen nach denselben Kriterien wie inländische Versorgungsbezüge auf den besonderen Versorgungsfreibetrag angerechnet werden. In den Fällen der beschränkten Steuerpflicht müssen die Voraussetzungen des neuen § 17 Absatz 3 ErbStG erfüllt sein (vgl. nachstehende Begründung zu Buchstabe c).

### **Zu Buchstabe b**

#### § 17 Absatz 2 Satz 1

Mit der Änderung des § 17 Absatz 2 Satz 1 ErbStG wird einem Kind des Erblassers der besondere Versorgungsfreibetrag auch in den Fällen der beschränkten Steuerpflicht gewährt. Ausländische Versorgungsbezüge sollen nach denselben Kriterien wie inländische Versorgungsbezüge auf den besonderen Versorgungsfreibetrag angerechnet werden. In den Fällen der beschränkten Steuerpflicht müssen die Voraussetzungen des neuen Absatzes 3 erfüllt sein (vgl. Begründungen zu Buchstaben a und c).

### **Zu Buchstabe c**

#### § 17 Absatz 3 - neu -

Die Verknüpfung der Steuerbefreiung mit dem Erfordernis der Amtshilfe soll sicherstellen, dass die deutschen Finanzbehörden im Bedarfsfall Auskünfte von ausländischen Behörden hinsichtlich der dort vom Erwerber bezogenen, nicht der Erbschaftsteuer unterliegenden Versorgungsbezüge erhalten können. Allerdings bleibt in erster Linie der Erwerber verpflichtet, die für die Prüfung der Steuerbefreiung notwendigen Angaben zu machen und zu belegen (§ 90 Absatz 2 AO). Das Erfordernis eines Informationsaustausches durch die Amtshilfe ist aber insbesondere in Fällen bedeutsam, in denen Anzeichen bestehen, dass der Erwerber unvollständige Angaben gemacht hat. Der durch die Steuerbefreiung bewirkte Verzicht der Länder auf Steuereinnahmen ist nur gerechtfertigt, soweit erwiesen ist, dass die Voraussetzungen des § 17 Absatz 1 oder 2 ErbStG erfüllt sind.

## **Zu Nummer 4**

### § 37 Absatz 13 - neu

Der neue Absatz 13 bestimmt, dass die geänderten Vorschrift des § 17 ErbStG auf Erwerbe anzuwenden sind, für die die Steuer nach dem Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes entstanden ist. Um die Unvereinbarkeit mit Unionsrecht so frühzeitig wie möglich zu beseitigen, gilt nach Satz 2 die für betroffene Erwerber ausschließ-

lich vorteilhafte Änderung des § 17 ErbStG für alle noch nicht bestandskräftigen Veranlagungen.

#### § 37 Absatz 14 - neu -

Der neue Absatz 14 bestimmt, dass die geänderten Vorschriften des § 2 Absatz 1 Nummer 3 ErbStG und des § 16 Absatz 1 und 2 ErbStG auf Erwerbe anzuwenden sind, für die die Steuer nach dem Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes entstanden ist.

### **Zu Artikel 6 (Änderung des Steuerberatungsgesetzes)**

#### **Zu Nummer 1**

##### Inhaltsübersicht

Es handelt sich um eine redaktionelle Anpassung der Inhaltsübersicht als Folge der Einfügung des neuen § 3c StBerG.

#### **Zu Nummer 2**

##### § 3a Absatz 1 Satz 1 und Satz 2 - neu -

Im Satz 1 werden die Wörter „auf dem Gebiet der Bundesrepublik Deutschland“ durch die Wörter „im Inland“ ersetzt und nach dem neuen Satz 2 kann die vorübergehende und gelegentliche Hilfeleistung in Steuersachen vom Staat der Niederlassung aus erfolgen. Hierdurch wird klargestellt, dass es keines physischen Grenzübertritts bedarf und eine Befugnis ausländischer Dienstleister zur vorübergehenden und gelegentlichen Hilfeleistung in Steuersachen auch dann bestehen kann, wenn die Dienstleistung vom Niederlassungsstaat des ausländischen Dienstleiters aus erbracht wird. Dies entspricht dem bisherigen Verständnis der Norm. Diese Klarstellung ist jedoch notwendig, da der EuGH in der Rechtssache C-342/14 „X-Steuerberatungsgesellschaft“ entschieden hat, dass die Regelung des § 3a StBerG hinsichtlich des Anwendungsbereichs nicht hinreichend klar gefasst sei und nach Auffassung des EuGH im Fall einer Dienstleistung ohne physischen Grenzübertritt keine Anwendung finde. Weiterhin stehe das deutsche Steuerberatungsrecht nicht mit EU-Recht im Einklang, da in Fällen ohne physischen Grenzübertritt im EU-Ausland erworbene Qualifikation, die für diese Gesellschaft oder die natürliche Person, die die Dienstleistung der geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen erbringen, nicht ihrem Wert entsprechend anerkannt und angemessen berücksichtigt werden.

#### **Zu Nummer 3**

##### § 3c - neu -

§ 3a StBerG stellt nach seinem Wortlaut auf Personen ab. Dieser Begriff ist nach den Gesetzesmaterialien weit auszulegen, jedoch könnten darunter auch nur ausschließlich natürliche Personen verstanden werden. Aufgrund dessen soll mit § 3c StBerG klar gestellt werden, dass sich die Regelungen der § 3a StBerG und § 3b StBerG explizit auch auf juristische Personen erstrecken.

### **Zu Artikel 7 (Inkrafttreten)**

Die Regelungen des Gesetzes sollen am Tag nach der Verkündung in Kraft treten.

Die Änderung des § 50 Absatz 1 Satz 3 EStG setzt das EuGH-Urteil vom 24. Februar 2014 - C-559/13 - um und stellt die korrespondierende Besteuerung der nach dem 31. Dezember 2017 geleisteten Versorgungsleistungen beim unbeschränkt steuerpflichtigen Empfänger sicher. Aufgrund des EuGH-Urteils vom 24. Februar

2015 - C-559/13 - („Grünwald“) ist der Sonderausgabenabzug beschränkt Steuerpflichtigen auch ohne gesetzliche Änderung in allen noch offenen Fällen zu gewähren. Bislang wird dies durch das BMF-Schreiben vom 18. Dezember 2015 (IV C 3 - S 2301/07/10001 :003 [2015/0716247]) umgesetzt. Bezüglich der Besteuerung der Versorgungsleistungen beim unbeschränkt steuerpflichtigen Empfänger wäre ein unterjähriges Inkrafttreten unter administrativen Gesichtspunkten nicht sinnvoll. Eine rückwirkende Anwendung auf bereits abgeschlossene Veranlagungszeiträume ist darüber hinaus aufgrund des verfassungsrechtlichen Rückwirkungsverbots (Artikel 20 Absatz 3 des Grundgesetzes) grundsätzlich ausgeschlossen.