



Betriebs Berater

38 | 2021

Wissensverantwortung ... Krypto-Assets ... Abschlussprüfung ... Betriebsratsvergütung ...

20.9.2021 | 76. Jg.
Seiten 2177–2240

DIE ERSTE SEITE

Prof. Dr. Christoph Kaserer

Digitalisierung der Unternehmensfinanzierung: kein Selbstläufer

WIRTSCHAFTSRECHT

Dr. Carmen Freyler, Akad. Rätin a. Z.

Das Wissen der juristischen Person und die Informationsverantwortung im Konzern | 2178

STEUERRECHT

Dipl.-Betriebsw. (FH) **Oliver Christian Schroen**, M.A., StB

Besteuerungsmöglichkeit von Veräußerungsgeschäften mit sog. „Krypto-Assets“ nach § 23 EStG i.V. m. § 39 AO – Teil II | 2199

Dr. Elisabeth Märker, RAin

DAC6 – Etwaige Mitteilungspflichten beim grenzüberschreitenden Formwechsel einer Immobilien-GmbH im Licht des finalen BMF-Schreibens v. 29.3.2021? | 2206

BILANZRECHT UND BETRIEBSWIRTSCHAFT

**Arbeitskreis Externe und Interne Überwachung der Unternehmung (AKEIÜ)
der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e. V.**

Thesen zur Auswahl und Nutzung von Audit Quality Indicators aus der Sicht von Prüfungsausschüssen | 2219

ARBEITSRECHT

Prof. Dr. Gregor Thüsing und **Dr. Matthias Denzer**

Rechtssichere Betriebsratsvergütung: Weitere Puzzlesteine, diesmal zur Beweislast – Gedanken zu BAG, Urteil vom 20.1.2021 – 7 AZR 52/20 | 2228

Dr. Elisabeth Märker, RAin

DAC6 – Etwaige Mitteilungspflichten beim grenzüberschreitenden Formwechsel einer Immobilien-GmbH im Licht des finalen BMF-Schreibens v. 29.3.2021?

Seit nunmehr fast einem Jahr sind grenzüberschreitende Steuergestaltungen nach den §§ 138d ff. AO beim Bundeszentralamt für Steuern anzuzeigen. Auch nach Erlass des finalen BMF-Schreibens (BMF, 29.3.2021 – IV B 1 – S 1317/19/10058:011) herrscht nach wie vor Unsicherheit in der Beraterpraxis, welche Fälle der Mitteilungspflicht unterliegen. Der Formwechsel einer deutschen Immobilien-GmbH in eine Kapitalgesellschaft eines anderen Mitgliedstaats (z. B. eine luxemburgische S. à r. l.) ohne nachfolgenden Bestand einer inländischen Betriebsstätte könnte in Verdacht stehen aus steuerlichen Gründen zu erfolgen und deswegen ggf. die Voraussetzungen des sog. „Main Benefit Tests“ zu erfüllen. Im Folgenden wird näher betrachtet, ob ein solcher grenzüberschreitender Formwechsel die weiteren Voraussetzungen der Mitteilungspflicht erfüllt und infolgedessen dem Bundeszentralamt für Steuern mitzuteilen ist.

I. Der Formwechsel als grenzüberschreitende Steuergestaltung

Eine Steuergestaltung ist grenzüberschreitend, wenn sie mehr als einen Staat in seinem Steueraufkommen betrifft, wobei zusätzlich¹ eine der in § 138d Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO genannten Bedingungen erfüllt sein muss. Bei einem grenzüberschreitenden Formwechsel wird der grenzüberschreitende Bezug des § 138d Abs. 2 S. 1 Nr. 2d) AO erfüllt: So ist eine immobilienhaltende Gesellschaft zunächst als GmbH in Deutschland ansässig. Sodann wird sie mittels Sitzverlegung in eine ausländische Kapitalgesellschaft umgewandelt. Infolgedessen geht die ausländische Kapitalgesellschaft durch die im Inland belegene Immobilie ohne Begründung einer deutschen Betriebsstätte² einer inländischen Tätigkeit nach. Durch den Formwechsel „über die Grenze“ werden automatisch zwei Mitgliedstaaten durch die grenzüberschreitende Steuergestaltung betroffen, sodass auch die zweite Voraussetzung des § 138d Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO erfüllt sein dürfte.³ Dem Formwechsel die Qualifikation als „Steuergestaltung“ abzuerkennen, dürfte ebenso erfolglos sein. Die Gesellschafter entscheiden hierbei über die Veränderung der rechtlichen Form und der Ansässigkeit der Gesellschaft. Wenngleich es sich hierbei um einen zivilrechtlichen Vorgang handelt, dürfte ein etwaiger steuerlicher Hintergrund der Gestaltung nicht von vorneherein von der Hand zu weisen sein.

II. Der grenzüberschreitende Formwechsel als standardisierte Gestaltung

Das wohl bekannteste – wenngleich auch am schwersten handhabbare – Hallmark dürfte für den Fall des grenzüberschreitenden Formwechsels

die Liste der zu prüfenden Tatbestände des § 138e AO anführen. So liegt ein die Mitteilungspflicht auslösendes Kennzeichen im Sinne des § 138d Abs. 2 S. 1 Nr. 3 Buchst. a) AO vor, wenn eine standardisierte Dokumentation oder Struktur einer Gestaltung für mehr als einen Nutzer verfügbar ist, ohne dass sie für die Nutzung wesentlich individuell angepasst werden muss.

Das Hallmark „DAC6A3“ beinhaltet zwei unabhängig voneinander stehende Tatbestandsalternativen. Zum einen erfüllt eine Standard-Dokumentation den Tatbestand. Das Merkmal soll bei der Nutzung von (Vertrags-)Mustern einschlägig sein, die ohne wesentliche Anpassung wiederverwendet werden können.⁴ Sofern die dem grenzüberschreitenden Formwechsel zu Grund liegenden Verträge als Standardverträge ohne wesentliche Anpassung aus einem Formularhandbuch übernommen werden, dürfte der Vorgang eine Standard-Dokumentation nutzen und infolgedessen der Mitteilungspflicht unterliegen.⁵ Hierbei läge es in gewisser Weise in der Hand des Beraters durch eine individuelle Anpassung der Verträge die Verwirklichung des Kennzeichens zu vermeiden.

Andererseits fällt gleichrangig die standardisierte Struktur unter das Hallmark „DAC6A3“. Eine standardisierte Struktur ist ein steuerlicher, geplanter Zusammenhang mehrerer rechtlicher oder tatsächlicher Schritte zum Zweck einer bestimmten Rechtsfolge.⁶ Diese muss in einer Vielzahl weiterer Fälle ohne wesentliche Anpassung einsatzfähig sein.⁷

Eine mehrgliedrige Gestaltung liegt vor, wenn mehrere Elemente in ihrer Gesamtheit ein steuerliches Ergebnis erzeugen.⁸ Die Teilschritte müssen hierbei bewusst hintereinander geschaltet werden oder zusammenwirken.⁹ Das Standardisierungselement wird dadurch verwirklicht, dass dieselben Strukturelemente auch bei einem anderen Lebenssachverhalt auf vergleichbare Weise zu einem vergleichbaren Ganzen miteinander verschaltet werden.¹⁰ Eine Auswechslung oder abweichende Verschaltung würde i. d. R. dazu führen, dass die Stan-

1 Märker, BB 2020, 2781; von Schweinitz, IStR 2020, 491.

2 Ständige Rechtsprechung, vgl. zum Beispiel BFH, 30.8.1960 – I B 148/59 U, BStBl. III 1960, 468; zu den zusätzlich erforderlichen Voraussetzungen zur Begründung einer Betriebsstätte OFD Niedersachsen, 25.1.2010 – G 1450 – 30 – St 252, DStR 2010, 554, Tz. 2.

3 Märker, BB 2020, 2781; von Schweinitz, IStR 2020, 491.

4 BMF, 29.3.2021 – IV B 1 – S 1317/19/10058:011, BeckVerw 515240, Rn. 126.

5 Nonnenmacher/Przybilka/von Brocke, Anzeigepflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungen, 2. Aufl. 2020, Rn. 1001: zur grenzüberschreitenden Verschmelzung.

6 BMF, 29.3.2021 – IV B 1 – S 1317/19/10058:011, BeckVerw 515240, Rn. 128.

7 BMF, 29.3.2021 – IV B 1 – S 1317/19/10058:011, BeckVerw 515240, Rn. 129.

8 Nonnenmacher/Przybilka/von Brocke, Anzeigepflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungen, 2. Aufl. 2020, Rn. 1004.

9 BMF, 29.3.2021 – IV B 1 – S 1317/19/10058:011, BeckVerw 515240, Rn. 128.

10 Nonnenmacher/Przybilka/von Brocke, Anzeigepflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungen, 2. Aufl. 2020, Rn. 1004.

standardisierung der Struktur entfällt.¹¹ Die Steuergestaltung muss von der Standardisierung „durchzogen“ sein.¹² Besonders weit ausgelegt wird diese Variante des Hallmarks von *Nonnenmacher/Przybilka/von Brocke*. So solle auch eine relative einfache Gestaltungsidee, die der Berater aus dem Kopf umsetzt, mitteilungspflichtig sein, wenn die dabei verwendete Struktur im Wesentlichen dieselbe ist.¹³ Einer solchen – aus Beratersicht vorsichtigen – extensiven Auslegung des Hallmarks sollte die Finanzverwaltung durch eine entsprechende Erweiterung der sog. „Whitelist“ entgegenreten.¹⁴ Andernfalls sind eine ausufernde Auslegung des Hallmarks und zahlreiche vorsorgliche Mitteilungen im Markt zu befürchten.

Übertragen auf einen grenzüberschreitenden Formwechsel einer immobilienhaltenden Gesellschaft dürfte eine mehrgliedrige Gestaltung regelmäßig vorliegen. So wird in der Regel entweder eine deutsche GmbH gegründet, um eine inländische Immobilie zu erwerben und nachfolgend grenzüberschreitend formgewechselt. Oder es wird eine inländische immobilienhaltende GmbH erworben und anschließend formgewechselt. Die Etablierung bzw. Beibehaltung der sog. „No-PE-Struktur“¹⁵ und der dazu tretende grenzüberschreitende Formwechsel führen zur steuerlichen Mehrgliedrigkeit der Struktur.

Daneben muss der grenzüberschreitende Formwechsel auch einen hinreichenden Grad an Standardisierung erfüllen und ohne wesentliche Anpassungen auf eine Vielzahl von Fällen übertragbar sein, um das Hallmark „DAC6A3“ zu erfüllen. Die Wesentlichkeitsschwelle für Anpassungen soll überschritten sein, wenn sich die zu nutzenden Regelungen sich ändern.¹⁶ *Nonnenmacher/Przybilka/von Brocke* fordern, dass die Wesentlichkeitsschwelle früher überschritten sein sollte.¹⁷ So solle eine Standardisierung der Struktur schon dann ausscheiden, wenn für die Weiterverwendung weitere Vertragspartner in der Zweitstruktur vorhanden sind oder die Zweitstruktur einer anderen Rechtsordnung zu Grunde liegt, die (nur) ähnliche Regelungen zu der betroffenen Thematik aufweist, wie die Rechtsordnung der Erststruktur.¹⁸ Die Autoren weisen allerdings darauf hin, dass die Beraterschaft die Wesentlichkeitsschwelle lediglich für die Abwehrberatung nutzen solle.¹⁹ Der Wortlaut des § 138e Abs. 1 Nr. 2 AO fordert, dass eine Gestaltung ohne wesentliche individuelle Anpassung für mehr als einen Nutzer verfügbar ist. Die Variante 2 des Hallmarks „DAC6A3“ – Standard-Struktur – hat im Gegensatz zur Variante 1 des Hallmarks – Standard-Dokumentation – eine inhaltliche Ausrichtung. Dies zu Grunde gelegt, dürfte sich der Inhalt einer Struktur schon dann ändern, wenn die betroffenen Mitgliedstaaten und damit der Zielstaat des Formwechsels austauschbar sind.

Auch die erstmalige Verwendung einer Gestaltung soll ausreichend sein, wenn diese abstrakt geeignet ist, weitgehend unverändert auch bei anderen Steuerpflichtigen zur Anwendung zu kommen.²⁰ Das bedeutet, dass der Strukturberater auch bei der Entwicklung einer neuerlichen Struktur, die bisher noch nicht im Markt etabliert ist, antizipieren muss, ob diese für andere Steuerpflichtige und/oder von anderen Beratern ohne wesentliche Anpassung zur Generierung eines steuerlichen Hauptvorteils nutzbar ist. In diesem Fall muss der Berater auch eine steuerliche „Eigenkreation“ dem Bundeszentralamt für Steuern mitteilen.

Zuletzt muss der grenzüberschreitende Formwechsel der immobilienhaltenden GmbH allerdings noch den sog. „Main Benefit Test“ erfüllen, da das Hallmark „DAC6A3“ gemäß § 138d Abs. 2 Nr. 3a) AO nur dann mitteilungspflichtig ist, wenn ein verständiger Dritter unter Berücksichtigung aller wesentlichen Fakten und Umstände vernünftigerweise erwarten kann, dass der Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile die Erlangung eines steuerlichen Vorteils ist. Gemäß § 138d

Abs. 3 Nr. 2 AO liegt ein steuerlicher Vorteil in diesem Sinne vor, wenn die Entstehung von Steueransprüchen verhindert werden soll. Abzulehnen ist ein steuerlicher Vorteil bei Reflexen oder Randerscheinungen.²¹ Eine auf wirtschaftlichen Erwägungen beruhende Rechtsform- oder Standortwahl hindert hingegen die Entstehung von Steueransprüchen nicht und ist dementsprechend nicht mitteilungspflichtig.²² Indizien hierfür sollen nach dem BMF-Schreiben eine branchenspezifische Marktüblichkeit sowie die Zahl potentieller Kunden und Konkurrenten sein.²³ Aus diesem Grund sollte der überwiegende Anteil der grenzüberschreitenden Formwechsel keiner Mitteilungspflicht unterliegen, da regelmäßig wirtschaftliche Erwägungen die Rechtsform- und Standortwahl vordergründig leiten sollten.

Sofern die von der formzuwechselnden Gesellschaft gehaltene Immobilie in Deutschland belegen und vermietet ist, dürfte zwar die Zahl der Kunden oder Konkurrenten im Ausland nicht als außersteuerlicher Hauptvorteil für den Formwechsel taugen. Wirtschaftliche Erwägungen dürften dennoch zur Ablehnung eines steuerlichen Hauptvorteils und damit des Main Benefit Tests führen: Für einen solchen Formwechsel besteht zum einen eine branchenspezifische Marktüblichkeit. Zum anderen sollte ein steuerlicher Hauptvorteil regelmäßig ausscheiden, wenn beispielsweise zahlreiche verbundene Unternehmen im Zielausland ansässig sind und sich dort die Entscheidungs- und Verwaltungsgremien eines Konzerns befinden. Außersteuerliche Gründe lassen sich gut vertreten, da die Geschäftsführung der formzuwechselnden Gesellschaft im Ausland ansässig sein wird und sich dort auch die Basis des Investors befinden sollte.

III. Kein DAC6C4 mangels steuerlicher Bewertungsunterschiede

Das Hallmark „DAC6C4“ ist nach § 138e Abs. 2 Nr. 1c) AO erfüllt, wenn eine Gestaltung eine Übertragung oder Überführung von Vermögensgegenständen vorsieht, soweit sich die steuerliche Bewertung des Vermögensgegenstandes in den beteiligten Steuerhoheitsgebieten wesentlich unterscheidet. Untersucht man im Lichte des Hallmarks den (in der Praxis häufigen) grenzüberschreitenden Formwechsel, so scheidet es an einer unterschiedlichen steuerlichen Bewertung der Immobilie in Folge des Formwechsels.

Der steuerliche Buchwert der Immobilie dürfte infolge des Formwechsels mangels körperschaftsteuerlicher Entstrickung der Immobilie unverändert bleiben. Wenngleich eine Gewerbesteuerpflicht für die inländischen Vermietungs- oder Veräußerungserträge der Immobilie

11 *Nonnenmacher/Przybilka/von Brocke*, Anzeigepflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungen, 2. Aufl. 2020, Rn. 1004; *Engelen*, IStR 2020, 315.

12 *Nonnenmacher/Przybilka/von Brocke*, Anzeigepflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungen, 2. Aufl. 2020, Rn. 1012.

13 *Nonnenmacher/Przybilka/von Brocke*, Anzeigepflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungen, 2. Aufl. 2020, Rn. 1011.

14 BMF, 29.3.2021 – IV B 1 – S 1317/19/10058 :011, BeckVerw 515240, Anlage.

15 Struktur ohne inländische Betriebsstätte im gewerbesteuerlichen Sinne.

16 *Nonnenmacher/Przybilka/von Brocke*, Anzeigepflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungen, 2. Aufl. 2020, Rn. 1019.

17 *Nonnenmacher/Przybilka/von Brocke*, Anzeigepflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungen, 2. Aufl. 2020, Rn. 1019.

18 *Nonnenmacher/Przybilka/von Brocke*, Anzeigepflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungen, 2. Aufl. 2020, Rn. 1019.

19 *Nonnenmacher/Przybilka/von Brocke*, Anzeigepflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungen, 2. Aufl. 2020, Rn. 1020.

20 *Nonnenmacher/Przybilka/von Brocke*, Anzeigepflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungen, 2. Aufl. 2020, Rn. 1023.

21 BMF, 29.3.2021 – IV B 1 – S 1317/19/10058 :011, BeckVerw 515240, Rn. 108.

22 BMF, 29.3.2021 – IV B 1 – S 1317/19/10058 :011, BeckVerw 515240, Rn. 111.

23 BMF, 29.3.2021 – IV B 1 – S 1317/19/10058 :011, BeckVerw 515240, Rn. 111.

in Folge des grenzüberschreitenden Formwechsels ausscheidet, bleibt eine beschränkte Körperschaftsteuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2f) EStG bestehen. Die für das Hallmark „DAC6C4“ relevante steuerliche Bewertung der Immobilie²⁴ bleibt damit unverändert.

IV. DAC6E3 nur bei EBIT-Abfall

Ebenso kann der grenzüberschreitende Formwechsel der immobilienhaltenden GmbH grundsätzlich das Hallmark „DAC6E3“ erfüllen. Hierfür fordert § 138e Abs. 2 Nr. 4c) AO, dass eine Verrechnungspreisgestaltung vorliegt, bei der innerhalb von verbundenen Unternehmen eine grenzüberschreitende Übertragung oder Verlagerung von Funktionen, Risiken, Wirtschaftsgütern oder sonstigen Vorteilen stattfindet und der erwartete jährliche Gewinn vor Zinsen und Steuern des übertragenden Unternehmens über einen Zeitraum von drei Jahren nach der Übertragung weniger als 50 Prozent dessen beträgt, was erwartet worden wäre, wenn die Übertragung nicht stattgefunden hätte.

Werden die Anforderungen an den Abfall des EBIT des Unternehmens erfüllt, so soll auch ein steuerneutraler Formwechsel dieses Hallmark erfüllen können.²⁵ Zwar sei für den Formwechsel schon fraglich, ob überhaupt eine Verrechnungspreisgestaltung vorliege.²⁶ Allerdings sei dies bei mehreren verbundenen Unternehmen möglich und aus diesem Grund eine Mitteilung ratsam, wenn die vorgenannte EBIT-Veränderung infolge des Formwechsels gegeben sei.²⁷ Da sich in Folge des Formwechsels eine solche EBIT-Veränderung in der Regel nicht abbilden dürfte, sollte die Erfüllung des Hallmarks eher den Ausnahmefall bilden und insbesondere wahrscheinlich nur dann in Betracht kommen, wenn neben dem Formwechsel noch andere Umstrukturierungen innerhalb der Gesellschaft mit Einfluss auf das EBIT stattfinden.

V. Fazit

Wenngleich ein grenzüberschreitender Formwechsel im Licht der europarechtlichen Niederlassungsfreiheit²⁸ grds. zulässig und möglich

ist,²⁹ sollte im Einzelfall eine gründliche Prüfung erfolgen, ob dieser nicht dennoch ausnahmsweise als Steuergestaltung geeignet ist, eine Mitteilungspflicht nach § 138d ff. AO auszulösen. Regelmäßig werden die Voraussetzungen des „Main Benefit Tests“ nicht erfüllt sein, da ein solcher Formwechsel häufig keine steuerlichen Hauptgründe haben wird. Leider wurde der grenzüberschreitende Formwechsel nicht in die sog. „Whitelist“ des nunmehr finalen BMF-Schreibens vom 29.3.2021³⁰ aufgenommen, sodass sich eine Mitteilungspflichtigkeit als standardisierte Gestaltung derzeit nicht von vorneherein ausschließen lässt. Dennoch dürfte in den meisten Fällen der Main Benefit Test nicht erfüllt sein, weil wirtschaftliche Erwägungen im Konzern hinter dem Formwechsel stehen werden. Darüber hinaus ergibt sich aus Sicht des deutschen Fiskus insbesondere dann kein effektiver Unterschied in der Besteuerung, wenn die Gesellschaft vor dem Formwechsel die erweiterte Gewerbesteuerkürzung geltend machen konnte und dies auch potentiell zukünftig machen würde.

Dr. Elisabeth Märker ist seit dem Jahr 2017 als Rechtsanwältin im Steuerrecht bei der Kanzlei POELLATH mit dem Schwerpunkt Immobilientransaktionsberatung in Berlin tätig.



24 BMF, 29.3.2021 – IV B 1 – S 1317/19/10058 :011, BeckVerw 515240, Rn. 167; *Nonnenmacher/Przybilka/von Brocke*, Anzeigepflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungen, 2. Aufl. 2020, Rn. 1330.

25 *Nonnenmacher/Przybilka/von Brocke*, Anzeigepflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungen, 2. Aufl. 2020, Rn. 1449.

26 *Nonnenmacher/Przybilka/von Brocke*, Anzeigepflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungen, 2. Aufl. 2020, Rn. 1466, 1470.

27 *Nonnenmacher/Przybilka/von Brocke*, Anzeigepflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungen, 2. Aufl. 2020, Rn. 1466, 1470.

28 Art. 49, 54 AEUV.

29 *Heckschen*, GWR 2020, 449.

30 BMF, 29.3.2021 – IV B 1 – S 1317/19/10058 :011, BeckVerw 515240, Anlage.

BFH: Einstweiliger Rechtsschutz gegen Verfahrenshandlungen – Verbindung von Einspruchsverfahren nicht isoliert angreifbar – Steuergeheimnis bei der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung

BFH, Beschluss vom 30.3.2021 – VII B 62/20

ECLI:DE:BFH:2021:B.300321.VIIB62.20.0

Volltext des Beschlusses: [BB-ONLINE BBL2021-1751-2](#) unter [www.betriebs-berater.de](#)

AMTLICHE LEITSÄTZE

1. Die Verbindung von Einspruchsverfahren stellt eine Verfahrenshandlung dar, die grundsätzlich nicht isoliert angefochten werden kann. Auf die Frage, ob die Verbindung als Verwaltungsakt einzuordnen ist oder nicht, kommt es insoweit nicht an.
2. Das Steuergeheimnis steht der Offenbarung steuerlicher Verhältnisse eines Beteiligten im Rahmen der gesonderten und einheitlichen

Feststellung von Besteuerungsgrundlagen regelmäßig auch dann nicht entgegen, wenn bereits streitig ist, ob überhaupt die Voraussetzungen für die Durchführung eines solchen Feststellungsverfahrens (hier: Vorliegen einer GbR) gegeben sind.

GG Art. 19 Abs. 4 S. 1; AO § 30 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a, Buchst. b, § 30 Abs. 4 Nr. 1, § 179 Abs. 2 S. 2, § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Buchst. a, §§ 355 ff.

SACHVERHALT

Der Antragsteller und Beschwerdeführer (Antragsteller) wendet sich im Wege des einstweiligen Rechtsschutzes gegen die Verbindung zweier Einspruchsverfahren mit der Begründung, dass die Verbindung zu einer rechtswidrigen Weitergabe von Informationen führe, die dem Steuergeheimnis unterliegen.