

DEUTSCHER STEUERBERATERVERBAND e.V. · Littenstraße 10 · 10179 Berlin

EUROPÄISCHE KOMMISSION  
GENERALDIREKTION FÜR STEUERN UND  
ZOLLUNION  
Unit TAXUD/D2 - Direct Tax Policy and Cooperation  
Rue de Spa 3,  
B-1049 Bruxelles

Via email: [taxud-unit-d2@ec.europa.eu](mailto:taxud-unit-d2@ec.europa.eu)

**Kürzel**  
El/Pe - E 06/17

**Telefon**  
+49 30 27876-2

**Telefax**  
+49 30 27876-799

**E-Mail**  
[dstv.berlin@dstv.de](mailto:dstv.berlin@dstv.de)

**Datum**  
28.07.2017

**Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Modelle**

**EU-Transparenzregisternummer: 845551111047-04**

Sehr geehrte Damen und Herren,

am 21.06.2017 hat die Europäische Kommission (EU-KOM) den Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Modelle ([COM\(2017\) 335 final](#)) nebst Anhang IV ([COM\(2017\) 335 final - ANNEX 1](#)) veröffentlicht. Der Richtlinienentwurf (RL-E) regelt den Austausch von Informationen zwischen den Mitgliedstaaten bzw. den Mitgliedstaaten und der EU-KOM im Hinblick auf Informationen zu grenzüberschreitenden Steuergestaltungen. Diese Informationen werden derzeit in Deutschland nicht erhoben, weshalb entsprechende Regelungen in nationales Recht transferiert werden müssten. Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) hat sich mit dem Vorschlag der EU-KOM auseinandergesetzt und regt die Berücksichtigung folgender Anmerkungen an.

## **Vorbemerkung**

Wie in früheren Stellungnahmen möchten wir nochmals betonen, dass Maßnahmen zur Eindämmung von Steuervermeidung und Gewinnverlagerung absolut notwendig sind. Die in der Vergangenheit bekannt gewordenen Steuergestaltungsmodelle international agierender Konzerne sind dazu geeignet, das Vertrauen in die Besteuerung im Allgemeinen und in die Fairness der Steuersysteme im Besonderen nachhaltig zu erschüttern. Zudem schädigen sie die Gleichmäßigkeit der Besteuerung in nicht hinnehmbarer Weise. Und nicht zuletzt erleiden kleine und mittlere Unternehmen einen Wettbewerbsnachteil, weil sie im Vergleich zu international tätigen Konzernen höhere Steuerquoten tragen müssen.

Um erfolgreich gegen Steuervermeidung und Gewinnverlagerung vorzugehen, müssen aus unserer Sicht - wie wir bereits verschiedentlich betont haben - deren Ursachen bekämpft werden. Richtigerweise stellt die EU-KOM fest, dass die grenzüberschreitenden Sachverhalte auf unterschiedlichen Steuergesetzen in den Mitgliedstaaten bzw. Drittstaaten beruhen. Die Staaten nutzen dabei das Steuerrecht gezielt, um Unternehmen beispielsweise durch geringe Steuersätze, die Freistellung oder Geringbesteuerung einzelner Einkommensarten oder die steuerliche Förderung von Ausgabenarten durch erhöhte Abziehbarkeit anzuwerben. Solche Unterschiede können ursächlich für grenzüberschreitende Steuergestaltungen sein. Sie könnten in den Mitgliedstaaten effektiv bekämpft werden, wenn die unterschiedlichen Behandlungen abgebaut würden. Deshalb befürworten wir grundsätzlich den Vorschlag der EU-KOM für eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage und deren Richtlinienentwurf zur Behandlung von hybriden Finanzierungen. Ziel der nunmehr geplanten Meldepflicht ist es unter anderem, den Mitgliedstaaten frühzeitig Informationen über möglicherweise als „aggressiv“ anzusehende, grenzüberschreitende Steuergestaltungsmodelle zur Verfügung zu stellen. Sie könnte daher die Transparenz hinsichtlich der Ursachen von Steuervermeidung erhöhen und so einen Beitrag zum Abbau der Unterschiede in den Steuersystemen leisten. Insoweit unterstützt der DStV die geplanten Maßnahmen dem Grundsatz nach.

Allerdings gilt es zu beachten, dass über 99,9 % der Steuerberater und Steuerpflichtigen nicht in kritische Modelle involviert sind. Der Kreis der Promotoren von aggressiven Steuergestaltungen ist gerade in Deutschland verschwindend gering. Dies belegen beispielsweise die Ergebnisse einer Studie der Grünen-Fraktion im Europaparlament von

Anfang diesen Jahres: In der Studie „Usual Suspects? - Co-conspirators in the business of tax dodging“ sind die größten Steuerdaten-Leaks der letzten Jahre, die Offshore Leaks, die Panama Papers und die Bahamas Leaks, ausgewertet worden (vgl. Studie im Auftrag von Die Grünen / EFA im Europäischen Parlament: „[Usual Suspects? - Co-conspirators in the business of tax dodging](#)“). Diese Auswertung hat ergeben, dass in Deutschland kaum Intermediäre von Offshore-Firmen aktiv sind. Deutschland nimmt keinen Platz unter den weltweiten oder europäischen TOP 10-Ländern ein (vgl. vorgenannte Studie, Figure 2, S. 8, und Figure 5, S. 10). Erst unter den TOP 10 der EU-Mitgliedstaaten taucht Deutschland überhaupt auf. Der deutsche Anteil beträgt dort jedoch nur 2,99 % der Intermediäre, die in den EU-Staaten in solche Modelle involviert sind (vgl. vorgenannte Studie, Figure 10, S. 13). Darüber hinaus belegt die Studie: In der langen Liste von namentlich genannten Intermediären sind kleine und mittlere Kanzleien aus Deutschland nicht aufgeführt (vgl. vorgenannte Studie, S. 21 ff.).

Wir weisen daher nachdrücklich darauf hin, dass die Überlegungen bezüglich einer Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen nur mit Augenmaß fortgeführt werden dürfen. Die Meldepflicht darf keinesfalls zu einem Bürokratiemonster für Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Rechtsanwälte werden. Bei den Erörterungen muss auch die Bedeutung dieser Berufsstände für die Gleichmäßigkeit der Besteuerung und den Steuervollzug berücksichtigt werden: Ihre ordnende, prüfende sowie rechtlich auswertende Tätigkeit entlastet die Finanzverwaltung erheblich. Gleichfalls leisten sie damit einen großen Beitrag zur Gewährleistung eines kontinuierlichen Steueraufkommens.

Der DStV fordert vor diesem Hintergrund nachdrücklich:

1. Der Gegenstand der Meldepflicht für grenzüberschreitende Sachverhalte und der Kreis der Anzeigepflichtigen müssen zielgenau bestimmt werden, um die relevanten Sachverhalte aufzudecken. Eine überschießende Anzeigepflicht ist abzulehnen.
2. Der Gegenstand der Meldepflicht für grenzüberschreitende Sachverhalte sowie der Kreis der Anzeigepflichtigen müssen in der Richtlinie so präzise wie möglich vorgegeben werden. Unterschiede in den Meldepflichtsystemen in den einzelnen Mitgliedstaaten würden zu Rechtsunsicherheit führen und die Erhöhung der Transparenz konterkarieren.

## **I. Anmerkungen zu ausgewählten Regelungen des RL-E**

### **1. Bestimmung des Begriffs „Intermediär“ – Art. 3 Nr. 21 RL-E**

Die Regelung, nach der ausschließlich der Intermediär zur Meldung verpflichtet ist, der dem Steuerpflichtigen gegenüber für Konzeption, Vermarktung, Organisation oder Management der Umsetzung der Gestaltung verantwortlich ist, begrüßt der DStV. Darüber hinaus verstehen wir Art. 3 Nr. 21 S. 2 RL-E dahingehend, dass auch nur solche Personen als Intermediäre anzusehen sind, welche gegenüber dem Steuerpflichtigen verantwortlich sind für materielle Hilfe, Unterstützung oder Beratung im Hinblick auf die Konzeption, usw.

Dies stellt eine notwendige Klarstellung dar und verhindert, dass beispielsweise Lehrgangsanbieter oder Referenten meldepflichtig werden, wenn sie vorgelagerte Tätigkeiten durchführen. Ebenso wären Mitarbeiter des Intermediärs oder des Steuerpflichtigen, die mit den genannten Tätigkeiten betraut sind, nicht als Intermediäre anzusehen. Diese Personenkreise sind in der Regel gegenüber dem Steuerpflichtigen nicht verantwortlich.

Klarstellend sollte geregelt werden, ob der Begriff „Person“ eine natürliche Person bezeichnet oder auch eine juristische Person umfassen kann. Im Falle der natürlichen Person würde sich die Frage nach der Verantwortlichkeit des Unternehmens des Intermediärs stellen. Dies betrifft die Berichtspflicht ebenso wie Verstöße hiergegen. Im Sinne einer einheitlichen Rechtssetzung in den Mitgliedstaaten sind in diesen Bereichen Klarstellungen notwendig.

### **2. Meldefrist - Art. 8aaa Abs. 1 RL-E**

Den Mitgliedstaaten wird vorgegeben, dass sie eine sehr kurze Meldefrist einführen müssen. Die Informationen sollen der Steuerbehörde innerhalb von fünf Arbeitstagen, beispielsweise nachdem der Intermediär das Modell dem Steuerpflichtigen zur Nutzung bereitgestellt hat, vorgelegt werden.

Nach unserer Auffassung ist eine Meldefrist von fünf Tagen unangemessen kurz. Zwar liegen die notwendigen Informationen den meldepflichtigen Personen bereits bei Bereitstellung bzw. Umsetzung vor. Dennoch müssen diese regelmäßig für die Übermittlung an die Finanzbehörden aufbereitet werden. Dies kann zum Beispiel die Anonymisierung von Angaben

zu involvierten Dritten beinhalten, um diesen gegenüber die Verschwiegenheitsverpflichtung zu wahren. Die Meldefrist sollte daher um beispielsweise einen Monat verlängert werden.

### **3. Bestimmung des Fristbeginns für Meldepflicht - Art. 8aaa Abs. 1 RL-E**

Folgende Handlungen sollen jeweils die Meldepflicht auslösen:

- die Bereitstellung des Modells oder einer Reihe von Modellen zur Nutzung oder
- die Umsetzung des ersten Schritts in einer Reihe von Modellen.

Positiv zu sehen ist, dass nicht jede vorgelagerte Handlung, die irgendwie förderlich für das Modell war, sondern lediglich das Bereitstellen oder die Umsetzung zur Meldepflicht führen sollen. Erst wenn das Steuergestaltungsmodell tatsächlich den Markt erreicht, tritt die Möglichkeit der Steuervermeidung ein.

Allerdings bestehen Unklarheiten, wie die Zeitpunkte zu bestimmen sind, ab denen die Meldefrist beginnt. Bei der Bereitstellung von Modellen stellt sich die Frage, ob sie zum Zeitpunkt der Bereitstellung bereits vollständig sein müssen. In Frage steht der Umgang mit vorgefertigten Modellen, die nach der Bereitstellung auf die individuellen Gegebenheiten und Anforderungen des Mandanten angepasst werden.

Noch unklarer ist, was mit der Umsetzung des ersten Schrittes bei einer Reihe von Modellen gemeint ist. Ist der Anknüpfungspunkt bspw. die Gründung einer im Modell vorgesehenen Gesellschaft? Oder bemisst sich die Umsetzung an der tatsächlichen Aufnahme der Geschäftstätigkeit, welche im Modell vorgesehen ist?

Um weitgehend einheitliche Meldepflichtsysteme in den einzelnen Mitgliedstaaten zu erreichen, sollten die die Meldepflicht auslösenden Handlungen aus Sicht des DStV konkretisiert werden.

### **4. Befreiung von der Meldepflicht - Art. 8aaa Abs. 2 Satz 1 bis 3 RL-E**

Die Mitgliedstaaten müssen den Intermediären das Recht auf Befreiung von der Meldepflicht gewähren, wenn diese nach den nationalen Regelungen über die Privilegien der Angehörigen von Rechtsberufen verfügen. Dann soll dem Steuerpflichtigen die Meldepflicht obliegen. In diesen Fällen soll der Intermediär den Steuerpflichtigen über die Pflicht zur Anzeige informieren.

Der DStV begrüßt es, dass die Mitgliedstaaten dazu verpflichtet werden, in vorgenannten Fällen eine Befreiung von der Meldepflicht zu regeln. Diese Vorgabe trägt dem hohen Stellenwert, welcher dem Vertrauensverhältnis zwischen dem Steuerberater bzw. Rechtsanwalt und dem Steuerpflichtigen zukommt, angemessene Rechnung. Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat in seiner Rechtsprechung wiederholt die fundamentale objektive Bedeutung der sog. „freien Advokatur“ hervorgehoben (vgl. BVerfG-Urteil v. 30.03.2004, Az.: 2 BvR 1520/01, 2 BvR 1521/01, Rz. 100; BVerfG-Beschluss v. 12.04.2005, Az.: 2 BvR 1027/02, Rz. 94; v. 13.06.2007, Az.: 1 BvR 1550/03, 1 BvR 2357/04, 1 BvR 603/05, Rz. 163). Unter der Geltung des Rechtsstaatsprinzips des deutschen Grundgesetzes müssen dem Bürger aus Gründen der Chancen- und Waffengleichheit Rechtskundige zur Seite stehen, denen er vertrauen kann. Der Bürger muss von ihnen erwarten können, dass sie seine Interessen unabhängig, frei und uneigennützig wahrnehmen. Voraussetzung für die Erfüllung dieser Aufgabe ist nach dem BVerfG ein Vertrauensverhältnis zwischen dem Steuerberater bzw. Rechtsanwalt und Mandant.

Wir möchten jedoch darauf hinweisen, dass die Formulierung „*wenn sie über Privilegien der Angehörigen von Rechtsberufen verfügen*“ einen in Deutschland nicht geläufigen Rechtsbegriff darstellt. Es ist unklar, ob die im RL-E verwendete Formulierung vertragliche oder berufliche Verschwiegenheitsverpflichtungen erfasst oder ob hiermit der Geheimnisverrat gem. § 203 StGB angesprochen ist. Unseres Erachtens sollte die Möglichkeit der Befreiung von der Meldepflicht an das gesetzlich garantierte Aussageverweigerungsrecht des Intermediäres (z.B. eines Steuerberaters oder Rechtsanwalts) anknüpfen. Eine bloße vertragliche Gestaltung sollte hierfür nicht ausreichend sein. Die Formulierung bedarf einer dahin gehenden Präzisierung.

##### **5. Meldepflicht des Steuerpflichtigen - Art. 8aaa Abs. 2 Satz 2, 4 RL-E**

Die Mitgliedstaaten werden verpflichtet, Regelungen einzuführen, nach denen der Steuerpflichtige meldepflichtig ist, wenn

- der ihn beratende Intermediär von der Meldepflicht befreit ist oder
- kein (meldepflichtiger) Intermediär existiert.

Der DStV begrüßt es, dass in diesen Fällen auch der Steuerpflichtige in die Pflicht einbezogen werden soll. Eine verfahrensmäßige Besserstellung des Steuerpflichtigen dürfte zu

Ausweichmechanismen führen und die Wirksamkeit des Meldepflichtsystems erheblich beeinträchtigen. Um die Meldepflicht zu umgehen, könnten Steuergestaltungsmodelle von externen Intermediären auf die unternehmensinternen Steuer- bzw. Rechtsabteilungen verlagert werden. Ebenso wäre die Nutzung eines nicht im Unionsgebiet ansässigen Intermediärs denkbar. Wäre der Steuerpflichtige von der Pflicht ausgenommen, blieben diese Modelle unentdeckt.

#### **6. Wert der Transaktion – Art. 8aaa Abs. 6 (f) RL-E**

Die Meldung soll den Wert der Transaktion oder der Reihe von Transaktionen innerhalb eines meldepflichtigen grenzüberschreitenden Modells oder einer Reihe solcher Modelle beinhalten.

Aus Sicht des DStV ist nicht ersichtlich, welchen Mehrwert diese Angaben im Hinblick auf die Ziele des RL-E generieren. Wir plädieren daher dafür, diese meldepflichtigen Informationen grundsätzlich zu überdenken.

Soweit an den Vorgaben festgehalten wird, sollte der Begriff „*Transaktion*“ gesondert in den Begriffsbestimmungen des Art. 3 der RL 2011/16/EU definiert werden. Auch die Ermittlungsmethode für den Wert der Transaktion müsste näher bestimmt werden. Andernfalls würde der Gehalt dieser Informationen von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat differieren. Dies würde das Ziel der Transparenz konterkarieren.

#### **7. Angaben zu allen Personen, die wahrscheinlich betroffen sind – Art. 8aaa Abs. 6 (h) RL-E**

In der Meldung sollen alle weiteren Personen genannt werden, die wahrscheinlich von dem Modell betroffen sind.

Es ist nicht ersichtlich, welchen Mehrwert diese Informationen im Hinblick auf die Ziele des RL-E mit sich bringen. Aus Sicht des DStV sollten diese meldepflichtigen Angaben daher grundsätzlich überdacht werden.

Soweit an dieser Vorgabe festgehalten wird, müsste sie zur Erzielung weitgehend einheitlicher Meldepflichtsysteme in den einzelnen Mitgliedstaaten und einer praktikablen Umsetzung in eine nationale Regelung dringend präzisiert werden. Es müsste beispielsweise klargelegt werden,



ob es sich bei „Personen“ lediglich um natürliche Personen oder auch um Rechtspersonen handeln kann. Klärungsbedürftig wäre auch, wann eine Person betroffen ist. Es ist beispielsweise fraglich, ob Mitarbeiter des Intermediärs oder des Steuerpflichtigen in die Meldung einbezogen werden müssten.

Rechtsunsicherheit entsteht insbesondere in den Fällen, in denen dem Meldepflichtigen unter Umständen nicht alle Betroffenen bekannt sind. Darüber hinaus führt der Begriff der „*wahrscheinlichen*“ Betroffenheit zur Rechtsunsicherheit. „*Wahrscheinlich*“ impliziert eine Einschätzung des Meldepflichtigen, die von der zuständigen Behörde geprüft und anders beurteilt werden kann. Angesichts dieser hohen Unsicherheiten muss den Mitgliedstaaten aufgegeben werden, dass sie für diese Fälle eine „Escape-Klausel“ zugunsten des Meldepflichtigen einzuführen haben. Die Regelung sollte beinhalten, dass dem Verpflichteten kein Verstoß gegen die Meldepflicht angelastet und damit keine Sanktion erhoben werden kann, nur weil er eine „*wahrscheinlich betroffene*“ Person nicht identifiziert und infolgedessen nicht angegeben hat.

#### **8. Änderung des Anhangs IV im Wege des delegierten Rechtsakts – Art. 23aa, 26a RL-E**

Der RL-E sieht vor, dass die EU-KOM im Wege eines delegierten Rechtsakts den Anhang IV der RL 2011/16/EU ändern darf. Die in Anhang IV festgelegten Kennzeichen definieren, wann grenzüberschreitende Gestaltungen einer Meldepflicht unterliegen (Art. 3 Nr. 19 und 20 RL-E).

Die Kennzeichen bilden daher ein grundlegendes Element der Richtlinie. Sie bestimmen, wann die Meldepflicht greift. Im Falle einer Pflichtverletzung bilden sie die Grundlage für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit der Sanktion. Im Gegensatz zu den Ausführungen in Erwägungsgrund 14 stellen sie somit **wesentliche** Bestandteile des RL-E dar. Art. 291 Abs. 1 Satz 3 AEUV hält fest, dass die wesentlichen Aspekte eines Bereichs dem Gesetzgebungsakt vorbehalten sind und eine Befugnisübertragung für sie deshalb ausgeschlossen ist. Die Kennzeichen des Anhangs IV können nach unserer Einschätzung nicht im Wege eines delegierten Rechtsaktes geändert werden. Wir empfehlen daher, die Art. 23aa, 26a RL-E zu streichen.



## **II. Anmerkungen zu ausgewählten Kennzeichen des Anhangs IV-E**

Die Überlegungen der EU-KOM, die anzuzeigenden Gestaltungen in einem abschließenden Katalog zu bestimmen, erachtet der DStV für sehr sinnvoll. Im Unterschied zu einem weiten, unbestimmten Rechtsbegriff, der sämtliche Steuervermeidungen umfassen soll, kann ein solcher Katalog ein praktikabler Ansatz sein. Abhängig von dem Konkretisierungsgrad kann er den Verpflichteten ein hinreichendes Maß an Rechtssicherheit bieten.

Gerade unter Berücksichtigung eines der Ziele des RL-E, dem Ziel der Abschreckung, sowie des Erfordernisses von weitestgehend einheitlichen Meldepflichtsystemen in den einzelnen Mitgliedstaaten sieht der DStV jedoch noch Klarstellungsbedarf bei einzelnen Kennzeichen, wie im Folgenden dargelegt wird.

### **1. „Main benefit“-Test gemäß Anhang IV-E**

Wir unterstützen den Vorschlag der EU-KOM, einen „Main benefit“-Test für die allgemeinen Kennzeichen nach „A.“ und die spezifischen Kennzeichen nach „B.“ einzuführen. Es sollte im Allgemeinen darauf geachtet werden, objektive und objektiv nachprüfbar Kriterien – möglichst ohne Wertungs- und Ermessensspielräume – zu definieren. Dies erhöht die Rechtssicherheit für alle Anwender.

Der DStV regt zudem an, dass die Formulierung des „Main benefit“-Tests selbst konkretisiert wird. Sie sollte deutlicher herausarbeiten, dass der steuerliche Vorteil einerseits den Hauptvorteil (mehr als die Hälfte der Gesamteinsparungen durch die Maßnahme) darstellt, er andererseits aber auch der Hauptbeweggrund für die Gestaltung sein muss. Ein bloßer zufälliger Steuervorteil durch beispielsweise eine Produktionsverlagerung sollte keine Meldepflicht auslösen.

Aus den im Folgenden im Detail darzustellenden Gründen sollte unseres Erachtens zum „Main benefit“-Test dem Steuerpflichtigen eine Gegenbeweismöglichkeit eingeräumt werden. Der Gegenbeweis müsste dergestalt erfolgen können, dass der Steuerpflichtige seine wirtschaftlich begründeten Motive für die Gestaltung darstellt.

## 2. Allgemeine Kennzeichen: Vergütungen nach A. 2. Anhang IV-E

Das allgemeine Kennzeichen „A. 2.“ stellt auf die Vergütung des Intermediärs ab. Bei der Beschreibung der Vergütung als „*Gebühr (bzw. Zinsen, Vergütung der Finanzkosten und sonstiger Kosten) für das Modell oder die Reihe von Modellen*“ ist nicht klar erkennbar, ob die Aufzählung in der Klammer alternativ oder kumulativ vorliegen muss.

Unseres Erachtens stellt der RL-E auf das Vorliegen von nur einer der angegebenen Vergütungsmöglichkeiten ab. Da auch die deutsche Übersetzung für die Umsetzung in das nationale Recht rechtsverbindlich ist, schlagen wir die folgende Anpassung vor:

*„2. Ein Modell oder eine Reihe von Modellen, bei denen der Intermediär Anspruch auf eine **Gebühr, Zinsen, Vergütung der Finanzkosten oder sonstiger Kosten** für das Modell oder die Reihe von Modellen hat und diese **Vergütungen** in Bezug auf Folgendes festgesetzt werden: [...]“*

Ebenso müsste die Formulierung im englischen Originaltext geringfügig angepasst werden:

*„2. An arrangement or series of arrangements where the intermediary is entitled to receive a **fee, interest, remuneration for finance costs or other charges** for the arrangement or series of arrangements and **those fees are fixed by reference to:**“ [...]*

## 3. Allgemeine Kennzeichen: Steuervorteile nach A. 2. (a) und (b) Anhang IV-E

Der deutsche Text nach „A. 2.“ ist so formuliert, dass daraus nicht hervorgeht, ob die Buchstaben (a) und (b) kumulativ vorliegen müssen oder ob bereits das Vorliegen einer der beiden Kennzeichen für die vereinbarte Vergütung eine Berichtspflicht auslösen würde. Wir empfehlen daher – wie in der englischen Fassung – am Ende des Buchstaben (a) ein „**oder**“ einzufügen.

## 4. Allgemeine Kennzeichen: Standarddokumentation nach A. 3. Anhang IV-E

Ein Modell oder eine Reihe von Modellen sollen anzeigepflichtig sein, wenn sie die „*Verwendung von Standarddokumentationen und Standardformblättern*“ beinhalten. Das Kennzeichen wird wie folgt konkretisiert: „*Die Dokumentation steht normalerweise mehr als*

*einem Steuerpflichtigen zur Verfügung und muss nicht maßgeschneidert sein, damit ein Steuerpflichtiger das Modell oder die Reihe von Modellen anwenden kann.“*

Zunächst ist anzumerken, dass die deutsche Übersetzung den englischen Wortlaut nicht trifft. Im Englischen heißt es „...*the use of standardised documentation including standard forms*“. Entsprechend sollte es in der deutschen Übersetzung heißen: „...*Verwendung von Standarddokumentationen inklusive Standardformblättern*“.

Darüber hinaus kann durch die sehr weite Formulierung bereits eine Meldepflicht ausgelöst werden, wenn allgemein zugängliche Standardformblätter, wie Muster-GmbH-Verträgen, verwendet werden. Dies erscheint dem DStV sehr weitgehend und nicht zielführend, da allein die Nutzung von gängigen Musterverträgen kein starkes Indiz für eine Steuervermeidung sein dürfte. Wir empfehlen, den Wortlaut wie folgt anzupassen:

*„Ein Modell oder eine Reihe von Modellen, die die Verwendung von Standarddokumentation **inklusive** Standardformblätter beinhalten. Die Dokumentation **ist ein vorgefertigtes Konzept**, kann ~~steht normalerweise~~ mehr als einem Steuerpflichtigen zur Verfügung **gestellt werden** und muss nicht ~~maßgeschneidert~~ **individuell angepasst** sein, damit ein Steuerpflichtiger das Modell oder die Reihe von Modellen anwenden kann.“*

## **5. Spezifische Kennzeichen: Übertragung von Verlusten oder Verlustnutzung nach B. 1. Anhang IV-E**

Ein Modell oder eine Reihe von Modellen sollen meldepflichtig sein, bei denen Steuerpflichtige Verluste nutzen, um ihre Steuerbelastung zu verringern, z. B. durch die Übertragung dieser Verluste in ein anderes Steuergbiet oder durch die raschere Nutzung dieser Verluste.

Wir möchten darauf aufmerksam machen, dass die Verlustnutzung per se nicht negativ bewertet werden sollte. Sie spiegelt das von Verfassungen wegen geltende Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit wider. Zudem dürften bei der Einführung dieses Kennzeichens in der Praxis Abgrenzungsschwierigkeiten auftreten, wie folgendes Beispiel veranschaulichen soll:

*Ein Unternehmen möchte eine gewinnversprechende Investition tätigen und hat hierfür die Auswahl zwischen der Zentrale am Sitz der Geschäftsleitung oder einer Betriebsstätte im Ausland. Die Betriebsstätte verfügt über steuerliche Verlustvorträge. Beide Standorte sind hinsichtlich der sonstigen Faktoren identisch. Der steuerliche Berater schlägt vor, die Investition an der Betriebsstätte durchzuführen, um die Verlustvorträge schneller nutzen zu können.*

Durch die Investition werden die Verluste der Betriebsstätte rascher genutzt, so dass das Kennzeichen „B.1.“ erfüllt ist. Die Investition basiert zudem auf zwei Motivationen: Der künftigen Gewinnsteigerung und der Erzielung eines Steuervorteils. Welcher Motivation stärkeres Gewicht zukommt, ist eine Frage des Einzelfalls. Demzufolge könnte der „Main benefit“-Test als erfüllt und die Investition als meldepflichtig angesehen werden.

Allerdings wäre die Investition gleichwohl aus wirtschaftlichen Erwägungen auch ohne den Verlustvortrag getätigt worden. Bei Aufeinandertreffen verschiedener Motivationen ist die Beurteilung, ob der „Main benefit“-Test gegeben ist, äußerst schwierig.

Wie oben zum „Main benefit“-Test ausgeführt, sollten die Mitgliedstaaten daher einheitlich dazu verpflichtet werden, die Möglichkeit eines Gegenbeweises einzuführen.

## **6. Spezifische Kennzeichen: Umwandlung von Einkünften nach B. 2. Anhang IV-E**

Die englische Fassung des RL-E ist dahingehend zu verstehen, dass das Kriterium der „*niedrigeren Besteuerung*“ auch auf die Umwandlung von Einkünften in Vermögen oder Schenkungen anzuwenden ist. Die deutsche Fassung bezieht das Kriterium der „*niedrigeren Besteuerung*“ dem Wortlaut nach lediglich auf „*andere Einnahmearten*“. Somit würde allein die Umwandlung von Einkünften in Vermögen oder Schenkungen (bei gleichzeitigem Vorliegen des „Main benefit“-Tests) zu einer Berichtspflicht führen. Hier sollte eine Klarstellung orientiert an der englischen Fassung erfolgen.

Darüber hinaus gibt der DStV zu bedenken, dass das Kennzeichen „B. 2.“ im Gegensatz zu den unter „C. 1. (b)“ genannten Kriterien lediglich eine „*niedrigere Besteuerung*“, nicht hingegen die Nichtbesteuerung voraussetzt. Unseres Erachtens gebietet die systematische Anwendung der Rechtsvorschrift auch die Einbeziehung der Nichtbesteuerung.

Sollte die EU-KOM den gleichen Regelungswillen verfolgen, empfehlen wir die Anpassung des Wortlauts des Kennzeichens „B. 2.“ wie folgt:

*„Ein Modell oder eine Reihe von Modellen, die sich so auswirken, dass Einkünfte in Vermögen, Schenkungen oder andere Einnahmenarten umgewandelt werden, die einer niedrigeren Besteuerung oder einer Nichtbesteuerung unterliegen.“*

Darüber hinaus ist unklar, ob beispielsweise folgender Fall eine Berichtspflicht auslösen soll, da es hier um die Umwandlung von bereits besteuerten Vermögen geht:

*Eine deutsche Kapitalgesellschaft mit ausländischen Gesellschaftern hat in der Vergangenheit hohe Gewinne im Inland erzielt und versteuert. Diese werden nicht ausgeschüttet, sondern im Rahmen einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln gem. §§ 57c ff. GmbHG in Stammkapital umgewandelt. Dies führt dazu, dass aus alternativ möglichen Gewinnausschüttungen (= Dividenden) Vermögen wird, das zunächst nicht besteuert wird.*

Als Erweiterung des Fallbeispiels ist ebenso die Thesaurierung von Gewinnen (Einstellung in die Gewinnrücklage) denkbar. Auch dabei werden Einkünfte – wenn auch nur zeitlich begrenzt – in Betriebsvermögen umgewandelt, anstatt eine Kapitalertragsteuer (Quellensteuer) auslösende Ausschüttung vorzunehmen.

Gerade angesichts der Unsicherheit, ob die genannten Beispiele von der Regelung erfasst sein sollen, ist die von uns geforderte generelle Gegenbeweismöglichkeit im Rahmen des „Main benefit“-Tests erforderlich. Obwohl durch die Umwandlung der Einkünfte in Gesellschaftsvermögen (zunächst) Quellensteuer erspart wird, kann der wirtschaftliche Zweck der Umwandlung beispielsweise in der Stärkung der Kapitalbasis des Unternehmens begründet sein. Sie stellt somit keine steuerlich motivierte Gestaltung dar.

## **7. Spezifische Kennzeichen: Abzugsfähigkeit und Besteuerung grenzüberschreitender Zahlungen nach C. 1. (b) Anhang IV-E**

Wir möchten darauf hinweisen, dass sowohl der in der deutschen Fassung verwendete Begriff „Körperschaftsteuer“, als auch der im Englischen verwendete Begriff „corporate tax“ zu eng gefasst sind. In vielen Staaten werden zusätzlich zur Körperschaftsteuer regionale Steuern

erhoben. In Deutschland ist dies die Gewerbesteuer, in anderen Staaten oft als „trade tax“ oder „local tax“ bezeichnet. Somit können sich zum Teil erhebliche Verwerfungen zwischen dem Körperschaftsteuersatz und dem vom Unternehmen tatsächlich anzuwendenden Steuersatz ergeben. Es sollte daher eine Formulierung gewählt werden, die den deutschen „Steuern vom Einkommen und Ertrag“ entspricht.

Zur Erhöhung der Rechtssicherheit für alle Beteiligten schlagen wir zudem vor, dass die gemäß C. 1. Bst. (b) ii) anzuwendenden Steuersätze von einer offiziellen Behörde ermittelt und veröffentlicht werden. So könnte beispielsweise Eurostat eine Veröffentlichung der nationalen Steuersätze sowie des durchschnittlichen gesetzlichen Steuersatzes in der Union vornehmen.

#### **8. Spezifische Kennzeichen: Steuervergünstigungen nach C. 1. (d) Anhang IV-E**

Der hier verwendete Begriff der Steuervergünstigung ist unseres Erachtens nicht hinreichend im RL-E definiert und auch nicht durch die Verwendung in der Praxis gefestigt. Es ist daher nicht absehbar, wie und in welchem Umfang niedrigere Steuersätze, bevorzugte Behandlung einzelner Einkunfts- oder Einnahmearten, die bevorzugte Behandlung von Ausgaben (bspw. Überberücksichtigung von Forschungs- und Entwicklungsausgaben) oder Sonderregelungen für einzelne Unternehmen (wie in Luxemburg) erfasst sind. Wir empfehlen daher dringend, den Begriff klarstellend zu regeln.

#### **9. Spezifische Kennzeichen: Übertragung von Vermögenswerten nach C. 4. Anhang IV-E**

Die in der deutschen Fassung des RL-E verwendete Bezugsgröße des „zu zahlenden Betrags“ ist nach unserer Ansicht auf einen Geldfluss zu beziehen und entspricht nicht der Regelungsabsicht der Kommission. Die englische Fassung bezieht sich auf „*the amount being treated as payable in consideration for the assets in those jurisdictions involved*“. Da auch die deutsche Übersetzung für die Umsetzung in das nationale Recht rechtsverbindlich ist, schlagen wir die folgende Anpassung vor:

*„4. Es liegt ein Modell oder eine Reihe von Modellen vor, die die Übertragung von Vermögenswerten vorsehen und bei denen es einen wesentlichen Unterschied hinsichtlich der in diesen beteiligten Steuergebieten für den Vermögenswert ~~zu zahlenden Betrag~~ maßgeblichen anzusetzenden steuerlichen Wert gibt.“*

### **III. Anmerkungen zu ausgewählten Punkten der Begründung des RL-E**

Schließlich geben wir im Zusammenhang mit einzelnen, in der Begründung des RL-E enthaltenen Aspekten Folgendes zu bedenken.

#### **1. Verwendung der erhobenen Daten: Beachtung des Bestimmtheitsgebots**

Es ist nicht abzusehen, wofür und in welchem Maße die Informationen des Steuerpflichtigen durch die Staaten genutzt werden. Dies betrifft die Möglichkeit, dass die Daten gar nicht weiter verwendet werden ebenso, wie die Möglichkeiten der gesetzgeberischen Maßnahmen gegen das Gestaltungsmodell, der Anordnung einer Sonderprüfung, der Nutzung der Informationen im Veranlagungsverfahren oder sogar der Einleitung von Steuerfahndungsmaßnahmen.

Dies widerspricht dem Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung. Nach dem BVerfG *„schützt es den Einzelnen gegen informationsbezogene Maßnahmen, die für ihn weder überschaubar noch beherrschbar sind. Solche Gefährdungen drohen insbesondere dann in hohem Maße, wenn Informationsbestände für eine Vielzahl von Zwecken genutzt oder miteinander verknüpft werden können. Daher wäre eine Sammlung der dem Grundrechtsschutz unterliegenden personenbezogenen Informationen auf Vorrat zu unbestimmten oder noch nicht bestimmbar Zwecken mit dem Grundgesetz nicht vereinbar.“* (vgl. BVerfG-Beschluss v. 13.06.2007, Az.: 1 BVR 1550/03, Rz. 97). Der Gesetzgeber hat nach dem BVerfG vielmehr den Zweck einer Informationserhebung bereichsspezifisch und präzise zu bestimmen. Zu den Bestimmtheitsanforderungen gehöre es, den Erhebungszweck in einer dem Recht auf informationelle Selbstbestimmung genügenden Weise festzulegen. Mindestvoraussetzung dafür sei die Angabe im Gesetz, welche staatliche Stelle zur Erfüllung welcher Aufgaben zu der geregelten Informationserhebung berechtigt sein soll. Ebenso ist die Vereinbarkeit solch einer Vorratsdatenspeicherung nach europäischem Recht fragwürdig (vgl. Gerichtshof der Europäischen Union vom 01.02.2016, Az. C-698/15 und vom 21.12.2016, Az. C-203/15). Angesichts der ausgeführten europa- und verfassungsrechtlichen Vorgaben sollte aus Sicht des DStV in dem RL-E mindestens bestimmt werden, zur Erfüllung welcher Aufgaben die Daten dienen.

Der RL-E soll die Mitgliedstaaten unter anderem durch frühzeitige Kenntnis in die Lage versetzen, Maßnahmen gegen bestimmte Steuerplanungsmodelle zu ergreifen. Ob und welche Maßnahmen die Mitgliedstaaten infolge der Informationen jedoch tatsächlich ergreifen, wird



vom RL-E völlig außen vor gelassen. Für die Akzeptanz der Richtlinie, der Erhebung der Daten und deren Austausch ist es unabdingbar, dass die Erkenntnisse auch wirklich genutzt werden. Wie bereits in unserem Beitrag zur öffentlichen Konsultation der EU-Kommission dargestellt, kann ein administrativer Mehraufwand ohne tatsächlichen Effekt und ohne Nutzung der gesammelten Daten zu einer Erosion der Steuermoral führen. Ebenso besteht die Gefahr, dass Staaten, welche die hier genannten Besteuerungslücken aktiv nutzen, keine Maßnahmen gegen die gemeldeten Steuergestaltungen ergreifen werden. Der RL-E sollte daher hierzu nicht schweigen.

## 2. Kohärenz mit der Politik der Union in anderen Bereichen

Der RL-E verdeutlicht die Überlegungen der EU-Kommission, in einer zukünftigen Gesetzesinitiative Abschlussprüfer zu verpflichten, die mit diesem RL-E zu erhebenden Daten mit den Finanzbehörden auszutauschen. Dies kann grundsätzlich das Entdeckungsrisiko nicht gemeldeter Steuergestaltungsmodelle erhöhen. Dennoch entstehen hierdurch unseres Erachtens Probleme für die Abschlussprüfer. Es ist sehr schwierig, grenzüberschreitende Gestaltungen zu erkennen. Das Risiko der Nichterkennung wird dadurch verstärkt, dass unterschiedliche Konzernunternehmen meist von unterschiedlichen Prüfungsteams geprüft werden. Insofern sehen wir diese Überlegungen kritisch.

Bei Rückfragen stehen wir Ihnen gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez.  
StB/WP Harald Elster  
(Präsident)

gez.  
RA FASr Prof. Dr. Axel Pestke  
(Hauptgeschäftsführer)

\*\*\*\*\*

Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) repräsentiert bundesweit rund 36.500 und damit über 60 % der selbstständig in eigener Kanzlei tätigen Berufsangehörigen. Er vertritt ihre Interessen im Berufsrecht, im Steuerrecht, der Rechnungslegung und dem Prüfungswesen. Die Berufsangehörigen sind als Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Berufsgesellschaften, in den uns angehörenden 16 regionalen Mitgliedsverbänden freiwillig zusammengeschlossen.

\*\*\*\*\*