
Geschäftsführung

RA Berthold Welling

VCI e.V.
Neustädtische Kirchstraße 8
10117 Berlin
Tel. (030) 20 05 99 10
Fax (030) 20 05 99 99
welling@vci.de

RA Dr. Andreas Richter

P+P Pöllath + Partners
Potsdamer Platz 5
10785 Berlin
Tel. (030) 253 53 653
Fax (030) 253 53 800
berliner.steuergespraech@pplaw.info

67. Berliner Steuergespräch

"Anzeigepflicht für Steuergestaltungen"

Tagungsbericht von *Dr. Andreas Richter LL.M. und Berthold Welling*¹

Berlin, den 4. Juni 2018

Am 21. Juni 2017 hat die Europäische Kommission einen Vorschlag zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU vorgestellt, nach dem die Mitgliedsstaaten zur Einführung einer Anzeigepflicht für grenz-überschreitende Steuergestaltungen verpflichtet werden sollen. Eine solche Pflicht zur Offenlegung steuergestaltender Modelle durch sogenannte Intermediäre wurde zuvor bereits sowohl auf nationaler Ebene, als auch in der OECD diskutiert.

Dem mit einer Anzeigepflicht verfolgten rechtspolitischen Ziel der Missbrauchsbekämpfung werden unter anderem die Rechtsstaatlichkeit und das Berufsgeheimnis der Berater gegenübergestellt. Zu-dem stellt sich die Frage, ob und inwieweit eine solche Pflicht in der (Beratungs-)Praxis handhabbar wäre. Es besteht insbesondere Skepsis dahingehend, ob die Kriterien zur Feststellung der Anzeigepflichtigkeit einer Steuergestaltung eine klare Abgrenzung ermöglichen.

Das 67. Berliner Steuergespräch – moderiert von Dr. Richter – bot ein Forum zum Austausch über die mögliche Ausgestaltung einer Anzeigepflicht für Steuergestaltungen, an dem neben den Referenten Frau *Dr. Christine Osterloh-Konrad*² und Herrn *Dr. Thomas Eisgruber*³, auch Frau Prof. Dr. Johanna Hey⁴, Herr Reinhard Biebel⁵ und Herr *Harald Elster*⁶ teilnahmen.

A. Referate

I. Die Anzeigepflicht aus der Sicht der Wissenschaft

1. Anzeigepflicht für legale Gestaltungen

Prof. Osterloh-Konrad ging zuerst der Frage nach, um was für ein Instrument es sich bei der Anzeigepflicht für Steuergestaltungen handle. Vor ungefähr 10 Jahren sei in Deutschland ein Versuch gescheitert, so etwas einzuführen. In anderen Ländern gebe es so etwas aber schon lange,

so auch in den USA, die Vorreiter in diesem Bereich gewesen seien. Danach seien Kanada und vor allem Großbritannien dazugekommen. Ein wichtiger Punkt, den man verstehen müsse, wenn man über das Instrument nachdenke, sei die Tatsache, dass diese Anzeigepflichten auf legale Gestaltungen abzielten. Es gehe also im Grundprinzip, jedenfalls in den Staaten, in denen es solche Instrumente bislang gebe, nie darum, Steuerhinterziehung zu betrachten, sondern legale Gestaltungen frühzeitig aufzudecken. Bei illegalen Gestaltungen machten Anzeigepflichten auch keinen Sinn. Eine bußgeldbewehrte Anzeigepflicht für kriminelle Handlungen sei kaum zweckmäßig.

2. Die „hallmarks“

Die Grundfrage, die ein Normensetzer stellen müsse, wenn er so etwas einführe, sei die Frage, was er denn überhaupt wissen wolle, also welche Anzeigen erstattet werden sollten. Hierfür gebe es in den meisten Anzeigepflichtsystemen Merkmale, die sozusagen vor die Klammer gezogen würden. Der Normensetzer lege z.B. fest, dass ihn nur Dinge interessieren, die primär auf einen Steuervorteil abzielten. Es gebe also einen „main-benefit-test“ als vor die Klammer gezogenes Merkmal. Der Normensetzer könne z.B. auch sagen, ihn interessierten nur Steuergestaltungen ab einem bestimmten Volumen. Die wesentlichen Elemente des Instruments seien aber das, was man im internationalen steuerrechtlichen Sprachgebrauch die „specific hallmarks“ und die „generic hallmarks“ nenne. Dies seien Merkmale, die auf bestimmte Fallgruppen abzielten.

Die specific hallmarks versuchten, bestimmte Strukturelemente von Gestaltungen aufzugreifen, die als problematisch wahrgenommen werden, so z.B. das Produzieren von Verlusten, denen keine wirtschaftliche Entsprechung gegenüberstehe.

Mit generic hallmarks versucht der Regelsetzer Fälle abzudecken, von denen er noch nicht wisse, dass es sie gebe. Dies heiße, dass nicht an bestimmte Strukturelemente oder steuerliche Ergebnisse angeknüpft werden könne, weil der Gesetzgeber schlicht noch nicht wisse, was passieren werde. Dazu überlegt er sich Merkmale, die äußere Umstände der Gestaltung betreffen, wie z.B. die standardisierte Dokumentation – ein klassisches generic hallmark, das es in fast allen Rechtsordnungen gebe, die Anzeigepflichten haben. Damit versuche der Normensetzer, Gestaltungen zu erkennen, die in einem größeren Umfang vermarktet werden oder vermarktet werden sollen, die also in einer gewissen Form standardisiert sind und sich bei verschiedenen Steuerpflichtigen implementieren lassen.

Anschließend müsse der Normgeber noch bestimmen, wer anzeigepflichtig sei. Hierfür habe er im Grundsatz zwei Möglichkeiten - nämlich die Intermediäre und/oder auch die Steuerpflichtigen

¹ Dr. Andreas Richter, LL.M. ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Partner der Kanzlei P+P Pöllath + Partners, Berlin. Berthold Welling ist Rechtsanwalt und Leiter der Steuerabteilung des BDI e.V. Beide Autoren sind geschäftsführende Vorstandsmitglieder des Berliner Steuergespräche e.V.

² Prof. Dr. Christine Osterloh-Konrad ist Inhaberin des Lehrstuhls für Bürgerliches Recht, Handels- und Gesellschaftsrecht, Rechtsvergleichung der Eberhard Karls Universität Tübingen.

³ Dr. Thomas Eisgruber ist Referatsleiter im Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen, für Landesentwicklung und Heimat, München.

⁴ Prof. Dr. Johanna Hey ist Direktorin des Instituts für Steuerrecht an der Universität zu Köln.

⁵ Reinhard Biebel ist Deputy Head of the Unit Tax Transparency in der Europäischen Kommission, Brüssel.

⁶ Harald Elster ist Präsident des Deutschen Steuerberaterverband e.V., Berlin.

als anzeigepflichtig zu erklären. Dies hänge in erster Linie davon ab, was man mit der Anzeigepflicht erreichen wolle.

Schließlich sei noch zu überlegen, wann und welche Informationen angezeigt werden müssten. Eine wesentliche Frage des Regelsetzers an dieser Stelle sei, ob es ihm um die Identität der Beteiligten gehe oder nur darum, zu wissen, was abstrakt passiere. Möchte der Regelsetzer also wissen, was geplant werde, damit er möglicherweise eine Gesetzesänderung anstoßen könne, oder gehe es ihm konkret darum, alle Personen zu identifizieren, die bestimmte Gestaltungen umsetzen. Dies sei eine wichtige Weichenstellung. In einem letzten Schritt sei schließlich zu überlegen, mit welchen Sanktionen die Nicht-Anzeige einer Gestaltung belegt werde.

3. Zielsetzungen der Anzeigepflicht

Für die Einführung solcher Systeme gebe es drei denkbare Zielsetzungen, diese seien häufig in den konkreten Systemen miteinander vermischt.

Zunächst gebe es die veranlagungsunterstützende Zielsetzung. Hierbei möchte der Regelsetzer wissen, welche Steuerfälle er aufgreifen müsse, um sie sich genauer anzusehen. Daneben gebe es eine auf Abschreckung ausgerichtete Zielsetzung. Diese spiele insbesondere in den aktuellen Entwicklungen auf europäischer Ebene, aber auch in Großbritannien, eine große Rolle. In Großbritannien passiere auf Gesetzgebungsebene vieles, das dazu diene, vor dem abzuschrecken, was man aggressive Steuergestaltung nenne, ohne genau zu wissen, was das eigentlich sei. Es gehe also darum, dass grundsätzlich nicht mehr in so einen Grenzbereich hineingeplant werde. Bei deiner dritten, rechtspolitischen Zielsetzung gehe es darum, frühzeitig bestimmte Entwicklungen zu erkennen, um möglicherweise darauf reagieren zu können.

Vor allem in einem System wie in Deutschland, wo es Officialveranlagung, und keine Selbstveranlagung gebe, sei die rechtspolitische Zielsetzung am sinnvollsten. Die veranlagungsunterstützenden Systeme gebe es vor allem in Ländern mit Selbstveranlagung. Bei der rechtspolitischen Zielsetzung gehe es primär darum, Lücken im Gesetz vom Gesetzgeber wahrzunehmen und darauf zu reagieren. Dies sei ökonomisch sinnvoll, da alles, was steuergetrieben sei, auch Effizienzverluste verursache.

Dass es auch verfassungsrechtlich legitim sei, liege auf der Hand. Jedenfalls, wenn man die Worte in der letzten Erbschaftsteuer-Entscheidung ernst nehme, bei der sich das BVerfG mit der Frage auseinandergesetzt habe, was ein lückenhaftes Gesetz verfassungsrechtlich bedeute. Das BVerfG habe hier gesagt, dass ein Gesetz verfassungswidrig werde, wenn es Gestaltungen zulasse, die den hinter dem Gesetz stehenden grundlegenden Belastungsentscheidungen widersprächen. Im Vorfeld müssen die staatlichen Gewalten prüfen, was sie mit den ihnen zur Verfügung stehenden Möglichkeiten unternehmen können, um so etwas zu verhindern. Hierzu gehöre z.B. § 42 AO. Verfassungsrechtlich sei es vor dem Hintergrund der „Belastungsgleichheit“ also problematisch, wenn Gestaltungsmöglichkeiten eröffnet seien, welche den hinter dem Gesetz stehenden Belastungsentscheidungen widersprächen.

4. Anzeigepflicht vs. Gestaltungsfreiheit

Hinsichtlich des Arguments, das Instrument widerspreche dem, was man Gestaltungsfreiheit nenne, meine sie, dies sei nicht der Fall, wenn man es in einer engen Weise und rechtspolitisch orientiert zuschneide.

Im Rahmen legaler steuerpolitisch motivierter Planung, auf die ja die Anzeigepflicht abzielen solle, gebe es zunächst einen Bereich, der aus Sicht des Gesetzgebers unerwünscht und de lege lata „korrigierbar“ ist und z.B. von § 42 AO erfasst werde. Dieser Bereich sei weniger problematisch, weil hier schon in der Rechtsanwendung reagiert werden könne.

Dann gebe es einen weiten Bereich von Gestaltungsmöglichkeiten, die der Gesetzgeber so wolle oder jedenfalls akzeptiere. Dazu gehöre in unserer Rechtsordnung z. B. die freie Rechtsformwahl oder die Nutzung gezielter steuerlicher Anreize.

Den dritten Bereich bilde das, was man aus Sicht der Belastungsentscheidungen, die das Gesetz umsetzen soll, als unerwünscht oder Telos-widrig qualifizieren würde, das aber de lege lata nicht korrigiert werden könne. Wenn es im Grundsatz Aufgabe des Gesetzgebers sei, zu definieren, was besteuert wird, und dem Gesetzgeber hier ein Fehler unterlaufe, so könne dieser diese Fehler nicht jedes Mal dem Steuerpflichtigen auferlegen. Dies widerspreche dem Prinzip der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und greife in die Gestaltungsfreiheit ein. Dazwischen liege aber ein breiter Bereich von Gestaltungen, die aus rechtspolitischer Sicht unerwünscht sein mögen, aber nicht illegitim seien. Dies sei der Bereich, auf den die Anzeigepflicht in erster Linie abziele. Die Anzeigepflicht möchte Gestaltungen identifizieren, um eventuellen gesetzlichen Änderungsbedarf zu erkennen. Man könne also sagen, die Anzeigepflicht sei ein Instrument, um die Verhaltensanreize von Gesetzten zu beobachten.

Dies bedeute aber wiederum, dass der legitime dritte Bereich nicht auf Dauer festgelegt sei. Eine legitime Steuergestaltung innerhalb des Bereichs der Gestaltungsfreiheit könne nicht auf Dauer davon ausgehen, die begehrten Steuervorteile zu erhalten, denn das entsprechende Gesetz könne prospektiv geändert werden. Retrospektiv sei das schwierig. Hieraus ergebe sich, dass sich eine Anzeigepflicht umso eher begründen lasse, je strenger das Rückwirkungsverbot sei, unter dem der Gesetzgeber arbeiten müsse. Wenn Gestaltungen erst innerhalb der Veranlagung sichtbar würden, aber beliebig rückwirkend Regelungen getroffen werden könnten, dann gebe es kein so großes Interesse daran, von diesen Gestaltungen möglichst frühzeitig zu erfahren.

5. Die Ausgestaltung der Anzeigepflicht

Eine rechtspolitisch ausgerichtete Anzeigepflicht ziele nicht primär auf missbräuchliche Gestaltungen ab, sondern in erster Linie auf das, was völlig legitim ist. Dies bedeute zunächst, dass das Instrument nicht viel mit dem zu tun hat, was in § 42 AO oder vergleichbare Regelungen an einschränkenden Kriterien enthielten, diese eigneten sich also nicht zur Anknüpfung für eine Anzeigepflicht.

Wenn eine Anzeigepflicht in dieser Weise rechtspolitisch zugeschnitten werde, dann eigne sie sich nicht mehr als Instrument für das Risikomanagement im Veranlagungsverfahren, weil die Anzeigepflichtigkeit einer Gestaltung nicht indizieren wird, ob etwas missbräuchlich ist oder nicht. Das Verfolgen verschiedener Zielsetzungen mit einem Instrument sei problematisch, denn veranlagungsunterstützende hallmarks würden anders ausgestalten als solche, die rechtspolitischen Zielen dienen sollen.

Es sei problematisch, wenn der Gesetzgeber primär die abschreckende Zielsetzung verfolge. Auf diese ließen sich keine Grundrechtseingriffe stützen, weil die abschreckende Zielsetzung auf einen Bereich abziele, der legitime Gestaltungen umfasse. Wenn die Verantwortung des Gesetzgebers für sein Gesetz und der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung ernst genommen würden, dann sei es problematisch, wenn der Gesetzgeber jenseits des § 42 AO auf der sekundären Ebene irgendeine Instrument installiere, das dazu führe, dass legitime Gestaltungen nicht mehr vorgenommen würden.

6. EU-Anzeigepflicht und Umsetzung nationaler Anzeigepflichten

Die EU-Richtlinie zu den Anzeigepflichten sei inzwischen konsentiert, also werde es eine Anzeigepflicht auf europäischer Ebene geben. Diese kranke aber an einem zentralen Webfehler, da sie versuche, alle Ziele gleichzeitig umzusetzen. Besonders augenfällig werde das Problem bei einem Regelungskomplex, der erst spät in das Verfahren aufgenommen worden sei. Die Richtlinie regle mittlerweile auch die Anzeigepflicht für Gestaltungen, welche zur Umgehung anderer Transparenzpflichten führen würden. Hier werde das Instrument einer Anzeigepflicht aber generell fehlgeschlagen, denn diejenigen Steuerpflichtigen, welche bereits vorsätzlich Offenlegungspflichten umgingen, um so letztlich auch Steuern hinterziehen zu können, würden sich wohl kaum durch eine bußgeldbewerten Anzeigepflicht dazu bewegen zu lassen, diese Umgehungsgestaltungen anzuzeigen.

Zeitungsberichten zufolge hätten sich die Länder unter Führung von Schleswig-Holstein inzwischen wieder eines Entwurfs angenommen, der ganz anders aussehe. Dieser sei auf die rechtspolitische Zielsetzung fokussiert und verzichte auf die Nennung von Steuerpflichtigen. Es gehe also nicht darum, die Steuerpflichtigen, sondern tatsächlich nur die abstrakten Modelle zu identifizieren. Hinzu kämen noch ein paar einschränkende Regelungen. So sehe es derzeit danach aus, dass die nationalen Anzeigepflichten deutlich enger konzipiert würden als das europäische Pendant. Damit stelle sich die Frage, ob man am Ende ein System erhalten werde, bei dem für die internationalen Gestaltungen etwas völlig anderes gelten werde als für rein nationale Gestaltungen. Die jeweils geplanten Regelungskomplexe hätten jedenfalls bislang nicht viel miteinander zu tun.

II. Die Anzeigepflicht aus Verwaltungssicht

1. Erwägungsgründe der europäischen Anzeigepflicht

Dr. Eisgruber ging zunächst auf die Erwägungsgründe für die Einführung einer europäischen Anzeigepflicht ein. Dort sei zu lesen, dass die Transparenz als einer der Grundpfeiler der Strategie der Kommission zur Bekämpfung von Steuervermeidung und Steuerhinterziehung erhöht werden solle. Hierbei würden Steuervermeidung und die Steuerhinterziehung unsachlich vermengt.

Die Richtlinie halte fest, dass es für die Mitgliedstaaten, aufgrund „immer ausgefeilterer Steuerplanungsstrukturen“, immer schwieriger werde, ihre nationalen Steuerbemessungsgrundlagen gegen Aushöhlungen zu schützen. Weiterhin lese man, dass diese „schädlichen Strukturen“ normalerweise Modelle enthalten“ würden, welche sich „über die Grenzen von Steuergebieten hinweg erstrecken und steuerpflichtige Gewinne in Staaten mit günstigen Steuerregelungen verlagern oder eine Verringerung der Gesamtsteuerbelastung der Steuerpflichtigen bewirken“ würden. Infolgedessen komme es laut der deutschen Fassung der Richtlinie „häufig zu einem beträchtlichen Rückgang der Steuereinnahmen in den Mitgliedstaaten“.

Es sei zwar tatsächlich so, dass es immer ausgefeiltere Steuergestaltungs- und Planungsstrukturen gebe. Dies liege einfach daran, dass man in einer globalisierten Welt lebe. Manche Gestaltungen seien auch notwendig, wenn man international agiere. Steuerberater oder auch die Steuerabteilungsleiter versuchten daher auch, den Entscheidungsträgern derartige Gestaltungen nahe zu legen. „Ausgefeilt“ sei aber in seinen Augen nicht mit „schädlich“ gleichzusetzen, wie dies in der Richtlinie angelegt sei.

Die Möglichkeit der Verlagerung von Gewinnen in Staaten, die günstige Steuerregelungen hätten, berühre zudem die grundlegende Frage: soll es einen Steuerwettbewerb geben oder nicht? Befürworte man einen solchen Wettbewerb im Gegensatz zu einer Art Welt-Steuermodell und nimmt als Land an diesem Wettbewerb teil, müsse man sich als Nation dennoch fragen, ob man zugleich auch an dem „race to the bottom“ teilnehme wolle. Steuerwettbewerb heiße nicht immer „race to the bottom“, sondern u.U. auch, dass ein gut organisierter Staat für die Bereitstellung guter Rahmenbedingungen auch etwas verlangen könne. Deutschland sei gut und könne damit auch etwas verlangen. Einen „beträchtlichen Rückgang der Steuereinnahmen“ durch modellhafte Steuergestaltung könne er für Deutschland im Übrigen nicht feststellen.

Weiterhin werde in der Richtlinie auf die Panama-Papers Bezug genommen. Diese hätten gezeigt, „wie bestimmte Intermediäre ihren Kunden offensichtlich aktiv dabei geholfen haben, aggressive Steuerplanungsmodelle anzuwenden“. Auf die Panama Papers habe der deutsche Gesetzgeber u.a. mit dem Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz aber bereits reagiert. Man habe zum einen das Bankgeheimnis in § 30a AO aufgehoben. Zudem bestünden bereits Anzeigepflichten für (eigene) Geschäftsbeziehungen zu Unternehmen in Drittstaaten. Letztlich bestünden nunmehr auch für Banken Anzeigepflichten für (jede) von „ihnen hergestellte oder vermittelte“ Geschäftsbeziehungen zu Unternehmen in Drittstaaten.

2. Kurzfassung der Richtlinie

Laut der Richtlinie hätten Intermediäre strafbewehrt den zuständigen Behörden innerhalb von 30 Tagen grenzüberschreitende Modelle anzuzeigen.

Ursprünglich habe man gar eine Anzeige innerhalb von nur 5 Arbeitstagen vorgesehen, was angesichts der rechtspolitischen Zwecke der Anzeigepflicht sachfremd gewesen sei. Für den Abschluss eines Gesetzgebungsverfahrens seien aber auch 30 Tage viel zu kurz. Hinzu komme, dass in erster Linie Intermediäre anzeigepflichtig seien, also diejenigen, die etwas „verkaufen“ würden. Insoweit lasse sich auch leicht feststellen, ob das was angezeigt werde, ein Modell sei. Wenn der Intermediär für die Gestaltung kein Geld verlangen könne, könne es sich nicht um ein Modell handeln. Das Modell müsse weiterhin grenzüberschreitend sein, was ebenfalls greifbar sei. Nach der Umsetzung bis zum 31. Dezember 2019 komme es auf EU-Ebene noch zu einem vollautomatischen Informationsaustausch zwischen den Mitgliedsstaaten, so dass die Staaten gleichzeitig auf die verschiedenen Modellgestaltungen reagieren könnten.

3. Praktische Umsetzung der Anzeigepflicht

In Deutschland bestehe hinsichtlich der Anzeigepflichten seit September 2016 eine Bund-Länder-Arbeitsgruppe „Anzeigepflicht für Steuergestaltungen“. Seit November 2017 bestehe zudem eine länderoffene Arbeitsgruppe auf Staatssekretär-Ebene. Auf nationaler Ebene werde derzeit überlegt, wie man zum einen die EU-Richtlinie in nationales Recht umsetzen könne, und auch, wie eine rein nationale Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle aussehen könne.

Bei der Umsetzung stelle sich die Frage, wer für die Sammlung der Anzeigedaten überhaupt zuständig sein solle, das BZSt oder die Länderfinanzämter? Das BZSt sei mit Verständigungsverfahren und Country-By-Country-Reporting derzeit schon ausgelastet.

Eine weitere offene Frage auf nationaler Ebene sei, was genau gesammelt werden solle. Er verstehe hier die Rechtsunsicherheit auf der theoretischen Seite. Was ein Modell sei, sei wissenschaftlich praktisch nicht greifbar. Der Begriff des Modells sei damit in der Tat ein schwieriger. Praktisch würde aber jeder erkennen, ob ein Modell vorliege, denn ein Steuerberater habe sich im Zweifel lange Gedanken darüber gemacht, wie eine Gestaltung aussehen könne. Er glaube daher, dass die Konkretisierung in der Praxis funktionieren werde.

Die Katalogisierung der Modelle hingegen halte er für schwierig. Allein in Bayern würden in jedem Jahr 42 Millionen Steuerbescheide versandt. Wenn hier nur in einem Prozent der Fälle eine modellhafte Gestaltung verwendet worden wäre, würde dies zu 420.000 Anzeigen führen, welche zu katalogisieren wären. Es bedürfte mithin einer großen Datenbank und man müsse sich zugleich überlegen, wie diese durchsuchbar gestaltet werden könne.

Fraglich sei auch, wem die Anzeigepflicht nütze. Die veranlagungsunterstützende Wirkung sehe er jedenfalls für Deutschland kritisch. In Deutschland bestehe ein sehr gut funktionierendes veranlagungsbezogenes System. Die Steuerpflichtigen machten ihre Angaben und die Finanzverwaltung kontrolliere diese. Die Finanzverwaltung sei damit über gewählte Gestaltungsmodelle

ohnehin informiert. Die Finanzbehörden bedürfen seiner Meinung nach daher keiner Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle, um ihre Arbeit zu erledigen.

Auch für den Gesetzgeber stelle er den Mehrwert in Frage. Es bestünden zum einen bereits spezielle Arbeitsgruppen, die einzelne Modelle untersuchten. Zum anderen könne bereits jetzt auf bekannte Modelle nur schwer reagiert werden. Als Beispiel nannte *Dr. Eisgruber* das sog. Mittelstandsmodell im Anwendungsbereich zwischen Österreich und Deutschland. Hierbei könnten Steuervorteile für deutsche natürliche Personen mithilfe einer Organschaft zwischen einer deutschen und österreichischen Kapitalgesellschaft genutzt werden. Das Modell sei weitgehend bekannt, doch könne der Gesetzgeber dessen Nutzung nur schwer verhindern. Dies wäre nur möglich, wenn das Konzept der Organschaft teilweise abgeschafft würde. Die Auswirkungen würden dann aber weit mehr Steuerpflichtige treffen als sich dieses Modells bedienen. Somit bestünde die Gefahr, hier mehr zu zerstören als zu gewinnen.

Auch hinsichtlich des Informationsaustauschs zwischen den Mitgliedsstaaten bestünden offene Fragen. Sollten etwa Gestaltungsmodelle, welche Deutschland und Irland betreffen, an sämtliche Mitgliedsstaaten gemeldet werden? Wie genau würden die Modelle beschrieben? Welchen Nutzen hätten diejenigen Staaten, welche nicht beteiligt seien? Innerhalb welchen Zeitraums müsse eigentlich an die anderen Mitgliedsstaaten gemeldet werden – ebenfalls innerhalb von 30 Tagen?

4. Nationale Anzeigepflicht

Bei der Implementierung einer Anzeigepflicht auch auf rein nationale Gestaltungen sei zunächst zu berücksichtigen, dass dies wesentlich mehr Fälle betreffen würde. Trotz aller Internationalisierung, sei es immer noch so, dass es mehr nationale Geschäftsverbindungen gebe als grenzüberschreitende. Daher halte er es gestaltungstechnisch für keinen guten Ausgangspunkt, wenn die nationale Anzeigepflicht ähnlich weit oder gar noch weiter eingeführt werde als die Anzeigepflicht auf EU-Ebene. Es gebe im Übrigen noch keine Vorstellung, wie man die Anzeigen zu bearbeiten seien. Er befürchte, dass es zu eine Masse von Anzeigen kommen werde, die nur schwer bearbeitet werden könne, denn im Zweifel werden die Berater zur Sicherheit alles melden, was ein entfernt ein Modell sein könnte.

Letztlich würden sich auch bußgeldrechtliche Fragen stellen. Was passiere etwa, wenn ein Steuerpflichtiger ein Modell nicht meldet, welches der Finanzverwaltung bereits bekannt sei? Solle dieser dann dennoch bestraft werden?

B. Podiumsdiskussion

Im Anschluss an die einführenden Referate von *Prof. Osterloh-Konrad* und *Dr. Eisgruber* eröffnete *Dr. Richter* die Podiumsdiskussion und erteilte zunächst Herrn *Biebel* das Wort.

I. Die Anzeigepflicht aus Sicht der EU-Kommission

Bezug nehmend auf die von *Dr. Eisgruber* gezeigte Übersicht zu den steigenden Steuereinnahmen, hielt Herr *Biebel* fest, dass es leider nicht in alle 28 europäischen Mitgliedstaaten steigende

Steuereinnahmen gebe. Insofern müsse die Kommission als europäische Organisation die Situation aus einem anderen Blickwinkel betrachten und Probleme anders angehen als Deutschland.

1. Der Hintergrund der Richtlinie

Die Richtlinie sei durch die europäischen Finanzminister am 25. Mai 2018 angenommen worden und sei nun durch die Mitgliedstaaten bis Ende 2019 umzusetzen. Die ersten Berichte seien ab Juli 2020 in eine zentrale Datenbank einzustellen.

Die Kommission sei kein Gesetzgeber, sie unterbreite einen Vorschlag, welcher durch den Rat in Sitzungen diskutiert und auch geändert werde. Die verabschiedete Richtlinie sei also ein Ergebnis von Verhandlungen, bei denen verschiedene Interessen berücksichtigt und abgewogen worden seien. Im Bereich der direkten Steuern werde auf Basis der Einstimmigkeit gearbeitet. Das bedeute einerseits, es sei schwierig, einen Gesetzgebungsvorschlag zu verabschieden, andererseits zeige es aber auch, dass der Vorschlag, in der Form, in der er jetzt angenommen worden sei, die Unterstützung von 28 Ländern und Finanzministern erhalten habe. Das Ergebnis der Verständigung habe am Ende aber nicht unbedingt den gleichen Wortlaut wie der ursprüngliche Vorschlag der Kommission.

Die Richtlinie sei nun in nationales Recht umzusetzen. Wie immer bei einer Richtlinie gebe es dabei Spielräume. Auf EU-Ebene werde anschließend untersucht, ob die Mitgliedstaaten die Richtlinie nach ihrem Wortlaut und auch ihrer Zielsetzung umgesetzt haben. Dies werde voraussichtlich im Jahre 2020 stattfinden.

Die Kommission habe die Anzeigepflicht nicht erfunden. Wie auch in den Referaten schon dargestellt, habe es bereits verschiedene Versuche gegeben, eine solche Anzeigepflicht einzuführen, unter anderem auch in Deutschland. Es gebe Gesetze zu nationalen Anzeigepflichten in Großbritannien, Irland und Portugal. Auch außerhalb der EU gebe es Anzeigepflichten, so z.B. in den USA, Kanada oder Südafrika. Auch die OECD habe einen Punkt in die 15 Aktionspläne aufgenommen – BEPS 12 – der sich mit den Anzeigepflichten beschäftige. Die EU und auch die G20-Staaten hätten sich verpflichtet, die BEPS-Punkte umzusetzen. Hier tätig zu werden, sei also keine alleinige Entscheidung der Kommission gewesen.

Auch die Öffentlichkeit werde in den Prozess der Gesetzgebung eingebunden. Bevor die Kommission einen Gesetzesvorschlag unterbreite, werde eine öffentliche Konsultation durchgeführt und eine Auswirkungsanalyse erstellt – alles öffentlich einsehbar. Anschließend werde der Vorschlag von den Ministerien detailliert und in mehreren Sitzungen diskutiert und zu großen Teilen auch abgeändert.

Im Zusammenhang mit der Bekämpfung von Steuervermeidung seien zwei Arten von Transparenz wichtig. Transparenz einerseits in der Hinsicht, dass Steuerpflichtige mehr an die Steuerverwaltung berichteten, und andererseits der verstärkte Austausch von Informationen zwischen den Steuerverwaltungen. Gerade im Binnenmarkt seien grenzüberschreitende Konstruktionen von entscheidender Bedeutung und es sei wichtig, dass die Verwaltungen in den anderen Ländern wüssten, welche neuen Entwicklungen es in den Mitgliedstaaten gebe.

2. Die Zielsetzungen

Zielsetzung der Richtlinie sei es einerseits, sicherzustellen, dass das Steuersystem in Europa fairer, transparenter und effizienter werde. Eine zweite Zielsetzung sei die Veranlagungsunterstützung. Es sei für die entsprechende Steuerbehörde wichtig, die notwendigen Informationen rechtzeitig zu erhalten, um damit auch identifizieren zu können, wer der Steuerpflichtige, der Berater oder der Intermediär in dem jeweiligen Modell sei. Diese beiden Zielsetzungen hätten dazu geführt, dass eine Art Frühwarnsystem für Steuerverwaltungen geschaffen werde. Abschreckung sei keine Zielsetzung gewesen, sie sei vielmehr ein Reflex von Transparenz. Jemand, der etwas Illegales plane oder etwas, das sich an der Grenze zum Akzeptablen befinde, bevorzuge so wenig Transparenz wie möglich. Wenn derjenige bereits wisse, dass er sein Modell berichten müsse, werde er sich die Nutzung eines solchen Modells gut überlegen.

Der Unterschied zwischen Steuerhinterziehung und Steuervermeidung sei durchaus auch der Kommission bewusst. Zwischen illegalen und legalen Gestaltungen gebe es viele Schattierungen. Es sei schwierig, die Grenzlinie zwischen der akzeptablen nicht-aggressiven Steuergestaltung und der aggressiven und nicht-akzeptablen zu finden. Möglicherweise habe sich diese Grenze in den letzten Jahren auch dahingehend verschoben, dass Gestaltungen, die in den letzten Jahren noch akzeptabel gewesen seien, aus heutiger Sicht, auch aufgrund der Erkenntnisse aus den Skandalen um Panama-Papers, Luxemburg Leaks usw., heute nicht mehr akzeptabel seien. Dieser Tatsache stelle sich auch die Kommission und sie spiegle sich auch in der Gesetzgebung wider. Modelle, die möglicherweise aggressiv bzw. nicht akzeptabel seien oder vielleicht sogar bis zur Steuerhinterziehung gingen, seien dennoch bewusst nicht von der Zielsetzung ausgenommen worden. Denn den Richtlinienvorschlag so zu formulieren, dass er nur legale Gestaltungen umfasse, wäre dessen Glaubwürdigkeit abträglich gewesen.

3. Was ist ein Modell?

Es gebe keine Definition des Begriffs Modell als solches. Ziel des Vorschlages sei es gewesen, dass grenzüberschreitende Konstruktionen, die gewisse festgelegte Indikatoren erfüllen, berichtet werden müssten. Es gebe dabei keine Vorverurteilungen. Ziel sei es, den Verwaltungen Informationen an die Hand zu geben, um die Entscheidung selbst treffen zu können, wie zu reagieren sei. Es gebe Fälle bei nationalen Anzeigepflichten, bei denen der Gesetzgeber sehr kurzfristig aktiv geworden sei. Und auch wenn die Maßnahmen evtl. nicht völlig ausgereift gewesen seien, hätten sie dazu geführt, dass gewisse Modelle gar nicht implementiert worden seien.

4. Die Anzeigepflichtigen

Anzeigepflichtig seien die Intermediäre, hierzu gebe es eine breite Definition. Natürlich gehe es in erster Linie um Steuerberater und Steuerjuristen, umfasst seien aber auch Finanzberater, Anlageberater und unabhängig von der Profession jeder, der sich mit Steuer-Modellen beschäftige.

Ziel sei es gewesen, zu erreichen, dass die Verwaltung möglichst früh an die Informationen gelange. Es gebe Fälle, bei denen es schwierig sei, den Intermediär zu verpflichten. So zum Beispiel, wenn es keinen Intermediär gebe, weil ein Unternehmen ein Modell selbst umsetze. Auch

wenn ein Intermediär nicht in der Europäischen Union ansässig sei, könne man ihn nicht dazu verpflichten, seiner Berichtspflicht nachzukommen. Ein dritter Fall liege vor, wenn Intermediäre oder Anwälte durch nationale Gesetze davor geschützt seien, bestimmte Informationen an die Verwaltung weiterleiten zu müssen. Die pragmatische Lösung sei hier gewesen zu sagen, die Berichtspflicht bestehe in erster Linie für Intermediäre. Dort, wo eine berufsrechtliche, Vertrauensschutz vermittelnde Vorschrift auf nationaler Ebene existiere und die Berichtspflicht für den Intermediär daher nicht gelte, falle die Berichtspflicht an den Steuerpflichtigen selbst. Dadurch sei sichergestellt, dass die Informationen dennoch an die Steuerverwaltungen gelangten.

In Deutschland habe die Richtlinie in erster Linie deshalb eine große Debatte ausgelöst, weil dort alle Steuerberater, Rechtsanwälte und Wirtschaftsprüfer unter diesen sehr weit gefassten Schutz fielen. In anderen EU-Ländern sei dies nicht unbedingt der Fall, so dass es dort weniger Diskussionen gegeben habe.

5. Zentrales Register

Die Informationen würden nicht an die Mitgliedstaaten gesandt, sondern bei einem zentralen Register hochgeladen, das von allen Mitgliedstaaten einsehbar ist. Die Kommission habe dabei geholfen, die entsprechende Infrastruktur aufzubauen. Mitgliedstaaten, welche die Berichte über die Anzeigepflicht erhielten, würden diese also auf Quartalsbasis bei dem zentralen Register hochladen, so dass die Informationen dann anderen Mitgliedstaaten zugänglich seien, nicht jedoch der Öffentlichkeit.

Er glaube, dass aus EU-Sicht diese Richtlinie einen sehr guten Rahmen für die nationalen Gesetzgeber vorgebe, um die Anzeigepflicht auch auf nationaler Ebene umzusetzen.

II. Die Anzeigepflicht aus Sicht der steuerberatenden Berufe

Harald Elster zeigte sich kritisch gegenüber den geplanten Anzeigepflichten. Dies gelte nicht nur für die europäischen Vorgaben.

Der Steuerberaterverband tausche sich seit eineinhalb Jahren nicht nur auf Bundesebene, sondern mit mehreren Bundesländern und auch auf europäischer Ebene aus. Dennoch herrsche nunmehr mehr Unsicherheit als Klarheit.

Das Max-Planck-Institut habe in seinem Gutachten den Vorschlag erarbeitet, bei der Definition anzeigepflichtiger Steuergestaltungen an die Modellhaftigkeit nach § 15b EStG anzuknüpfen. Damit hätte die Praxis wenigstens ein gewisses Maß an Rechtssicherheit erlangen können. Die jüngst vom ECOFIN beschlossene EU-Richtlinie gehe hingegen weit darüber hinaus. Sie sei vielmehr gespickt mit unbestimmten Rechtsbegriffen. Wenn sich die Kommission schon so lange Gedanken dazu mache, dann solle sie auch konkreter werden und es nicht dem nationalen Gesetzgeber oder den Rechtsanwendern überlassen, ihre Regelungen zu konkretisieren. Die Folge solcher Unbestimmtheiten werde schließlich ein Flickenteppich aus verschiedenen nationalen Regelungen sein, was kaum zur Transparenz beitrage.

Die FDP-Fraktion habe eine kleine Anfrage mit 61 Fragen an die Bundesregierung adressiert. Die Antworten seien aber enttäuschend gewesen, weil stets auf die Beantwortung der dritten Frage verwiesen worden sei.

Großbritannien sei ein mahnendes Beispiel, dort gebe es inzwischen über 300 Einzelgesetze, die gezielt einzelne Steuergestaltungen regelten. Die EU-Richtlinie umfasse eben nicht nur modellhafte Gestaltungen, sondern auch Einzelfall-Gestaltungen. In Deutschland verweise er in diesem Zusammenhang auf § 50i EStG, der ebenfalls immer unübersichtlicher geworden sei.

Für ihn habe keines der Gespräche in der Vergangenheit, weder mit der Finanzverwaltung, noch mit den Ministerien, zu Antworten auf die aus rechtlicher und praktischer Sicht drängenden Fragen geführt. Der Gesetzgeber habe den Steuerberatern den gesetzlichen Auftrag erteilt, Steuergestaltungen zu beraten. Außerdem habe er auch an der EU-Richtlinie mitgewirkt, durch die eine Bindung für Steuerberater aus Europa eintrete. Die gefährdeten Verschwiegenheitsrechte müssten aber erhalten bleiben und dürften weder auf europäischer noch auf nationaler Ebene aufgeweicht werden. Aus seiner Sicht sei das von der EU vorgegebene Abschreckungsziel der Anzeigepflicht nicht mit deutschem Verfassungsrecht vereinbar.

Das MPI habe weiter aufgezeigt, dass eine Meldepflicht verfassungsrechtlich unzulässig wäre, wenn sich Berater mehrfach täglich die Frage stellen müssten, ob sie eine Anzeige abzugeben hätten. Wie wolle der Gesetzgeber aber – gerade bei nationalen Anzeigepflichten – solche Auswirkungen verhindern? Bund und Länder würden die Meldepflicht damit rechtfertigen, dass sie die Transparenz steigern. Umgekehrt zeige aber weder der Gesetzgeber, noch die Finanzverwaltung eben diese Transparenz. Die Finanzverwaltung werde dem Steuerpflichtigen nicht mitteilen, ob sie die gemeldete Gestaltung als zulässig ansehe. Der Staat fordere somit Transparenz, lebe sie aber selbst nicht.

III. Die Anzeigepflichten aus verfassungsrechtlicher Sicht

Nach *Prof. Hey* müsse bei der Betrachtung der konkreten verfassungsrechtlichen Folgerungen der Anzeigepflicht zwischen der europäischen und der nationalen Ebene differenziert werden.

1. Abschied vom nachgelagerten Besteuerungsverfahren?

Ausgangspunkt sei ein nachgelagertes Verwaltungsverfahren im Steuerrecht. Das bedeute, man schaue rückblickend auf das Geschehene, indem es zunächst Steuererklärungspflichten gebe, hinzu kämen die Betriebsprüfung und der Amtsermittlungsgrundsatz. Vom Grundsatz werde davon ausgegangen, dass die Informationen, die auf diese Weise hinterher gewonnen werden, auch ausreichen, um den gesetzlichen Steuervollzug sicher zu stellen.

Verfassungsrechtlich problematisch sei hier, dass eine weitere Rechtspflicht normiert werden soll – nämlich eine vorherige Anzeige. Hierbei müsse man sich fragen, ob eine solche neben den bestehenden Mitwirkungspflichten überhaupt benötigt werde. Genau wie es das MPI-Gutachten und Frau Osterloh-Konrad bereits herausgearbeitet hätten, müsse nach den Zielen der eingeführten Anzeigepflichten unterschieden werden. Liege das Ziel in einer Veranlagungsunterstützung,

habe man sich zu fragen, ob es Defizite im Veranlagungsbereich gebe, die eine solche Pflicht rechtfertigen könnten. Sollte die Anzeigepflicht hingegen jedoch nur rechtspolitisch wirken, sei ein gewisses Bedürfnis des Gesetzgebers erkennbar, bereits im Vorfeld Informationen zu sammeln - insbesondere vor dem Hintergrund der strengen Rückwirkungsrechtsprechung.

Im Hinblick auf die Abschreckungswirkung sei es egal, ob eine solche ausdrücklich als Ziel benannt werde. Die Folgen der Anzeigepflicht würden sich jedenfalls in dem Moment allein auf eine Abschreckungswirkung reduzieren, wenn die dann erfolgten Anzeigen weder für den Gesetzgeber hilfreich seien, noch im Veranlagungsverfahren eine Rolle spielten. Hier bestünde das erste verfassungsrechtliche Problem, denn es gebe in Deutschland den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit. Dies würde vom Grundsatz her bedeuten, dass das, was zunächst gesetzlich zugelassen sei, eben auch legal sei. Eine reine Abschreckungswirkung habe aus ihrer Sicht in einem System, das diesen Kategorien des Rechtsstaatsprinzips folgt, mithin keinen Platz. Die Ausgestaltung sei selbstverständlich ganz elementar für eine verfassungsrechtliche Würdigung, weil sie die Verhältnismäßigkeit betreffe. Aber die Ausgestaltung betreffe auch die Effektivität dieses Instruments. Je mehr man anzeigepflichtig mache, desto größer sei das Risiko, dass mit diesen Anzeigen gar nichts angefangen werde und es schließlich nur einen Abschreckungseffekt gebe.

Der Ausgangspunkt scheine derzeit, sämtliche Steuergestaltungen per se für anzeigepflichtig zu erklären und hiervon dann Ausnahmen zuzulassen. Hierdurch werde aber das soeben beschriebene System eines nachgelagerten Besteuerungsverfahrens auf den Kopf gestellt.

2. Enger Anwendungsbereich

Dies spreche dafür, den Anwendungsbereich der Anzeigepflicht sehr eng zu definieren und nur aus dem Bedürfnis heraus rechtspolitisch relevante Informationen zu sammeln. Dies könnte etwa dadurch geschehen, dass nur bestimmte Modelle als anzeigepflichtig normiert werden oder zusätzlich Einschränkungen auch dahingehend vorgesehen würden, dass nur diejenigen Gestaltungen anzeigepflichtig seien, welche einen erheblichen Steuerschaden mit sich bringen. Denn nicht jedes Modell sei gleich relevant für den Gesetzgeber. Für diesen komme es eher auf die Modelle an, welche einen massiven Steuerschaden auslösten. So könne letztlich auch die, bereits thematisierte, Fülle von Kleinstgesetzen verhindert werden, was ebenfalls für eine enge, an den möglichen finanziellen Auswirkungen orientierte, Ausgestaltung der Anzeigepflichten spreche.

3. Möglicher verfassungsrechtlicher Prüfungsumfang

Davon ausgehend stelle sich die Frage, welche Regelungen überhaupt verfassungsrechtlich geprüft werden dürften. Vieles sei bereits europäisch geregelt. Das bedeute, dass diese Regelungen nicht am Grundgesetz, sondern anhand der EU-Grundrechte-Charta gemessen werden müssten. Zuständig seien mithin die europäischen Gerichte. Dies gelte jedenfalls für die Bereiche der Richtlinie, die zwingend seien, wo es also keine Umsetzungsspielräume gebe. Die Richtlinie habe aber auch eine gewisse Offenheit in Umsetzungsfragen. Zum einen, was die Sanktionen angehe, und hinsichtlich der Frage, wer anzeigen müsse, der Intermediär oder aber der Steuerpflichtige. Gerade die Sanktionen seien für die Verhältnismäßigkeit besonders relevant. Aber auch hinsichtlich

des Adressaten der Anzeigepflicht stellten sich wieder die bereits angesprochenen Fragen nach der Zielsetzung und der Effizienz der Anzeigepflicht. Gehe man etwa von einer rechtspolitischen Überlegung aus, könne der Steuerpflichtige wohl kaum überblicken, welche Gestaltungen überhaupt rechtspolitisch relevant und daher in jedem Fall meldepflichtig seien. Somit müsste man in diese Konstellation im Grunde wieder eine unbegrenzte Anzeigepflicht einführen, welche die aufgezeigten Probleme nach sich ziehe.

Eine veranlagungsunterstützende Zielrichtung sei auch wenig sinnvoll, da der Steuerpflichtige ohnehin bereits bestehende Gestaltungen im Rahmen seiner Steuererklärung offenlegen müsse. Selbst wenn im Rahmen der Anzeigepflicht weitere negative Konsequenzen angedroht würden, sei zu berücksichtigen, dass das Nicht-Erklären von Steuern ohnehin bereits negative Konsequenzen für den Steuerpflichtigen habe.

Eine Anzeigepflicht für Intermediäre wäre konsequenterweise auch an Art. 12 GG zu messen. Hierbei seien zwei Dinge zu unterscheiden. Zum einen gehe es um die Frage des Schutzes der Verschwiegenheitspflicht, also inwieweit ein Intermediär Daten des Steuerpflichtigen überhaupt offenlegen müsse, und inwieweit die Offenlegung das verfassungsrechtlich geschützte Mandantenverhältnis beeinträchtigen könne. Dieses Spannungsverhältnis sei einfach zu lösen, indem geregelt werde, dass der konkrete Steuerpflichtige nicht mit angegeben werden müsse. Dies wäre für die rechtspolitische Wirkung völlig ausreichend. Die EU-Richtlinie gebe aber vor, dass der konkrete Steuerpflichtige genannt werden müsse, um auch eine veranlagungsunterstützende Komponente herbeizuführen.

Darüber hinaus seien die beratenden Berufe auch durch Art. 12 GG oder eben die entsprechenden Vorschriften der EU-Grundrechte-Charta geschützt. Dies sei mindestens genauso wichtig. Die Verursachung von Dokumentationspflichten stelle eine Berufsausübungsregelung dar. Je schärfer die daran anknüpfende Sanktion ausfalle, desto schwieriger sei die Rechtfertigung, gerade auch, wenn als einziger Effekt am Ende die Abschreckungswirkung bleibe.

Bei Verfolgung eines entsprechend hohen geschützten Ziels könne man möglicherweise sogar die Verschwiegenheitspflicht einschränken. Bleibe die Zielrichtung aber so diffus wie bisher, sei es umso schwerer, in das Mandatsverhältnis – als besonders wichtiges Schutzgut – einzugreifen.

Probleme bereite auch die Bestimmtheit der Regelungen. Werde z.B. eine Anzeigepflicht innerhalb 30 Tagen geregelt, sei interessant, ab wann diese Friste zu laufen beginnen. Etwa bereits, wenn ein innerer Entschluss bestehe, eine Gestaltung umzusetzen? Dies seien schwierige, und damit auch streitanfällige Fragen.

4. Instrument der verbindlichen Auskunft erweitern

Hinsichtlich der rechtspolitischen Frage der Streitvermeidung gebe es im derzeitigen Verfahrensrecht bereits mit der verbindlichen Auskunft bereits ein Instrument, welches die zwei Ziele der vorherigen Information der Finanzverwaltung bzw. des Gesetzgebers und der Rechtssicherheit für den Steuerpflichtigen verfolge. Würde die Möglichkeit der Einholung einer verbindlichen Aus-

kunft auch auf Steuergestaltungsmodelle erstreckt, würde jeder Berater, der derartige Gestaltungen modellhaft für den Massenbetrieb anbiete, schon aus Haftungsgründen eine solche kostenpflichtige Auskunft einholen. Die Finanzverwaltung und letztlich auch der Gesetzgeber erhielten damit die benötigten Informationen. Es stehe also bereits eine Lösung zur Verfügung, die alle Seiten zufriedenstellen könnte.

B. Beiträge aus dem Auditorium

Nach *Prof. Lüdicke*¹⁰ werde in den Erwägungsgründen für die Richtlinie die Steuerhinterziehung bewusst in den Blick genommen. Er frage sich, warum hier nicht als Überlegung da auch der *nemo-tenetur*-Grundsatz, nach dem niemand verpflichtet werden könne, sich selbst einer Straftat zu bezichtigen, als Überlegung herangezogen werde. Dieser sei auch in der EU-Grundrechte-Charta verankert. Wenn eine Steuerhinterziehung vorliege, könne der Rechtsstaat keine Anzeigepflichten daran anknüpfen, denn dies würde dem *nemo tenetur*-Grundsatz widersprechen.

Im Rahmen der legalen Gestaltungen sehe er ein Problem in der Widersprüchlichkeit des *Main-Benefit-Tests*. Dieser sage im Kern, es gebe ein Modell, also etwas, dessen Struktur standardisiert sei, ohne dass es für den einzelnen Anwendungsfall angepasst werden müsse. Dies entspreche im Wesentlichen der Judikatur des BFH zum Modellbegriff bei § 15b EStG. Es gebe aber auch Modelle, die noch individuell angepasst werden müssten. Diese seien dann keine Modelle im Sinne der Richtlinie. Hier sei die Richtlinie widersprüchlich. Hierauf solle der deutsche Gesetzgeber entsprechend reagieren und im Rahmen der Umsetzung die Grenzen der Verfassungsmäßigkeit nicht überschreiten, auch wenn er damit bewusst von der vollständigen Umsetzung der Richtlinie absehe.

Die Erfahrung, zum Beispiel auch bei den *Cum-Ex*-Geschäften, habe gezeigt, dass die Verwaltung selbst nach Kenntniserlangung von neuen Modellen nicht schnell genug in der Lage sei, darauf zu reagieren, weil eine entsprechende Reaktion den rechtsstaatlichen Anforderungen genügen müsse.

Bei der Dokumentation der angezeigten Modelle frage er sich, wie diese im Hinblick auf die verschiedenen Amtssprachen in der EU gehandhabt werde. Hierzu sage die Richtlinie nichts. Problematisch sei auch, dass nicht überall das Systemverständnis dazu vorliegen könne, warum ein bestimmtes Modell nach den nationalen Regelungen des betreffenden Staates legal umgesetzt werden könne. Aus seiner Sicht sei der Gesetzgeber gut beraten, wenn er den Anwendungsbereich der verbindlichen Auskunft auch Steuergestaltungen ausdehne. Wenn die verbindlichen Auskünfte dann noch gebührenfrei erteilt würden, hätte der Gesetzgeber schnell umfangreiche Kenntnisse über neue Modelle.

Herrn *Eigenthaler*¹¹ überzeuge nur die rechtspolitische Dimension der Anzeigepflicht. Eine Veranlagungsunterstützung vom Bundeszentralamt für Steuern benötige das Finanzamt dagegen nicht. An *Prof. Osterloh-Konrad* richtete er die Frage, ob es nicht angezeigt sei, die Anzeigepflicht

¹⁰ *Prof. Dr. Jochen Lüdicke* ist Präsident des Bundesverbandes der Steuerberater e.V., Berlin.

¹¹ *Thomas Eigenthaler* ist Bundesvorsitzender der Deutsche Steuer-Gewerkschaft e.V., Berlin.

anonym auszugestalten, um einer Dämonisierung entgegenzuwirken. Über Themen wie Abschreckung oder Veranlagungsunterstützung müsste dann nicht mehr diskutiert werden.

Nach Prof. Mellinghoff¹² sei es bemerkenswert, dass Vorschläge der OECD, einer demokratisch nicht legitimierten Institution, als Rechtsgrundlage für Handlungsgebote verwendet würden. Dies sei ein von der Politik angelegter Maßstab, der demokratisch nicht legitimiert sei.

Auf europäischer Ebene stelle sich auch die Frage nach der Erforderlichkeit der Vereinheitlichung. Möglicherweise seien viele Mitgliedstaaten der Auffassung, dass eine solche nicht erforderlich sei. Er frage sich, woher die Erkenntnisse dazu stammten, dass es erforderlich sei, dies europarechtlich zu regeln.

Wenn dann eine solche Erforderlichkeit festgestellt sei, stelle sich die Frage danach, ob die Erforderlichkeit für eine europaweite Anlageunterstützung oder für eine präventive europaweite Anzeigepflicht festgestellt worden sei. Nur dann sei die Kompetenz der Europäischen Union dafür gegeben, dies europaweit zu regeln.

Herr Hackemann¹³ richtete an Herrn Biebel die Frage, welche Steuern überhaupt betroffen seien, ob hier der sehr weit gefasste Art. 2 der Richtlinie gelte oder nur die Ertragsteuern erfasst seien. Er sehe es auch als problematisch an, wenn jeder EU-Mitgliedstaat – also 28 Mitgliedstaaten – auf ein hinterlegtes Modell zugreifen könne, das eventuell nur zwei Staaten betreffe.

Dr. Linn sehe das Problem, dass alles gemeldet werden müsse, was nach Inkrafttreten der Richtlinie umgesetzt werde, obwohl noch nicht klar sei, wie die nationalen Gesetzgeber die Richtlinie umsetzten, was also genau gemeldet werden müsse. Nach seinem Verständnis seien die hallmarks zwar definiert, aber es könne auch darüber hinausgegangen werden. Unklar sei bislang auch noch, wie gemeldet werden müsse im Hinblick auf Sprachen, technologische Unterstützungen usw.

Hier sehe er auch ein Rückwirkungsproblem, da ihn als Steuerpflichtigen oder als Intermediär erst das nationale Gesetz verpflichte, und nicht bereits die Richtlinie.

Nach Herrn Biebel komme im Hinblick auf die betroffenen Steuerarten Art. 2 der Directive on administrative cooperation (Amtshilferichtlinie) zur Anwendung. Es seien also direkte Steuern und alle anderen Steuern betroffen, für die es keine speziellen Amtshilferichtlinien gebe, wie dies z.B. für die Umsatzsteuer der Fall sei. Betroffen seien damit alle Steuerarten, außer der Umsatzsteuer, excise duties und Sozialabgaben.

Im Hinblick auf die zu verwendende Sprache sei die Lösung, hier die Muttersprache und Englisch zu verwenden, also eine oder zwei der offiziellen Amtssprachen der Europäischen Union. Dies sollte kein Problem für diejenigen sein, die regelmäßig mit den Berichten zu tun hätten.

¹² Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinghoff ist Präsident des Bundesfinanzhofs, München.

¹³ Tim Hackemann ist Executive Director bei der Ernst & Young GmbH WPG, Eschborn.

Im Hinblick auf das angesprochene Problem, dass Mitgliedstaaten auf Informationen zugreifen könnten, die möglicherweise nur andere Mitgliedstaaten betreffen, führte Herr *Biebel* aus, dass die Richtlinie ursprünglich so ausgerichtet gewesen sei, dass Mitgliedstaaten Informationen an diejenigen anderen Mitgliedstaaten zu liefern haben, von denen sie glaubten, dass sie betroffen seien. Wegen der geringen Praktikabilität dieses Systems sei dann aber zu dem System übergegangen worden, dass Informationen auf eine zentrale Datenbank hochgeladen werden. Dieses System habe sich im Rahmen der tax rulings in den letzten Jahren bewährt. Damit sei der Mitgliedstaat, der die Information bereitstelle, von der Bürde befreit worden, zu entscheiden, wer von der Information betroffen sein könnte.

Die OECD setze keine rechtsbindenden Vorschriften, daher seien die OECD-Empfehlungen oder Mindeststandards inzwischen auch in EU-Recht übernommen worden. Seiner Ansicht nach seien die OECD-Empfehlungen oft vage und damit nicht allein geeignet, die rechtliche Basis des Binnenmarktes zu bestimmen

Im Hinblick auf die Vereinheitlichung glaube er, dass, wie bei vielen anderen Richtlinien, eine Lernkurve festzustellen sein werde, der Gestalt, dass am Anfang im Zweifel mehr berichtet werde als erforderlich. Hier sei im Laufe der Zeit zu überprüfen, ob die richtige Balance gefunden wurde im Hinblick auf das Volumen der Informationen, die bereitgestellt werden, und auch darauf, ob die Informationen wirklich nützlich seien.

Es sei richtig, dass sich die Richtlinie auf standardisierte Modelle beziehe, die sozusagen von der Stange verkauft werden könnten. Sie umfasse aber auch auf Einzelkonstruktionen. Hierzu gebe es eine Definition von Modellen, alle anderen grenzüberschreitenden berichtspflichtigen Strukturen gehörten dann zwar nicht zu den Modellen, wenn sie die Kriterien erfüllen, gelte aber auch für sie die Berichtspflicht. Der Main-Benefit-Test sei nur dazu da, die die generic hallmarks darauf einzuschränken, dass die Berichtspflicht nur entstehe, wenn die Steuerverminderung im Vordergrund stehe. Die Zahl der Berichte werde damit eingegrenzt, weil die generic hallmarks ohne den Main-Benefit-Test zu weit gefasst wären.

Wie für jeden Gesetzesvorschlag sei auch hier ein sogenanntes impact assessment auf Basis von Recherchen, öffentlichen Konsultationen und Analysen angefertigt worden. Aus seiner Sicht seien sowohl das rechtspolitische Ziel, als auch die Veranlagungsunterstützung als Ziele dieser Maßnahme anzusehen. Zum einen, um sicherzustellen, dass das Gesetz im Binnenmarkt fair angewandt werde, aber auch, um sicherzustellen, dass die Informationen zu Modellen relativ früh mit einem Steuerpflichtigen in Verbindung gesetzt werden könnten. In den Diskussionen mit den Vertretern der Finanzverwaltungen und der Ministerien sei die Kommission zu der Ansicht gelangt, dass es nicht egal sei, wie früh die Informationen erhalten werden. Es sei klar dargestellt worden, dass es für die Verwaltung vorteilhaft sei, Informationen zu Modellen möglichst früh zu erhalten. Auch wenn nicht sofort Maßnahmen ergriffen werden könnten, seien in späteren Betriebsprüfungen solche Modelle deutlich einfacher zu identifizieren als ohne diese Anzeigen.

Auch *Prof. Osterloh-Konrad* vertrat die Ansicht, es wäre besser, wenn eine Anzeigepflicht sich wirklich auf das Rechtspolitische konzentrierte und die Übermittlung nur in anonymisierter Form

erfolgte. Ergänzend sei noch eine Abfrage von Informationen über Volumina denkbar, um erkennen zu können, ob eine Gestaltung fiskalisch relevant sei, aber auch dies in anonymisierter Form. Dies sei allerdings weit von dem gesteckten europäischen Rahmen entfernt.

Eine Weiterverfolgung über Registriernummern ins Veranlagungsverfahren würde eine Identifizierung trotzdem ermöglichen. Wegen der Verknüpfung mit der rechtspolitischen Zielsetzung sehe sie dies kritisch, da eine Verfolgung in das Veranlagungsverfahren eine gewisse Stigmatisierung zur Folge hätte. Dies widerspreche der Intention, Informationen über legitime Gestaltungen zu erlangen, aus denen sich gerade kein Missbrauchsverdacht ableiten lasse.

Zum Begriff „Modell“, merkte *Prof. Osterloh-Konrad* an, dass das Modellhafte, Standardisierte nach der Richtlinie ein hallmark von vielen sei. In der deutschen Sprachfassung sei bislang generell der Begriff „Modell“ verwendet worden. In der italienischen Fassung aber sei erkennbar, dass damit nicht das gemeint ist, was wir unter „Modell“ verstünden, sondern eher „Gestaltung“. In der englischen Fassung heiße es „Arrangement“.

Im Hinblick auf die Rückwirkungsproblematik sei es nach *Prof. Hey* eine interessante Frage, ob ein nationales Umsetzungsgesetz rückwirkend auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie verabschiedet werden dürfte. Unklar sei, was der Rechtfertigungsgrund dafür sei, dass die Rückwirkung benötigt werde. Fraglich sei aber auch, ob der nationale Gesetzgeber überhaupt von dieser Vorgabe abweichen dürfe. Es gebe natürlich auch ein Rückwirkungsverbot auf EU-Ebene, aber hier zeige sich ein neues Diskussionsfeld, das uns noch lange beschäftigen werde.

Nach Ansicht von Herrn *Elster* werde jeder Steuerberater in Deutschland mit Gestaltungen beschäftigt sein, bei denen er sich fragen müsse, ob diese anzeigepflichtig seien oder nicht. Die Verwaltung werde auf lange Zeit personell und auch maschinell damit überfordert sein. Es sei nicht nachvollziehbar und nicht hinnehmbar, wenn ein ganzer Berufsstand mit einer Maßnahme einseitig belastet werde, deren Ergebnisse anschließend von der Verwaltung nicht beurteilt und abgearbeitet werden könnten.

C. 68. Berliner Steuergespräch

Dr. Richter dankte allen Diskussionsteilnehmern und schloss die Diskussion mit Hinweis auf das 68. Berliner Steuergespräch zum Thema "Grenzüberschreitende Themen der Personengesellschaft", das am 10. September 2018 um 17.30 Uhr im Haus der Deutschen Wirtschaft in Berlin stattfinden wird (www.berlinersteuergespraech.de).