

**Öffentliche Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zum Gesetz-
entwurf der Bundesregierung: „Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur
Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen“, BT-Drucksache 19/14685**

Stellungnahme

Prof. Dr. Christine Osterloh-Konrad

Eberhard Karls Universität
Tübingen

I. Ausgangssituation

Der Gesetzentwurf dient der Umsetzung der Richtlinie (EU) 2018/822 (DAC 6) zur Einführung einer Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen. Diese Richtlinie verfolgt den Zweck, den Finanzbehörden möglichst frühzeitig Informationen über „aggressive“ Steuergestaltungen zu verschaffen, um dem Gesetzgeber und/oder der Verwaltung die Möglichkeit zu geben, darauf zeitnah – etwa durch eine Gesetzesänderung – zu reagieren (rechtspolitische Zielsetzung), und um die zielgenaue Nachverfolgung problematischer Fälle im Veranlagungsverfahren zu erleichtern (veranlagungsunterstützende Zielsetzung). Zudem zielt die Richtlinie darauf ab, Steuerpflichtige von aggressiver Steuergestaltung abzuhalten (Abschreckungsfunktion).

Das Instrument einer Anzeigepflicht für Steuergestaltungen kann unter bestimmten Voraussetzungen ein sinnvolles Element eines und speziell auch des deutschen Steuersystems sein. Das gilt insbesondere dann, wenn sich das Instrument auf die rechtspolitische Zielsetzung beschränkt, zielgenau daraufhin konzipiert und mit Maßnahmen zur Verbesserung der Steuerplanungssicherheit für die Steuerpflichtigen verbunden wird. Dies haben die Verfasserin und zwei weitere Autoren in einem für das Bundesministerium der Finanzen erstellten Gutachten des Max-Planck-Instituts für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen im Jahre 2016 ausführlich begründet (s. *Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert, Anzeigepflichten für Steuergestaltungen in Deutschland, 2017*).

Die konkrete Ausgestaltung des Instruments in der Richtlinie (EU) 2018/822 ist aber massiven Bedenken ausgesetzt, nicht nur wegen der zusätzlichen Orientierung an der veranlagungsunterstützenden Zielsetzung, sondern auch wegen der extrem weiten Fassung der eine Anzeigepflicht auslösenden Tatbestände (sog. *hallmarks*/Kennzeichen). Zu befürchten ist eine Überbelastung von Steuerpflichtigen und Beratern und eine wenig zielführende Überschwemmung der Finanzbehörden mit letztlich uninteressanten Informationen. Abzuwarten bleibt, ob die Regelung einer Überprüfung am europäischen Primärrecht, insbesondere an der EU-Grundrechtecharta, standhalten wird.

Der vorgelegte Gesetzentwurf lehnt sich in den meisten Punkten eng an die Richtlinie an. Insofern er ausschließlich zwingende europäische Vorgaben umsetzt, erübrigt sich in diesem Stadium des rechtspolitischen Prozesses eine Kritik, weil die Richtlinie geltendes Recht ist, das bis zum 31.12.2019 umgesetzt werden muss. Im Folgenden wird es deshalb ausschließlich darum gehen, ohne Anspruch auf Vollständigkeit einzelne Punkte aufzugreifen, in denen Umsetzungsspielraum besteht, der genutzt werden sollte, oder in denen der Entwurf von der Richtlinie abweicht.

II. Mitteilungspflichtiger Personenkreis: Befreiung für Berufsgeheimnisträger

Nach dem Entwurf sind primär die Intermediäre von Steuergestaltungen mitteilungspflichtig; die Steuerpflichtigen selbst – die „Nutzer“ – werden vor allem bei *inhouse*-Gestaltungen sowie dann in die Pflicht genommen, wenn sie den Intermediär nicht von einer gesetzlichen Pflicht zur Verschwiegenheit entbinden (§ 138f Abs. 6 AO-E). Hier greift der Entwurf die Möglichkeit aus Art. 8ab Abs. 5 der neu gefassten Amtshilferichtlinie auf, zur Verschwiegenheit verpflichtete Intermediäre von der Anzeigepflicht zu befreien. Allerdings macht § 138f Abs. 6 AO-E von dieser Möglichkeit nur in begrenztem Umfang Gebrauch: Die Mitteilungs-

pflicht geht lediglich bezüglich der nutzerbezogenen Informationen (§ 138f Abs. 3 S. 1 Nr. 2, 3 und 10) auf den Nutzer über.

Da eine Meldung durch den Intermediär in den meisten Fällen zweckmäßiger ist als eine Meldung durch den bzw. die Nutzer, ist die gewählte Lösung in jedem Fall einer umfassenden Befreiung von Berufsgeheimnisträgern vorzuziehen.

Noch sinnvoller wäre es, ganz auf eine Befreiung zu verzichten und die Mitteilungspflicht als einfachgesetzliche Ausnahme von den Verschwiegenheitspflichten auszustalten. Denn bei näherer Betrachtung stellt eine Anzeigepflicht für Steuergestaltungen selbst dann, wenn der Intermediär nutzerbezogene Informationen übermitteln muss, keinen schwerwiegenden Eingriff in das Berufsgeheimnis dar. Die Verschwiegenheitspflicht als Korrelat des Vertrauens im Mandatsverhältnis wird hier kaum tangiert, da der Berater vorab über die Mitteilungspflicht aufzuklären hat und der Mandant sich dann für oder gegen eine weitere Beratung und eine Umsetzung der Gestaltung entscheiden kann. Zudem besteht die Gefahr, dass die Befreiungsmöglichkeit zu Wettbewerbsverzerrungen zwischen Berufsgeheimnisträgern und anderen Intermediären führt.

III. Anmerkungen zu einzelnen Kennzeichen

1. § 138e Abs. 1 Nr. 2 AO-E

Dieses Kennzeichen betrifft Steuergestaltungen mit einer standardisierten Dokumentation oder Struktur, die ohne wesentliche individuelle Anpassung für mehr als einen Nutzer verfügbar ist. In der rechtspolitischen Diskussion werden Bedenken am Merkmal der „standardisierten Struktur“ geäußert; man befürchtet, darunter könnten auch simple Gestaltungsideen aus dem Alltag steuerlicher Berater zu fassen sein, die sich in einer Vielzahl von Fällen umsetzen lassen. Diesen Bedenken sollte durch eine Auslegung des Begriffs „Struktur“ begegnet werden, die eine zumindest minimale Komplexität im Sinne einer Kombination mehrerer Elemente verlangt. Orientieren kann man sich insofern am Begriff des Konzepts aus § 15b EStG. In der Entwurfsbegründung ist ein solches Verständnis zwar angedeutet (s. S. 30), wünschenswert wäre aber eine dahingehende Klarstellung in der Begründung.

2. § 138e Abs. 1 Nr. 3 d), e) AO-E

§ 138e Abs. 1 Nr. 3 d) und e) AO-E betreffen grenzüberschreitende Zahlungen zwischen verbundenen Unternehmen, die im Empfängerstaat steuerbefreit sind oder einer steuerlichen Präferenzregelung unterliegen oder deren Empfänger in einem Steuerhoheitsgebiet ohne oder mit minimaler Körperschaftsteuer ansässig ist. Die Vorschriften dienen der Umsetzung der Kennzeichen aus Anhang IV, Teil II, C.1.b) i), 1.c) und 1.d) der Amtshilferichtlinie. Gesetzestechnisch wurden diese Kennzeichen von den übrigen Kennzeichen unter C.1. getrennt, weil sie anders als diese nur greifen, wenn zugleich der sogenannte *main benefit*-Test erfüllt ist (s. Anhang IV Teil I der Richtlinie).

Die von der Richtlinie abweichende „Sortierung“ der Kennzeichen entsprechend der Frage, ob für sie der *main benefit*-Test gilt oder nicht (§ 138e Abs. 1 und Abs. 2 AO-E), ist sinnvoll. Allerdings fehlt in § 138e Abs. 1 Nr. 3 d) und e) AO-E ein Hinweis darauf, dass, wie es die Richtlinie vorsieht, derartige Zahlungen nur dann eine Mitteilungspflicht auslösen können,

wenn sie im Quellenstaat abzugsfähig sind. Der Entwurf geht hier also über die Richtlinie hinaus.

Ein Grund dafür ist nicht ersichtlich. Denn das hier adressierte Problem einer doppelten Nicht- bzw. einer Kaum-Besteuerung taucht nur auf, wenn der Quellenstaat den Abzug zulässt. Die Regelung sollte daher um die Voraussetzung der Abzugsfähigkeit der Zahlung ergänzt werden, wie dies auch bei denjenigen C.1.-Kennzeichen geschehen ist, für die der *main benefit*-Test nicht gilt (§ 138e Abs. 2 Nr. 1 a) AO-E).

IV. Konkretisierung des *main benefit*-Test in § 138d Abs. 3 S. 3 AO-E

§ 138d Abs. 3 AO-E dient der Konkretisierung des steuerlichen Vorteils im Sinne des *main benefit*-Test in § 138d Abs. 2 S. 1 Nr. 3 a) AO-E, der bei allen Kennzeichen nach § 138e Abs. 1 AO-E erfüllt sein muss, damit die Meldepflicht greift. § 138d Abs. 3 S. 3 AO-E bestimmt, dass Vorteile, die ausschließlich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht resultieren und „unter Berücksichtigung aller Umstände der Steuergestaltung gesetzlich vorgesehen“ sind, nicht als steuerliche Vorteile im Sinne von § 138d Abs. 2 S. 1 Nr. 3 a) AO-E gelten.

Eine vergleichbare Einschränkung findet sich im Richtlinientext nicht.

Das Merkmal des „gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteils“ ist bekannt aus der Definition des Gestaltungsmisbrauchs in § 42 Abs. 2 S. 1 AO. Ähnlich wie dort zielt „gesetzlich vorgesehen“ auch in § 138d Abs. 3 S. 3 AO-E nicht auf die Übereinstimmung des erstrebten Steuervorteils mit dem Wortlaut der Steuergesetze ab, sondern auf die Übereinstimmung mit deren Sinn und Zweck bzw. mit „systemtragenden Grundsätzen der Besteuerung“ (s. S. 27 f. der Entwurfsbegründung).

1. Bewertung

Die Bewertung dieses Tatbestandsmerkmals fällt zwiespältig aus:

- Einerseits ist das Kriterium ausgesprochen problematisch, weil seine Prüfung durch den Intermediär oder den Steuerpflichtigen mit erheblichen Unsicherheiten behaftet ist. Dies läuft dem Ziel zuwider, die Voraussetzungen der Mitteilungspflicht möglichst klar und eindeutig zu regeln.

Außerdem besteht die Gefahr, dass Intermediäre und Steuerpflichtige bei einer solchen Prüfung im Zweifel den Standpunkt einnehmen werden, der steuerliche Vorteil stimme mit dem *telos* der Steuergesetze selbstverständlich überein – bewegen sie sich doch andernfalls in gefährlicher Nähe zu § 42 AO.

Ferner ist das Risiko nicht von der Hand zu weisen, dass das Merkmal dazu beitragen kann, mitteilungspflichtige Gestaltungen seitens der Finanzverwaltung einer Art „Generalverdacht der Missbräuchlichkeit“ zu unterstellen. Ein solcher Effekt sollte unbedingt vermieden werden, weil es bei der Mitteilungspflicht gerade auch darum geht, Informationen über *de lege lata* ganz „unverdächtige“ Gestaltungen zu erlangen, um gesetzgeberischen Handlungsbedarf prüfen zu können.

- Andererseits kann das Merkmal innerhalb seines Anwendungsbereichs eine gewisse Eingrenzung der Mitteilungspflicht bewirken; darauf zielt es wohl auch ab. Angesichts der eingangs angesprochenen bedenklichen Reichweite der europarechtlich vorgezeichneten

Mitteilungspflicht ist ein Versuch des deutschen Gesetzgebers, diese Reichweite möglichst zu begrenzen, grundsätzlich zu begrüßen.

2. Spielräume zur Veröffentlichung einer *white list*

Der Versuch, eine Eingrenzung gerade über den „gesetzlich vorgesehenen Steuervorteil“ zu erreichen, wird allerdings erst dann zielführend sein, wenn dieses unbestimmte Tatbestandsmerkmal durch ein BMF-Schreiben konkretisiert wird, in dem sich eine Art *white list* mit nicht mitteilungspflichtigen Gestaltungen findet. § 138d Abs. 3 S. 3 AO-E öffnet das Gesetz dafür, eine Liste mit Gestaltungen zu erstellen, bei denen die Finanzverwaltung davon ausgeht, dass sie sich auf „gesetzlich vorgesehene Steuervorteile“ richten.

Wegen dieses Einschränkungseffekts hat das Merkmal rechtspolitisch trotz aller Kritik seine Berechtigung. Ein entsprechendes BMF-Schreiben müsste allerdings zeitnah veröffentlicht werden, um den oben genannten Bedenken *in puncto* Rechtssicherheit zumindest partiell abzuholen.

3. Gefahr eines Umsetzungsdefizits; *white list* auf europäischer Ebene

Nicht zu erkennen ist allerdings, dass das Merkmal im Wortlaut der Richtlinie keinerlei Widerhall findet und sich deshalb die Frage eines Umsetzungsdefizits stellt. Daran ändert auch der Versuch der Entwurfsbegründung nichts, es an den auf europäischer Ebene geläufigen Begriff der „aggressiven Steuerplanung“ rückzubinden, deren Bekämpfung die Richtlinie dienen soll. Denn dieser Begriff wird zwar in den Erwägungsgründen verschiedentlich aufgegriffen, zum Tatbestand der Kennzeichen für mitteilungspflichtige Gestaltungen zählt er jedoch nicht. Auch eine einschränkende teleologische Auslegung der Richtlinie mit dem Ergebnis, die Mitteilungspflicht beschränke sich auf Gestaltungen, die sich im Widerspruch zur Teleologie der Steuergesetze befinden, kommt nicht in Betracht, weil sie dem Ziel der Schaffung klar subsumierbarer *hallmarks* zuwiderliefe.

Zu begrüßen wäre es deswegen, wenn nicht (nur) auf nationaler, sondern vor allem auf europäischer Ebene eine *white list* mit „unproblematischen“ und deshalb nicht mitteilungspflichtigen Steuergestaltungen erarbeitet und veröffentlicht würde. Hierauf sollte im politischen Prozess intensiv hingewirkt werden.

V. Mitteilungspflicht und Steuerplanungssicherheit

Weder auf europäischer Ebene noch im vorliegenden Entwurf eines nationalen Umsetzungsgesetzes finden sich Maßnahmen zur Verbesserung der Steuerplanungssicherheit für die Steuerpflichtigen. Im Gegenteil bestimmt § 138j Abs. 4 AO-E ausdrücklich, dass ein Ausbleiben einer staatlichen Reaktion auf eine Meldung keineswegs die rechtliche Anerkennung der angezeigten Gestaltung bedeutet.

Transparenz im Steuersystem darf jedoch keine Einbahnstraße sein. Das Interesse der Steuerpflichtigen an steueroptimierender Planung unter weitgehender Rechtssicherheit ist ebenso legitim wie das Interesse des Gesetzgebers an frühzeitiger Information über unerwünschte Lücken in den Steuergesetzen. Daher wäre eine Ergänzung des Vorhabens um eine Maßnahme zur Verbesserung der Steuerplanungssicherheit dringend angeraten.

VI. Mitteilungspflicht für nationale Steuergestaltungen?

Im Vorfeld der Umsetzung der Richtlinie gab es verschiedentlich Überlegungen, sie mit der Einführung einer Mitteilungspflicht für nationale Steuergestaltungen zu verbinden. Ein inoffizieller Entwurf aus dem Januar 2019 enthielt dahingehende Regelungen; sie fokussierten sich auf die rechtspolitische Zielsetzung und sahen dementsprechend keine Übermittlung nutzerbezogener Daten, sondern nur die Mitteilung „abstrakter“ Informationen über die Steuergestaltung vor. Der vorliegende Entwurf beschränkt sich demgegenüber auf die Umsetzung der Richtlinie und damit auf die internationale Steuerplanung.

Wäre es an diesem Punkt im politischen Prozess noch möglich, eine zweckmäßige und mit Augenmaß ausgestaltete Mitteilungspflicht für Steuergestaltungen einzuführen, so wäre es angeraten, diese nicht auf die internationale Steuerplanung zuzuschneiden, sondern auch rein nationale Gestaltungen einzubeziehen. Denn zwischen nationaler und internationaler Steuerplanung bestehen mit Blick auf die rechtspolitische Funktion einer Anzeigepflicht kaum relevante Unterschiede.

Diese Voraussetzungen sind aktuell jedoch nicht gegeben. Vielmehr gilt es, eine deutlich überschießende, für den deutschen Gesetzgeber bindende europäische Vorgabe umzusetzen. Dabei ist noch weitgehend unklar, wie groß die Belastung für Nutzer und Intermediäre konkret sein wird und ob die Finanzverwaltung mit der prognostizierten Fülle an Informationen zielführend umgehen kann.

Aus diesen Gründen ist es derzeit nicht empfehlenswert, zusätzlich eine Mitteilungspflicht für nationale Steuergestaltungen einzuführen. Vielmehr sollte zunächst einmal abgewartet werden, ob und wie gut das europarechtlich vorgegebene Instrument praktisch funktioniert, bevor Überlegungen zu einer Erweiterung auf die Tagesordnung treten sollten.

Tübingen, den 7. November 2019

Prof. Dr. Christine Osterloh-Konrad