

Stellungnahme vom 24. August 2017

zum Richtlinienentwurf der Europäischen Kommission vom 21. Juni 2017 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Modelle

I. Fehlende Konkretisierung des Begriffs „Modell“

Der Hauptanknüpfungspunkt des Richtlinienvorschlags ist der Begriff des „Modells“. Dieser wird in dem Richtlinienvorschlag nicht näher konkretisiert. Definiert werden allein die verschiedenen Eigenschaften eines Modells („grenzüberschreitend“, vgl. Art. 3 Nr. 18¹; „potenziell aggressiv“, vgl. Art. 3 Nr. 19).

Für den Steuerpflichtigen bzw. den Intermediär ist daher eine Abgrenzung, wann ein „Modell“ vorliegt, nur unter erheblichen Rechtsunsicherheiten möglich. Der Richtlinienentwurf ist derart weit und offen formuliert, dass der Steuerpflichtige bzw. der Intermediär auch bei „einfachen Gesetzesanwendungen“ zur Anzeige verpflichtet sein kann und bei unterbleibender Anzeige sanktioniert wird. Ohne eine weitere Konkretisierung besteht die Gefahr einer Interpretationsvielfalt und damit der Rechtsunsicherheit für Steuerpflichtige und Intermediäre.

Petitur:

Der Rechtsbegriff „Modell“ ist zu unbestimmt. Dessen Anwendungsbereich muss weiter konkretisiert und begrenzt werden.

II. Meldepflichtiges grenzüberschreitendes Modell

Ein meldepflichtiges grenzüberschreitendes Modell soll gemäß Art. 3 Nr. 19 jedes grenzüberschreitende Modell oder jede Reihe grenzüberschreitender Modelle sein, das/die mindestens eines der im Anhang IV aufgeführten Kennzeichen aufweist.

Während das Tatbestandsmerkmal des grenzüberschreitenden Charakters anhand einer abstrakt-generellen Definition zu prüfen ist, soll der potenziell aggressive Charakter eines Steuerplanungsmodells anhand einer abschließenden Liste von Merkmalen und Elementen von Transaktionen (sog. „Kennzeichen“ bzw. „hallmarks“ im Anhang IV) erfasst werden (vgl. Erwägungsgrund 9 des Richtlinienvorschlags). Beide Tatbestandsvoraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein.

1. Definition grenzüberschreitendes Modell (Art. 3 Nr. 18)

In Art. 3 Nr. 18 wird definiert, wann ein grenzüberschreitendes Modell vorliegt. Hierzu muss mindestens eine der in Art. 3 Nr. 18 Buchstabe a bis e genannten Bedingungen erfüllt sein.

a. Keine Meldepflicht nationaler Modelle

Die Kommission stellt in dem Richtlinienvorschlag fest, dass die meisten potenziell aggressiven Steuerplanungsmodelle mehr als ein Steuergebiet (Hoheitsgebiet) betreffen. Steuerpla-

¹ Im Folgenden beziehen sich alle Gesetzesangaben mit einem voranstehenden Art. auf die Richtlinie 2011/16/EU neu.

Stellungnahme vom 24. August 2017

zum Richtlinienentwurf der Europäischen Kommission vom 21. Juni 2017 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Modelle

nungsstrukturen würden sich dabei die höhere Mobilität von Kapital und Personen im Binnenmarkt zunutze machen (vgl. Erwägungsgründe 2 und 3).

Auch im Hinblick auf die Kompetenzen der Europäischen Union ist es folgerichtig, dass die Kommission die Anzeigepflicht auf grenzüberschreitende Modelle begrenzt. Mit Blick auf die aktuelle Diskussion, in der teilweise gefordert wird, die Meldepflicht auch für rein nationale Sachverhalte einzuführen, möchten wir deshalb rein vorsorglich schon jetzt darauf hinweisen, dass eine Ausdehnung auf rein nationale Steuerplanungsmodelle vor dem Hintergrund von deren untergeordneter Rolle bei den potenziell aggressiven Steuerplanungsmodellen nicht sachgerecht ist. Eine über den Richtlinienvorschlag hinausgehende Umsetzung der Mitgliedstaaten, unter Miteinbeziehung rein nationaler Modelle, würde erhebliche bürokratische und damit finanzielle und personelle Mehrbelastungen bei den betroffenen Unternehmen gegenüber konkurrierenden Unternehmen aus anderen Mitgliedstaaten auslösen, die keiner solchen nationalen Meldepflicht unterliegen. Die Anzeigepflicht von Steuerplanungsmodellen sollte daher stets einheitlich auf Ebene der Europäischen Union und nicht von den einzelnen Mitgliedstaaten geregelt werden. Nationale Alleingänge sind zu vermeiden.

Petition:

Eine über den Richtlinienvorschlag hinausgehende nationale Meldepflicht auch für nicht grenzüberschreitende Modelle lehnen wir ausdrücklich ab.

b. Steuerliche Auswirkungen auf mindestens zwei Rechtsräume

Ein grenzüberschreitendes Modell kann ein Modell oder eine Reihe von Modellen in mehr als einem Mitgliedstaat oder in einem Mitgliedstaat und einem Drittland sein, wobei mindestens eine der in Art. 3 Nr. 18 Buchstabe a bis e genannten Bedingungen erfüllt ist.

Die einleitende Definition eines grenzüberschreitenden Modells erfordert aber nicht, dass dieses steuerliche Auswirkungen auf mehrere Mitgliedstaaten oder Drittländer hat. Dieses wird als eigenständige Bedingung unter Art. 3 Nr. 18 Buchstabe e aufgeführt und ist damit nicht notwendiges Tatbestandmerkmal eines grenzüberschreitenden Modells. Im Hinblick auf das Ziel der Meldepflicht, die nationalen Steuerbemessungsgrundlagen vor grenzüberschreitenden Gewinnverlagerungen zu schützen, sollte das Merkmal der „steuerlichen Auswirkungen in mehreren Staaten“ ein notwendiges Tatbestandsmerkmal zur Erfassung der steuerlich relevanten grenzüberschreitenden Modelle sein, welches kumulativ neben den jeweiligen Bedingungen des Art. 3 Nr. 18 Buchstabe a bis d erfüllt sein muss.

Die Bedingungen des Art. 3 Nr. 18 Buchstabe a und b knüpfen den grenzüberschreitenden Charakter eines Modells an die steuerliche Ansässigkeit der an dem Modell beteiligten Parteien. Gerade vor dem Hintergrund eines gemeinsamen Binnenmarkts sind Unternehmen häufig in mehreren Rechtsräumen steuerlich ansässig. Ein grenzüberschreitendes Modell nach Art. 3 Nr. 18 Buchstabe b könnte aufgrund der sehr weiten Fassung der Vorschrift auch dann vorliegen, wenn das Modell selbst sich nicht über mehrere Staaten erstreckt. Das Abstellen auf die Eigenschaften der beteiligten Parteien ist insoweit zu weitreichend, denn aus einer bloßen Doppelansässigkeit der Parteien ergibt sich nicht notwendigerweise ein grenz-

Stellungnahme vom 24. August 2017

zum Richtlinienentwurf der Europäischen Kommission vom 21. Juni 2017 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Modelle

überschreitender Charakter des Modells. Somit wird die Meldepflicht, entgegen der Intention der Kommission, u. U. auf rein nationale Modelle ausgedehnt. Diesem könnte durch ein notwendiges Tatbestandsmerkmal „der steuerlichen Auswirkungen in mindestens zwei Staaten“ begegnet werden. Im Gegensatz zu den in Art. 3 Nr. 18 Buchstabe a und b genannten Bedingungen knüpfen die Bedingungen des Art. 3 Nr. 18 Buchstabe c bis e direkt an die Ausgestaltung des Modells an, welches auch der Zielsetzung entspricht, grenzüberschreitende Modelle festzustellen.

Petitur:

Dass ein Modell „steuerliche Auswirkungen auf mindestens zwei Rechtsräume“ hat (Art. 3 Nr. 18 Buchstabe e), sollte bereits notwendiges Tatbestandsmerkmal eines grenzüberschreitenden Modells sein. Dieses sollte kumulativ neben den jeweiligen Bedingungen des Art. 3 Nr. 18 Buchstabe a bis d vorliegen müssen.

2. Kennzeichen für anzeigepflichtige Modelle (Anhang IV Kennzeichen „hallmarks“)

Gemäß Art. 3 Nr. 19 soll ein grenzüberschreitendes Modell meldepflichtig sein, wenn es eines der im Anhang IV aufgeführten Kennzeichen („hallmarks“) aufweist. Die im Anhang IV aufgeführten typischen Merkmale oder Eigenschaften eines Modells oder einer Reihe von Modellen sollen potenziell aggressive Steuermodelle identifizieren, ohne dass diese allgemein definiert werden. Die Kennzeichen sind in fünf Kategorien (A.-E.) untergliedert, wobei für zwei Kategorien (A. und B.) zusätzlich zu den darin beschriebenen Kennzeichen ein „Main-benefit“-Test erfüllt sein muss.

a. Präzisierung der Kennzeichen („hallmarks“)

Die im Entwurf vorgesehenen Kennzeichen sind vielfach unpräzise und daher für Steuerpflichtige und Intermediäre nicht rechtssicher anzuwenden. Auch wenn die Kommission bewusst auf eine allgemeine Definition verzichtet, müssen die Kennzeichen für den Steuerpflichtigen und den Intermediär so verständlich formuliert sein, dass sie ihrer Rechtspflicht zur Meldung nachkommen können. Allgemeine und unpräzise Kennzeichen dürfen insbesondere nicht dazu führen, dass faktisch alle Modelle gemeldet werden müssen, die zu einem Steuervorteil führen. Kennzeichen, die potenziell aggressive Modelle nicht wirksam von anderen Modellen abgrenzen können, sind daher nicht zur Identifizierung meldepflichtiger Modelle geeignet.

Petitur:

Die Kennzeichen im Anhang IV sind zu präzisieren, um für die Praxis handhabbarer zu sein.

Stellungnahme vom 24. August 2017

zum Richtlinienentwurf der Europäischen Kommission vom 21. Juni 2017 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Modelle

b. Integration des Anhangs IV in den Richtlinienentwurf

Art. 23aa i. V. m. Art. 26a sieht vor, dass die Kommission potenziell aggressive Steuerplanungsmodelle in die Liste der Kennzeichen aufnehmen kann, gestützt auf aktualisierte Informationen über solche Modelle, die sich aus der verpflichtenden Offenlegung derartiger Modelle ergeben.

Die „aktualisierten und neuen“ Kennzeichen erfassen damit solche Modelle, die bereits vorher von den „alten“ Kennzeichen erfasst wurden. Auf eine Übertragung der Befugnis auf die Kommission, den Anhang IV erweitern zu können, sollte daher verzichtet werden, da der bereits bestehende Katalog ausreichend zur Identifizierung potenziell aggressiver Steuermodelle ist. Auch aus Gründen der Rechtssicherheit der Steuerpflichtigen und der Intermediäre ist auf eine laufende Anpassung der im Anhang IV aufgeführten Kennzeichen zu verzichten.

Die Kennzeichen sind Bestandteil der Bestimmung anzeigepflichtiger grenzüberschreitender Steuermodelle und insoweit wesentlicher Bestandteil des Gesetzgebungsaktes. Eine Delegation von Rechtsetzungsbefugnissen an die Kommission gemäß Art. 290 AEUV ist daher ohnehin ausgeschlossen.

Petition:

Die bislang im Anhang IV aufgeführten Kennzeichen sowie der „Main-benefit“-Test sollten direkt in den Richtlinienentwurf integriert werden. Eine laufende Ergänzung/Anpassung der Kennzeichen im Anhang IV durch die Kommission ist u. E. unzulässig und sollte deshalb nicht ermöglicht werden.

c. „Main-benefit“-Test

Der „Main benefit“-Test soll als erfüllt gelten, wenn der von einem Modell zu erwartende Hauptvorteil ein Steuervorteil ist.

Unklar bleibt dabei, wann ein Steuervorteil den „Hauptvorteils eines Modells“ ausmacht. Aus der Formulierung lässt sich schließen, dass die Kommission bestehende außersteuerliche Gründe für ein Modell nur dann berücksichtigen wird, wenn diese selbst den Hauptvorteil eines Modells ausmachen. Damit kommt der Abgrenzung zwischen Hauptvorteil und „geringeren“ Vorteilen für die Bestimmung der Meldepflicht eine bedeutsame Rolle bei. Aufgrund der Unbestimmtheit des Begriffs „Hauptvorteil“ bestehen erhebliche Rechtsunsicherheiten für die Meldepflichtigen.

Der „Main-benefit“-Test ist laut Richtlinienentwurf nur bei den Kennzeichen der Kategorie A. und B. anzuwenden. Es ist nicht ersichtlich, warum bei den übrigen Kategorien C. bis E. nicht auf das Merkmal des steuerlichen Hauptvorteils abzustellen sein sollte. Durch eine Ausweitung der Anwendung des „Main-benefit“-Tests auch auf diese Kennzeichen-Kategorien wären entsprechende Modelle nur dann meldepflichtig, wenn deren Hauptzweck in der Erzielung eines Steuervorteils besteht. Vor dem Hintergrund der sehr weitgefassten Kennzeichen sowie der fehlenden Definition des Begriffs „Modell“ ist eine Anwendung des „Main-benefit“-Tests auch in diesen Fällen erforderlich, um die Verhältnismäßigkeit der Richt-

Stellungnahme vom 24. August 2017

zum Richtlinienentwurf der Europäischen Kommission vom 21. Juni 2017 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Modelle

linie zu wahren und deren Anwendung auf die steuerlich relevanten Sachverhalte zu beschränken.

Petiturum:

Der „Main-benefit“-Test sollte auf alle Kennzeichen des Anhang IV anzuwenden sein. Zudem ist eine Konkretisierung des Begriffs „Hauptvorteil“ zwingend erforderlich.

d. Allgemeine Kennzeichen (A.)

Die unter A. 2. aufgeführten Kennzeichen beziehen sich auf die Art der Gebühr des Intermediärs für das Modell. Wird diese Gebühr in Bezug auf den Betrag des Steuervorteils festgesetzt oder der Intermediär bei Nicht-Erzielung des beabsichtigten Steuervorteils dazu verpflichtet, die Gebühr zurückzuerstatten, sei dies ein typisches Merkmal einer potenziell aggressiven Steuergestaltung.

Leistungsabhängige Vergütungen werden somit pauschal als meldepflichtig gekennzeichnet.

Das unter A. 3. genannte Kennzeichen bezieht sich auf Modelle, die die Verwendung von Standarddokumentation und Standardformblättern beinhalten.

Unklar ist, was unter den Begriffen „Standarddokumentation“ und „Standardformblätter“ zu verstehen ist und wann diese einem Modell zuzurechnen sind. Fraglich ist etwa, ob eine Steuererklärung oder eine Umsatzsteuervoranmeldung ein Standardformblatt darstellen kann. Das Kennzeichen ist nicht hinreichend bestimmt und führt damit zu Rechtsunsicherheit bei Steuerpflichtigen und Intermediären.

Petiturum:

Die allgemeinen Kriterien (A.) sind zu konkretisieren und deren jeweiliger Anwendungsbe-
reich ist einzuschränken.

e. Spezifische Kennzeichen, die mit dem „Main-benefit“-Test verknüpft werden können (B.)

aa) Verlustnutzung (B. 1.)

Unter B. 1. wird als Kennzeichen ein Modell beschrieben, bei dem Steuerpflichtige Verluste nutzen, um ihre Steuerbelastung zu reduzieren.

Da der Hauptvorteil einer Verlustnutzung darin besteht, einen Steuervorteil in Form einer Verringerung der Steuerbelastung zu erlangen, wird der „Main-benefit“-Test bei diesem Kennzeichen i. d. R. erfüllt sein. Die Nutzung von Verlusten ist eine fest im Steuerrecht verankerte Möglichkeit und entspricht dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Es ist daher nicht ersichtlich, warum eine Verlustnutzung als Kennzeichen für potenziell aggressive Steuermodelle herangezogen wird. Gerade vor dem Hintergrund der sehr weit gefassten Definition von

Stellungnahme vom 24. August 2017

zum Richtlinienentwurf der Europäischen Kommission vom 21. Juni 2017 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Modelle

grenzüberschreitenden Modellen werden durch das Kennzeichen B. 1. auch vom Gesetzgeber vorgesehene erlaubte Verlustnutzungsmöglichkeiten erfasst und damit meldepflichtig. Das pauschale Merkmal der Verlustnutzung ist daher nicht geeignet, potenziell aggressive Steuermodelle zu identifizieren.

Auch das unter B. 1. genannte Beispiel für eine meldepflichtige Verlustnutzung durch eine „raschere Nutzung dieser Verluste“ ist nicht geeignet, potenziell aggressive Modelle zu identifizieren. Sollte das Merkmal B. 1. beibehalten werden, ist das Kriterium „raschere Nutzung“ zu streichen oder zumindest klarzustellen, dass auch im Fall einer „rascheren Verlustnutzung“ eine grenzüberschreitende Verlustübertragung notwendig ist.

Petition:

Das Merkmal der Verlustnutzung (B. 1.) sollte nicht als Kennzeichen für potenziell aggressive Modelle aufgeführt werden. Sollte dennoch an dem Merkmal festgehalten werden, so ist dieses zu konkretisieren und das Kriterium der „rascheren“ Verlustnutzung zu streichen bzw. auf grenzüberschreitende Verlustübertragungen zu beschränken.

bb) Umqualifizierung der Einnahmearten (B. 2.)

Durch das unter B. 2. genannte Kennzeichen sollen solche Modelle erfasst werden, „die sich so auswirken, dass Einkünfte in Vermögen, Schenkungen oder andere niedriger besteuerte Einnahmearten umgewandelt werden“.

Es ist nicht hinreichend klar, was unter einer Umwandlung in niedriger besteuerte Einnahmearten zu verstehen ist. B. 2. unterscheidet zudem nicht zwischen nationaler und grenzüberschreitender Umqualifizierung der Einnahmeart. Im Hinblick auf das Ziel der Richtlinie, grenzüberschreitende potenziell aggressive Modelle zu erfassen, ist eine Beschränkung auf grenzüberschreitende Umqualifizierungen der Einnahmearten geboten.

Petition:

Das Kennzeichen der „Umwandlung in niedriger besteuerte Einnahmearten“ des B. 2. muss konkretisiert und auf grenzüberschreitende Umqualifizierungen begrenzt werden.

cc) Zirkuläre Transaktionen (B. 3.)

Das Kennzeichen B. 3. erfasst Modelle, „die zirkuläre Transaktionen nutzen, die zu einem Round tripping von Kapital führen, und zwar durch die Einbeziehung zwischengeschalteter Unternehmen ohne primäre wirtschaftliche Funktion oder von Transaktionen, die sich gegenseitig aufheben oder ausgleichen oder die ähnliche Merkmale aufweisen“.

Das Kennzeichen B. 3. ist für den Meldepflichtigen unverständlich. Die Formulierung „oder die ähnliche Merkmale aufweisen“ ist uferlos. Es wird zudem nicht zwischen rein nationalen und grenzüberschreitenden Transaktionen unterschieden.

Stellungnahme vom 24. August 2017

zum Richtlinienentwurf der Europäischen Kommission vom 21. Juni 2017 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Modelle

Petitur:

Das Kennzeichen B. 3. ist zu konkretisieren sowie auf grenzüberschreitende Transaktionen zu beschränken.

f. Spezifische Kennzeichen im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Transaktionen (C.)

aa) Zahlungen zwischen verbundenen Parteien (C. 1.)

Von C. 1. werden solche Modelle erfasst, die Zahlungen zwischen zwei oder mehr verbundenen Parteien umfassen und bei denen eine der in C. 1. (a) bis (e) genannten Bedingungen erfüllt ist. Erfasst werden somit nur Zahlungen zwischen verbundenen Parteien, wobei nicht erläutert wird, wann diese vorliegen. Definiert wird gemäß Art. 3 Nr. 23 lediglich der Begriff „verbundenes Unternehmen“.

Petitur:

Es bedarf einer Klarstellung, ob der Begriff „verbundene Parteien“ synonym zum Begriff „verbundenes Unternehmen“ verwendet wird.

bb) Befreiung Doppelbesteuerung (C. 3.)

Unter C. 3. heißt es, „mehr als ein Steuerzahler kann eine Befreiung von der Doppelbesteuerung für dieselbe Einkunftsart in unterschiedlichen Steuergebieten beantragen“.

Petitur:

Es sollte nicht auf einen möglichen Antrag („beantragen“) abgestellt werden, sondern auf die tatsächliche doppelte Befreiung der Einkünfte.

cc) Fehlender Bezug zu einem Modell bei den Kennzeichen C. 2. und C. 3.

Die Kennzeichen des C. 2. und C. 3. setzen kein Modell voraus. Damit wird die Anzeigepflicht auch auf bestimmte Gesetzesanwendungen ausgeweitet, ohne dass der Steuerpflichtige dafür ein konkretes Modell nutzen muss.

Petitur:

Es sollte bei den Kennzeichen C. 2. und C. 3. wie bei den anderen Kennzeichen „Ein Modell,“ heißen.

Stellungnahme vom 24. August 2017

zum Richtlinienentwurf der Europäischen Kommission vom 21. Juni 2017 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Modelle

dd) Übertragung von Vermögenswerten (C. 4.)

Bei dem Kennzeichen des C. 4. ist unklar, welche Transaktionen die Kommission erfassen will und wann ein wesentlicher Unterschied bei dem zu zahlenden Betrag vorliegt.

Petitur:

Das Kennzeichen des C. 4. ist zu konkretisieren. Insbesondere ist zu erläutern, welches der „zu zahlende Betrag“ ist und wann der Unterschied bei diesem wesentlich ist.

III. Definition „verbundenes Unternehmen“ (Art. 3 Nr. 23)

Gemäß Art. 3 Nr. 23 Buchstabe b und c stellt der Richtlinienentwurf bei der Bestimmung eines „verbundenen Unternehmens“ auf eine 20-prozentige Beteiligung eines Steuerpflichtigen an den Stimmrechten bzw. dem Kapital eines anderen Steuerpflichtigen ab.

Das Beteiligungsverhältnis zur Begründung verbundener Unternehmen in Art. 3 Nr. 23 Buchstabe b und c weicht damit von der Definition in Art. 2 Abs. 4 ATAD (RL 2016/1164/EU) und § 1 AStG (25 Prozent) ab.

Petitur:

Die Definition des Art. 3 Nr. 23 sollte an die Definitionen von Art. 2 Abs. 4 ATAD und § 1 AStG angepasst und bei der Bestimmung „verbundener Unternehmen“ auf eine 25-prozentige Beteiligung eines Steuerpflichtigen an den Stimmrechten bzw. dem Kapital eines anderen Steuerpflichtigen abgestellt werden.

IV. Anzeigepflicht des Steuerpflichtigen

Der Kommissionsentwurf sieht vor, dass unter bestimmten Voraussetzungen die Meldepflicht vom Intermediär auf den Steuerpflichtigen übergeht.

1. Übergang der Anzeigepflicht auf den Steuerpflichtigen (Art. 8aaa Abs. 2)

Gemäß Art. 8aaa Abs. 2 S. 2 geht bei einer Berufung des Intermediärs auf die Privilegien der Angehörigen von Rechtsberufen die Meldepflicht vom Intermediär auf den Steuerpflichtigen über.

Dieses wird in der Praxis vielfach zu einer Umlenkung der Meldepflicht auf die Steuerpflichtigen führen. Der Kommissionsentwurf sieht bei einem Übergang der Meldepflicht eine Mitteilungspflicht des Intermediärs gegenüber den Steuerpflichtigen vor. Hier reicht es nicht, dass Intermediäre die Steuerpflichtigen allgemein darauf hinweisen, dass im Falle einer Meldepflicht der Intermediär aufgrund der oben aufgeführten Privilegien von dieser befreit ist. Stattdessen sollten Intermediäre bei der konkreten Einführung bzw. Planung eines Modells den Steuerpflichtigen auf den Übergang der Meldepflicht hinweisen müssen.

Stellungnahme vom 24. August 2017

zum Richtlinienentwurf der Europäischen Kommission vom 21. Juni 2017 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Modelle

Petitur:

Der Intermediär sollte bei der konkreten Einführung bzw. Planung eines Modells den Steuerpflichtigen auf den Übergang der Meldepflicht hinweisen müssen.

2. Auskunftsanspruch des Meldepflichtigen

Im Hinblick auf das Ziel der Meldepflicht, Steuermodelle für den Staat transparent zu machen, wäre es angemessen, auch die Interessen des meldepflichtigen Intermediärs oder Steuerpflichtigen hinsichtlich eines transparenten Umgangs mit diesen Modellen zu berücksichtigen. Meldet der Intermediär oder Steuerpflichtige ein Modell, so ist es für diesen von Bedeutung, wie die Behörden dieses beurteilen. Durch die Verknüpfung der Meldepflicht mit einer Einschätzung der Akzeptanz der gemeldeten Modelle durch die Behörden könnte die Transparenz auch aus Sicht der Steuerpflichtigen und Intermediäre gefördert werden. Eine begründete Einschätzung, ob ein gemeldetes Modell zulässig oder unzulässig ist, würde den Steuerpflichtigen zudem mehr Rechtssicherheit verschaffen. Dieses entspricht auch dem Ergebnis des im Auftrag des BMF erstellten Gutachtens des Max-Planck-Instituts für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen zur Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle in Deutschland:

„Die Einführung eines Anzeigepflichtsystems ohne gleichzeitige Verbesserung der Planungssicherheit für Steuerpflichtige und Berater würde unseres Erachtens deshalb ein erhebliches Fairnessproblem begründen“ (S. 156 des Gutachtens).

Petitur:

Die angezeigten Modelle sollten von den Steuerbehörden gegenüber dem Meldepflichtigen ohne unnötige Verzögerung hinsichtlich ihrer Einordnung als „aggressiv“ oder „nicht aggressiv“ beurteilt werden und ggf. mit Blick auf zu erwartende legislative bzw. administrative Anpassungen bewertet werden.

V. Meldeverfahren

1. Meldefrist

Steuerpflichtige sollen gemäß Art. 8aaa Abs. 2 S. 5 innerhalb von fünf Arbeitstagen ab dem Tag, nach dem das meldepflichtige grenzüberschreitende Modell oder eine Reihe solcher Modelle oder der erste Schritt in einer Reihe solcher Modelle umgesetzt wurde, umfangreiche Informationen vorlegen müssen, die die Identität des Steuerpflichtigen, die relevanten nationalen Steuerregelungen und den Wert der Transaktionen umfassen. Die Kommission führt dazu in der Begründung unter Erwägungsgrund 7 aus, dass bei einer Übertragung der Offenlegungspflicht auf den Steuerpflichtigen aus praktischen Gründen eine geringfügig längere Frist vorzuschreiben sei, da sich die Steuerpflichtigen zu Beginn vielleicht nicht über die Art des Modells im Klaren seien.

Stellungnahme vom 24. August 2017

zum Richtlinienentwurf der Europäischen Kommission vom 21. Juni 2017 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Modelle

Grundsätzlich ist es begrüßenswert, dass die Kommission bei der Frist zwischen Steuerpflichtigen und Intermediären unterscheidet. Gleichwohl ist die genannte Frist von fünf Arbeitstagen nach Umsetzung vor dem Hintergrund der Fülle an Informationen, die zu übermitteln sind, nicht ausreichend. Auch im Hinblick auf den lediglich quartalsweise stattfindenden automatischen Informationsaustausch zwischen den Mitgliedstaaten ist die Frist unverhältnismäßig kurz bemessen. Wie die Kommission in ihrer Begründung erkennt, ist für Steuerpflichtige oft erst nach der Einführung eines Modells dessen Meldepflicht erkennbar. Vor diesem Hintergrund sollte es ausreichend sein, wenn Steuerpflichtige ihrer Meldepflicht zeitgleich mit der Abgabe der Steuererklärung nachkommen.

Da der Zeitrahmen für die Meldefrist von fünf Werktagen auch für Intermediäre – selbst für solche mit einer hochentwickelten IT-Infrastruktur – zu kurz bemessen und in der Praxis nicht einzuhalten ist, bedarf es auch hier einer Fristverlängerung.

Petitur:

Die Meldung hat spätestens mit der Abgabe der Steuererklärung zu erfolgen. Zumindest aber sollte die Meldefrist einen Monat betragen.

2. Differenzierung altes und neues Modell

Die Meldepflicht soll sich grundsätzlich auf solche Modelle beschränken, die erstmals vom Meldepflichtigen umgesetzt werden. Folglich sind bereits in der Vergangenheit umgesetzte Modelle nicht meldepflichtig (mit Ausnahme der von der Übergangsregelung erfassten Modelle, vgl. dazu unter VIII.).

Der Richtlinienentwurf konkretisiert die Abgrenzung zwischen „alten“ und „neuen“ Modellen nicht. Wird ein „altes“ Modell geringfügig modifiziert, stellt sich die Frage, ob nunmehr eine Meldung des Modells zu erfolgen hat.

Petitur:

Es ist zu konkretisieren, ob und wann eine Modifikation eines „alten“, bereits vor der Meldepflicht eingeführten Modells eine Meldepflicht auslösen kann.

VI. Umfang der zu übermittelnden Informationen (Art. 8aaa Abs. 6)

Die von dem Meldepflichtigen zu übermittelnden Informationen sind in Art. 8aaa Abs. 6 festgelegt.

1. Meldung des „Werts der Transaktion“ (Art. 8aaa Abs. 6 Buchstabe f)

Gemäß Art. 8aaa Abs. 6 Buchstabe f soll der Wert der Transaktion oder der Reihe von Transaktionen innerhalb eines meldepflichtigen grenzüberschreitenden Modells oder einer Reihe solcher Modelle übermittelt werden.

Stellungnahme vom 24. August 2017

zum Richtlinienentwurf der Europäischen Kommission vom 21. Juni 2017 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Modelle

Da Modelle sich häufig nicht auf eine einzelne Transaktion beschränken, sondern über einen längeren Zeitraum durchgeführt werden, ist eine Bemessung des Wertes einer Transaktion u. U. zum Zeitpunkt der Meldepflicht nicht möglich.

Petition:

Auf eine Pflicht zur Meldung des Wertes der Transaktion sollte daher verzichtet werden. Soweit dem nicht gefolgt wird, sollte die Ermittlungsmethode für den Wert der Transaktion näher bestimmt werden, um eine einheitliche Rechtsanwendung zu gewährleisten.

2. Meldung der „betroffenen Mitgliedstaaten“ (Art. 8aaa Abs. 6 Buchstabe g)

Gemäß Art. 8aaa Abs. 6 Buchstabe g sollen Angaben zu den anderen Mitgliedstaaten, die an dem meldepflichtigen grenzüberschreitenden Modell oder der Reihe solcher Modelle beteiligt oder wahrscheinlich davon betroffen sind, übermittelt werden.

Die Angaben sollten auf solche Mitgliedstaaten begrenzt werden, die tatsächlich an dem meldepflichtigen grenzüberschreitenden Modell beteiligt sind. Eine Meldung der wahrscheinlich von dem Modell betroffenen Mitgliedstaaten ist abzulehnen. Die Meldepflicht bezieht sich auf konkrete Modelle des einzelnen Steuerpflichtigen. Die Meldung von wahrscheinlich von dem Modell betroffenen Mitgliedstaaten geht über die Meldung des Einzelfalls hinaus. Es ist die Aufgabe der jeweiligen Mitgliedstaaten auszuwerten, ob ein im Rahmen des automatischen Informationsaustauschs gemeldetes Modell auch auf diese Auswirkungen haben kann.

Petition:

Die zu übermittelnde Angabe der anderen Mitgliedstaaten sollte sich auf die Mitgliedstaaten beschränken, die tatsächlich an dem meldepflichtigen grenzüberschreitenden Modell oder einer Reihe solcher Modelle beteiligt sind. Wahrscheinlich von dem Modell betroffene Mitgliedstaaten sollten hingegen nicht aufzuführen sein. In Art. 8aaa Abs. 6 Buchstabe g ist demnach der Teil „oder wahrscheinlich davon betroffen sind“ zu streichen.

3. Meldung der betroffenen Personen (Art. 8aaa Abs. 6 Buchstabe h)

Gemäß Art. 8aaa Abs. 6 Buchstabe h sind gegebenenfalls Angaben zu allen Personen in anderen Mitgliedstaaten zu übermitteln, die wahrscheinlich von dem meldepflichtigen grenzüberschreitenden Modell oder der Reihe solcher Modelle betroffen sind, einschließlich Angaben darüber, zu welchen Mitgliedstaaten die betroffenen Intermediäre oder Steuerpflichtigen in Beziehung stehen.

Unklar ist, wann eine Verpflichtung zur Übermittlung solcher Daten vorliegen soll sowie auf welche Personen die Kommission abstellt, wenn sie von allen Personen in anderen Mitgliedstaaten, die wahrscheinlich vom Modell betroffen sind, spricht. Sollen nur solche Personen davon erfasst werden, die wahrscheinlich von dem einzelnen meldepflichtigen grenzüber-

Stellungnahme vom 24. August 2017

zum Richtlinienentwurf der Europäischen Kommission vom 21. Juni 2017 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Modelle

schreitenden Modell unmittelbar betroffen sind, oder sind beispielsweise auch solche Personen wahrscheinlich von einem Modell betroffen, die ein solches Modell ebenfalls anwenden könnten? Da bereits Art. 8aaa Abs. 6 Buchstabe a vorsieht, dass Angaben zu den Intermediären und Steuerpflichtigen sowie gegebenenfalls Angaben zu Personen, die als verbundene Unternehmen des Intermediärs oder des Steuerpflichtigen gelten, übermittelt werden, ist die Regelung des Art. 8aaa Abs. 6 Buchstabe h nicht notwendig. Es ist auch nicht ersichtlich, warum die betroffenen Intermediäre und Steuerpflichtigen die Mitgliedstaaten übermitteln sollen, mit denen sie in Beziehung stehen, wenn schon Art. 8aaa Abs. 6 Buchstabe g eine Meldung der beteiligten Mitgliedstaaten vorsieht.

Petitur:

Angaben zu von einem Modell betroffenen Personen sowie Mitgliedstaaten sind bereits durch die Regelungen des Art. 8aaa Abs. 6 Buchstabe a und g ausreichend erfasst. Art. 8aaa Abs. 6 Buchstabe h ist uferlos und daher zu streichen.

VII. Sanktionen (Art. 25a)

Gemäß Art. 25a sollen die Mitgliedstaaten für Verstöße gegen die gemäß der Richtlinie erlassenen und deren Art. 8aa und 8aaa betreffenden nationalen Vorschriften Sanktionen festlegen und die zu ihrer Anwendung erforderlichen Maßnahmen treffen.

Sollte sich eine Sanktionierung nicht vermeiden lassen, so wäre zu berücksichtigen, dass die Meldepflicht in der Regel gesetzeskonforme Rechtsanwendungen betreffen wird. Die Höhe der Sanktionen sollte sich daher nicht an dem Wert der Transaktionen bestimmen, da ausdrücklich nicht eine Sanktionierung des zu meldenden Modells, sondern stattdessen eine Sanktionierung der nicht nachgekommenen Meldepflicht erreicht werden soll.

Bei einem Übergang der Meldepflicht vom Intermediär auf den Steuerpflichtigen ist eine Sanktionierung des Steuerpflichtigen nur dann sachgemäß, wenn dieser zuvor vom Intermediär tatsächlich und nachweislich über den Übergang informiert wurde. Sollte der Intermediär seiner Informationsverpflichtung gegenüber dem Steuerpflichtigen nicht nachgekommen sein, läuft der Steuerpflichtige sonst Gefahr, ohne Kenntnis von seiner Meldepflicht und damit ohne eigenes Verschulden sanktioniert zu werden.

Petitur:

Die Sanktionen dürfen sich nicht nach dem Wert der gemeldeten Transaktion bestimmen. Bei einem Übergang der Meldepflicht vom Intermediär auf den Steuerpflichtigen sollte sichergestellt werden, dass eine Sanktionierung des Steuerpflichtigen nur dann erfolgt, wenn dieser tatsächlich vom Intermediär über den Übergang der Meldepflicht informiert wurde.

Stellungnahme vom 24. August 2017

zum Richtlinienentwurf der Europäischen Kommission vom 21. Juni 2017 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Modelle

VIII. Übergangsregelungen (Art. 8aaa Abs. 4)

Art. 8aaa Abs. 4 sieht vor, dass Intermediäre und Steuerpflichtige schon vor der Umsetzung der Richtlinie in nationales Recht zur Vorlage von Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Modelle verpflichtet werden sollen. Die Mitgliedstaaten sollen dazu die erforderlichen Maßnahmen ergreifen, sodass sich die Meldepflicht auch auf solche Modelle erstreckt, die während des Zeitraums der politischen Einigung bis zum 31. Dezember 2018 umgesetzt wurden.

Im Ergebnis werden die Mitgliedstaaten damit verpflichtet, bis zur endgültigen Umsetzung der Richtlinie eine eigene nationale Meldepflicht mit Geltung ab dem Datum der politischen Einigung einzuführen. Eine solch überhastete Einführung birgt erhebliche Gefahren für eine verfassungs- und europarechtskonforme Ausgestaltung der Meldepflicht. Eine Meldepflicht kann dabei nur auf gesetzlichen Grundlagen basieren. Zudem sind mit einer solchen Übergangsregelung erhebliche Kosten und Aufwand verbunden – sowohl für die Meldepflichtigen als auch für die Finanzverwaltung, ohne dass sichergestellt ist, dass die aufgrund der Übergangsregelung gemeldeten Modelle tatsächlich unter die spätere Meldepflicht fallen.

Petition:

Die „Übergangsregelung“ des Art. 8aaa Abs. 4 ist zu streichen. Die Meldepflicht sollte erst ab dem 1. Januar des Folgejahres der Umsetzung der Richtlinie ins nationale Recht Geltung erhalten, frühestens jedoch am 1. Januar 2020.