

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND  
HANDELSKAMMERTAG E. V.  
Breite Str. 29  
10178 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN  
INDUSTRIE E. V.  
Breite Str. 29  
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES  
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.  
Mohrenstr. 20/21  
10117 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN  
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.  
Breite Str. 29  
10178 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER  
BANKEN E. V.  
Burgstr. 28  
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN  
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.  
Wilhelmstr. 43/43 G  
10117 Berlin

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND  
(HDE) E. V.  
Am Weidendamm 1A  
10117 Berlin

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,  
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.  
Am Weidendamm 1A  
10117 Berlin

Bundesministerium der Finanzen  
Herrn Dr. Christian Schleithoff (Referat IV B 1)  
Herrn Ernst Czakert (Referat IV B 6)  
Herrn Dr. Michael Myßen (Referat IV A 3)  
Wilhelmstraße 97  
10117 Berlin

nur per E-Mail:

christian.schleithoff@bmf.bund.de  
ernst.czakert@bmf.bund.de  
michael.myssen@bmf.bund.de

1. Juni 2018

### **Anzeigepflicht für Steuergestaltungen**

Anmerkungen zur Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU

Sehr geehrter Herr Dr. Schleithoff,  
sehr geehrter Herr Czakert,  
sehr geehrter Herr Dr. Myßen,

mit der am 25. Mai 2018 vom Rat beschlossenen Richtlinie zur Einführung einer Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen sollen sog. Intermediäre und Steuerpflichtige verpflichtet werden, bestimmte steuerliche Sachverhalte den jeweiligen Finanzbehörden der Mitgliedstaaten anzuzeigen. Mit der Meldepflicht für grenzüberschreitende, potentiell aggressive Steuergestaltungen sowie Gestaltungen, mit denen Meldepflichten nach

dem Common Reporting Standard umgangen werden sollen, und einem automatischen Informationsaustausch dieser Meldungen zwischen den Mitgliedstaaten will die Kommission die Transparenz erhöhen und die Mitgliedstaaten in die Lage versetzen, auf potenziell missbräuchliche Gestaltungen legislativ bzw. administrativ zu reagieren.

### **Kein Gold-Plating**

Gegenstand unserer Stellungnahme ist die oben genannte EU-Richtlinie, die den deutschen Gesetzgeber verpflichtet, eine Anzeigepflicht beschränkt auf grenzüberschreitende Sachverhalte auf dem Gebiet der Ertragsbesteuerung bis spätestens zum 31. Dezember 2019 zu implementieren. Weitergehende Überlegungen hinsichtlich einer Ausdehnung auch auf rein nationale Gestaltungen und Gestaltungen auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie der Grunderwerbsteuer lehnen wir ab. Angesichts der hierdurch zu erwartenden bürokratischen, finanziellen und personellen Zusatzbelastungen würden deutschen Unternehmen gegenüber ausländischen Unternehmen erhebliche Wettbewerbsnachteile entstehen. Zudem würde der Standort Deutschland bei der Entscheidung für künftige Neuinvestitionen weniger attraktiv. Statt einer Kultur des Misstrauens sollte der Gedanke der kooperativen Zusammenarbeit zwischen Unternehmen und Finanzverwaltung gestärkt werden.

### **Anzeigepflicht für Steuergestaltungen kein Selbstzweck**

Wir, die Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft, begrüßen das Ziel der Europäischen Kommission, Steuerumgehungen und aggressive Steuergestaltungen zu verhindern. Auch mit Blick auf legale, jedoch vom Gesetzgeber nicht intendierte – aggressive – Steuergestaltungen kann eine frühzeitige Kenntnis diesen in die Lage versetzen, zeitnah entsprechende Anpassungen vorzunehmen.

Gleichwohl dürfen Gegenmaßnahmen nicht über das erforderliche und angemessene Maß hinausgehen. Gerade in Deutschland bestehen bereits umfangreiche und etablierte steuerliche Offenlegungs- und Abwehrregelungen, deren Befolgung bereits heute erhebliche bürokratische Mehrbelastungen für die Unternehmen bedeuten. Ob die neuen Anzeigepflichten im Sinne der Richtlinie tatsächlich geeignet sind, unerwünschte Steuergestaltungen frühzeitig zu identifizieren und zu verhindern ist angesichts der in Teilen sehr unbestimmte Richtlinie und wegen des umfassenden Katalogs der Kennzeichen („Hallmarks“) fraglich. Vielmehr besteht die Gefahr, dass es zu einer massiven Ausweitung der Meldepflicht auch auf „alltägliche“ steuerliche Sachverhalte kommt, die erkennbar weder rechtswidrig, noch missbräuchlich, noch aggressiv sind.<sup>1</sup> Auch wegen der Fülle an Informationen, die den Finanzbehörden gemeldet werden sollten, ist fraglich, ob eine solch weitreichende Meldepflicht tatsächlich

---

<sup>1</sup> Zu diesbezüglichen verfassungsrechtlichen Komplikationen bzw. möglicher Verstöße gegen die Europäischen Grundfreiheiten vgl. Hey, Gutachten zur Verfassungsmäßigkeit der Einführung einer allgemeinen Anzeigepflicht für Steuergestaltungen im Auftrag der Bundessteuerberaterkammer, 2018, abrufbar unter [https://www.bstbk.de/export/sites/standard/de/ressourcen/Dokumente/04\\_presse/pressemitteilungen\\_anlagen/2018/Gutachten\\_Prof.Hey\\_Anzeigepflichten\\_Feb-2018.pdf](https://www.bstbk.de/export/sites/standard/de/ressourcen/Dokumente/04_presse/pressemitteilungen_anlagen/2018/Gutachten_Prof.Hey_Anzeigepflichten_Feb-2018.pdf).

geeignet ist, den Finanzbehörden die wesentlichen Informationen zur Bekämpfung potentiell aggressiver Steuergestaltungen zu verschaffen. Das gleiche gilt für die Regelungen zur Meldepflicht von Gestaltungen, mit denen Meldepflichten nach dem Common Reporting Standard (CRS) umgangen werden sollen.

Eine überbordende Meldeflut von steuerlichen Sachverhalten kann weder im Interesse der meldepflichtigen Unternehmen, noch im Interesse der Finanzverwaltung sein. Gerade auch im Hinblick auf die Auswertung der gemeldeten Sachverhalte durch die Finanzverwaltung empfiehlt sich daher eine Umsetzung der Richtlinie ins nationale Recht mit Augenmaß. Zur Identifizierung unerwünschter Gesetzeslücken kommt es nicht auf die Quantität, sondern auf die Qualität der anzuzeigenden Steuergestaltungen an. Insoweit sollte sich das Sammeln von (steuerlichen) Informationen über eine Anzeigepflicht nicht zum bloßen Selbstzweck entwickeln. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass die erheblichen bürokratischen Mehrbelastungen durch Identifizierung und Anzeige meldepflichtiger Steuergestaltungen von den Unternehmen sowie deren Beratern zu tragen sind. Eine klare Abgrenzung wird nicht zuletzt auch im Interesse der Finanzverwaltung notwendig sein, um eine Flut irrelevanter Meldungen zu vermeiden. Insoweit sei daran erinnert, dass schon im Kontext CRS in Deutschland eingehende Meldungen der teilnehmenden Staaten frühestens ab 2019 ausgewertet werden können.

### **Rechtsunsicherheiten bei der Richtlinienumsetzung vermeiden**

Die Richtlinie weist dabei – im Einzelnen insbesondere im Hinblick auf die Beschränkung der Meldepflicht auf das erforderliche Maß sowie auf eine rechtssichere Anwendung – erhebliche Mängel auf. Wann eine meldepflichtige Gestaltung vorliegt, soll sich laut Richtlinie aus der Definition zur Abgrenzung nationaler und grenzüberschreitender Gestaltungen sowie den Kennzeichen („hallmarks“) zur Bestimmung potenziell aggressiver Steuergestaltungen ergeben. Beide Tatbestandsmerkmale sind jedoch unklar und zu weit gefasst. Der Begriff der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung wird damit in der Richtlinie gerade nicht ausreichend konkretisiert und so die Meldepflicht entgegen deren Zielsetzung auch auf „alltägliche“ steuerliche Sachverhalte ausgedehnt.

Dies gilt in gleichem Maße für die spezifischen Kennzeichen D.1 und D.2, mit denen Gestaltungen erfasst werden sollen, die zur Umgehung der Meldepflichten nach CRS führen können. Aus den Textziffern 52 und 56 des OECD-Kommentars zu den Mandatory Disclosure Rules der OECD<sup>2</sup>, auf die im Beweggrund 13 der Richtlinie ausdrücklich Bezug genommen wird, folgt, dass „Routine-Geschäfte der Kreditinstitute“ („routine banking transactions“) – als Beispiele werden Zahlungsverkehrs- und Depotgeschäfte aufgeführt – gerade nicht erfasst

---

<sup>2</sup> OECD (2018), *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*, OECD, Paris. <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.htm>.

werden sollen. Entgegen dieser Zielrichtung ist aufgrund der unbestimmten Ausgestaltung der Kennzeichen zu erwarten, dass auch alltägliche Routine-Geschäfte einer Meldepflicht unterliegen können.

Auch im Hinblick auf die Festlegung von Sanktionen in den nationalen Durchführungsvorschriften ist Rechtssicherheit für die meldepflichtigen Steuerpflichtigen und Intermediäre erforderlich. Insoweit bedarf es bei der Umsetzung der Richtlinie ins nationale Recht dringend einer Konkretisierung und Fokussierung der Tatbestandsmerkmale sowie der zu meldenden Informationen, um die Anzeigepflicht für die Steuerpflichtigen und die Finanzverwaltung handhabbar zu machen.

### **Anmerkungen im Detail**

Die folgenden Ausführungen sollen verdeutlichen, dass bereits bei der europäischen Anzeigepflicht grenzüberschreitender Gestaltungen erhebliche Rechtsunsicherheiten drohen. Wir bitten Sie daher, die nachfolgend genannten Punkte im Gesetzgebungsverfahren zu berücksichtigen.

#### **I. Beschränkung auf modellhafte Gestaltungen**

*Gemäß Art. 3 Nr. 19 der Richtlinie 2011/16/EU in der durch die Richtlinie geänderten Fassung<sup>3</sup> ist eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung jede grenzüberschreitende Gestaltung die mindestens eines der in Anhang IV aufgeführten Kennzeichen aufweist.*

Die Richtlinie sieht damit eine Meldepflicht für Gestaltungen vor, ohne den Begriff der Gestaltung zu definieren. Stattdessen werden abstrakt (steuerliche) Sachverhalte umschrieben, deren Verwirklichung zu einer Meldepflicht führen soll. Insoweit erfasst die Richtlinie auch solche Sachverhalte, die keinen modellhaften Charakter aufweisen. Auch „einfache Gesetzesanwendungen“ können somit anzeigepflichtig sein. Dabei ist bei einer bloßen Gesetzesanwendung gerade nicht von einer aggressiven modellhaften Steuergestaltung auszugehen. Das wichtigste Mittel zur sachgerechten Präzisierung der Anzeigepflicht ist daher u. E. eine Beschränkung auf „modellhafte“ Gestaltungen. Das Kriterium der Modellhaftigkeit im nationalen Kontext wird bereits bei § 15b EStG verwandt, ist dort rechtsprechungserprobt und kann trotz der notwendigerweise vorhandenen Offenheit einigermaßen rechtssicher angewandt werden. Modellhaftigkeit setzt nach § 15b Abs. 2 Satz 1 EStG die Erstellung einer umfassenden und regelmäßig an mehrere Interessenten gerichteten Investitionskonzeption voraus.

---

<sup>3</sup> Im Folgenden beziehen sich die Angaben bei „Art.“ auf die Richtlinie 2011/16/EU in der durch die Richtlinie vom 25. Mai 2018 geänderten Fassung.

### **Petitur:**

Die Anzeigepflicht sollte sich auf modellhafte Steuergestaltungen beschränken. Dazu ist im Zuge der Umsetzung der Richtlinie der Begriff der „modellhaften Gestaltung“ bzw. der „Modellhaftigkeit“ gesondert zu definieren und als vorgeschaltetes notwendiges Kriterium für eine Anzeigepflicht aufzunehmen. Die Definition sollte dem Begriffsverständnis von § 15b Abs. 2 EStG entsprechen.

### **1. Kennzeichen für anzeigepflichtige Gestaltungen (Anhang IV)**

*Gemäß Art. 3 Nr. 19 soll eine grenzüberschreitende Gestaltung meldepflichtig sein, wenn diese mindestens eines der in Anhang IV aufgeführten Kennzeichen aufweist. Kennzeichen sind gemäß Art. 3 Nr. 20 Merkmale oder Eigenschaften einer grenzüberschreitenden Gestaltung, die auf ein potenzielles Risiko der Steuervermeidung hindeuten.*

Demnach müssen die Kennzeichen des Anhang IV geeignet sein, grenzüberschreitende Gestaltungen, die auf ein potenzielles Risiko der Steuervermeidung hindeuten, anhand von Merkmalen oder Eigenschaften dieser Gestaltungen zu identifizieren. Insoweit konstituiert Art. 3 Nr. 20 die Zielsetzung der in Anhang IV gelisteten Kennzeichen und schränkt den Katalog auf solche Merkmale bzw. Eigenschaften einer grenzüberschreitenden Gestaltung ein, die auf ein potenzielles Risiko der Steuervermeidung hindeuten. Die Merkmale und Eigenschaften der im Anhang IV gelisteten Kennzeichen müssen somit tatsächlich geeignet sein, auf ein potenzielles Risiko der Steuervermeidung hinzudeuten. Kennzeichen, die derart weit formuliert sind, dass diese mehrheitlich steuerliche Sachverhalte erfassen, bei denen kein potenzielles Risiko der Steuervermeidung besteht, verstoßen folglich gegen die Zielsetzung der Kennzeichen gemäß Art. 3 Nr. 20.

### **Petitur:**

Die Kennzeichen des Anhangs IV müssen im Einklang mit der Zielsetzung gemäß Art. 3 Abs. 20 geeignet sein, grenzüberschreitende Gestaltungen zu identifizieren, die auf ein potenzielles Risiko der Steuervermeidung bzw. auf Gestaltungen hindeuten, mit denen Meldepflichten nach dem Common Reporting Standard umgangen werden. Insoweit ist eine Umsetzung der Kennzeichen in bestimmte (enge) tatbestandliche Voraussetzungen geboten.

#### **a. „Main benefit“-Test**

*Gemäß Absatz 1 des „Main benefit“-Tests gilt das Testkriterium als erfüllt, wenn nachgewiesen werden kann, dass der Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile, den eine Person unter Berücksichtigung aller relevanten Fakten und Umstände vernünftigerweise von einer Gestaltung erwarten kann, die Erlangung eines Steuervorteils ist.*

Unklar bleibt dabei, wann ein Steuervorteil den „Hauptvorteil oder einen der Hauptvorteile einer Gestaltung“ ausmacht. Aufgrund der Zielsetzung des zusätzlichen Testkriteriums, nur solche Gestaltungen der Anzeigepflicht zu unterwerfen, die aus steuerlichen Gründen eingeführt wurden, sollten im Umkehrschluss solche Gestaltungen von einer Meldepflicht befreit sein, die nicht bzw. nicht originär auf die Erlangung eines Steuervorteils abzielen.

**Petitur:**

Der „Main benefit“-Test muss dahingehend konkretisiert werden, dass Kriterien, ab wann ein Steuervorteil den Hauptvorteil oder einen der Hauptvorteile einer Gestaltung ausmacht, definiert werden. Zudem sollte aus Gründen der Rechtssicherheit bei der Richtlinienumsetzung herausgestellt werden, dass bei einem außersteuerlichen Hauptvorteil einer Gestaltung der „Main benefit“-Test als nicht erfüllt gilt.

*Gemäß Absatz 3 des „Main benefit“-Tests ist bezüglich der Kennzeichen gemäß der Kategorie C. 1. die Erfüllung der in Kategorie C. 1. Buchstabe b Ziffer i, Buchstabe c oder Buchstabe d dargelegten Bedingungen allein nicht ausreichend für die Feststellung, dass das Kriterium des „Main benefit“-Tests erfüllt ist.*

Unklar ist, ob dieses im Umkehrschluss bedeutet, dass der „Main benefit“-Test bei Vorliegen der Kennzeichen der Kategorie A und B ohne Hinzutreten weiterer Umstände als erfüllt gilt. Dieses wäre u. E. unzutreffend, da in diesem Fall der „Main benefit“-Test als zusätzliches Testkriterium entbehrlich wäre.

**Petitur:**

Bei der Richtlinienumsetzung sollte klargestellt werden, dass der „Main benefit“-Test nicht bereits durch Erfüllung der in Anhang IV aufgeführten Kennzeichen als erfüllt gilt, sondern stets ein steuerlicher Hauptvorteil i. S. d. Absatz 1 des „Main benefit“-Tests vorliegen muss.

**b. Allgemeine Kennzeichen in Verbindung mit dem „Main benefit“-Test (Kategorie A.)**

*Das Kennzeichen A. 3. erfasst solche Gestaltungen, deren Dokumentation und/oder Strukturen im Wesentlichen standardisiert sind und für mehr als einen relevanten Steuerpflichtigen verfügbar sind, ohne dass die Gestaltungen für die Umsetzung wesentlich individuell angepasst werden müssen.*

Das Kennzeichen ist nicht hinreichend bestimmt und sehr weitreichend formuliert. Gerade aufgrund der fehlenden Definition des Begriffs „Gestaltung“ könnte unter dieses Kennzeichen jegliche Verwendung von Formularen fallen und somit beispielsweise auch eine Steuererklärung.

### **Petitur:**

Der Anwendungsbereich des Kennzeichens A. 3. ist in tatbestandliche Voraussetzungen zu konkretisieren bzw. einzuschränken. Insbesondere ist klarzustellen, welche Kriterien zu prüfen sind, damit eine Dokumentation und/oder Struktur einer Gestaltung als „im Wesentlichen standardisiert“ gilt und wann eine wesentliche individuelle Anpassung vorliegt.

### **c. Spezifische Kennzeichen in Verbindung mit dem „Main benefit“-Test (Kategorie B.)**

*Das Kennzeichen B. 1. erfasst Gestaltungen, bei denen ein an der Gestaltung Beteiligter „künstlich“ Schritte unternimmt, Verluste aus verlustbringenden erworbenen Unternehmen zur Verringerung der Steuerbelastung zu nutzen.*

Da nur solche steuerlichen Sachverhalte erfasst werden sollen, die die Verlustnutzung über „künstliche“ Schritte erreichen, bedarf es für eine rechtssichere Anwendung einer Erläuterung des Tatbestandmerkmals „künstlich“. Das Kennzeichen B. 1. ist zudem nur dann erfüllt, wenn die Haupttätigkeit des erworbenen Unternehmens durch den die Verluste nutzenden Erwerber beendet wird. Eine notwendige Klarstellung, nach welchen Kriterien die Haupttätigkeit des Unternehmens zu bestimmen ist, erfolgt in der Richtlinie nicht.

### **Petitur:**

Bei der Richtlinienumsetzung des Kennzeichens B. 1. ist das Tatbestandsmerkmal „künstlich“ zu definieren. Zudem Bedarf es der Aufstellung bestimmter Kriterien für die „Haupttätigkeit des Unternehmens“.

### **d. Spezifische Kennzeichen im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Transaktionen (Kategorie C.)**

*Gemäß Kennzeichen C. 1. Buchstabe d ist eine grenzüberschreitende Gestaltung meldepflichtig, die abzugsfähige grenzüberschreitende Zahlungen zwischen zwei oder mehr verbundenen Unternehmen umfasst und bei dem die Zahlung im Hoheitsgebiet, in dem der Empfänger steuerlich ansässig ist, in den Genuss von einem präferentiellen Steuerregime kommt.*

Fraglich ist, wann ein „präferentielles Steuerregime“ vorliegt. Liegt ein „präferentielles Steuerregime“ z. B. bereits dann vor, wenn der Körperschaftsteuersatz in dem Ansässigkeitsstaat des Empfängers geringer ist, als der Körperschaftssteuersatz in dem Ansässigkeitsstaat des Zahlenden? Eine Prüfung der Steuervergünstigung sollte keine vertiefte Auseinandersetzung mit dem Steuersystem des Empfängerstaates – einschließlich der häufig schwer zu beantwortenden Frage, was eine reguläre Besteuerung und was eine Steuervergünstigung ist – erfordern. Es sollten nur solche Vergünstigungen erfasst werden, die an die Zahlung selber anknüpfen, nicht aber an bestimmte Merkmale des Empfängers.

### **Petitur:**

Zur rechtssicheren Anwendung des Kennzeichens bedarf es einer tatbestandlichen Konkretisierung des Begriffs „präferentielles Steuerregime“. Dabei sollten nur solche Steuervergünstigungen berücksichtigt werden, die an die Zahlung selbst anknüpfen.

*Das Kennzeichen C. 3. erfasst grenzüberschreitende Gestaltungen, bei denen in mehr als einem Hoheitsgebiet eine Befreiung von der Doppelbesteuerung für dieselben Einkünfte oder dasselbe Vermögen beantragt wird.*

Kapitalgesellschaften nehmen häufig DBA-Befreiungen für die Körperschaftsteuer weltweit in Anspruch. Auch kann „dasselbe Vermögen“ durch mehrere Länder geleitet werden und in jedem Land von der dortigen Steuer befreit werden. Insoweit sollte lediglich auf „dieselben Einkünfte“ abgestellt werden.

### **Petitur:**

Das Kennzeichen C. 3. sollte dahingehend geändert werden, dass lediglich auf die Beantragung einer Befreiung von der Doppelbesteuerung für dieselben Einkünfte abgestellt wird.

*Gemäß Kennzeichen C. 4. ist eine grenzüberschreitende Gestaltung meldepflichtig, die die Übertragung von Vermögenswerten vorsieht und bei der es einen wesentlichen Unterschied hinsichtlich des in diesen beteiligten Hoheitsgebieten für den Vermögenswert anzusetzenden Wertes gibt.*

Unklar ist, wie der „für den Vermögenswert anzusetzende Wert“ zu bestimmen ist. Desweiteren wird nicht näher erläutert, ab wann ein Unterschied „wesentlich“ i. S. des Kennzeichens C. 4. ist.

### **Petitur:**

Das Kennzeichen C. 4. bedarf einer Konkretisierung, wie der „für den Vermögenswert anzusetzende Wert“ zu bestimmen ist. Für eine rechtssichere Anwendung ist es zudem erforderlich, Kriterien für die Abgrenzung „wesentlicher Unterschied“ vs. „unwesentlicher Unterschied“ zu bestimmen.

## **e. Spezifische Kennzeichen hinsichtlich der Verrechnungspreisgestaltung (Kategorie E.)**

*Das Kennzeichen E. 2. erfasst Gestaltungen mit Übertragungen von schwer zu bewertenden immateriellen Werten. Schwer zu bewertende immaterielle Werte sollen gemäß der Richtlinie sinngemäß vorliegen, wenn immaterielle Werte und Rechte an immateriellen Werten zwischen verbundenen Unternehmen übertragen werden, für die keine ausreichend verlässli-*



*chen Vergleichswerte vorliegen und hinsichtlich derer sich zukünftige Cashflows, Einkünfte oder die der Bewertung des immateriellen Wertes zugrunde gelegten Annahmen nur höchst unsicher prognostizieren lassen.*

Die bei Übertragungen zwischen verbundenen Unternehmen zu berücksichtigenden Verrechnungspreisregelungen unterliegen bereits heute im Rahmen der Veranlagung und der Betriebsprüfung vollständig der finanzbehördlichen Kontrolle. Zudem deutet die bloße „Übertragung von schwer zu bewertenden immateriellen Werten“ u. E. nicht auf ein potenzielles Risiko der Steuervermeidung hin. Insoweit bestehen u. E. Zweifel, ob das Kennzeichen E. 2. den Voraussetzungen des Art. 3 Nr. 20 entspricht (vgl. I. 1.). Zur Konkretisierung des Kennzeichens E. 2. auf potentiell aggressive Gestaltungen sollten nur solche Übertragungen von schwer zu bewertenden immateriellen Werten erfasst werden, deren Hauptvorteil ein Steuervorteil ist. Zudem zeigt sich auch an diesem Tatbestand, dass eine Konkretisierung des Begriffs „Gestaltung“ auf reproduzierbare Gestaltungen erforderlich ist, damit die Anzeigepflicht nicht uferlos wird.

**Petitur:**

Das Kennzeichen E. 2. sollte um das Erfordernis des „Main benefit“-Tests erweitert werden.

*Das Kennzeichen E. 3. erfasst Gestaltungen, bei denen gruppeninterne grenzüberschreitende Übertragungen von Funktionen und/oder Risiken und/oder Vermögenswerten stattfinden, die zu einem erwarteten Gewinnrückgang bei den Übertragenden von über 50 Prozent führen. Der zu erwartende Gewinn ist in einer Prognose für einen Zeitraum von drei Jahren nach der Übertragung zu ermitteln.*

Fraglich ist, auf welcher Ebene die Gewinnprognose zu erfolgen hat. Ist bspw. bei Konzernstrukturen auf die Muttergesellschaft abzustellen oder ist bei der Übertragung eines Vermögenswertes von einer Tochtergesellschaft auf eine andere Tochtergesellschaft der Gewinn der übertragenden Tochtergesellschaft maßgeblich? Davon unabhängig ist die Ermittlung eines erwarteten zukünftigen Gewinns für einen Zeitraum von drei Jahren nur unter erheblichen Unsicherheiten möglich. Insoweit darf ein späterer stärkerer als der erwartete Gewinnrückgang nicht dazu führen, dass die Meldepflicht rückwirkend als verletzt gilt.

**Petitur:**

Bei der Richtlinienumsetzung muss tatbestandlich konkretisiert werden, auf welcher (Konzern-) Ebene die Gewinnprognose durchzuführen ist. Zudem darf ein späterer stärkerer Gewinnrückgang des Übertragenden nicht zu einer rückwirkenden Verletzung der Meldepflicht führen, wenn sich aufgrund dessen die Gewinnprognose nachträglich als nichtzutreffend

herausstellt. Dieses ließe sich beispielsweise durch die Einführung einer Fehlertoleranz bei der Gewinnprognose erreichen.

## **2. Differenzierung alte und neue Gestaltung**

*In der Praxis kommt es häufig zu Anpassungen bestehender Gestaltungen, i. d. R. ohne dass diese wesentlich verändert werden. Wird eine bereits vor Einführung der Meldepflicht eingeführte Gestaltung angepasst, ist fraglich, ob und wann diese Anpassung eine Meldepflicht begründet.*

Da sich die Anzeigepflicht auf solche Gestaltungen beschränkt, die nach Inkrafttreten der Richtlinie umgesetzt werden, sollten geringfügige Anpassungen von bereits vorher eingeführten Gestaltungen nicht dazu führen, dass diese meldepflichtig werden. Deshalb ist für eine rechtssichere Anwendung der Richtlinie erforderlich, Kriterien zu definieren, ob und ab wann Änderungen einer Gestaltung eine Meldepflicht begründen.<sup>4</sup>

### **Petitur:**

Bei der Richtlinienumsetzung ist zu konkretisieren, ob und wann eine Modifikation einer „alten“, bereits vor der Meldepflicht eingeführten Gestaltung eine Meldepflicht auslösen kann. Dabei sollten geringfügige Anpassungen einer Gestaltung unschädlich sein.

## **3. Definition des Intermediärs (Art. 3 Abs. 21)**

*Gemäß Art. 3 Abs. 21 Satz 2 gelten Personen als Intermediäre, die – unter Berücksichtigung der relevanten Fakten und Umstände und auf Grundlage der verfügbaren Informationen sowie des einschlägigen Fachwissens und Verständnisses, die für die Erbringung solcher Dienstleistungen erforderlich sind, - wissen oder nach vernünftigen Ermessen wissen müssten, dass sie unmittelbar oder über andere Personen Hilfe, Unterstützung oder Beratung im Hinblick auf Konzeption, Vermarktung, Organisation, Bereitstellung zur Umsetzung oder Verwaltung der Umsetzung einer meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung geleistet haben.*

Neben beispielsweise Steuerberatern und Rechtsanwälten, die von Art. 3 Abs. 21 Satz 1 erfasst werden, erfasst die weitreichende Definition des Art. 3 Abs. 21 Satz 2 auch solche Personen, die eine Gestaltung weder selbst nutzen, noch kommerziell verwerten/vermarkten. So könnten beispielsweise auch wissenschaftliche Ausarbeitungen und Veröffentlichungen (beispielsweise Beiträge in Fachzeitschriften), die eine Gestaltungsmöglichkeit lediglich beschreiben, als „Hilfe zur Konzeption bzw. Vermarktung einer meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung“ angesehen werden, und der Autor als Intermediär meldepflichtig

---

<sup>4</sup> Zur rückwirkenden Anzeigepflicht siehe nachfolgend unter 6.

sein. Dieser wird dabei weder wissen, ob und von wem seine Erkenntnisse genutzt werden, noch hat dieser Zugang zu den zu übermittelnden Informationen.

#### **Petitur:**

Art. 3 Abs. 21 Satz 2 bedarf einer Klarstellung, dass nur solche Personen als Intermediär anzusehen sind, die unmittelbar oder über andere Personen Hilfe, Unterstützung oder Beratung [...] gegen Entgelt zur konkreten Gestaltung geleistet haben. Zudem sollte klargestellt werden, dass Finanzinstitute, die lediglich als kontoführende Stelle des Steuerpflichtigen agieren, nicht als Intermediäre i. S. d. Art. 3 Abs. 21 zu betrachten sind.<sup>5</sup>

#### **4. Definition der marktfähigen Gestaltung (Art. 3 Abs. 24)**

*Gemäß Art. 3 Abs. 24 ist eine marktfähige Gestaltung eine grenzüberschreitende Gestaltung, die konzipiert wird, vermarktet wird, umsetzungsbereit ist oder zur Umsetzung bereitgestellt wird, ohne dass sie individuell angepasst werden muss.*

Grundsätzlich sind bei jeder Gestaltung geringfügige individuelle Anpassungen erforderlich. Daher bedarf es insbesondere zur Abgrenzung gegenüber maßgeschneiderten Gestaltungen (Art. 3 Abs. 25) einer Konkretisierung, welche Änderungen einer Gestaltung zu einer „individuellen Anpassung“ i. S. des Art. 3 Abs. 24 führen.

#### **Petitur:**

Zur Abgrenzung von marktfähigen und maßgeschneiderten Gestaltungen sind bei der Richtlinienumsetzung solche Anpassungen einer Gestaltung, die zu einer „individuellen Anpassung“ i. S. des Art. 3 Abs. 24 führen, zu konkretisieren.

#### **5. Rückmeldung der Steuerverwaltung (Art. 8ab Abs. 15)**

*Gemäß Art. 8ab Abs. 15 soll die Tatsache, dass eine Steuerverwaltung nicht auf eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung reagiert in keiner Weise die Anerkennung der Gültigkeit oder der steuerliche Behandlung dieser Gestaltung implizieren.*

Gleichwohl können die Mitgliedstaaten bei der Richtlinienumsetzung vorsehen, den Intermediären und Steuerpflichtigen eine Rückmeldung darüber zu geben, ob die gemeldeten Sachverhalte als „aggressiv“ gelten. Liefert der Intermediär bzw. Steuerpflichtige alle erforderlichen Informationen, benötigt er Planungssicherheit für sein Projekt. In Bezug auf das Ziel der Anzeigepflicht, mehr Transparenz zu schaffen, und in Wahrung des Rechtsstaatsprinzips und insbesondere des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes ist es geboten, dass die Steuerbehörden verpflichtet werden, die Steuerpflichtigen ohne unnötige Verzögerung darauf hinzu-

---

<sup>5</sup> So auch EU-Kommissar Pierre Moscovici in seinem Antwortschreiben an Herrn Mijs (EBF) vom 3. April 2018: „Financial institutions which only provide the service of maintaining a bank account for a customer will not qualify as an „intermediary“ under the DAC.“

weisen, ob sie „möglicherweise aggressive“ Gestaltungen als „aggressiv“ ansehen oder nicht. Eine solche „Auskunftspflicht der Steuerbehörden“ wird auch von dem Gutachten des Max-Planck-Instituts unterstützt, welches betont, dass Transparenz keine Einbahnstraße sein dürfe. Im Sinne einer verfassungs- und europarechtskonformen Anzeigepflicht wird angeregt, dass sich die Finanzverwaltung automatisch oder auf Antrag zur rechtlichen Einordnung einer angezeigten Gestaltung äußert.<sup>6</sup>

### **Petition:**

Bei der Richtlinienumsetzung sollte die Anzeigepflicht der Steuerpflichtigen und Intermediäre durch eine Auskunftspflicht der Steuerbehörden gegenüber diesen flankiert werden.

### **6. Rückwirkende Anzeigepflicht (Art. 8ab Abs. 12)**

*Gemäß Art. 8ab Abs. 12 sind Gestaltungen, die zwischen dem Datum des Inkrafttretens und dem Beginn der Anwendung der Richtlinie (1. Juli 2020) umgesetzt wurden, bis zum 31. August 2020 vom Intermediär bzw. relevanten Steuerpflichtigen zu melden.*

Diese im Ergebnis rückwirkende Anzeigepflicht sorgt bereits jetzt für erhebliche Rechtsunsicherheit und veranlasst Steuerpflichtige, ihr laufendes Geschäft dahingehend zu überwachen, ob anzeigepflichtige Gestaltungen vorhanden sein könnten – obwohl für ein nationales Umsetzungsgesetz noch nicht einmal ein Entwurf vorliegt. Es scheint zweifelhaft, ob eine rückwirkende Anzeigepflicht mit dem verfassungsrechtlichen Rückwirkungsverbot in Einklang steht und ob die drohenden, von der Richtlinie ausgehenden faktischen Wirkungen mit dem unionsrechtlichen Verbot unmittelbarer Richtlinienwirkung zulasten Privater vereinbar sind. Jedenfalls wird hierdurch ein unverhältnismäßiger Befolgungsaufwand auf Seiten der Steuerpflichtigen verursacht, bei zugleich bestehender Unsicherheit über die konkrete Ausgestaltung der Anzeigepflicht. Einer einheitlichen Anwendung der Richtlinie stehen dabei die vielfach unbestimmten Rechtsbegriffe entgegen. Diese fehlende Konkretisierung der Richtlinie darf nicht zu Lasten der Steuerpflichtigen und Intermediäre gehen. Deshalb sollte für rückwirkende Meldungen auf Sanktionen verzichtet werden. Im Falle eines späteren Bekanntwerdens des meldepflichtigen Charakters einer Gestaltung, beispielsweise im Rahmen einer Betriebsprüfung, könnten die Informationen zur Gestaltung nachträglich vorgelegt werden.

### **Petition:**

Aufgrund der erheblichen Rechtsunsicherheiten bei einer nachträglichen Anzeigepflicht sollte für Gestaltungen, die vor der Richtlinienumsetzung ins nationale Recht umgesetzt wurden, keine Sanktionierung i. S. des Art. 25a bei Nicht-Meldung erfolgen.

---

<sup>6</sup> Vgl. Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert, Anzeigepflichten für Steuergestaltungsmodelle in Deutschland - Gutachten des Max-Planck-Instituts erstellt im Auftrag des BMF, 2016, S. 156 f. Das Gutachten ist auf der Internet-Seite des Max-Planck-Instituts für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen in München abrufbar.

## **7. Keine fortlaufende Aktualisierung der gemeldeten Informationen (Art. 8ab Abs. 11)**

*Gemäß Art. 8ab Abs. 11 können die Mitgliedstaaten die erforderlichen Maßnahmen ergreifen, um alle relevanten Steuerpflichtigen zu verpflichten, der Steuerverwaltung die Informationen über ihre Nutzung der Gestaltung in jedem der Jahre, für die sie es nutzen, vorzulegen.*

Eine jährliche „Aktualisierungspflicht“ bereits gemeldeter Gestaltungen würde zu erheblichen personellen und bürokratischen Mehrbelastungen bei den relevanten Steuerpflichtigen führen. Vor dem Hintergrund, dass diese Gestaltungen der Steuerverwaltung durch die erstmalige Meldung bereits bekannt sind, ist fraglich, inwieweit eine fortlaufende jährliche Meldung zur Identifizierung potentiell aggressiver Gestaltungen erforderlich ist. Auch vor dem Hintergrund, dass deutschen Unternehmen bei der Ausübung des Wahlrechts des Art. 8ab Abs. 11 ein Wettbewerbsnachteil droht, sollte davon abgesehen werden.

### **Petition:**

Bei der Richtlinienumsetzung sollte auf die Ausübung des Wahlrechts in Art. 8ab Abs. 11 verzichtet werden, um negative Auswirkungen für den Wirtschaftsstandort Deutschland sowie unnötigen zusätzlichen Aufwand für die Meldepflichtigen zu vermeiden.

## **8. Zu übermittelnde Informationen (Art. 8ab Abs. 14)**

Art. 8ab Abs. 14 listet die Informationen, die von einem Mitgliedstaat soweit anwendbar gemäß Art. 8ab Abs. 13 zu übermitteln sind und konstituiert damit auch die vom Meldepflichtigen bei der Anzeige zu übermittelnden Informationen.

### **a. Wert der Gestaltung (Art. 8ab Abs. 14 Buchstabe f)**

*Gemäß Art. 8ab Abs. 14 Buchstabe f) ist der Wert der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung zu übermitteln.*

Die Richtlinie trifft jedoch keine Aussage zur Ermittlungsmethode. Denkbar wäre beispielsweise neben dem Entgelt für die Konzeption einer Gestaltung auch der voraussichtlich durch eine Gestaltung erzielte Steuervorteil.

### **Petition:**

Art. 8ab Abs. 14 Buchstabe f) bedarf einer Konkretisierung, wie der „Wert der meldepflichtigen Gestaltung“ zu ermitteln ist.

### **b. Andere von der Gestaltung betroffene Personen (Art. 8ab Abs. 14 Buchstabe h)**

*Gemäß Art. 8ab Abs. 14 Buchstabe h) sind gegebenenfalls Angaben zu übermitteln zu allen anderen Personen in einem Mitgliedstaat, die wahrscheinlich von der meldepflichtigen*

*grenzüberschreitenden Gestaltung betroffen sind, einschließlich Angaben darüber, zu welchen Mitgliedstaaten sie in Beziehung stehen.*

Fraglich ist, wann eine andere Person als „wahrscheinlich von der Gestaltung betroffen“ gilt. Insbesondere da keine tatsächliche Betroffenheit erforderlich ist, muss die drohende ausufernde Ausweitung durch eine Konkretisierung begrenzt werden. Dies erscheint auch unter datenschutzrechtlichen Gesichtspunkten geboten.

**Petition:**

Zur Bestimmung der wahrscheinlich von einer Gestaltung betroffenen anderen Personen gemäß Art. 8ab Abs. 14 Buchstabe h) sind Kriterien aufzustellen, anhand derer die „wahrscheinliche Betroffenheit“ zu beurteilen ist.

## Schlussbemerkung

Die nationale Umsetzung der vielfach unbestimmten europäischen Richtlinie darf nicht dazu führen, dass ein jeder Steuerpflichtiger vorab melden muss, wie er seine steuerlichen Angelegenheiten auf legale Weise regeln möchte. Die Kostenreduzierung von Unternehmen durch eine Minimierung der Steuerlast im Rahmen der gesetzlichen Vorgaben ist weder illegal, noch illegitim. Wir verweisen auf die höchstrichterliche Rechtsprechung: „Das Motiv, Steuern zu sparen, macht eine steuerliche Gestaltung noch nicht unangemessen. Eine rechtliche Gestaltung ist erst dann unangemessen, wenn der Steuerpflichtige die vom Gesetzgeber vorausgesetzte Gestaltung zum Erreichen eines bestimmten wirtschaftlichen Ziels nicht gebraucht, sondern dafür einen ungewöhnlichen Weg wählt, auf dem nach den Wertungen des Gesetzgebers das Ziel nicht erreichbar sein soll [...]“<sup>7</sup>

Wir bitten, die genannten Punkte im Gesetzgebungsverfahren zur Umsetzung der Richtlinie auf nationaler Ebene zu berücksichtigen. Zur weiteren Erläuterung stehen wir jederzeit gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND  
HANDELSKAMMERTAG E. V.  
Dr. Rainer Kambeck

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN  
HANDWERKS E. V.  
Carsten Rothbart

BUNDESVERBAND DEUTSCHER  
BANKEN E. V.  
Joachim Dahm Detlef Vliegen

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND  
(HDE) E. V.  
Jochen Bohne

BUNDESVERBAND  
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.  
Dr. Monika Wünnemann Ralph Brügelmann

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN  
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.  
Benjamin Koller

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN  
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.  
Dr. Volker Landwehr Nikolas Malchau

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,  
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.  
Michael Alber

<sup>7</sup> Vgl. ständige BFH-Rechtsprechung, zuletzt zum Gestaltungsmissbrauch beim An- und Verkauf von Wertpapieren, BFH-Urteil vom 8. März 2017, IX R 5/16, Rz. 17 m.w.N.