



BUNDESRECHTSANWALTSKAMMER

Stellungnahme Nr. 39/2017

November 2017

Registernummer: 25412265365-88

Zu dem Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/ EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustausches im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Modelle vom 21. Juni 2016 COM(2017) 335 final

Mitglieder des Ausschusses Europa

Rechtsanwalt und Notar a.D. Kay-Thomas Pohl, Vorsitzender
Rechtsanwalt Dr. Martin Abend, LL.M.
Rechtsanwalt Dr. Hans-Joachim Fritz
Rechtsanwältin Dr. Margarete Gräfin von Galen (Berichterstatte(r)in)
Rechtsanwalt Andreas Max Haak
Rechtsanwalt Dr. Frank J. Hospach
Rechtsanwalt Guido Imfeld
Rechtsanwalt Dr. Georg Jaeger
Rechtsanwalt Dr. Stefan Kirsch
Rechtsanwalt Dr. Christian Lemke
Rechtsanwalt Andreas von Máriássy
Rechtsanwalt Dr. Jürgen Martens
Rechtsanwältin Dr. Kerstin Niethammer-Jürgens
Rechtsanwalt Dr. Hans-Michael Pott
Rechtsanwalt Jan K. Schäfer
Rechtsanwalt Dr. Thomas Westphal

Rechtsanwältin Dr. Heike Lörcher, Bundesrechtsanwaltskammer
Rechtsanwältin Hanna Petersen, Bundesrechtsanwaltskammer
Rechtsanwältin Doreen Göcke, Bundesrechtsanwaltskammer
Rechtsanwältin Katrin Grünewald, Bundesrechtsanwaltskammer

Bundesrechtsanwaltskammer

The German Federal Bar
Barreau Fédéral Allemand
www.brak.de

Büro Berlin – Hans Litten Haus

Littenstraße 9 Tel. +49.30.28 49 39 - 0
10179 Berlin Fax +49.30.28 49 39 -11
Deutschland Mail zentrale@brak.de

Büro Brüssel

Avenue des Nerviens 85/9 Tel. +32.2.743 86 46
1040 Brüssel Fax +32.2.743 86 56
Belgien Mail brak.bxl@brak.eu

Verteiler: Europa

Europäische Kommission
Europäisches Parlament
Rat der Europäischen Union
Ständige Vertretungen der Bundesrepublik Deutschland bei der EU
Justizreferenten der Landesvertretungen
Rat der Europäischen Anwaltschaften (CCBE)
Europäische Bürgerbeauftragte

Deutschland

Rechtsausschuss des Deutschen Bundestages
Unterausschuss Europarecht des Deutschen Bundestages
Innenausschuss des Deutschen Bundestages
Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz
Deutscher Richterbund
Deutscher Notarverein
Bundesnotarkammer
Deutscher Anwaltverein
Bundessteuerberaterkammer
Patentanwaltskammer
Deutscher Industrie- und Handelskammertag
Bundesverband der Deutschen Industrie
Bundesingenieurkammer

Die Bundesrechtsanwaltskammer (BRAK) ist die Dachorganisation der anwaltlichen Selbstverwaltung in Deutschland. Sie vertritt die Interessen der 28 Rechtsanwaltskammern und damit der gesamten Anwaltschaft der Bundesrepublik Deutschland mit etwa 164.500 Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälten gegenüber Behörden, Gerichten und Organisationen – auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene.

Die Europäische Kommission hat mit ihrem Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustausches im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Modelle (im Folgenden: Richtlinien-vorschlag) ein neues Instrument im Bereich der Besteuerung vorgelegt. Während die mit diesem Vorschlag abzuändernde Richtlinie 2011/16/EU in der letzten Fassung der Richtlinie (EU) 2016/881 bereits Berichtspflichten für Unternehmen im Anschluss an das Geschäftsjahr vorsieht (Art. 8aa Richtlinie 2016/881), sollen mit dem vorliegenden Änderungsvorschlag nunmehr Vorab-Berichtspflichten im Hinblick auf grenzüberschreitende Steuermodelle geschaffen werden. Die Informationen selbst sollen an die nationale Steuerbehörde und von dort in den Informationsaustausch der EU-Behörden einfließen. Die Nichteinhaltung der vorgesehenen Vorab-Informationspflichten soll strafrechtlich sanktioniert werden.

Die vorgeschlagene Richtlinie wirft Probleme auf, die im Einzelnen wie folgt zu identifizieren sind:

1. Keine Zuständigkeit der Europäischen Union für Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen gegenüber ihren nationalen Behörden

Die Europäische Kommission stützt ihren Vorschlag auf Art. 115 AEUV und führt aus, ihre Zuständigkeit ergebe sich daraus, dass aggressive Steuerplanungsmodelle mit grenzüberschreitenden Auswirkungen Verzerrungen im Binnenmarkt zur Folge haben könnten. Dieser Situation könne nur durch ein einheitliches Vorgehen begegnet werden, das im Einklang mit Art. 115 AEUV darauf abziele, das Funktionieren des Binnenmarktes zu verbessern. Diese Begründung trägt nicht in Anbetracht der ständigen Recht-

sprechung des Europäischen Gerichtshofs (vgl. z.B. Rechtssache C-632/13), wonach die direkten Steuern in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen. Die beabsichtigte Regelung der Vorab-Offenlegungspflichten betrifft Auskünfte der Intermediäre oder der Steuerpflichtigen im jeweiligen Mitgliedsstaat gegenüber den für die Besteuerung zuständigen Behörden. Es handelt sich also um steuerlich erhebliche Tatsachen, die die direkte Besteuerung in einem Mitgliedsstaat betreffen. Eine Zuständigkeit der Europäischen Union kann insoweit allein mit dem Hinweis auf das Funktionieren des Binnenmarktes nicht begründet werden.

2. Unklare Begriffe und Anknüpfungstatsachen

Ziel des Richtlinienvorschlags ist ein einheitliches Vorgehen im Hinblick auf einzelne Steuermodelle innerhalb der EU. Unabhängig von der Frage, ob die geplante Vorab-Offenbarungspflicht geeignet ist, das angestrebte Ziel zu erreichen, sollte der Richtlinienvorschlag jedenfalls so gestaltet sein, dass die Mitgliedsstaaten verpflichtet werden, das angestrebte Ziel einheitlich umzusetzen. Eine Richtlinie, die den Mitgliedstaaten für die Umsetzung einen Spielraum überlässt national festzulegen, wann eine Vorab-Offenbarungspflicht eintritt und wann nicht, wird nicht zu einem einheitlichen europäischen Vorgehen führen. In diesem Sinne ist zu kritisieren, dass der Richtlinienvorschlag in der vorliegenden Fassung zu wenig konkret festlegt, wen unter welchen Voraussetzungen die vorgesehenen Pflichten treffen sollen.

2.1 Ungenügende Definition des „Intermediärs“

Nach der Definition des Richtlinienvorschlags ist „Intermediär“ eine Person, die Leistungen im Zusammenhang mit der Besteuerung gegenüber dem Steuerpflichtigen erbringt und gleichzeitig „Verantwortung“ für bestimmte Elemente eines meldepflichtigen Modells „trägt“ (Art. 1 (1), (b), 21. Richtlinienvorschlag). „Intermediär“ ist auch jede Person, die – „unmittelbar oder über Dritte, mit denen sie verbunden ist“ – „materielle Hilfe, Unterstützung oder Beratung“ leistet. Falls mehrere Intermediäre beteiligt sind, soll aber nur der Intermediär zur Vorlage von Informationen verpflichtet sein, der „die Verantwortung für die Konzeption und die Umsetzung....trägt.“

Schließlich sind Personen, die in dieser Weise an einem Steuermodell mitwirken nur dann Intermediär im Sinne des Richtlinienvorschlags, wenn sie die in Ziff. 21 a – d des Richtlinienvorschlags geregelten Voraussetzungen erfüllen.

Damit wird deutlich: die Finanzberater sind nicht erfasst, die die formalen Voraussetzungen des Richtlinienvorschlags nicht erfüllen. Wenn Berater die formalen Voraussetzungen des Richtlinienvorschlags erfüllen, ist der Eintritt der Vorab-Offenlegungspflicht durch die Verwendung des unbestimmten Rechtsbegriffs des „Verantwortung Tragens“ unklar und keineswegs in der Weise vorgesehen, dass eine klare Abgrenzung zwischen offenlegungspflichtigen und nicht offenlegungspflichtigen Berater ausreichend erkennbar wäre. Mit der Anknüpfung an den Begriff des „Verantwortung Tragens“ sind erhebliche Unterschiede in den Mitgliedstaaten vorprogrammiert.

2.2 Unbestimmte Definition des meldepflichtigen Modells

Gemäß Ziff. 19 des Richtlinienvorschlags sollen grenzüberschreitende Modelle dann meldepflichtig sein, wenn sie „mindestens eines der in Anhang IV aufgeführten Kennzeichen aufweisen“. Diese Definition ist nicht bestimmt genug, um zu gewährleisten, dass die Mitgliedstaaten einheitliche und klare Regeln schaffen, wann ein Modell offenlegungspflichtig ist und wann nicht. Dies gilt auch im Hinblick darauf, dass es nach den Ausführungen im Anhang IV gerade nicht ausreichen soll, wenn ein Kennzeichen erfüllt ist, sondern die allgemeinen und spezifischen Kennzeichen nach Kategorie B nur dann berücksichtigt werden sollen, wenn sie den „Mainbenefit“-Test erfüllen. Fraglich scheint auch, ob die Beschreibung des „Mainbenefit“-Tests geeignet ist, eine einheitliche Umsetzung in den Mitgliedstaaten

zu gewährleisten. Ebenso dürften die einzelnen Kennzeichen nicht konkret genug definiert sein, um eine einheitliche Umsetzung in den Mitgliedstaaten zu gewährleisten.

2.3 Ungenau und nicht realisierbare Voraussetzungen für die Vorab-Offenbarungspflichten

Soweit die Vorab-Offenbarungspflicht an bestimmte Zeitpunkte und Stadien gebunden sein soll, ist darauf hinzuweisen, dass im Hinblick auf die Sanktionsverpflichtung in Art. 25 a des Richtlinienvorschlags Änderungen vorzunehmen sind:

Zum einen ist vollkommen unklar, was der Richtlinienvorschlag unter „zur Nutzung bereitstellen“ oder „Umsetzung“ des Steuermodells versteht. Beide Begriffe werden nicht definiert, sollen aber die strafbewehrte Vorab-Offenlegungspflicht auslösen.

Zum anderen ist die vorgesehene Frist von fünf Tagen zu knapp bemessen.

3. Verstoß gegen fundamentale Grundsätze des anwaltlichen Beratungsgeheimnisses

Die Bundesrechtsanwaltskammer begrüßt es, dass in Art. 8 aaa Richtlinienvorschlag unmissverständlich vorgesehen ist, dass Angehörige von Rechtsberufen, die der Verschwiegenheitspflicht unterliegen, nicht zur Offenlegung verpflichtet werden sollen. Zwar trifft die entsprechende Formulierung in Art. 8aaa Richtlinienvorschlag nicht ganz die deutsche Rechtslage, wenn es heißt, diesen Intermediären sei „ein Recht auf Befreiung von der Pflicht zur Offenlegung zu gewähren.“ Vielmehr ist davon auszugehen, dass von vorneherein keine Offenlegungspflicht aufgrund der anwaltlichen Verschwiegenheitspflicht bestehen kann und damit auch kein Raum für ein „Recht auf Befreiung“ davon ist. Der Vorschlag soll aber insoweit nicht beanstandet werden, da er jedenfalls vorsieht, dass die Mitgliedstaaten die zur Verschwiegenheit verpflichteten Berater von den Offenlegungspflichten ausnehmen.

Nicht akzeptabel ist allerdings, dass nach dem Wortlaut des vorliegenden Richtlinienvorschlags eine Pflicht der Rechtsanwälte, die Steuerpflichtigen über eine mögliche Offenlegungspflicht zu informieren, vorgesehen ist und die Nichteinhaltung dieser Pflicht auch strafbewehrt sein soll. Gemäß Art. 25 a des Richtlinienvorschlags sollen die Mitgliedsstaaten für Verstöße gegen die u. a. im Hinblick auf Art. 8 aaa erlassenen nationalen Vorschriften Sanktionen festlegen. Nach Ansicht der Bundesrechtsanwaltskammer sollte klargestellt werden, dass diese Sanktionen sich nicht auf die Pflichten der Rechtsanwälte, ihre Mandanten über Offenlegungspflichten zu informieren, erstrecken können. Sobald Offenlegungspflichten für Steuerpflichtige bestehen, wird es unabhängig von diesem Richtlinienvorschlag zu den Pflichten der Anwaltschaft gehören, ihre Mandanten über entsprechende Offenlegungspflichten zu informieren und zu beraten. Eine strafrechtliche Sanktion dieser Beratungspflicht würde einen massiven Eingriff in das anwaltliche Beratungsgeheimnis bedeuten; die Art und Weise der anwaltlichen Beratung würde unter dem Vorbehalt einer strafrechtlichen Sanktion stehen. Es liegt auf der Hand, dass eine derartige Konstruktion mit dem Grundsatz der anwaltlichen Verschwiegenheit für die Organe der Rechtspflege nicht zu vereinbaren ist.

Darüber hinaus bestehen gegen diese Regelung auch Bedenken im Hinblick auf die Gewährleistung des Vertrauensverhältnisses zwischen Anwalt und Mandant. Nach deutschem Rechtsverständnis und auch nach der Rechtsprechung des EuGH (vgl. Urteil des EuGH v. 14.09.2014, Rechtssache C-550/07 P (Akzo Nobel); EuGH Urteil v. 18.05.1982, Rs 155/79) ist das Vertrauensverhältnis zwischen Rechtsanwälten und ihren Mandanten umfassend geschützt. Dieser Schutz verbietet es auch, die jeweiligen Mandanten zu verpflichten, über Inhalte anwaltlicher Beratung Auskunft zu geben. Damit muss der Richtlinienvorschlag jedenfalls gewährleisten, dass mit der auf den Steuerpflichtigen übergehenden Offenbarungspflicht sicherzustellen ist, dass der Steuerpflichtige nicht verpflichtet wird, Inhalte aus der

anwaltlichen Beratung offenzulegen und dass er auch nicht offenlegen muss, dass überhaupt eine anwaltliche Beratung stattgefunden hat.

Vor diesem Hintergrund ist die Offenlegungspflicht der Steuerpflichtigen in Art. 8aaa Nr. 2, 3. Absatz unzureichend geregelt und steht auch im Widerspruch zu dem in Absatz 2 geregelten Übergang der Meldepflicht auf den Steuerpflichtigen. Nach Art. 8aaa Nr. 2. Abs. 3 müssten nur Steuerpflichtige offenlegen, die (gar) keinen Intermediär nach Art. 3 Nummer 21 haben. Die anwaltlich beratenen Steuerpflichtigen fallen also nach dem Wortlaut nicht darunter. Um hier ein einheitliches und europarechtskonformes Vorgehen der Mitgliedstaaten zu gewährleisten, ist es von essentieller Bedeutung, dass der Richtlinienvorschlag vorsieht, dass Steuerpflichtige, die vorab informieren, nicht zu verpflichten sind, zu der Frage einer vorherigen Beratung Auskunft zu geben.

4. Regelungen für eine einheitliche Reaktion der Mitgliedstaaten erforderlich

Problematisch ist auch, dass der Richtlinienvorschlag den Mitgliedstaaten nicht vorschreibt, wie sie auf eine Vorab-Meldung zu reagieren haben. Der Richtlinienvorschlag enthält keinerlei Regeln dafür, wie die Mitgliedstaaten gegenüber dem Steuerpflichtigen oder dem meldenden Intermediär zu reagieren haben, wenn ein Modell auf nationaler Ebene gemeldet wird.

4.1 Verstoß gegen den „nemo tenetur“-Grundsatz ist auszuschließen

Die Bundesrechtsanwaltskammer hält es für erforderlich, als Mindeststandard festzulegen, dass die Vorab-Meldung nicht und zu keinem Zeitpunkt zur Grundlage von strafrechtlichen Ermittlungen gemacht und dafür verwertet werden darf. Nach der jetzigen Fassung des Richtlinienvorschlags wäre es den Mitgliedstaaten unbenommen, eine Vorabmeldung entgegenzunehmen, das Modell für rechtswidrig zu befinden, auf den Eintritt der steuerlichen Effekte oder eines Stadiums der versuchten Steuerhinterziehung zu warten und anschließend ein Ermittlungsverfahren gegen denjenigen, der das Modell gemeldet oder umgesetzt hat, einzuleiten. Ein solches Vorgehen wäre mit dem menschenrechtlich verankerten „nemo tenetur“-Grundsatz nicht zu vereinbaren und sollte von vorneherein ausgeschlossen werden.

4.2 „Rückmeldung“ der nationalen Steuerbehörden

Es sollte eine Selbstverständlichkeit sein, dass mit den vorgesehenen Offenlegungspflichten Transparenz von Seiten der Steuerbehörden einhergeht und den Mitgliedstaaten klare Vorgaben gemacht werden, was der Intermediär oder Steuerpflichtige als „Rückmeldung“ erwarten kann.

5. Keine Zuständigkeit der Kommission zur Änderung des Richtlinienvorschlags gem. Art. 26 a des Richtlinienvorschlags

Nach Art. 290 AEUV kann der Europäischen Kommission die Befugnis übertragen werden, „Rechtsakte ohne Gesetzescharakter mit allgemeiner Geltung zur Ergänzung oder Änderung bestimmter nicht wesentlicher Vorschriften des betreffenden Gesetzgebungsaktes zu erlassen.“ Die in Art. 26a des Richtlinienvorschlags vorgesehene Übertragung der Kompetenz zur Veränderung des Kennzeichenkatalogs in Anhang IV wird nach Ansicht der Bundesrechtsanwaltskammer von dieser Ermächtigungsgrundlage nicht gedeckt. Die Kennzeichen in Anhang IV beinhalten wesentliche Elemente der von den Mitgliedstaaten zu schaffenden Straftatbestände. Wer entgegen den in Anhang IV definierten Kennzeichen ein Modell nicht vorab offenlegt, soll sich nach Art. 25a des Richtlinienvorschlags strafbar machen bzw. die Mitgliedstaaten sollen entsprechende Strafvorschriften schaffen. Art. 290 rechtfertigt ganz offensichtlich nicht die administrative Festlegung von Straftatbeständen durch die Europäische Kommission.