

## **Stellungnahme zum Richtlinienvorschlag der EU-Kommission zur Anzeigepflicht für Steuergestaltungen**

Die WPK hat mit Schreiben vom 18. August 2017 gegenüber der Europäischen Kommission zu deren Richtlinienvorschlag zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Modelle – Com(2017) 335 final – wie nachfolgend wiedergegeben Stellung genommen.

Die Wirtschaftsprüferkammer (WPK) ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, deren Mitglieder alle Wirtschaftsprüfer, vereidigten Buchprüfer, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften in Deutschland sind. Die WPK hat ihren Sitz in Berlin und ist für ihre über 21.000 Mitglieder bundesweit zuständig. Ihre gesetzlich definierten Aufgaben sind unter [www.wpk.de](http://www.wpk.de) ausführlich beschrieben. Die WPK ist im Transparenzregister der Europäischen Kommission unter der Nummer 025461722574-14 eingetragen.

---

Die WPK begrüßt die vorliegende Initiative, die darauf abzielt, illegale Steuerpraktiken, die auf europäischer Ebene grenzüberschreitend durchgeführt werden, zu unterbinden. Bei der Verfolgung dieses legitimen Ziels bitten wir zu beachten, dass die berufliche Schweigepflicht von Berufsheimnisträgern, wie Wirtschaftsprüfern/vereidigten Buchprüfern und auch Steuerberatern und Rechtsanwälten, sowie das geschützte Vertrauensverhältnis zu den Mandanten nicht erschüttert und erheblich gestört werden (siehe hierzu unter 3.1.).

## 1. Regelungsinhalt

Der Richtlinienvorschlag stellt eine Ergänzung der Richtlinie 2011/16/EU des Rates<sup>1</sup> dar, die die Verwaltungszusammenarbeit zwischen den Steuerbehörden in der EU regelt.

Er sieht unter anderem die Einführung einer **Offenlegungspflicht** für sogenannte „Intermediäre“ im Zusammenhang mit der Beratung Steuerpflichtiger vor. Wer „Intermediär“ ist, wird in einer Definition bestimmt (dazu noch unten 2.). Diese Intermediäre sollen Informationen über **grenzüberschreitende meldepflichtige Modelle** an die zuständigen Steuerbehörden vorlegen (Art. 8aaa Abs. 1). Meldepflichtig ist ein Modell nach der vorgesehenen Definition dann, wenn es wenigstens eines der im Anhang IV zur Richtlinie aufzuführenden Merkmale aufweist (Art. 3 Nr. 19). Für die Erfüllung der Offenlegungspflicht ist eine **Frist von fünf Arbeitstagen** vorgesehen (Art. 8aaa Abs. 1).

Bestimmte Intermediäre sollen die Option erhalten, diese **Pflicht zu verlagern** (Art. 8aaa Abs. 2 Unterabs. 2). An ihrer Stelle sollen dann die Steuerpflichtigen selbst zur Offenlegung der Informationen verpflichtet sein, worüber die Intermediäre die Steuerpflichtigen informieren müssen, (Art. 8aaa Abs. 2). Das Tatbestandsmerkmal, mit dem diese Intermediäre umschrieben werden, ist nach der deutschen Entwurfsfassung erfüllt, wenn die Intermediäre „nach dem nationalen Recht des jeweiligen Mitgliedstaats über die Privilegien der Angehörigen von Rechtsberufen verfügen“. Nach der englischen Entwurfsfassung gilt dies für Intermediäre „entitled to a legal professional privilege under the national law of that Member State“. Die unterschiedlichen sprachlichen Fassungen weisen auch inhaltliche Unterschiede auf. Dies gefährdet eine rechts einheitliche Umsetzung und erfordert eine Klarstellung (s. hierzu noch unten 3.1.).

Der **Inhalt** der durch den Intermediär vorzulegenden Informationen ist nicht ausdrücklich definiert. Definiert ist aber, welche Informationen die zuständige Behörde des betroffenen Mitgliedstaats an die zuständigen Behörden der übrigen Mitgliedstaaten übermittelt (Art. 8aaa Abs. 5 und 6).

## 2. Relevanz für den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer/vereidigten Buchprüfer

Nach derzeitiger Ausgestaltung würden auch Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer der Offenlegungspflicht für Intermediäre nach Art. 8aaa Abs. 1 unterliegen.

---

<sup>1</sup> Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung (ABl. L 64 vom 11. März 2011, Seite 1).

**Intermediär** ist jede Person, die während der Erbringung von Leistungen im Zusammenhang mit der Besteuerung gegenüber dem Steuerpflichtigen die Verantwortung für Konzeption, Vermarktung, Organisation oder Management der Umsetzung der steuerlichen Aspekte eines meldepflichtigen grenzüberschreitenden Modells trägt (Art. 3 Nr. 21 Unterabs. 1). Damit eine Person als Intermediär fungieren kann, muss sie zusätzlich entweder nach dem Recht eines Mitgliedstaats eingetragen sein bzw. dem Recht eines Mitgliedstaats unterliegen, in einem Mitgliedstaat steuerlich ansässig sein, bei einem Berufsverband für juristische, steuerliche oder beratende Dienstleistungen registriert sein oder ihre Tätigkeit von einem Mitgliedstaat aus ausüben (Art. 3 Nr. 21 Unterabs. 2).

Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer sind befugt, ihre Auftraggeber in steuerlichen Angelegenheiten nach Maßgabe der bestehenden Vorschriften zu beraten und zu vertreten (§ 2 Abs. 2 der Wirtschaftsprüferordnung – WPO). Die unbeschränkte Befugnis zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen (§ 3 Nr. 1 Steuerberatungsgesetz – StBerG) zählt damit zu den das Berufsbild prägenden Aufgaben der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer. Die Befugnis erlaubt es den Wirtschaftsprüfern und vereidigten Buchprüfern, ihre Auftraggeber im Rahmen ihres Auftrags in Steuersachen zu beraten, sie zu vertreten und ihnen bei der Erfüllung ihrer steuerlichen Pflichten Hilfe zu leisten (Wollburg, in: Hense/Ulrich, WPO Kommentar, 2. Auflage, § 2 Rn. 13 ff.).

In der Begründung zum Richtlinienentwurf wird außerdem eine zukünftige Regelung einer ergänzenden (eigenen) Pflicht für **Abschlussprüfer** erwogen, ohne, dass insoweit bereits ein Regelungsvorschlag vorläge. Abschlussprüfer können nach deutschem Recht nur Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer sowie deren Berufsgesellschaften sein (§ 319 Abs. 1 Satz 1, Satz 2 HGB). Unter dem Punkt „Kohärenz mit der Politik der Union in anderen Bereichen (mögliche künftige, für den Politikbereich relevante Initiativen)“ wird dargestellt, „die abschreckende Wirkung der vorgeschlagenen Vorab-Offenlegung potenziell aggressiver Steuerplanungsmodelle könnte verstärkt werden, wenn die Verpflichtung zur Offenlegung von Informationen gegenüber den Steuerbehörden auf Prüfer ausgeweitet würde, die die Jahresabschlüsse der Steuerpflichtigen abzeichnen.“ Bei der Prüfung hätten die Abschlussprüfer Einsicht in erhebliche Datenmengen, die Hinweise auf Modelle im Sinne aggressiver Steuerplanungspraktiken geben könnten. Eine entsprechende Initiative könne die Offenlegungspflicht der Intermediäre künftig ergänzen.

### 3. Kritikpunkte und Forderungen

Nach dem derzeitigen Stand ergeben sich folgende Kritikpunkte und Forderungen:

#### 3.1. Gesetzliche Verschwiegenheitspflichten/Berufsgeheimnis respektieren und sichern

Der Entwurf sollte eine Klarstellung bzw. ausdrückliche Erwähnung enthalten, dass Berufe, die einer gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht und daher einem Berufsgeheimnis unterliegen, so auch der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer, von der Möglichkeit der **Verlagerung** nach Art. 8aaa Abs. 2 Unterabs. 1 erfasst sind.

Mit der Verlagerung soll ausweislich des Erwägungsgrunds Nr. 8 (deutsche Fassung) berücksichtigt werden, dass die Offenlegungspflicht gegenüber den Angehörigen von Rechtsberufen aufgrund derer Privilegien nicht durchsetzbar ist. Damit wird dem besonderen Vertrauensverhältnis Rechnung getragen, das zwischen Angehörigen der Rechtsberufe und deren Mandanten besteht.

Ein solches **Vertrauensverhältnis** ist auch für das Mandatsverhältnis zu Wirtschaftsprüfern/vereidigten Buchprüfern, wie im Übrigen auch zu Steuerberatern, und ihren Mandanten prägend. Es ist Voraussetzung für jedes Mandatsverhältnis und genießt **verfassungsrechtlichen Schutz** (vgl. zu Rechtsanwälten und Steuerberatern BVerfG, Beschluss vom 12. April 2005, Az.: 2 BvR 1027/02.). Das Vertrauensverhältnis findet seinen Ausdruck darin, dass Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer ihren Beruf unabhängig, gewissenhaft, **verschwiegen** und eigenverantwortlich ausüben haben, § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO. Die Verschwiegenheitspflicht als **Korrelat des Vertrauens** (Ebke, in: Münchener Kommentar zum HGB, 3. Auflage, § 323 Rn. 57.) stellt eine **elementare Berufspflicht** der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer dar, die dem Schutz des Vertrauens der Mandanten und der Öffentlichkeit in den Berufsstand dient (Maxl, in: Hense/Ulrich, WPO Kommentar, 2. Auflage, § 43 Rn. 119.). In der berufsrechtlichen Ausgestaltung zeigt sich die Bedeutung der Verschwiegenheitspflicht auch darin, dass Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer nicht nur – passiv – zur Verschwiegenheit verpflichtet sind. Sie haben vielmehr auch – aktiv – dafür Sorge zu tragen, dass die geschützten Informationen nicht weitergegeben werden (§ 10 der Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer).

Der **gesetzliche Schutz des Vertrauensverhältnisses** geht aber weit über die berufsrechtliche Ausgestaltung hinaus. Im Rahmen der Tätigkeit als Abschlussprüfer sind Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer zusätzlich gesondert zur Verschwiegenheit verpflichtet (§ 323 Abs. 1 Satz 1 HGB). In diesem außerordentlich sensiblen Bereich wird die Verschwiegenheit nicht nur durch

eine spezielle Haftung des Abschlussprüfers flankiert (§ 323 Abs. 1 Satz 3 HGB). Hier kann sie sogar gegenüber dem Kontrollorgan der Berufsgesellschaft des Abschlussprüfers gelten (§ 323 Abs. 3 HGB). Die erhebliche Bedeutung dieses Vertrauensverhältnisses zeigt sich umgekehrt darin, dass Verstöße gegen die Pflicht zur Verschwiegenheit und damit der **Bruch des Vertrauens strafrechtlich sanktioniert** sind. So ist die unbefugte Offenbarung von beruflich anvertrauten Informationen durch Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer mit Geld- oder sogar Freiheitsstrafe bedroht (§ 203 Abs. 1 StGB, für die Tätigkeit als Abschlussprüfer § 333 HGB). Der Schutz des Vertrauensverhältnisses gilt außerdem sogar **gegenüber Staat und Rechtsprechung**. So dürfen Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer als Berufsheimnisträger ihre Verschwiegenheitspflicht auch gegenüber staatsanwaltschaftlichen Ermittlungen und Gerichten nicht verletzen. In einer Ausnahme zur sonst geltenden Aussagepflicht für Zeugen sind sie daher berechtigt, das Zeugnis über beruflich erlangte Kenntnisse zu verweigern (§ 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO).

Dieses Vertrauen würde untergraben, wenn Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer zur Meldung der zahlreichen, über Art. 8aaa Abs. 6 vermittelten Angaben an die zuständigen Behörden verpflichtet wären.

Die in den verschiedenen Sprachfassungen des Richtlinienentwurfs verwendeten Umschreibungen tragen diesem Umstand nicht gebührend Rechnung. Laut englischer Entwurfsfassung ist für die Verlagerung ein „legal professional privilege“ maßgeblich. Dieser Begriff kann nach angelsächsischem Sprachgebrauch sowohl das „Berufsheimnis der Anwälte“ als auch ein „gesetzlich normiertes Berufsprivileg“ (also ohne Bezug zu einem bestimmten Beruf) bezeichnen. Laut deutscher Sprachfassung kommt es entscheidend auf die „Privilegien der Angehörigen von Rechtsberufen“ an, ohne, dass die erfassten Personen näher bestimmt werden. Zur **Klarstellung** und **Vermeidung unterschiedlicher, am jeweiligen Rechtskreis orientierter Deutungen** durch die umsetzenden Normgeber ist es daher geboten, sowohl die deutsche als auch die übrigen Sprachfassungen in diesem Punkt deutlicher zu fassen.

Wir schlagen daher vor, **Art. 8aaa Abs. 2 Unterabs. 1 der deutschen Entwurfsfassung** wie folgt zu fassen:

*„Jeder Mitgliedstaat ergreift die erforderlichen Maßnahmen, um den Intermediären das Recht auf Befreiung von der Pflicht zu gewähren, Informationen über ein meldepflichtiges grenzüberschreitendes Modell oder eine Reihe solcher Modelle vorzulegen, wenn die Intermediäre aufgrund nationaler Bestimmungen dieses Mitgliedstaats einem Berufsheimnis unterliegen.“*

Um ein einheitliches Verständnis zu gewährleisten, sollte **Art. 8aaa Abs. 2 Unterabs. 1 der englischen Entwurfsfassung** wie folgt gefasst werden:

*„Each Member State shall take the necessary measures to give intermediaries the right to a waiver from filing information on a reportable cross-border arrangement or series of such arrangements where they are entitled to professional secrecy legally codified within that Member State.”*

Wir regen ausdrücklich an, eine solche Klarstellung auch in den **übrigen Sprachfassungen** vorzunehmen.

Eine andere Sichtweise, wonach nur Rechtsanwälte von der Verlagerung Gebrauch machen können, würde eine **nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung** darstellen. Die Beratung bei der Erstellung der Steuermodelle darf von den Berufsgruppen (Rechtsanwälte, Steuerberater sowie Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer) in gleichem Umfang vorgenommen werden. Rechtsanwälte allein von der Meldepflicht auszunehmen, würde eine Ungleichbehandlung darstellen, für die eine sachliche Rechtfertigung nicht ersichtlich ist. Darüber hinaus würden Rechtsanwälte im Wettbewerb um Steuerberatungsmandate bevorteilt. Die anderen Berufsstände müssten bereits bei Mandatsannahme darüber aufklären, dass sie bei Erfüllung bestimmter Kriterien zu Meldung des Steuermodells verpflichtet sind. Diese Aufklärung ist dazu geeignet, Mandanten von vornherein von der Inanspruchnahme der Beratung abzuschrecken. Rechtsanwälte würden insoweit einen Vorteil genießen.

Eine Gleichstellung der Berufsstände ist auch mit Blick auf die rechtlichen und faktischen Gegebenheiten der **gemeinsamen Berufsausübung** geboten. Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer, Steuerberater und Rechtsanwälte üben ihre Berufe im zunehmenden Maß gemeinsam und interprofessionell aus (in den unterschiedlichsten Rechtsformen und Berufsgesellschaften). Eine unterschiedliche Behandlung einzelner dieser Berufsgruppen würde die gemeinsame Berufsausübung unterlaufen.

### **3.2. Anknüpfungspunkt für Offenlegungspflicht präzisieren**

Die Offenlegungspflicht wird derzeit durch das **Bereitstellen zur Nutzung** durch den Intermediär (bei einem einzelnen Modell – Alt. 1) oder durch das Umsetzen des ersten Schritts (bei einer Reihe solcher Modelle – Alt. 2) ausgelöst. Im Rahmen der Alternative 1 ist derzeit nicht Voraussetzung, dass das Modell auch tatsächlich umgesetzt wird. Dies lässt die Möglichkeit offen, dass auch nicht umgesetzte Modelle offengelegt werden. Vor dem Hintergrund der Verschwiegen-

heitspflicht der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer wäre dies unverhältnismäßig. Auch Alternative 1 sollte daher an die Umsetzung knüpfen.

### 3.3. Fünftagesfrist für Meldung unverhältnismäßig kurz – Monatsfrist vorsehen

Die **Frist** von nur fünf Tagen nach Bereitstellung bzw. Umsetzung ist unverhältnismäßig kurz bemessen. Sie zwingt den Intermediär faktisch dazu, die Offenlegung bereits parallel zur Mandatsbearbeitung vorzubereiten. Besonders im Fall von kleineren mittelständischen oder Einzelpraxen kann sich dies unverhältnismäßig auf die Planbarkeit der Arbeitsabläufe auswirken. Daher sollte es dem Intermediär überlassen bleiben, die Meldung erst nach Umsetzung vorzubereiten. Die Frist sollte daher auf **einen Monat** verlängert werden. Weil der Zeitpunkt der „Umsetzung“ mitunter nicht taggenau zu bestimmen sein wird, sollte sie außerdem erst **mit Ablauf des Monats** beginnen, in dem die Umsetzung stattfand.

Wir schlagen daher vor, **Art. 8aaa Abs. 1 wie folgt zu ändern:**

*„Jeder Mitgliedstaat ergreift die erforderlichen Maßnahmen, um die Intermediäre zur Vorlage von Informationen bei den zuständigen Steuerbehörden zu verpflichten, und zwar innerhalb von einem Monat, beginnend mit Ablauf des Monats, in dem das meldepflichtige grenzüberschreitende Modell oder der erste Schritt in einer Reihe solcher Modelle umgesetzt wurde.“*

### 3.4. Künftige Erwägungen zum Abschlussprüfer nicht zielführend

Von der Erwägung, **Abschlussprüfer** künftig explizit zur Offenlegung von grenzüberschreitenden Steuermodellen zu verpflichten, sollte dringend Abstand genommen werden. Abschlussprüfer unterliegen bereits europäischem Recht als Berufsgeheimnisträger einer umfassenden Verschwiegenheitspflicht. Nach der Abschlussprüferrichtlinie 2006/43/EG<sup>2</sup> müssen alle Informationen, zu denen Abschlussprüfer im Zuge der Prüfung Zugang erhalten, von der Pflicht zur Verschwiegenheit erfasst sein, Art. 23 Abs. 1 der Abschlussprüferrichtlinie 2006/43/EG. Die Notwendigkeit des Stillschweigens des Abschlussprüfers, der mit strengen Anforderungen an Verschwiegenheitspflicht und Berufsgeheimnis zu begegnen ist, wird von der Abschlussprüferrichtlinie zwingend vorausgesetzt (vgl. Erwägungsgrund Nr. 10 der Abschlussprüferrichtlinie 2006/43/EG.).

---

<sup>2</sup> Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates.

Eine Meldepflicht, die lediglich auf dem faktischen Zugang zu den Daten beruht, würde dieses Vertrauen erheblich erschüttern. Als Wirtschaftsprüfer unterliegen Abschlussprüfer nach deutschem Recht den umfassenden, oben unter 3.1. dargestellten und verfassungsrechtlichen begründeten Vorgaben zum Schutz des Berufsgeheimnisses. Darüber hinaus ist der Rückschluss vom faktischen Zugang des Abschlussprüfers zu den Daten auf die Erkennbarkeit grenzüberschreitender Modelle nicht sachgerecht. Unterschiedliche Konzernunternehmen werden oft von verschiedenen Prüfungseinheiten geprüft, was die Aufdeckung und Beurteilung grenzüberschreitender Steuermodelle erheblich erschwert. Die Ausgangssituation einer retrospektiven Beurteilung bestehender Modelle ist auch in keiner Weise mit der prospektiven Beurteilung im Rahmen der Beratung vergleichbar. An den Abschlussprüfer, der im Nachhinein Modelle aufdecken und beurteilen soll, würden damit sogar höhere Anforderungen gestellt, als an den im hiesigen Richtlinienvorschlag adressierten Intermediär, der dieselbe Beurteilung im Zuge der Gestaltung vornehmen soll.

---

Wir würden uns freuen, wenn unsere Anregungen im Verlauf des weiteren Verfahrens Berücksichtigung finden. Inhaltlich haben wir unsere Ausführungen auf Fragestellungen beschränkt, die die berufliche Stellung und Funktion unserer Mitglieder betreffen.

---