

EDITORIAL



Georg Kofler

Offenlegungspflicht für Steuergestaltungsmodelle?

Die Transparenz im Steuerbereich ist ein vorrangiges politisches Thema, das national und international als Vorbedingung für ein effizientes Vorgehen gegen Steuerhinterziehung, Steuermissbrauch und unerwünschte aggressive Steuerplanung angesehen wird.¹ Besonders augenscheinlich wird dies bei der geradezu atemberaubenden Geschwindigkeit, mit der innerhalb der EU der automatische Informationsaustausch vorangetrieben wurde (speziell bei Finanzinformationen,² „Rulings“³ und „Country-by-Country“-Berichten⁴) und Geldwäsche mit Steuerthemen verknüpft wurden.⁵ Ein weiterhin bestehendes „Transparenzdefizit“ wird aber darin gesehen, dass Steuerverwaltungen vielfach keine zeitnahen, umfas-

senden und relevanten Informationen zu aggressiven Steuerplanungsstrategien haben, wohingegen ein frühzeitiger Zugang zu solchen Informationen gewährleisten würde, dass Steuerrisiken durch sachkundige Risikoabschätzungen, Prüfungen und Gesetzesänderungen rasch begegnet werden könnte.⁶

Einige Staaten haben daher bereits entsprechende Meldepflichten für gewisse Steuergestaltungen eingeführt⁷ und auch Deutschland hat 2007 erwogen, eine strafbewehrte Anzeigepflicht von „Vermarktern“ gewisser grenzüberschreitender Steuergestaltungen vorzusehen.⁸ Wenngleich dieses Vorhaben seinerzeit in Deutschland nicht umgesetzt wurde, hat die Idee weiterhin die Politik⁹ und Fach-

1 Siehe zB die Mitteilung „Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung“, COM(2012)722 (6.12.2012); Mitteilung über Steuertransparenz als Mittel gegen Steuerhinterziehung und Steuervermeidung, COM(2015)136 (18.3.2015); Mitteilung über weitere Maßnahmen zur Verbesserung der Transparenz und der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuervermeidung, COM(2016)451 (5.7.2016) („Panama-Mitteilung“).

2 Richtlinie 2014/107/EU, ABl L 359/1 (16. 12. 2014). Auch die EU-Abkommen mit Drittstaaten wurden an diesen Standard angepasst (Schweiz: ABl L 333/12 [19.12.2015]; Liechtenstein: ABl L 339/3 [24.12.2015]; Monaco: ABl L 225/3 [19.8.2016]; Andorra: ABl L 268/40 [1.10.2016]; San Marino: ABl L 346/3 [31.12.2015]).

3 Richtlinie (EU) 2015/2376. ABl L 332/1 (18. 12. 2015); dazu zB *Grotherr*, Verpflichtender automatischer Informationsaustausch über verbindliche Auskünfte und APAs auf EU-Ebene ab dem 1.1.2016 geplant, *IStR* 2015, 293 (293 ff).

4 Richtlinie (EU) 2016/881, ABl L 146/8 (3. 6. 2016).

5 Bis Mitte 2017 müssen etwa zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung in den Mitgliedstaaten Register der wirtschaftlichen Eigentümer von Gesellschaften, anderen juristischen Personen und Trusts eingerichtet werden (Art 30 f der Richtlinie (EU) 2015/849, ABl L 141/73 [5.6.2015]); zu diese Informationen haben auch die

Finanzbehörden spätestens ab 1.1.2018 Zugang (Art 1 der Richtlinie (EU) 2016/2258, ABl L 342/1 [16.12.2016]).

6 Siehe zum Folgenden auch *Kofler/Pistone*, Zum Seminar J: Ist die positive Integration im EU-Steuerrecht wieder auf Schiene? *IStR* 2017 [in Druck].

7 Siehe dazu die Übersichtsdarstellung in Anhang E des Berichts *OECD*, Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* (2015). Für einen Rechtsvergleich im Hinblick auf die – eher auf missbräuchliche Gestaltungen ausgerichteten – Anzeigepflichten in den USA und im Vereinigten Königreich siehe zB auch *Kessler/Eicke*, Anzeigepflicht für Steuergestaltungen nach § 138a AO durch das JStG 2008 – Transparente Perspektiven für die Finanzverwaltung, *BB* 2007, 2370 (2375 ff).

8 Gesetzesentwurf zur Anzeigepflicht von Steuergestaltungen (25.6.2007). Siehe dazu etwa *Kessler/Eicke*, Anzeigepflicht für Steuergestaltungen nach § 138a AO durch das JStG 2008 – Transparente Perspektiven für die Finanzverwaltung, *BB* 2007, 2370 ff; *Flämig*, Der Steuerstaat auf dem Weg in den Überwachungsstaat – Stellungnahme zu dem Entwurf zur Anzeigepflicht von Steuergestaltungen, *DStR* 2007, Beihefter zu Heft 44, 2 ff.

9 Entschließung des Bundesrates zur Bekämpfung internationaler Steuergestaltungen, *BR-Drs* 205/14 (23.5.2014).

welt¹⁰ in Deutschland bewegt. Es kann daher auch nicht verwundern, dass die Frage der Offenlegung von Steuer-gestaltungsmodellen Bestandteil des OECD-BEPS-Projekts wurde: Der im Oktober 2015 veröffentlichte Endbericht der OECD zum Aktionspunkt 12 hat hier „Best Practices“ zur Einführung von Bestimmungen über die verbindliche Offenlegung aggressiver oder missbräuchlicher Transaktionen, Strukturen oder Gestaltungen dargestellt,¹¹ aber keinen Mindeststandard geschaffen.

Auch auf Ebene der EU wurde eine solche Offenlegungsverpflichtung bereits frühzeitig thematisiert: Die EU-Kommission hat sie schon 2012 als Teil der Agenda für Steuertransparenz beobachtet¹² und der Rat hat sodann Mitte 2016 die Kommission aufgefordert, „Gesetzgebungsinitiativen zu verbindlichen Offenlegungsregelungen in Anlehnung an die Aktion 12 des BEPS-Projekts der OECD ins Auge zu fassen, mit dem Ziel, effektivere Hindernisse für Intermediäre zu errichten, die bei Steuerhinterziehung oder Steuerumgehung Unterstützung leisten“.¹³ Eine daran anschließende öffentliche Konsultation zu der Frage, ob und wie die EU gegen Berater und Intermediäre vorgehen soll, die Hilfe bei der Steuerhinterziehung und -umgehung leisten, wurde im Herbst 2016 durchgeführt.¹⁴ Diese Entwicklungen mündeten im nunmehr vorliegenden, im Juni 2017 erstatteten Richtlinienvorschlag zur Offenlegungsverpflichtung von Intermediären von potentiell aggressiven Steuerplanungsmodellen gegenüber den Steuerbehörden.¹⁵ Technisch zielt der Richtlinienvorschlag auf eine Änderung der AmtshilfeRL¹⁶ ab, führt aber zugleich auch eine materielle Verpflichtung ein:

- Die Mitgliedsstaaten müssen durch entsprechende Maßnahmen sicherstellen, dass Intermediäre inner-

halb von fünf Tagen nach Weitergabe eines meldepflichtigen Steuerplanungsmodells an Kunden (bzw. Steuerpflichtige innerhalb von fünf Tagen nach Umsetzung des ersten Schritts in einer Reihe von Modellen)¹⁷ gewisse Informationen über dieses an die Steuerbehörden melden.¹⁸

- Der Mitgliedstaat, an den die Modelle gemeldet werden, muss diese Informationen automatisch vierteljährlich über ein Zentralverzeichnis mit allen anderen Mitgliedstaaten teilen.¹⁹

Der Richtlinienvorschlag ist äußerst weit gefasst: Schon nach Art 2 der AmtshilfeRL erstreckt er sich auf alle Arten von direkten Steuern. Meldepflichtig sind Intermediäre, wenn sie beruflich an potentiell aggressiven Steuerplanungsmodellen beteiligt sind, also etwa ein meldepflichtiges Steuerplanungsmodell konzipieren oder vertreiben; Intermediäre sind im Wesentlichen alle Unternehmen oder professionelle Akteure (zB auch Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuer- und Finanzberater, Banken und Berater).²⁰ Die Meldeverpflichtung geht nur dann auf den Steuerpflichtigen über, wenn der Intermediär nicht in der EU niedergelassen ist oder beruflichen Verschwiegenheitspflichten unterliegt oder es keinen Intermediär gibt, wenn also zB das Modell von internen Steuerberatern oder Anwälten entwickelt wurde.²¹

Die Umschreibung der meldepflichtigen Steuerplanungsmodelle basiert nicht auf einer abstrakten Definition aggressiver Steuerplanung, sondern – ebenso wie BEPS-Aktionspunkt 12 und international üblich²² – auf der Nennung von „Merkmalen“ bzw. „Kennzeichen“ („hallmarks“), die stark auf Steuervermeidung oder Steuermissbrauch hindeuten. Voraussetzung für die Melde-

10 Siehe zB *Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert*, Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle in Deutschland, Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen (2016), und zuletzt *Heber*, Anzeigepflicht für Steuergestaltungen – Möglichkeiten für ihre Implementierung in Deutschland, IStR 2017, 559 (559 ff).

11 OECD, Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015).

12 Siehe die Mitteilung über weitere Maßnahmen zur Verbesserung der Transparenz und der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuervermeidung, COM(2016)451 final (5. 7. 2012), 7 f.

13 Siehe Pkt 12 der Schlussfolgerungen des Rates zu einer externen Strategie im Bereich Besteuerung und zu Maßnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Steuerabkommen, Pressemitteilung 281/16 (25.5.2016).

14 Siehe die Pressemitteilung „Kommission holt Meinungen zu künftigen Maßnahmen gegen Unterstützer von aggressiver Steuerplanung ein“, IP/16/3618 (10. 11. 2016), sowie vorgehend die entsprechende Ankündigung in der Mitteilung über weitere Maßnahmen zur Verbesserung der Transparenz und der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuervermeidung, COM(2016)451 final (5. 7. 2012), 7 f.

15 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Modelle, COM(2017)335 (21.6.2017), samt Anhang zu den „Hallmarks“; siehe auch die Begleitunterlage der

Kommissionsdienststellen zur Folgenabschätzung in SWD(2017)236 (21.6.2017) (Zusammenfassung in SWD(2017)237).

16 Richtlinie 2011/16/EU, ABl L 64/1 (11.3.2011) idgF.

17 Die Kommission begründet diese zeitliche Raschheit der erforderlichen Meldung durch Intermediäre innerhalb von fünf Tagen ab dem Tag, nach dem diese Modelle einem Steuerpflichtigen zur Umsetzung zur Verfügung gestellt wurden, damit, dass die Aussichten, „dass die Offenlegung ihre abschreckende Wirkung entfaltet, größer sind, wenn die relevanten Informationen die Steuerbehörden frühzeitig erreichen“. Deshalb sei es erforderlich, „dass die meldepflichtigen grenzüberschreitenden Modelle offengelegt werden müssen, bevor sie tatsächlich angewandt werden“. Ist der Steuerpflichtige selbst meldepflichtig, erfolgt die Offenlegung etwas später, dh innerhalb von fünf Tagen ab dem Tag, nach dem das meldepflichtige grenzüberschreitende Modell oder die erste Stufe in einer Reihe derartiger Modelle umgesetzt wurde. Siehe die vorgeschlagene Anfügung eines Art 8aaa Abs 1 der AmtshilfeRL und die Begründung im Richtlinienvorschlag COM(2017)335 (21.6.2017), 13 f.

18 Vorgeschlagene Anfügung eines Art 8aaa der AmtshilfeRL.

19 Vorgeschlagene Änderung des Art 21 Abs 5 der AmtshilfeRL.

20 Art 3 Nr. 21 idF des Vorschlags COM(2017)335 final (21.6.2017).

21 Art 8aaa Abs 2 idF des Vorschlags COM(2017)335 final (21.6.2017).

22 Siehe zB die Guidance des UK HMRC, Disclosure of tax avoidance schemes (2014) 26 ff.

pflicht ist damit lediglich, dass es sich um ein grenzüberschreitendes Modell²³ handelt, das zumindest eines dieser „hallmarks“ aufweist.²⁴ Die sodann im Anhang zum Vorschlag angeführten „hallmarks“ knüpfen sowohl an äußere Umstände von Gestaltungen („generic hallmarks“), nämlich das Bestehen einer Vertraulichkeitsklausel, ein steuervorteilabhängiges Honorar oder die Verwendung von Standarddokumentation, als auch an Inhalte oder Ergebnisse von Gestaltungen („specific hallmarks“) an. Bei diesen „specific hallmarks“ handelt es sich zB um strukturierten Modelle zur Verlustverlagerung, Modelle zur grenzüberschreitenden abzugsfähigen Zahlung an einen verbundenen Empfänger, der zB in keinem Steuergebiet oder in einem Nicht- oder Niedrigsteuerland ansässig, und Modelle zur Abschreibung desselben Vermögenswertes in mehr als einem Land; darüber hinaus bestehen „specific hallmarks“ auch im Hinblick auf die Umgehung von Transparenzregeln, etwa durch die Einbeziehung von Steuergebieten oder Rechtsperso-

nen, die nicht vom automatischen Informationsaustausch erfasst sind.

Nach Vorstellung der Kommission wäre eine entsprechende Richtlinie von den Mitgliedstaaten bis 31.12.2018 umzusetzen.²⁵ Hinzuweisen ist auch darauf, dass der Richtlinienvorschlag selbst keine konkreten Sanktionen für die Verletzung der Offenlegungspflicht vorsieht, sondern die Mitgliedstaaten verpflichtet, wirksame, verhältnismäßige und abschreckende Sanktionen festzulegen.²⁶ Erwartungsgemäß ist der Richtlinienvorschlag nicht unkritisiert geblieben und etwa ein höherer definitorischer Bestimmtheitsgrad bei den „hallmarks“ und eine klare Unterscheidung zwischen „normaler“ Beratung und „Massenprodukten“ („Off-the-shelf-Schemes“) gefordert worden.²⁷ Es bleibt daher abzuwarten, ob der Vorschlag im Rat auf die Zustimmung aller Mitgliedstaaten stößt und welche Änderungen und Beseitigungen von Unschärfen im Legislativprozess sodann noch vorgenommen werden.

23 Art 3 Nr. 18 idF des Vorschlags COM(2017)335 final (21.6.2017).

24 Art 3 Nr. 19 idF des Vorschlags COM(2017)335 final (21.6.2017).

25 Art 2 des Vorschlags COM(2017)335 final (21.6.2017). Allerdings soll es auch zur Meldung jener Modelle kommen, die im Zeitraum von der politischen Einigung bis zum 31.12.2018 umgesetzt wurden; siehe Art 8aaa Abs 4 des Vorschlags COM(2017)335 final (21.6.2017).

26 Art 25a idF des Vorschlags COM(2017)335 final (21.6.2017).

27 Siehe aus der Sicht des Berufsstandes zB die Stellungnahme der CFE, Opinion Statement PAC 3/2017 on the European Commission Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation (27 July 2017), abrufbar unter <http://www.cfe-tax.org/node/5893>.