BEPS: Maßnahme 12 - Mandatory Disclosure Rules

Kern des Aktionspunktes 12 zu „Mandatory Disclosure Rules“ ist die Schaffung und Erhöhung von Transparenz durch Einführung von Informations- und Offenlegungspflichten von bestimmten Steuergestaltungsmodellen gegenüber der Finanzverwaltung. Hierdurch soll die jeweilige Finanzverwaltung eines Landes in die Lage versetzt werden, zeitnah und umfassend auf aggressive Gestaltungsmodelle zu reagieren.

Nach langjähriger intensiver Arbeit hat die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung („OECD“) im Rahmen des „Base Erosion and Profit Shifting“ („BEPS“) Projekts am 05.10.2015 den finalen Report zu Aktionspunkt 12 „Mandatory Disclosure Rules“ veröffentlicht. Dieses finale Dokument basiert auf dem am 31.03.2015 veröffentlichten Diskussionsentwurf der OECD zu umfassenden Anzeige- bzw. Offenlegungspflichten aggressiver Steuerplanungs-/gestaltungsmodelle.

Im Vergleich zum Diskussionsentwurf zu Aktionspunkt 12 konkretisiert die OECD in ihrem finalen Report besonders ihre Empfehlungen zum Themenkomplex eines grenzüberschreitenden Informationsaustauschs. Eine der größten Herausforderungen auf Seiten der Finanzverwaltungen ist die Informationsasymmetrie im Hinblick auf konzerninterne Transaktionen und die damit einhergehende fehlende, rechtzeitige und vollumfängliche Kenntnis über aggressive Steuergestaltungen multinationaler Unternehmen. Ein frühzeitiger Zugriff auf diese Informationen gewährleistet aus Sicht der OECD die Möglichkeit einer schnellen Reaktion seitens der Finanzverwaltungen, um entsprechende Steuerverkürzungen zeitnah eindämmen zu können. Im Rahmen des finalen Reports werden zudem einige Maßnahmen und Empfehlungen der OECD näher dargestellt, um einen effektiven Informationsfluss zwischen Steuerbehörden und den Steuerpflichtigen zu gewährleisten.

Recap: Diskussionsentwurf und eingegangene Kommentierungen

Wie in der [BEPS-Sonderausgabe des Transfer Pricing Newsletters](#) näher dargestellt, hat die OECD bereits am 31.03.2015 einen Diskussionsentwurf veröffentlicht, der sich mit der Anzeige- bzw. Offenlegungspflicht bestimmter Steuerplanungs- bzw. -gestaltungsmodelle im Rahmen des BEPS Projekts befasste. Der Diskussionsentwurf zielte auf die Implementierung von Anzeige- und Offenlegungspflichten für den Steuerpflichtigen ab, um zugunsten der betreffenden Finanzverwaltung Informationen über Steuerverkürzungen und Gewinnverlagerungen zu erlangen, die auf aggressiven Steuergestaltungsmodellen beruhen.

Nach Veröffentlichung des Diskussionsentwurfs wurde die Fachöffentlichkeit dazu aufgerufen, ihre Anmerkungen im Hinblick auf die Ausgestaltung entsprechender Anzeige- und Offenlegungspflichten für die weitere OECD-interne Diskussion zu publizieren. Die eingegangenen Stellungnahmen aus der Industrie und Beratung wurden in aggregierter Form am 04.05.2015 veröffentlicht und haben laut OECD im finalen Report Berücksichtigung gefunden.

Die Kernpunkte des finalen Reports

Der finale Report knüpft inhaltlich an die bereits im Rahmen des Diskussionsentwurfes genannten Ziele an. Daher sollen Anzeige- und Offenlegungspflichten im Hinblick auf aggressive Steuerstrukturierungen verständlich ausgestaltet sein und gleichzeitig keine unverhältnismäßig hohen Verwaltungskosten für den Steuerpflichtigen generieren. Zudem sollen sie effektiv in der Zielerreichung und präzise in der Identifizierung derartiger „Steuersparmodelle“ sein. Gleichmaßen sollen die Regelungen zu den Anzeige- und Offenlegungspflichten flexibel und dynamisch genug ausgestaltet sein, um der Finanzverwaltung eine leichte und schnelle Adjustierung der Offenlegungsverpflichtungen zu gewährleisten. Darüber hinaus soll sichergestellt werden, dass die gesammelten Informationen effizient genutzt werden können.

Im Vergleich zum Diskussionsentwurf wird im finalen Report die Freiwilligkeit der Einführung der durch die OECD genannten Maßnahmen betont. Zwar sind die Länder – wie

grundsätzlich in anderen OECD Veröffentlichungen auch - in ihrer Entscheidung frei entsprechende Informations- und Offenlegungspflichten einzuführen. An verschiedenen Stellen wird jedoch deutlich gemacht, dass zu evaluieren ist, ob und inwiefern die genannten Maßnahmen in dem empfohlenen Ausmaß mit der jeweiligen nationalen Gesetzgebung vereinbar sind.

Im Kern empfiehlt der finale Report der OECD folgende Maßnahmen zur frühzeitigen Identifizierung und „Eindämmung“ von aggressiven Steuerstrukturierungen, die zu einer Erosion des nationalen Besteuerungssubstrats führen können:

1. Steuerpflichtiger und/ oder Vermarkter als Offenlegungsadressaten identifizieren

Das finale Schreiben der OECD hält weiterhin am Steuerpflichtigen und dem Konzept des „Dritten“, der im Rahmen einer Geschäftsbeziehung Steuergestaltungsmodelle anbietet oder empfiehlt (sog. Vermarkter), als Offenlegungsadressaten fest. Offenlegungspflichtig ist daher - kumulativ - sowohl der Steuerpflichtige als auch der Vermarkter (unter anderem Steuerberater, Rechtsanwälte oder anderweitige Beratungsberufe wie z.B. Unternehmensberater) oder - alternativ - jeweils einzeln lediglich der Vermarkter oder der Steuerpflichtige.

2. Einführung von spezifischen („specific“) als auch allgemeinen („generic“) Kennzeichen („hallmarks“)

Weiterhin ist eine Steuerstrukturierung nach OECD-Ansicht offen zu legen, wenn sie unter sog. „hallmarks“ fällt, d.h. es müssen bestimmte allgemeine („generic“) und spezifische („specific“) Kennzeichen vorliegen, um in den Anwendungsbereich der Anzeige- und Offenlegungspflichten zu fallen.

Abweichend zum Diskussionsentwurf wird jedoch im finalen Report abgewogen, inwieweit sog. „thresholds“ zielführend sind. Ursprünglich war auf OECD-Ebene angedacht, Grenzwerte einzuführen, um anhand diverser Kriterien, wie beispielsweise dem „main benefit“ Test oder der „de-minimis“ Regel zu evaluieren, welche Art von Strukturierungsmodellen offenlegungspflichtig sein sollen. In dem finalen Report wird aufgeführt, dass „thresholds“, wie beispielsweise die „de-minimis“ Regel, welche Transaktionen mit geringen Transaktionsvolumina von den Offenlegungspflichten befreien soll, unter Umständen „Tor und Tür“ zu „missbräuchlichen“ Steuergestaltungen leichter zugänglich machen könnten. Nach Ansicht der OECD könnte die Einführung von Grenzwerten nämlich dazu führen, dass langfristig auch Transaktionen mit höheren Transaktionsvolumina nicht offengelegt werden, da unter bestimmten Steuersparmodellen (bspw. im Rahmen der „Stückelung der Transaktion“ abweichend von der Gesamtwertschöpfungsbetrachtung) eine Escape-Gestaltung gefunden werden könne, die einer Offenlegungspflicht zuwiderläuft. Zudem unterstreicht die OECD das Risiko, dass durch die Einführung der Grenzwerte eine „falsche Signalwirkung“ gesendet werden könnte. Indirekt würde nämlich die Aussage getroffen werden, aggressive Steuergestaltungen, die lediglich durch geringe Transaktionsvolumina gekennzeichnet sind, seien hinzunehmen und somit im Ergebnis „akzeptabel“. Zudem könnten Steuergestaltungen dadurch zunächst in einem kleineren Umfang vom Steuerpflichtigen gegenüber der Finanzverwaltung „getestet“ werden.

Vor diesem Hintergrund soll jede Art von grenzüberschreitender Strukturierung unter das Erfordernis der Anzeige- bzw. Offenlegung fallen. Wie verhältnismäßig eine solche Regelung jedoch letztlich sein wird, darf angezweifelt werden. Gerade im Hinblick auf die „de-minimis“ Regel, die - abgesehen vom Steuerrecht - in verschiedenen Rechtsgebieten in vielen OECD-Ländern Anwendung findet, ist die Nichtberücksichtigung von Transaktionen mit geringen Transaktionsvolumina eine rechtsübliche und praktische Regelung.

3. Klarstellende Definition von „arrangements“ unter Berücksichtigung des steuerlichen Einflusses

Ferner ist eine umfassende Definition von sog. (tax) „arrangements“ im Rahmen des finalen Reports neu eingeführt worden. Grundsätzlich sollen grenzüberschreitende konzerninterne Strukturierungen per se anzeige- bzw. offenlegungspflichtig sein, vorausgesetzt, die in einem Mitgliedsstaat ansässigen Steuerpflichtigen sind als entsprechende Transaktionsparteien involviert. Die Definition eines offenlegungspflichtigen (tax) „arrangements“ soll laut OECD umfassend und tatbestandlich sehr „breit“ gefasst werden. Dies soll gewährleisten, dass eine Vielzahl von Steuerstrukturierungen erfasst wird. Zudem wird vorausgesetzt, dass es sich um eine Steuerstrukturierung mit „materiellem Einfluss auf das Steuersubstrat“ handelt. Dies soll gewährleisten, dass grenzüberschreitende Strukturierungen in denjenigen Ländern offen zu legen sind, in denen Gewinnauswirkungen bzw. Auswirkungen auf die Steuerquote entstehen. Der steuerliche Einfluss der Strukturierung sollte wesentlich sein, wobei die Wesentlichkeit durch einen monetären

Schwellenwert gemessen werden soll.

Dieser Schwellenwert ist jedoch im finalen Report – wenig überraschend - nicht näher spezifiziert. Die OECD verweist stattdessen auf die Empfehlung, die betreffenden Transaktionen einer ökonomischen und steuerlichen Analyse zu unterziehen, um zu evaluieren, ob das „arrangement“ potentiell einen materiellen Einfluss auf das Steuersubstrat des jeweiligen Landes haben wird (Tz. 243 - 248 (Textziffern beziehen sich auf den finalen Report der OECD zu Aktionspunkt 12).

4. Konkretisierung der Anzeige- und Offenlegungspflichten

Im Rahmen des finalen Schreibens wurden die Anzeige- und Offenlegungspflichten schließlich dahingehend konkretisiert, dass ein Steuerpflichtiger nur dann Informationen offen zu legen hat, wenn sich diese in dessen Informationssphäre / Kontrollbereich befinden. Im Falle einer konzerninternen grenzüberschreitenden Transaktion wird von dem Steuerpflichtigen quasi erwartet, dass er in Erfahrung bringt, ob Gewinnauswirkungen bzw. Auswirkungen auf das Steuersubstrat des jeweiligen Landes, in welchem einer Geschäftstätigkeit nachgegangen wird, entstanden sind. Falls dies der Fall ist, der Steuerpflichtige jedoch nicht über genügend offenlegungspflichtige Informationen verfügt, sind diese Informationen von dem verbundenen Transaktionspartner einzuholen. Ist dieser jedoch nicht gewillt die angeforderten Informationen in dem erforderlichen Maße zu beschaffen, so genügt es – so die Auffassung der OECD – zur Exkulpation des Steuerpflichtigen die fehlende Informationslage an die Finanzbehörden zu melden (Tz. 251 – 252.).

Inwieweit sich daraus rechtliche Konsequenzen für das Konzernunternehmen ergeben, wird im Rahmen des finalen Reports jedoch nicht weiter spezifiziert. Die OECD erhofft sich vielmehr, dass die Finanzbehörden unter Nutzung der Mechanismen für den Informationsaustausch die fehlenden Informationen beschaffen können.

5. Einführung und Vergabe von Referenznummern

Neu eingeführt wurde zudem die Empfehlung, Steuersparmodelle durch die Einführung und Vergabe von sog. Referenznummern zu identifizieren. Gleichermaßen stellt die Einführung von Referenznummern sicher, dass bereits angezeigte und offen gelegte „Steuersparmodelle“ langfristig „verfolgt“ bzw. nachgehalten werden können, um gegebenenfalls weitere Indizien zu weiteren bzw. ähnlich gelagerten aggressiven Steuersparmodellen zu erhalten. In den Fällen, in denen die Berichtspflichten dem Vermarkter auferlegt werden, wurde angeregt, sowohl Referenznummern einzuführen, als auch darüber hinaus die Erstellung und Einreichung einer Mandantenliste anzufordern. Folglich sollen die Vermarkter eine Liste über diejenigen Mandanten bereitstellen, die potentiell unter das Erfordernis der Offenlegungspflichten durch aggressive Steuersparmodelle fallen, vorausgesetzt, das nationale Recht lässt dies zu.

Diese Handhabung ist kritisch zu hinterfragen, da – jedenfalls aus deutscher Perspektive - der steuerliche Berater in einem besonderen Mandats- und Vertrauensverhältnis zu seinen Mandanten steht. Aus dem Blickwinkel des deutschen Rechts ist insbesondere zu hinterfragen, ob das Steuergeheimnis nach § 30 AO tangiert wird. Auch unter einem verfassungsrechtlichen Blickwinkel bleibt ungeklärt, inwiefern eine solche Regelung im deutschen Recht Anwendung finden könnte.

6. Zeitpunkt Betrachtung

Konsistent zu dem Diskussionsentwurf hält die OECD im Rahmen des finalen Reports daran fest, dass der Vermarkter Informationen des Steuerpflichtigen im Zeitpunkt des sog. „erstmaligen Angebots“ oder der „erstmaligen Empfehlung“ einer Steuergestaltung offen zu legen hat. Im Falle der Offenlegungs- bzw. Anzeigepflicht auf Seiten des Steuerpflichtigen soll der Zeitpunkt der Implementierung der Struktur ausschlaggebend sein.

Nicht spezifiziert wurde jedoch die im Rahmen des Diskussionsentwurfes bereits aufgekommene Frage, was konkret unter dem Zeitpunkt des erstmaligen Angebots oder der erstmaligen Empfehlung zu verstehen ist. Aus Blickwinkel des US-Steuerrechts, welches bereits entsprechende Offenlegungspflichten beinhaltet, ist z.B. der Zeitpunkt der Offenlegung nicht an das erstmalige Angebot bzw. die erstmalige Empfehlung geknüpft. Vielmehr ist der Zeitpunkt maßgebend, an dem der Vermarkter zum sog. „material advisor“ wird. Die Definition eines „material advisors“ wird an bestimmte Eigenschaften geknüpft, wie bspw. die Fragestellung, ob (i) der Vermarkter wesentliche Hilfeleistungen zur Implementierung des „Steuersparmodells“ geleistet hat und (ii) der Vermarkter direkt oder indirekt eine wesentliche Vergütung hierfür erhalten hat, die einen bestimmten Schwellenwert überschreitet. Zudem wird vorausgesetzt, dass der Steuerzahler eine berichtspflichtige Strukturierung durchgeführt hat und diese Strukturierung als

berichtspflichtig gekennzeichnet ist (Tz. 144.).

7. Ausweitung der Regelungen zum Informationsaustausch

Dem finalen Report der OECD zu Aktionspunkt 12 wurde darüber hinaus ein neuer Absatz über den Informationsaustausch hinzugefügt. Im Hinblick darauf wurden Empfehlungen aufgelistet, die einen effektiven und frühzeitigen Informationsaustausch zwischen den Finanzverwaltungen gewährleisten sollen.

Das Bestreben, eine umfassendere Kooperation und einen besseren Informationsaustausch der Finanzbehörden zu fördern, ist schon seit geraumer Zeit ein wesentliches Ziel der OECD. Wesentliche Meilensteine waren der im Jahre 2009 eingeführte internationale Standard des „Informationsaustauschs auf Anfrage“ und die Einführung eines „Global Forums on Exchange of Information and Transparency for Tax Purposes“, welches mit der Überwachung der Implementierung des Informationsaustausches beauftragt worden ist. Im Jahre 2014 erfolgte schließlich die Ausweitung des Informationsaustausches in Steuerangelegenheiten durch Einführung eines „Standards on Automatic Exchange of Financial Information“. Dabei stellen bilaterale und multilaterale Abkommen (beispielsweise in Anlehnung an Artikel 26 des OECD Musterabkommens) die gesetzliche Grundlage für den Informationsaustausch dar. Eine weitere Grundlage für den Informationsaustausch zwischen Staaten verkörpert das „Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters“ (OECD 2010).

Die Notwendigkeit einer erhöhten Transparenz im Rahmen des Informationsaustauschs lässt sich auch im finalen Report zu Aktionspunkt 12 wiedererkennen. Das „Forum on Harmful Tax Practices“ entwickelte bereits unter dem Aktionspunkt 5 „Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz“ ein sog. „transparency framework“, also Leitlinien zur Schaffung von entsprechender Transparenz über die „Steuerpolitik“ multinationaler Unternehmen. Dem Framework zufolge wird zwischenstaatlich die Implementierung eines obligatorischen und spontanen Informationsaustauschs in folgenden zwei Schritten angestrebt.

- Im ersten Schritt werden Basisinformationen über eine Steuergestaltung bzw. ein diesbezüglich erhaltenes „Ruling“ sowie den Steuerpflichtigen an die Finanzbehörde weitergeleitet;
- In einem zweiten Schritt kann die empfangende Finanzbehörde nach Evaluation der eingereichten Unterlagen weitere detailliertere Informationen über den Steuerpflichtigen bzw. die konzerninterne Transaktion auf Nachfrage anfordern.

Die OECD führt auch an dieser Stelle nochmals an, dass der Aktionspunkt 13 „Leitlinien zur Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogenen Berichterstattung“, dem sogenannten Country-by-Country Reporting („CbC“) eine erste Grundlage für die Identifizierung von Steuergestaltungen verkörpert und zur Bereitstellung von Informationen dienen kann.

Das „Joint International Tax Shelter Information and Collaboration Network“ („JITSIC Netzwerk“) des „OECD Forums on Tax Administration“ stellt eine weitere internationale Plattform zur Verbesserung der internationalen Zusammenarbeit zwischen den Finanzverwaltungen der beteiligten Länder dar und basiert auf bereits existierenden bilateralen und multilateralen Rechtsinstrumenten, welche die Möglichkeit für einen Informationsaustausch im nationalen Recht einräumen. Das erste Treffen des JITSIC Networks fand am 04.05.2015 und 05.05.2015 in Paris statt.

Auch durch die Verknüpfung der o.g. bereits existierenden und neu eingeführten Organisationen bzw. Informationsaustausch-Plattformen und Netzwerke erhofft sich die OECD die Basis zum effektiven Informationsaustausch weiter auszubauen, um aggressive Steuersparmodelle zu identifizieren und letztlich „angreifen“ zu können.

8. Implementierung bindender monetärer und nicht-monetärer Strafzuschläge

In ihrem finalen Report zu Aktionspunkt 12 hält die OECD daran fest, die Nichteinhaltung von den zwingenden Anzeige- bzw. Offenlegungspflichten an Sanktionen - sowohl monetärer als auch nicht monetärer Art - zu knüpfen.

Fazit

Die Schaffung und Erhöhung der Transparenz von steuerrelevanten Sachverhalten ist eine der wichtigsten Ziele der OECD im Rahmen des gesamten BEPS-Projekts. Im Hinblick darauf wurde eine Anzahl von Maßnahmen – insbesondere in den Aktionspunkten 5, 10 und 12 – entwickelt, welche die Bereitstellung und den Austausch von bestimmten steuerrelevanten Informationen zwischen den Finanzverwaltungen in den jeweiligen Jurisdiktionen sicherstellen soll. Hierum geht es letztlich auch in Aktionspunkt 12.

Interessant ist insbesondere die Tatsache, dass bereits erste Länder als Reaktion auf den Aktionspunkt 12 ihre nationalen Regelungen im Hinblick auf Anzeige- und Offenlegungspflichten grenzüberschreitender Steuergestaltungen angepasst haben. In Brasilien wurde beispielsweise – als eines der großen Nicht-OECD Mitgliedsstaaten – am 21.07.2015 eine vorläufige Regelung im nationalen Recht eingeführt („Provisional Measure No. 685“), welche die Verpflichtung zur Anzeige- und Offenlegungspflicht „aggressiver Steuergestaltungsmodelle“ kodifiziert. Angesichts der zahlreichen offenen Fragestellungen im Zusammenhang mit der Einführung entsprechender Informations- und Offenlegungspflichten bleibt abzuwarten, ob und inwieweit auch der deutsche Gesetzgeber bereit sein wird, hier legislatorisch demnächst tätig zu werden. Die Diskussion um die Einführung eines § 138a AO im Rahmen des JStG 2008 verlief damals bekanntermaßen ergebnislos. Man darf gespannt bleiben, ob dies in einem BEPS-geprägten Steuerklima auch künftig so bleiben wird.

Literatur

[OECD \(2015\): BEPS Action 12](#), Mandatory Disclosure Rules, Public Discussion Draft, März 2015, (Stand: 01; März 2015)

[OECD \(2015\): BEPS Action 12](#), Mandatory Disclosure Rules, Public Discussion Draft, Oktober 2012, (Stand: 05. Oktober 2015)

Puls, M. / Heravi, S., „Mandatory Disclosure Rules“ für grenzüberschreitende Steuergestaltungen: Wohin will die OECD?, ISR 2015, 284-289

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.