

TAXATION

Meldepflicht für aggressive grenzüberschreitende Steuergestaltungen

Obligation to report aggressive cross-border tax arrangements

Mit der Verabschiedung der Richtlinie 2018/822 am 25. Mai 2018 hat der Rat der Europäischen Union seine Bestrebungen hinsichtlich der Steuertransparenz weiter verstärkt. Nach der Einführung des automatischen Informationsaustauschs über Finanzkonten sowie des automatischen Austauschs über Steuerrulings und des automatischen Austauschs länderbezogener Berichte multinationaler Konzerne folgt jetzt also der verpflichtende automatische Informationsaustausch über so genannte aggressive grenzüberschreitende Steuergestaltungen.

Mit dieser Richtlinie werden zwei wesentliche Massnahmen eingeführt. Einerseits verpflichtet sie die Steuerintermediäre, den Steuerbehörden grenzüberschreitende Gestaltungen zu melden, die bestimmte, definierte Kennzeichen aufweisen. Andererseits verpflichtet sie die Mitgliedstaaten zum automatischen Austausch der erhaltenen Informationen mittels zentraler Datenbank.

Der Begriff der aggressiven grenzüberschreitenden Steuergestaltung wird in der Richtlinie sehr weit gefasst. Das Merkmal «grenzüberschreitend» liegt vor, sobald eine Gestaltung mehrere Mitgliedstaaten oder einen Mitgliedstaat und ein Drittland betrifft. Nicht unter die Richtlinie fallen deshalb rein innerstaatliche Gestaltungen in einem Mitgliedstaat, die aber dennoch in die nationalen Rechtsvorschriften zur Umsetzung der Richtlinie aufgenommen werden können. Um einer Meldepflicht zu unterliegen muss die grenzüberschreitende Gestaltung zudem als «aggressiv» eingestuft werden. Im Anhang IV der Richtlinie wird eine Reihe von Kennzeichen aufgeführt, welche aggressive Gestaltungen aufweisen. Dazu gehören insbesondere Erfolgshonorare, deren Höhe vom aus der Gestaltung resultierenden Steuervorteil abhängig sind, oder Massnahmen zur Untergrabung des automatischen Informationsaustauschs über Finanzkonten, sei es durch die Übertragung eines Kontos in eine Gerichtsbarkeit, die nicht dem automatischen Informationsaustausch unterliegt, oder durch die Umwandlung eines betroffenen Vermögenswertes in ei-

By adopting the Directive 2018/822 on 25 May 2018, the Council of the European Union further strengthened its arsenal in the field of fiscal transparency. After the introduction of the automatic exchange of financial account information, the automatic exchange of tax rulings and finally the automatic exchange of country-by-country reporting by multinational companies, we now have the mandatory and automatic exchange of information on aggressive cross-border tax arrangements.

This directive introduces two main measures. Firstly, it obliges tax intermediaries to report cross-border arrangements involving certain defined hallmarks to the tax authorities. On the other hand, it places the Member States under the obligation to automatically exchange the information they receive through a centralised database.

The directive provides a very broad definition of the concept of an aggressive cross-border arrangement. The qualification of “cross-border” applies if the arrangement concerns several Member States or a Member State and a third country. This means the directive is not aimed at purely internal arrangements in a Member State which may nevertheless be covered by the national laws implementing the directive. In order for mandatory reporting to apply, the cross-border arrangement must also be qualified as being aggressive. Annex IV of the directive lists a number of hallmarks deemed to indicate the existence of an aggressive arrangement. In particular, they include the presence of “success fees”, which are set based on the tax benefit resulting from the arrangement, or the existence of measures aiming to undermine the automatic exchange of financial account information whether through the transfer of an account to a jurisdiction which is not subject to the automatic exchange of information or by converting assets subject to exchange into assets which are not. This means that simply transferring funds from an account subject to automatic exchange to one located in a jurisdiction not covered by it may in

nen Vermögenswert, der nicht dem Austausch unterliegt. So kann eine einfache Überweisung von liquiden Mitteln von einem Konto, das dem automatischen Austausch unterliegt, auf ein Konto in einer Gerichtsbarkeit, die nicht daran teilnimmt, bereits als aggressive grenzüberschreitende Gestaltung im Sinne der Richtlinie eingestuft werden. Ebenso kann der einfache Erwerb einer unbeweglichen Sache im Ausland, finanziert durch Vermögenswerte auf einem Finanzkonto, das dem automatischen Informationsaustausch unterliegt, als Umwandlung von Vermögenswerten im Sinne der Richtlinie angesehen werden, sofern die unbeweglichen Sachen nicht vom automatischen Informationsaustausch betroffen sind. Es gibt zudem spezifische Kennzeichen im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Transaktionen von verbundenen Unternehmen und andere hinsichtlich der Verrechnungspreise. Es sei auch darauf hingewiesen, dass die Richtlinie keine Ausnahme von der Meldepflicht vorsieht, falls die Steuerbehörde bereits Kenntnis der Gestaltung hat. Wenn also beispielsweise ein Ruling für die betreffende Gestaltung erzielt wurde, gibt es dennoch keine Befreiung von der Meldepflicht. Daraus folgt, dass das Ziel des Rates der Europäischen Union darin besteht, sehr breit zu suchen, um so viele Informationen wie möglich zu erhalten.

Nachdem festgestellt wurde, ob eine Gestaltung als meldepflichtige aggressive grenzüberschreitende Steuergestaltung einzustufen ist, stellt sich zusätzlich die Frage, wem die Meldepflicht obliegt. Die Richtlinie hält diesbezüglich fest, dass sie in die Zuständigkeit des Intermediärs fällt. Das bedeutet, dass jede Person, die eine grenzüberschreitende Gestaltung konzipiert, vermarktet oder organisiert, sie zur Nutzung bereitstellt oder deren Umsetzung verwaltet, der Meldepflicht unterliegt. Die Richtlinie betrifft insbesondere Anwälte, Wirtschaftsprüfer, Berater und Steuerberater sowie Bankinstitute, wenn sie an der Konzeption, der Vermarktung, der Organisation oder der Umsetzung einer meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung beteiligt sind. Die Richtlinie legt ausserdem fest, dass eine der folgenden Bedingungen erfüllt sein muss, um als Intermediär zu gelten:

- in einem Mitgliedstaat steuerlich ansässig sein;
- eine feste Niederlassung in einem Mitgliedstaat besitzen, durch die die Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Gestaltung erbracht werden;
- nach dem Recht eines Mitgliedstaates eingetragen sein oder dem Recht eines Mitgliedstaates unterliegen;



- in einem Mitgliedstaat Mitglied einer Berufsorganisation für juristische, steuerliche oder beratende Dienstleistungen sein.

Erfüllt der Intermediär keine dieser Bedingungen, so unterliegt er nicht der Meldepflicht. Diese geht dann unmittelbar auf den Steuerpflichtigen über. Ein in der Schweiz ansässiger Intermediär, der keine der oben genannten Verbindungen zu einem Mitgliedstaat hat, unterliegt somit nicht der Meldepflicht bei Vorliegen einer aggressiven grenzüberschreitenden Gestaltung im Sinne der Richtlinie. Diese Verpflichtung obliegt dem von der Gestaltung steuerbegünstigten Kunden.

Wenn der in einem Mitgliedstaat niedergelassene Intermediär sich auf ein Berufsgeheimnis berufen kann, das ihn daran hindert, der Meldepflicht nachzukommen, fällt die Verpflichtung auf den Steuerpflichtigen zurück. In diesem Fall muss der Intermediär seinen Kunden jedoch über seine Verpflichtung informieren. Sind mehrere Intermediäre beteiligt, obliegt die Verpflichtung allen. Ein Intermediär kann seine Meldepflicht nur dann ablegen, wenn er nachweisen kann, dass die Informationen bereits von einem anderen Intermediär übermittelt wurden.

Die Richtlinie sieht eine umfangreiche Liste der zu übermittelnden Informationen vor, darunter Angaben zur Identifikation der betroffenen Intermediäre und Steuerpflichtigen, detaillierte Informationen über die vorliegenden Kennzeichen, eine Zusammenfassung der grenzüberschreitenden Gestaltung, das Datum, an dem der erste Umsetzungsschritt gemacht wurde oder gemacht werden wird, Einzelheiten zu den nationalen Vorschriften, die die Grundlage der Gestaltung bilden, zum Wert der Gestaltung sowie zur Identifikation jeder weiteren Person, die in einem Mitgliedstaat betroffen sein könnte.

Alle diese Informationen müssen innerhalb von 30 Tagen beginnend an dem Tag, nach dem die Gestaltung zur Umsetzung bereitge-

itself be qualified as an aggressive cross-border arrangement within the meaning of the directive. Indeed, simply purchasing real estate abroad financed with assets held in a financial account subject to the automatic exchange of information may be deemed the conversion of an asset within the meaning of the directive insofar as real estate is not covered by the automatic exchange of information. There are also specific hallmarks concerning the cross-border operations of associated enterprises and others which concern transfer pricing. It is also worth noting that the directive does not provide for exceptions to the reporting obligation for cases where the tax authority is already aware of the arrangement. For example, this means that if a ruling has been obtained for the arrangement concerned, there is no reporting exemption. The above indicates that the Council of the European Union aims to cast a wide net to obtain as much information as possible.

Once it has been determined whether an arrangement can be classified as a reportable aggressive cross-border tax arrangement, the question as to who is responsible for reporting is raised. In this respect, the directive specifies that it is the responsibility of the intermediary or any person who designs, markets, organises, makes available for implementation, or manages the implementation of a reportable cross-border arrangement. In particular, the directive targets lawyers, accountants, tax advisers, tax consultants and banking institutions involved in the design, marketing, organisation or implementation of a reportable cross-border arrangement. The directive stipulates that one of the following conditions must be met for qualification as an intermediary:

- be resident for tax purposes in a Member State;
- have a permanent establishment in a Member State through which the services with respect to the arrangement are provided;

stellt wird oder an dem Tag, nach dem sie umsetzungsbereit ist oder wenn der erste Schritt der Umsetzung gemacht wurde, übermittelt werden, je nachdem, welcher Zeitpunkt früher eintritt. Für die ersten Meldungen ist eine Frist bis spätestens 31. August 2020 vorgesehen. In diesen ersten Meldungen müssen alle unter die Richtlinien fallenden Gestaltungen, deren ersten Umsetzungsschritte ab dem 25. Juni 2018 gemacht wurden, enthalten sein. Die Mitgliedstaaten haben dann eine Frist von einem Monat nach Ablauf des Quartals, in dem die Informationen eingegangen sind, um sie mit den anderen Mitgliedstaaten auszutauschen. Der erste Austausch muss bis spätestens 31. Oktober 2020 stattfinden.

Die Regelung der Sanktionen bei Verstößen gegen die Meldepflicht fällt in die Zuständigkeit der einzelnen Mitgliedstaaten, wobei festgehalten wird, dass diese Sanktionen wirksam, verhältnismässig und abschreckend

sein müssen. Denkbar sind insbesondere finanzielle Sanktionen: tägliche Zwangsgelder im Zusammenhang mit der Verzögerung der Informationsübermittlung; Geldstrafe, die an die Höhe der Honorare gebunden ist, wenn sie zu Lasten des Intermediär geht, oder an die Höhe der Steuerbegünstigung, wenn sie zu Lasten des Steuerpflichtigen geht. Nicht-finanzielle Sanktionen, wie die Aussetzung der Wirkung der Gestaltung, die zur Verweigerung des Steuervorteils oder zur Aussetzung von Verjährungsfristen für getätigte Transaktionen führt, sind ebenfalls möglich. Es ist wichtig, darauf hinzuweisen, dass die Meldung der Gestaltung nicht bedeutet, dass diese von den Steuerbehörden akzeptiert wird, auch wenn sie nicht auf die Meldung reagieren. Es versteht sich ausserdem von selbst, dass, wenn die erhaltenen Informationen Straftaten aufdecken, diese strafrechtlich verfolgt werden können.

Diese Richtlinie bewirkt praktisch die Umwandlung von Steuerberatern zu Steuerprüfern, indem sie ihnen die Verpflichtung auferlegt, Informationen zu sammeln und ihre eigenen Kunden zu melden, was es dann den Steuerbehörden erlaubt, möglichst viele Steuern einzunehmen, ohne selbst Prüfungen durchführen zu müssen.

Die Deadline vom 31. August 2020 nähert sich mit grossen Schritten und umsichtige Intermediäre treffen bereits jetzt Vorkehrungen, um die Gestaltungen zu identifizieren, die gemeldet werden müssen. Zum Zeitpunkt der Verfassung dieses Artikels wurden jedoch in den meisten Mitgliedstaaten noch keine Umsetzungsvorschriften erlassen, was es schwierig macht, die Gestaltungen zu identifizieren und die Informationen zusammenzustellen. Die Annahme der verschiedenen nationalen Umsetzungsgesetze muss daher aufmerksam verfolgt werden. ■

- be incorporated in, or governed by the laws of, a Member State;
- be registered with a professional association related to legal, taxation or consultancy services in a Member State.

If the intermediary does not meet any of these conditions, it is not subject to mandatory reporting and the taxpayer bears direct responsibility. This means that an intermediary located in Switzerland which does not have any of the connections with a Member State mentioned above will not be subject to mandatory reporting in the presence of an aggressive cross-border arrangement within the meaning of the directive. This obligation will lie with the client benefiting from the arrangement.

If the intermediary located in a Member State can claim professional confidentiality precluding its reporting obligation, the reporting obligation lies with the taxpayer. However, in such cases the intermediary must notify the client of their obligation.

If several intermediaries are involved, they are all subject to the obligation. An intermediary can only relinquish its reporting obligation if it can prove that the information has already been sent by another intermediary.

The directive sets out a comprehensive list of information which must be sent, including elements concerning the identification of intermediaries and relevant taxpayers, detailed information on the applicable hallmarks, a

summary of the cross-border arrangement, the date on which the first step was made or will be made, details of the national provisions that form the basis of the arrangement, the value of the arrangement and the identification of any other person in a Member State likely to be affected.

All of this information must be sent within 30 days beginning on the day after the arrangement is made available for implementation, or on the day after it is ready for implementation, or when the first step in the implementation has been made, whereby whichever occurs first applies. A deadline of 31 August 2020 at the latest is stipulated for the first reporting. The first reporting must include any arrangement covered by the directive if the first step of the arrangement was implemented from 25 June 2018. The Member States must then exchange the information received with the other Member States within one month of the end of the quarter in which the information was filed, with the stipulation that the first information must be communicated by 31 October 2020 at the latest.

Each Member State is responsible for laying down the rules on penalties applicable to infringements of the reporting obligation. It is stipulated that the penalties must be effective, proportionate and dissuasive. The possible penalties may be financial in particular - daily penalties linked to the delay in the transfer of information; fines based on the

level of fees if the intermediary is responsible or based on the tax benefits if the taxpayer is responsible. Non-financial penalties, such as the suspension of the arrangement resulting in the refusal of the tax benefit or the suspension of limitation periods concerning activities carried out are also conceivable. It is important to note that the reporting of the arrangement does not mean that it is accepted by the tax authorities even if they do not react following the communication. Furthermore, it goes without saying that if the information obtained reveals the existence of criminal offences, these may be prosecuted.

This directive effectively turns tax advisers into tax auditors by making them responsible for collecting information and reporting their own clients, enabling the tax authorities to collect maximum tax revenues without having to carry out the checks themselves.

The deadline of 31 August 2020 is approaching quickly and cautious intermediaries are already taking steps to identify the arrangements which they have to report. However, at the time when this article was written the implementing legislation had still not been adopted in the majority of Member States, making the identification of arrangements and compilation of information difficult. It will be necessary to keep a close eye on the adoption of the various national implementing laws. ■