

DAS EU-MELDEPFLICHTGESETZ

OFFENBARUNGSEID FÜR STEUERBERATER UND MANDANTEN



PROF. DR. STEFAN BENDLINGER¹

StB, ICON Wirtschaftstreuhand GmbH
Stv. Landespräsident der VWT Oberösterreich

DIE IM MAI 2018 VOM ECOFIN VERABSCHIEDETE ÄNDERUNG DER EU-AMTSHILFERICHTLINIE VERPFLICHTET INTERMEDIÄRE (WOZU AUCH STEUERBERATER ZÄHLEN) ODER SUBSIDIÄR DEN ABGABEPFLICHTIGEN DAZU, POTENTIELL AGGRESSIVE STEUERGESTALTUNGEN DEM NATIONALEN FISKUS ZU MELDEN UND DIE GEWONNENEN INFORMATIONEN MIT ANDEREN MITGLIEDSTAATEN AUSZUTAUSCHEN. ÖSTERREICH WIRD DIE BIS 31.12.2019 UMZUSETZENDEN VORGABEN IM RAHMEN DES EU-MELDEPFLICHTGESETZES, DAS BESTANDTEIL DES ABGÄG 2020 IST UND IN DER PLENUMSSITZUNG DES NATIONALRATES ANFANG JULI 2019 ALS INITIATIVANTRAG EINGEBRACHT WORDEN IST, IN INNERSTAATLICHES RECHT TRANSFORMIEREN. DER FOLGENDE BEITRAG GIBT EINEN ÜBERBLICK ZU DEM, WAS STEUERBERATER UND DEREN MANDANTEN SCHON HEUTE WISSEN MÜSSEN.

1. MASSNAHMEN VON EU UND OECD GEGEN „AGGRESSIVE“ STEUERPLANUNG

Am 25.5.2018 wurde von den EU-Finanzministern (ECOFIN) die Richtlinie (EU) 2018/822 zur Änderung und Ergänzung der Richtlinie 2011/16/EU vom 15.2.2011 (EU-AHR) hinsichtlich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen beschlossen.² Diese Änderung der EU-AHR wird auch als „DAC 6“³ bezeichnet. Seit der Neufassung der EU-AHR im Jahr 2011 bewirkt DAC 6 die inzwischen fünfte Änderung der AHR (idF) aus 2011.

Die Wurzeln dieser Richtlinie finden sich in BEPS Action 12⁴ zu „Mandatory Disclosure Rules“, worin die OECD vorgeschlagen hat, Anzeige und Offenlegungspflichten für „aggressiver“ Steuergestaltungsmodelle zu schaffen, um so eine Informationssymmetrie zwischen Steuerzahler und Fiskus herzustellen und damit dem Gesetzgeber zu

ermöglichen, zeitnah und umfassend darauf zu reagieren. In den Erwägungsgründen des Rates zu DAC 6 wird ausgeführt, dass es für die EU-Mitgliedstaaten (MS) immer schwieriger werde, ihre nationalen Steuerbemessungsgrundlagen gegen Aushöhlung zu schützen. Steuerplanungsstrukturen würden immer ausgefeilter, wodurch steuerpflichtige Gewinne in Staaten mit vorteilhaften Steuersystemen verlagert werden könnten. Durch eine verpflichtende Meldung „potenziell aggressiver Steuergestaltungen“⁵ könnten Steuerschlupflöcher rechtzeitig geschlossen werden (*rechtspolitisches Ziel*), würde eine zielgenaue Definition zu prüfender Steuerfälle ermöglicht werden (veranlagungsbegleitendes Ziel) und Steuerpflichtige würden davon abhalten, aggressive Steuerplanung zu betreiben (*abschreckendes Ziel*). Denn „bestimmte Finanzintermediäre und andere Steuerberater [hätten] ihren Kunden offensichtlich aktiv dabei geholfen, Geld auf Offshore-Konten zu verstecken“⁶ und müssten deshalb in die Pflicht genommen werden.

Die MS werden dazu aufgefordert, bei Verstößen gegen die Meldepflichten *wirksame, verhältnismäßige und abschreckende Sanktionen* einzuführen.⁷ Die auf diese Weise den nationalen Finanzbehörden zugehenden Informationen müssten dann zwischen den MS über ein *sicheres Zentralverzeichnis* gespeichert werden, um diese in die Lage zu versetzen, Gegenmaßnahmen zu treffen.⁸ Der Fokus von DAC 6 liegt auf Gestaltungen, die entwickelt worden sind, um *potenziell Marktineffizienzen auszunutzen, die auf Interaktionen unterschiedlicher nationaler Steuervorschriften zurückgehen*.⁹ Die Richtlinie soll ein besseres Funktionieren des Binnenmarktes durch Verhinderung der Anwendung aggressiver grenzüberschreitender Gestaltungen auf EU-Ebene bewirken. Deshalb sei die EU auf der Grundlage des in Art. 5 AEUV iVm Art. 115 AEUV verankerten Subsidiaritätsprinzips zum Tätigwerden legitimiert.¹⁰

2. UMSETZUNG IN ÖSTERREICH DURCH DAS EU-MELDEPFLICHTGESETZ

DAC 6 ist am zwanzigsten Tag nach Veröffentlichung im Amtsblatt der Europäischen Union¹¹, somit am 25.6.2018 in Kraft getreten (Art. 3 DAC 6), von den Mitgliedstaaten bis 31.12.2019 umzusetzen und ab 1.7.2020 anzuwenden. In Österreich soll die Umsetzung durch das *EU-Meldepflichtgesetz*¹² erfolgen, das in Art. 2 des Entwurfs des AbgÄG 2020 enthalten ist und in der Plenumsitzung des Nationalrates am 3.7.2019 als Initiativantrag¹³ eingebracht worden ist. Der Gesetzgeber hat sich dabei stark an den Richtlinienvorgaben orientiert und – anders als z.B. Polen – kein „Gold Plating“ betrieben und rein *innerstaatliche Gestaltungen* von der Meldepflicht ausgeschlossen.¹⁴ Das EU-AHG und die BAO sollen sinngemäß Anwendung finden. Das Gesetz soll der Richtlinienvorgabe entsprechend mit 1.7.2020 in Kraft treten (§ 27 EU-MPFG).

Von der Meldepflicht umfasst sind einerseits Gestaltungen, die *ab dem 1.7.2020 umgesetzt werden (§ 4 Z 2 EU-MPFG) oder die ab 1.7.2020 konzipiert, vermarktet, umgesetzt oder zur Umsetzung bereitgestellt oder verwaltet werden (§ 4 Z 3 EU-MPFG)*, aber auch solche, *deren erster Schritt zwischen 25.6.2018 (Inkrafttreten der Richtlinie) und 30.6.2019 umgesetzt worden ist.* Nach Ansicht des BMF handelt es sich dabei allerdings *um keine Rückwirkung*, da die Meldepflicht selbst in Bezug auf derartige Altfälle erst nach Inkrafttreten des EU-MPFG besteht.

3. DIE PERSÖNLICHE MELDEPFLICHT

3.1. MELDEPFLICHT DURCH „INTERMEDIÄRE“

Die Mitteilungspflicht soll vorrangig sog. „*Intermediäre*“ (INT) treffen.¹⁵ Der Begriff des „*Intermediärs*“ ist in § 3 Z 3 EU-MPFG definiert, wobei zwischen sog. „*Hauptintermediären*“ und „*Hilfsintermediären*“ unterschieden wird. Zur ersten Gruppe zählt gem. § 3 Z 3 lit a EU-MPFG eine Person, die eine meldepflichtige Gestaltung *konzipiert, vermarktet, organisiert, zur Umsetzung bereitstellt* oder die *Umsetzung* einer solchen Gestaltung *verwaltet*. Der „*Hilfsintermediär*“ ist gem. § 3 Z 3 lit b EU-MPFG eine Person, die – unter Berücksichtigung der relevanten Fakten und Umstände, der verfügbaren Informationen und des einschlägigen Fachwissens und Verständnisses (Idealtypus des Fachwissens eines Beraters, branchenspezifisches Wissen¹⁶), die für die Erbringung solcher Dienstleistungen erforderlich sind – *weiß (vorsätzliches Unterlassen) oder vernünftigerweise wissen müsste (grob fahrlässiges Unterlassen)*, dass sie *unmittelbar oder mittelbar Hilfe, Unterstützung oder Beratung* im Hinblick auf die Konzeption, Vermarktung, Organisation, Bereitstellung zur Umsetzung oder Verwaltung der Umsetzung einer meldepflichtigen Gestaltung geleistet hat. Der Nebenintermediär kann gem. § 3 Z 3 letzter Satz EU-MPFG jedoch den Gegenbeweis erbringen, dass er nicht wusste oder vernünftigerweise nicht wissen konnte, dass er an einer meldepflichtigen Gestaltung beteiligt war („*Freibeweis*“). Als „*Person*“ gelten gem. § 3 Z 8 EU-MPFG iVm § 2 Abs. 1 Z 12 EU-AHG *natürliche* oder *juristische* Personen, eine *rechtsfähige Personenvereinigung*, die aber nicht über die Rechtsstellung einer juristischen Person verfügen muss oder eine *andere Rechtsvereinbarung* mit oder ohne Rechtspersönlichkeit, gleich welcher Art und Form.

Der INT muss eine *territoriale Anknüpfung zu Österreich* aufweisen, indem er entweder in Österreich ansässig ist, oder in keinem anderen MS ansässig ist, jedoch *über eine österreichische Betriebsstätte* Dienstleistungen iZm einer meldepflichtigen Gestaltung erbringt oder in Österreich einschlägigen berufs- oder gewerberechtlichen Vorschriften unterliegt (z.B.: WTBG 2017, RAO, NO, BiBuG, BWG, GewO) oder im Inland Mitglied eines Berufsverbandes für juristische, steuerlich oder beratende Dienstleistungen ist.

Der Begriff des INT ist nicht auf bestimmte Berufsgruppen beschränkt. Als INT kommen jedoch in erster Linie Steuerberater (StB), WP's, Rechtsanwälte und Notare in Betracht, aber auch Finanz- und Vermögensberater, Banken oder Versicherungen.¹⁷ Es kann auch sein, dass mehrere Personen im Hinblick auf eine meldepflichtige Gestaltung als INT in Frage kommen (zur Verhinderung von Doppelmeldungen siehe unten). Die Erläuterungen zu § 3 Z 3 EU-MPFG stellen aber klar, dass z.B. der angestellte berufsbefugte StB selbst nicht zusätzlich als INT gilt, sondern die jeweilige Steuerberatungsgesellschaft.¹⁸

Ergibt sich für einen INT eine Meldepflicht in mehreren MS, ist in § 9 Abs. 1 EU-MPFG eine *Befreiungsmöglichkeit* vorgesehen, wenn nachgewiesen werden kann, dass der INT die zu meldenden Informationen bereits in einem anderen MS angezeigt hat. Sind mehrere INT an einer Gestaltung beteiligt, ist grundsätzlich jeder INT meldepflichtig (§ 10 Abs. 1 EU-MPFG), es sei denn er kann anhand einer *Referenznummer* innerhalb von 30 Tagen (ab Entstehen der Meldepflicht oder der Meldung durch den anderen beteiligten INT) den Nachweis erbringen, dass die zu meldenden Informationen bereits durch einen anderen INT in Österreich oder einem anderen MS gemeldet worden sind (§ 10 Abs. 2 EU-MPFG).

3.2. DAS BERATERPRIVILEG

INT sind von ihrer Meldepflicht gem. § 11 Abs. 1 EU-MPFG befreit, wenn sie in Österreich einer *gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht* unterliegen und von ihrem Mandanten (dem „*relevanten Steuerpflichtigen*“ = rStpfl) von ihrer Verschwiegenheitspflicht nicht entbunden worden sind. Voraussetzung für die Befreiungsmöglichkeit ist, dass der INT *im Rahmen seiner Berufsbefugnis* tätig geworden ist. Eine gesetzliche Verschwiegenheitspflicht kann sich aus § 80 WTBG 2017, § 9 Abs. 2 RAO, § 37 NO, § 39 BiBuG 2014 oder § 38 Abs. 1 BWG ergeben. Im Fall der Erstmeldung einer marktfähigen meldepflichtigen Gestaltung wird sich der INT allerdings nicht auf eine Verschwiegenheitspflicht berufen können, weil es sich bei der Erstmeldung um eine abstrakte Meldung handelt, weil es im Zeitpunkt der Meldung idR noch keinen Mandantenkontakt gibt.¹⁹ Ist der INT von seiner Meldepflicht befreit, hat er unverzüglich andere beteiligte INT (in Österreich oder einem anderen MS) zu informieren (§ 11 Abs. 1 EU-MPFG), ebenso alle rStpfl (§ 11 Abs. 3 EU-MPFG) und diesen alle ihm bekannten, in seinem Besitz oder unter seiner Kontrolle befindlichen, den rStpfl betreffenden Informationen (§ 16 oder § 17 EU-MPFG) mitzuteilen.

Österreichische StB können sich auf § 80 WTBG 2017 berufen, sich aber auch (fallspezifisch) von ihrer Verschwiegenheitspflicht entbinden lassen. In der Praxis wird es aber wohl so sein, dass auch

bei einer Berufung auf die Verschwiegenheitspflicht der Mandant seinen Berater damit beauftragen wird, für ihn die Meldung vorzubereiten.

3.3. MELDEFRISTEN FÜR DEN INTERMEDIÄR

Die Fristen zur Meldung einer meldepflichtigen Gestaltung sind sehr kurz. Der Hauptintermediär hat gem. § 8 Abs. 1 EU-MPFG die Informationen über eine meldepflichtige Gestaltung innerhalb von 30 Tagen vorzunehmen, beginnend an dem Tag

- 1) der dem *Tag der Bereitstellung der meldepflichtigen Gestaltung zur Umsetzung* folgt,
- 2) der dem Tag folgt, an dem der rStpfl bereit ist, die meldepflichtige Gestaltung umzusetzen,
- 3) an dem der rStpfl den *ersten Schritt zur Umsetzung* der meldepflichtigen Gestaltung gesetzt hat.

Maßgeblich ist der *frühest mögliche Zeitpunkt*. Der *Hilfsintermediär* hat gem. § 8 Abs. 2 EU-MPFG die Informationen über eine meldepflichtige Gestaltung innerhalb von 30 (Kalender-)Tagen zu melden, beginnend an dem der *unmittel- oder mittelbaren Hilfe, Unterstützung oder Beratung* folgenden Tag. Wurde der INT vom rStpfl *von seiner Verschwiegenheit entbunden*, beginnt gem. § 8 Abs. 3 EU-MPFG – wenn die Frist nach § 8 Abs. 1 oder Abs. 2 EU-MPFG noch nicht verstrichen ist – die Frist mit dem Tag zu laufen, der dem Tag folgt, an dem der INT vom rStpfl von seiner gesetzlichen Verschwiegenheit entbunden worden ist. Für die gem. § 4 Z 1 EU-MPFG zu meldenden Gestaltungen, deren erster Schritt zwischen 25.6.2018 und 30.6.2018 umgesetzt worden ist (*Altfälle*), ist in § 8 Abs. 4 EU-MPFG eine Meldefrist bis zum 31.8.2000 vorgesehen.

3.4. MELDUNG DURCH DEN RELEVANTEN STEUERPF LICHTIGEN

§ 3 Z 9 EU-MPFG (Art. 3 Abs. 22 DAC 6) definiert den „relevanten Steuerpflichtigen“ (rStpfl) als eine Person:

- a) Der eine meldepflichtige Gestaltung zur Umsetzung *bereitgestellt wird*. Das setzt nicht voraus, dass die betreffende Person selbst an der Gestaltung beteiligt ist (z.B. die Muttergesellschaft beauftragt einen StB mit einer Gestaltung, die nur ihre Tochtergesellschaft betrifft).
- b) Die *bereit ist*, eine meldepflichtige Gestaltung *umzusetzen*. Das sind alle Personen, ohne deren Tun eine Gestaltung nicht umgesetzt werden kann.
- c) Die den ersten Schritt einer meldepflichtigen Gestaltung *umgesetzt hat*.

Der Begriff des rStpfl ist weit gefasst. *Steuersubjekteigenschaft* und *Steuerpflicht* werden nicht vorausgesetzt, sodass auch eine Personengesellschaft trotz steuerlicher Transparenz rStpfl iSd EU-MPFG sein kann.²⁰

§ 12 EU-MPFG verpflichtet den rStpfl alle ihm bekannten, in seinem Besitz oder unter seiner Kontrolle befindlichen Informationen (§ 16 oder § 17 EU-MPFG) selbst an die zuständige Behörde seines Ansässigkeitsstaates oder des Staates seiner Betriebsstätte zu übermitteln, wenn

1. weder ein INT iSd § 3 Z 3 noch ein INT eines anderen MS vorhanden ist (z.B. Konzeption einer meldepflichtigen

Gestaltung durch die In-House-Steuerabteilung eines Unternehmens) oder

2. soweit der rStpfl gem. § 11 Abs. 3 EU-MPFG informiert worden ist (Berufung des INT auf seine gesetzliche Verschwiegenheitsverpflichtung).

Ebenso wie der INT bedarf es auch für den rStpfl einer territorialen Anknüpfung zu Österreich, indem er entweder in Österreich ansässig ist oder in keinem anderen MS ansässig ist, jedoch in Österreich eine Betriebsstätte hat oder in Österreich Einkünfte oder Gewinne erzielt, oder eine Tätigkeit ausübt, ohne eine Betriebsstätte zu begründen (§ 14 Abs. 1 EU-MPFG). Um Mehrfachmeldungen in verschiedenen MS zu vermeiden, besteht gem. § 14 Abs. 2 EU-MPFG eine Befreiungsmöglichkeit, wenn durch eine *Referenznummer* nachgewiesen werden kann, dass die zu meldenden Informationen bereits der Finanzverwaltung eines anderen MS zur Verfügung gestellt worden sind. Eine analoge Befreiungsmöglichkeit ist in § 15 Abs. 3 EU-MPFG vorgesehen, wenn die Meldepflicht mehreren rStpfl obliegt. Das kann der Fall sein, wenn z.B. eine österreichische AT GmbH eine meldepflichtige Gestaltung für ihre deutsche Tochtergesellschaft (DE GmbH) konzipiert, die von Letzterer umgesetzt wird. Meldepflichtig wären sowohl die AT GmbH in Österreich als auch die DE GmbH in Deutschland (§ 15 Abs. 1 und 2 EU-MPFG). Um Mehrfachmeldungen zu vermeiden sind in § 15 Abs. 3 EU-MPFG Ausnahmen vorgesehen, wenn (durch Referenznummer) nachgewiesen werden kann, dass die gem. §§ 16 und 17 EU-MPFG zu liefernden Informationen bereits durch einen anderen rSpfl gemeldet worden sind.

4. DIE SACHLICHE MELDEPFLICHT

4.1. MELDEPFLICHTIGE GESTALTUNGEN

Gemäß § 4 EU-MPFG ist eine *marktfähige* oder *maßgeschneiderte* grenzüberschreitende Gestaltung gemäß § 5 EU-MPFG (unbedingt) oder § 6 EU-MPFG (bedingt) meldepflichtig, sofern sie ein *Risiko der Steuervermeidung* oder der *Umgehung der Meldepflichten des GMSG²¹* oder der *Verhinderung der Identifizierung des wirtschaftlichen Eigentümers* in sich birgt. Meldepflichtig sind solche Gestaltungen, deren *erster Schritt zwischen 25.6.2018 und 30.6.2020* umgesetzt worden ist (faktische Rückwirkung), ihr erster Schritt ab 1.7.2020 umgesetzt wird oder diese ab 1.7.2020 konzipiert, vermarktet, organisiert, zur Umsetzung bereitgestellt oder verwaltet wird.

- Im EU-MPFG findet sich keine Definition des Begriffs „Gestaltung“. Nach allgemeinem Begriffsverständnis wird darunter ein *Schaffensprozess* zu verstehen sein, bei welchem der Gestaltende eine bestehende Struktur verändert, erstellt, modifiziert oder entwickelt, mit dem Ziel, diese in eine bestimmte Richtung zu verändern.²²
- „*Marktfähig*“ ist eine grenzüberschreitende Gestaltung, die *konzipiert, vermarktet oder zur Umsetzung bereitgestellt wird oder umsetzungsbereit ist*, ohne dass sie individuell an die Bedürfnisse eines konkreten Steuerpflichtigen *angepasst* werden muss (§ 3 Z 4 EU-MPFG).²³
- „*Maßgeschneidert*“ ist eine Gestaltung“, die keine marktfähige Gestaltung ist und somit die Voraussetzung für eine marktfähige

Gestaltung nicht erfüllt (§ 3 Z 5 EU-MPFG). Die Kategorisierung in „marktfähig“ und „maßgeschneidert“ ist allerdings nur für den *Umfang der Meldepflicht* von Bedeutung, nicht aber für die Frage, ob eine Meldepflicht überhaupt besteht.

- „Grenzüberschreitend“ ist eine Gestaltung dann, wenn diese *mehr als einen MS oder mindestens einen MS und mindestens ein Drittland* (kein MS der EU) betrifft (§ 3 Z 2 EU-MPFG), wobei eine der in § 3 Z 2 lit a bis e EU-MPFG genannten Bedingungen erfüllt sein muss, z.B. dass nicht alle an der Gestaltung beteiligten Personen im selben Hoheitsgebiet ansässig sind, oder in anderen Hoheitsgebieten mittels Betriebsstätten oder ohne eine solche zu begründenden Tätigkeiten ausüben.
- Ein *Risiko der Steuervermeidung* ist dann anzunehmen, wenn die Gestaltung geeignet ist, eine Aushöhlung der nationalen Steuerbemessungsgrundlagen herbeizuführen.²⁴
- Das Tatbestandsmerkmal der *„Umgehung der Meldepflicht des Gemeinsamen Meldestandards“* bezieht sich auf Gestaltungen, die in § 5 Z 5 EU-MPFG konkretisiert sind.
- Das Kriterium der *„Verhinderung der Identifizierung des wirtschaftlichen Eigentümers“* bezieht sich auf Gestaltungen mit einer intransparenten Kette an rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentümern entsprechend den Ausführungen in § 5 Z 6 EU-MPFG.

4.2. DIE BETROFFENEN STEUERARTEN

Bezüglich der vom EU-MPFG betroffenen Steuerarten verweisen die Erläuterungen auf § 1 Abs. 2 EU-AHG, wonach davon Steuern aller Art umfasst sind, die von einem oder für einen MS oder dessen gebiets- oder verwaltungsmäßigen Gliederungseinheiten einschließlich der lokalen Behörden, erhoben werden. Die in § 1 Abs. 3 EU-AHG vorgesehenen Ausnahmen gelten sinngemäß, sodass die USt, Zölle, Verbrauchssteuern, SV-Beiträge und bestimmte Gebühren nicht in den sachlichen Anwendungsbereich des EU-MPFG fallen. Umfasst vom EU-MPFG sind deshalb im Wesentlichen die Ertragsteuern (ESt, KöSt, KESt). Inwieweit das EU-MPFG auch für Grunderwerbsteuern und Rechtsgeschäftsgebühren die in § 1 Abs. 3 EU-AHG genannt sind gilt, ist noch unklar.

5. MELDEPFLICHTIGE GESTALTUNGEN

5.1. DIE „HALLMARKS“

In Anhang IV zu DAC 6 findet sich ein abschließender Katalog von „Hallmarks“. Das sind *Merkmale oder Eigenschaften einer grenzüberschreitenden Gestaltung, die auf ein potenzielles Risiko der Steuervermeidung hindeuten*. Bei der Auswahl der „Hallmarks“ hat sich die EU an BEPS Action 12 orientiert und diese Kennzeichen *sehr weit gefasst*. Dabei wird zwischen *allgemeinen* und *spezifischen* Kennzeichen unterschieden, die zum Teil *für sich allein eine („unbedingte“)* Meldepflicht auslösen oder nur dann meldepflichtig sind, wenn zusätzlich der sog. *„Main Benefit Test“* erfüllt ist (*„bedingte“* Meldepflicht). Anhang IV zu DAC 6 gliedert die „Hallmarks“ in 6 Kategorien:

Kategorie	Anhang IV EU-AHR „Kennzeichen“
A.	Allgemeine Kennzeichen iVm dem „Main Benefit“-Test
B.	Spezifische Kennzeichen iVm dem „Main Benefit“-Test
C.1 [b) i)], [c], [d]	Spezifische Kennzeichen iZm grenzüberschreitenden Transaktionen
C.1. [a], [b) ii)]	Spezifische Kennzeichen iZm grenzüberschreitenden Transaktionen
D.	Spezifische Kennzeichen hinsichtlich des AIA und der wirtschaftlichen Eigentümer
E.	Spezifische Kennzeichen hinsichtlich der Verrechnungspreisgestaltung
D.	Spezifische Kennzeichen hinsichtlich des AIA ²⁵ und der wirtschaftlichen Eigentümer
E.	Spezifische Kennzeichen hinsichtlich der Verrechnungspreisgestaltung

5.2. UNBEDINGT MELDEPFLICHTIGE GESTALTUNGEN

(siehe Tabelle unterhalb)

EU-MPFG	Anhang IV DAC 6	Unbedingt meldepflichtige Tatbestände
§ 5 Z 1 Lit a) Lit b)	C.1.a C.1.b. ii)	Zahlung an nicht ansässige verbundene Unternehmen ²⁶ - die steuerlich in keinem Hoheitsgebiet ansässig sind - von EU oder OECD als nicht-kooperative Länder eingestuft wurden ²⁷
§ 5 Z 2	C.2.	Doppelabschreibung von Vermögenswerten
§ 5 Z 3	C.3	Mehrfache Befreiung von Doppelbesteuerung für dieselben Einkünfte oder das dasselbe Vermögen
§ 5 Z 4	C.4.	Unterschiedliche Bewertungsansätze bei der Übertragung von Vermögensgegenständen
§ 5 Z 5	D.1.	Gefährdung des automatischen Informationsaustauschs hinsichtlich Finanzkonten
§ 5 Z 6	D.2.	Intransparente Kette von rechtlichen / wirtschaftlichen Eigentümern durch die Einbeziehung von Zwischengesellschaften
§ 5 Z 7	E.1.	Übertragung von schwer zu bewertenden immateriellen Wirtschaftsgütern
§ 5 Z 8	E.2.	Spezifische Kennzeichen hinsichtlich der Verrechnungspreisgestaltung
§ 5 Z 9	E.3.	Verlagerung von Funktionen, Risiken und Vermögenswerten, wenn das EBIT des/der Übertragenden über einen Zeitraum von 3 Jahren nach der Übertragung weniger als 50 % des jährlichen EBIT des/der Übertragenden beträgt, das erwartet worden wäre, wenn die Übertragung nicht stattgefunden hätte

5.3. BEDINGT MELDEPFLICHTIGE GESTALTUNGEN

5.3.1. Der „Main Benefit Test“

Werden die in § 6 EU-MPFG genannten Kennzeichen erfüllt, besteht eine Meldepflicht nur dann, wenn zusätzlich der sog. „Main Benefit Test“ erfüllt ist. Das ist dann der Fall, wenn „...der Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile, den eine Person unter Berücksichtigung aller relevanten Fakten und Umstände vernünftigerweise von einer Gestaltung erwarten kann, die Erlangung eines Steuervorteils ist (Bedingung).“ Gem. § 3 Z 10 EU-MPFG liegt ein „Steuervorteil“ vor, insoweit in Österreich oder in einem anderen MS oder in einem Drittland durch eine meldepflichtige Gestaltung iSd § 4 EU-MPFG:

a) Die Entstehung des Abgabenanspruchs *verhindert* oder ganz oder teilweise in einen anderen Besteuerungszeitraum *verschoben* wird,

- b) sich die Bemessungsgrundlage oder der Abgabenanspruch ganz oder teilweise verringert oder
- c) eine Abgabe ganz oder teilweise erstattet oder vergütet wird.

Dieser Prüfschritt ist *im Vorhinein* vorzunehmen. Insofern ist es unbeachtlich, ob letztlich tatsächlich ein Steuervorteil bewirkt worden ist und ob die an der Gestaltung beteiligten Personen diesen Vorteil auch tatsächlich erwartet haben. Was unter „teilweise“ zu verstehen ist, wird im EU-MPFG nicht näher ausgeführt. Nachdem der „Main Benefit Test“ bereits dann erfüllt ist, wenn „einer“ der Hauptvorteile die Erlangung des Steuervorteils ist, ist, eröffnet dieses Kennzeichen erheblichen Interpretationsspielraum und ist mit Rechtsunsicherheit für relevante Steuerpflichtige, Intermediäre und die Finanzverwaltungen verbunden.

5.3.2. Bedingt meldepflichtige Gestaltungen

EU-MPFG	Anhang IV DAC 6	Bedingt meldepflichtige Tatbestände
§ 6 Z 1	A.1.	Vereinbarung von Vertraulichkeitsklauseln
§ 6 Z 2	A.2.	Erfolgsabhängiges Honorar
§ 6 Z 3	A.3..	Standardisierte Gestaltung
§ 6 Z 4	B.1.	Nutzung von Verlustmänteln
§ 6 Z 5	B.2.	Umwandlung von Einkünften
§ 6 Z 6	B.3.	Zirkuläre Transaktionen
§ 6 Z 7 Lit a) Lit b) Lit c)	C.1.bi. C.1.c. C.1.d.	Abzugsfähige Zahlungen zwischen verbundenen Unternehmen - Empfängerstaat erhebt KöSt von Null oder nahezu Null - Zahlung wird im Ansässigkeitsstaat des Empfängers steuerlich nicht erfasst oder vollständig von der Steuer befreit - Zahlung kommt im Ansässigkeitsstaat des Empfängers in den Genuss eines präferentiellen Steuerregimes

6. INHALT UND FORM DER MELDUNG

§ 16 Abs. 1 EU-MPFG definiert den Inhalt der Meldung einer *maßgeschneiderten meldepflichtigen Gestaltung*:

§ 16 EU-MPFG	Inhalt der Meldung einer meldepflichtigen Gestaltung
1	Angaben zu allen beteiligten INT und allen rStpfl (Name, Ansässigkeit, Steuer-ID...)
2	Angabe aller verbundener Unternehmen des/der rStpf
3	Einzelheiten zu den betroffenen Gestaltungsmerkmalen (§ 5 oder 6 EU-MPFG)
4	Zusammenfassung des Inhalts der meldepflichtigen Gestaltung
5	Bezeichnung der meldepflichtigen Gestaltung, unter der sie allgemein bekannt ist
6	Abstrakte Beschreibung der relevanten Geschäftstätigkeiten (jedoch Geheimnisschutz)
7	Datum des ersten Schrittes der Umsetzung
8	Einzelheiten zu den nationalen Vorschriften, die die Grundlage der Gestaltung bilden
9	Wert der meldepflichtigen Gestaltung
10	Angabe des MS der steuerlichen Ansässigkeit des/der rStpfl
11	Angabe aller MS, die von der meldepflichtigen Gestaltung betroffen sind
12	Angabe aller anderen Personen,

§ 16 Abs. 2 EU-MPFG lässt es zu, die gem. § 16 Z 1 bis 12 EU-MPFG verpflichtend zu meldenden Informationen *in deutscher oder englischer Sprache* zu übermitteln. Die in § 16 Z 3 bis 6 EU-MPFG und in obiger Tabelle gekennzeichneten Informationen sind *jedenfalls in englischer Sprache zu melden*. Die für jede Meldung vergebene Referenznummer ist auch bei etwaigen Korrekturen oder Mehrfachmeldungen anzugeben.²⁸

Im Fall einer *marktfähigen meldepflichtigen Gestaltung* hat gem. § 17 Abs. 1 EU-MPFG die *Erstmeldung* alle in § 16 Abs. 1 EU-MPFG genannten, zu diesem Zeitpunkt verfügbaren Informationen²⁹ zu enthalten. Die gemäß § 7 Abs. 2 EU-MPFG *alle drei Monate* zu übermittelnde *Folgemeldung* einer marktfähigen meldepflichtigen Gestaltung hat eine *periodische Aktualisierung* zu enthalten. Gem. § 18 Abs. 1 EU-MPFG hat die Meldung einer meldepflichtigen Gestaltung grundsätzlich *im Wege von FinanzOnline* zu erfolgen. Gleiches gilt gem. § 18 Abs. 2 EU-MPFG für die Übermittlung der in den §§ 9 Abs. 2, 10 Abs. 2, 14 Abs. 2 oder § 15 Abs. 2 EU-MPFG vorgesehenen *Meldungen von Nachweisen über bereits erfolgte Meldungen* in anderen MS, durch einen anderen INT oder durch einen anderen rStpfl.

7. DER FISKUS MUSS NICHT REAGIEREN

Durch das *Ausbleiben einer Reaktion einer Abgabenbehörde* auf die Meldung einer meldepflichtigen Gestaltung können *keine Rückschlüsse auf deren abgabenrechtliche Beurteilung* gezogen werden (§ 19 EU-MPFG). Es wird dadurch weder ein *schutzwürdiges Vertrauen* gebildet (kein Anbringen iSd § 85 Abs. 2 BAO), noch ist das Unterlassen einer Reaktion eine Grundlage für die *Inanspruchnahme des Grundsatzes von Treu und Glauben*.³⁰ Die Meldung gilt auch *nicht als Offenlegung* iSd § 119 BAO. Auch die *amtswegige Wiederaufnahme* eines Abgabenverfahrens (§ 303 BAO) eines rStpfl, zu dem eine Meldung einer meldepflichtigen Gestaltung vorliegt, wird durch eine Meldung nach dem EU-MPFG *nicht per se ausgeschlossen*, weil davon ausgegangen wird, dass mit einer derartigen Meldung kein vollständiges und klares Bild der für die Erhebung von Abgaben bedeutsamen Umstände erfolgt.³¹

8. INTERNATIONALER INFORMATIONSAUSTAUSCH

Die beim österreichischen BMF als zuständige Behörde (§ 3 Z 12 EU-MPFG iVM § 3 Abs. 1 EU-AHG) einlangenden Meldungen über meldepflichtige Gestaltungen werden den zuständigen Behörden der anderen MS im Wege des *automatischen Informationsaustauschs* zur Verfügung gestellt (§ 21 Abs. 1 EU-MPFG). Dieser Austausch soll mithilfe eines von der EU-Kommission festgelegten Standardformulars erfolgen, indem die Daten in ein *unionsweites, sicheres Zentralverzeichnis* hochgeladen werden.³² Gem. § 21 Abs. 2 EU-MPFG hat dieser Austausch *innerhalb eines Monats nach Ablauf des Quartals*, in dem eine Meldung an die österreichische zuständige Behörde übermittelt worden ist, zu erfolgen. Der erste Informationsaustausch über jene Meldungen, die zwischen 1.6.2020 und 30.9.2020 einlangen, sowie die bis 31.8.2020 einlangenden Meldungen für Altfälle, soll *bis spätestens 31.10.2020* stattfinden.

9. FINANZSTRAFRECHTLICHE KONSEQUENZEN

Die Folgen von Pflichtverletzungen nach dem EU-MPFG sollen in § 49c FinStrG idF des Entwurfs des AbgÄg 2020 geregelt werden. Demnach macht sich einer *Finanzordnungswidrigkeit* schuldig, wer *vorsätzlich* eine Pflicht nach den Bestimmungen des 2. Teiles (§§ 4 bis 18 EU-MPFG) dadurch verletzt, dass

1. eine Meldung *nicht oder nicht vollständig* erstattet wird, oder
2. die Meldepflicht *nicht fristgerecht erfüllt* wird, oder
3. *unrichtige* Informationen (§§ 16 und 17 EU-MPFG) gemeldet werden, oder
4. den Pflichten nach § 11 EU-MPFG (Information über die Befreiung von der Meldepflicht) nicht oder nicht vollständig nachgekommen wird.

Gem. § 49c Abs. 2 FinStrG wird die *Finanzordnungswidrigkeit* mit einer Geldstrafe bis zu EUR 50.000,-- geahndet, *grobe Fahrlässigkeit* mit einer Geldstrafe bis zu EUR 25.000,-- (§ 49c Abs. 3 FinStrG). In Bezug auf Pflichtverletzungen nach dem EU-MPFG ist die *Selbstanzeige* (§ 29 FinStrG) zwar ausgeschlossen (§ 49c Abs. 3 FinStrG). Das schließt aber nicht aus, dass unter den Voraussetzungen des § 29 FinStrG für allenfalls im Rahmen einer meldepflichtigen Gestaltung begangene Finanzvergehen eine *Selbstanzeige* erfolgen kann.

10. DIE FOLGEN FÜR STEUERBERATER UND MANDANTEN

Zielsetzung von DAC 6 ist es, dass Steuerbehörden der MS umfassende und relevante Informationen über potenziell aggressive Steuergestaltungen erhalten, um zeitnah gegen schädliche Steuerpraktiken vorgehen zu können und Schlupflöcher legistisch oder durch zielgerichtete Steuerprüfungen zu schließen.³³ Zu diesem Zweck hat die EU-Kommission eine Liste von Merkmalen und Tatbestandselementen von Transaktionen („Hallmarks“) erstellt, die ein Indiz für Steuervermeidung und Steuermisbrauch darstellen und zum Teil voraussetzen, dass ein Steuervorteil mit einer Gestaltung verbunden ist. Werden diese in den §§ 5 und 6 EU-MPFG taxativ aufgezählten Tatbestandsmerkmale erfüllt, ist eine Gestaltung zu melden. Die auf diese Weise dem BMF bzw. dessen zentralem Verbindungsbüro gemeldeten Daten sind über ein Zentralverzeichnis der EU mit anderen MS auszutauschen. Eine genaue Analyse der sehr weit gefassten „Hallmarks“ zeigt, dass damit auch Gestaltungen eine Meldepflicht auferlegt wird, die jenseits jeglicher aggressiven Steuerplanung angesiedelt sind, für deren Wahl wirtschaftliche Gründe maßgeblich sind, oder sogar durch den Steuergesetzgeber vorgezeichnet sein können. Viele Aspekte des EU-MPFG sind – trotz starker Anlehnung an die Richtlinienvorgabe der EU – unklar und bedürfen noch einer erlassmäßigen Klarstellung.

StB werden jedenfalls in ein Spannungsfeld zwischen der von Mandanten erwarteten proaktiven steueroptimierenden Beratung und der Notwendigkeit einer unverzüglichen Meldung an den Fiskus geraten. Die Inanspruchnahme der in § 80 WTBG vorgesehenen Verschwiegenheitsverpflichtung wird nichts daran ändern, dass sich der StB im Interesse seines Mandanten mit der Meldeverpflichtung auseinandersetzen wird müssen. Denn Letzterer wird wiederum seinem Berater die Meldepflicht feststellen lassen und ihn damit

beauftragen, die gem. § 16 EU-MPFG zu meldenden Daten für ihn aufzubereiten.

DAC 6 ist von den MS bis 31.12.2019 in nationales Recht zu transformieren und ab 1.7.2020 anzuwenden. Betroffen davon sind aber bereits Gestaltungen, deren erster Schritt zwischen 25.6.2018 und 30.6.2020 gesetzt worden ist. StB und deren Mandanten sollten die seit etwas mehr als einem Jahr beratenen bzw. umgesetzten Steuergestaltungen dringend einem „Health Check“ unterziehen und Werkzeuge entwickeln, die sicherstellen, dass meldepflichtige Beratungsansätze fristgerecht erkannt und folglich angezeigt werden. ■

VERANSTALTUNG

Das neue EU-Meldepflichtgesetz

Geiselaft für Steuerberater und Mandanten

Donnerstag, 21. November 2019 | 13.30 bis 17.00 Uhr

Management Club, 1010 Wien

Kärntner Straße 8, Eingang Kärntner Durchgang

Wiederholungsseminar - aufgrund der großen Nachfrage!

- 1 Prof. Dr. Stefan Bendlinger ist Steuerberater und Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH, Linz.
- 2 Abl L 139 v. 5.6.2018, 1. In der Folge zitiert als „DAC 6“. Verweise auf einzelne Bestimmungen, wie z.B. „Art. 8ab Abs. 1 lit a DAC 6“ beziehen sich auf die EU-AHR idF DAC 6. Franke, Meldepflicht für potentiell aggressive Steuergestaltungen, taxlex 2019, 65 (65 ff.).
- 3 DAC = Directive on Administrative Cooperation.
- 4 OECD (2015), Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris; Puls/Heravi, „Mandatory Disclosure Rules“ für grenzüberschreitende Gestaltungen: Wohin will die OECD, ISR 2015, 284 (284 ff.).

- 5 DAC 6, Erwägungsgrund, Pkt. 2.
- 6 DAC 6, Erwägungsgrund, Pkt. 5.
- 7 DAC 6, Erwägungsgrund Pkt. 15.
- 8 DAC 6, Erwägungsgrund, Pkt. 3.
- 9 DAC 6, Erwägungsgrund, Pkt. 19.
- 10 Kritisch dazu: Fischer/Riedinger, Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen, IWB 2018, 416 (420 ff.).
- 11 Abl. EU v. 5.6.2018, L 139/1.
- 12 Bundesgesetz über den verpflichtenden Informationsaustausch über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen im Bereich der Besteuerung (EU-MPFG).
- 13 983/XXVI.GP – Initiativantrag.
- 14 In Polen gilt die Meldepflicht auch für rein nationale Gestaltungen. Auch das deutsche BMF hat ursprünglich in einem Referententwurf eines Gesetzes zur Einführung der Pflicht zur Mitteilung von Steuergestaltungen zur Umsetzung der EU-Richtlinie 2018/822 EU v. 25.5.2018 vorgesehen, in § 138j AO-E auch nationale Steuergestaltungen der Anzeigepflicht zu unterwerfen. Sparfeld, Global Taxes, TLE-014-2019.
- 15 Reither/Spanblöchl, Das EU-Meldepflichtgesetz zur Umsetzung von DAC 6, SWI 2019, 269 (276).
- 16 Schnitger/Bring/Welling, IStR 2019, 157 (160).
- 17 Schnitger/Bring/Welling, Die neue Meldepflicht für grenzüberschreitende Gestaltungen (Teil II), IStR 2019, 157 (158).
- 18 Begründung zu § 3 Z 3 EU-MPFG, 983/A XXVI.GP, 30.
- 19 Begründung zu § 11 Abs. 1 EU-MPFG, 983/A XXVI.GP, 30.
- 20 Schnitger/Brink/Welling, IStR 2019, 157 (166).
- 21 BGBl 115/2015.
- 22 In Anlehnung an <https://de.wikipedia.org/wiki/Gestaltung>, Zugriff am 3.7.2019.
- 23 Begründung 983/A XXVI.GP, 30
- 24 Begründung zu § 4 EU-MPFG, 983/A XXVI. GP, 30; DAC 6, Erwägungsgrund, Pkt. 2.
- 25 AIA = Automatischer Informationsaustausch
- 26 Der Begriff des „verbundenen Unternehmens“ ist in § 3 Z 11 EU-MPFG definiert.
- 27 Die Liste der unkooperativen „tax havens“ wird von der EU regelmäßig aktualisiert: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/eu_list_update_14_06_2019_en.pdf
- 28 Begründung zu § 17 Abs. 1 EU-MPFG, 983/A XXVI.GP, 42.
- 29 Begründung zu § 17 Abs. 1 EU-MPFG, 983/A XXVI.GP, 42.
- 30 VwGH 28.5.2002, 99/14/0021; VwGH 22.11.2012, 2008/15/0265.
- 31 Begründung zu § 19 EU-MPFG, 983/A XXVI.GP, 43.
- 32 Begründung zu §21 Abs. 1 EU-MPFG, 983/A XXVI.GP, 44.
- 33 DAC 6, Erwägungsgrund Pkt. 2.