

DER STEUERBERATER ALS INTERMEDIÄR

DAS EU-MPFG - EINE NEUE HERAUSFORDERUNG FÜR DEN BERUFSSTAND



PROF. DR. STEFAN BENDLINGER

StB, ICON Wirtschaftstreuhand GmbH
Stv. Landespräsident der VWT Oberösterreich



ROBERT HOFMANN LL.M.

StB, Manager Tax

AM 25.5.2018 WURDE VOM ECOFIN DIE RICHTLINIE (EU) 2018/822, KURZ ALS „DAC6“ BEZEICHNET, BESCHLOSSEN. ES HANDELT SICH DABEI UM DIE FÜNFTE ÄNDERUNG DER EU-AMTSHILFERICHTLINIE (RL 2011/16/EU V. 15.2.2011, EU-AHR), DIE IN ÖSTERREICH IM ZUGE DES ABGÄG 2020 DURCH DAS EU-MELDEPFLICHTGESETZ (EU-MPFG) UMGESETZT WORDEN IST. DARIN IST EINERSEITS EIN VERPFLICHTENDER AUTOMATISCHER INFORMATIONSAUSTAUSCH ZWISCHEN DEN EU-MITGLIEDSTAATEN (MS) IM BEREICH DER BESTEUERUNG ÜBER MELDEPFLICHTIGE GRENZÜBERSCHREITENDE GESTALTUNGEN (IDF ALS „STEUERGESTALTUNG“ BEZEICHNET) VORGESEHEN, DIE EIN RISIKO DER STEUERVERMEIDUNG AUFWEISEN, DER UMGEHUNG DES GEMEINSAMEN MELDESTANDARDS (FÜR INFORMATIONEN ÜBER FINANZKONTEN) DIENEN ODER DIE VERHINDERN, DASS WIRTSCHAFTLICHE EIGENTÜMER IDENTIFIZIERT WERDEN KÖNNEN. ANDERERSEITS WERDEN DARIN „INTERMEDIÄRE“ VERPFLICHTET, INNERHALB BESTIMMTER FRISTEN SOLCHE GESTALTUNGEN – AUCH IN EINEM AM 25.6.2018 BEGINNENDEN RÜCKWIRKUNGSZEITRAUM – AN DIE ZUSTÄNDIGEN BEHÖRDEN DER ZU MELDEN. DIESER BEITRAG BESCHÄFTIGT SICH MIT DER POSITION DES STEUERBERATERS (STB) ALS INTERMEDIÄR UND „WHISTLE BLOWER“.

1. HISTORISCHE ENTWICKLUNG

Bereits im Jahr 2004 hat Großbritannien ihre Steuerbürger dazu verpflichtet, „...an arrangement which offers tax benefits...“ den britischen Steuerbehörden zu melden („Disclosure of tax avoidance schemes“, kurz DOTAS). Im Zuge des von den G20 angestoßenen und von der OECD umgesetzten BEPS-Projektes

wurde – in Anlehnung an das britische System – in Aktionspunkt 12¹ die Einführung sog. „Mandatory Disclosure Rules“ empfohlen, jedoch nicht als „Mindeststandard“ ausgestaltet und durch einen Vorschlag ergänzt, der dessen Umsetzung in das jeweils innerstaatliche Steuerrecht erleichtern sollte.² In BEPS Action 12 heißt es einleitend, dass das Fehlen zeitnaher, umfassender und relevanter Informationen über potenziell aggressive Steuerplanungsstrategien weltweit für die Steuerbehörden zu den größten Herausforderungen zählt. Nach Ansicht der OECD sollten Steuerpflichtige („user“) und/oder die Gestalter („promoters or advisors“) dazu verpflichtet werden, potenzielle Steuervermeidungsstrategien zu melden. Die Vorarbeiten der OECD wurden von der Kommission durch die Richtlinie (EU) 2018/822 (idf als „DAC6“ bezeichnet) in die EU-AHR übernommen,³ wobei die Kommission – anderes als die OECD – primär Personen in die Pflicht nimmt, „...die an Gestaltungen mitwirken, die zu Steuervermeidung und Steuerhinterziehung führen können“.⁴ In den Erwägungsgründen wird „...erneut darauf hingewiesen, wie bestimmte Finanzintermediäre und andere Steuerberater ihren Kunden offensichtlich aktiv dabei geholfen haben, Geld auf Offshore-Konten zu verstecken“.⁵ Demnach soll der „Modellgestalter“⁶ – in DAC6 als „Intermediär“ bezeichnet – die primäre Pflicht haben, seinen steuerlichen Einfallreichtum mit den Finanzbehörden zu teilen.

Die Verpflichtung der Intermediäre, die Steuerbehörden über bestimmte grenzüberschreitende Gestaltungen zu informieren, die möglicherweise für aggressive Steuerplanung genutzt werden könnten, sei deshalb ein Schritt in die richtige Richtung.⁷ Alle Akteure, die an der Konzeption, Vermarktung,

Organisation oder Verwaltung der Umsetzung einer meldepflichtigen grenzüberschreitenden Transaktion beteiligt sind, sowie alle, die Unterstützung oder Beratung dazu leisten, sollen zur Meldung verpflichtet sein.⁸ Nur subsidiär – z.B. bei gesetzlicher Verschwiegenheitspflicht des Intermediärs oder iZm Steuergestaltungen ohne Beteiligung eines Intermediärs – soll die Meldepflicht auf den „relevanten Steuerpflichtigen“ iSd § 3 Z 9 EU-MPFG (rStPfl) verlagert werden. Allerdings stellt es Art. 8ab Abs. 5 EU-MPFG idF DAC6 den Mitgliedstaaten frei, dieses „*legal professional privilege*“ innerstaatlich umzusetzen.⁹ DAC6 wurde in Österreich im Zuge des AbgÄG 2020 durch das EU-MPFG umgesetzt. In § 11 EU-MPFG wurde von diesem Wahlrecht Gebrauch gemacht.

2. DER HAUPTINTERMEDIÄRE IM EU-MPFG

2.1. DIE MERKMALE

§ 7 EU-MPFG verpflichtet den Intermediär (§ 3 Z 3 EU-MPFG) alle ihm bekannten, in seinem Besitz oder seiner Kontrolle befindlichen Informationen (§§ 16 und 17 EU-MPFG) über eine Steuergestaltung (§ 5 und § 6 EU-MPFG) an die österreichische zuständige Behörde (das BMF oder dessen bevollmächtigter Vertreter iSd § 3 Abs. 1 EU-AHG) im Wege von *FinanzOnline* (§ 18 Abs. 1 EU-MPFG) zu übermitteln. § 3 Z 3 EU-MPFG definiert den Begriff des Intermediärs und unterscheidet zwischen *Hauptintermediären* (lit a) und *Hilfsintermediären* (lit b). Hauptintermediär ist gem. § 3 Z 3 lit a EU-MPFG eine Person, „...die eine meldepflichtige Gestaltung konzipiert, vermarktet, organisiert, zur Umsetzung bereitstellt oder die Umsetzung eines solchen Gestaltung verwaltet...“. Die Erläuterungen des BMF geben leider nur wenige Hinweise zur Auslegung dieser Begriffe.¹⁰

Der Begriff „Person“ umfasst gem. § 3 Z 8 EU-MPFG iVm § 2 Abs. 1 Z 12 EU-AHG *natürliche und juristische Personen, Personenvereinigungen*, denen Rechtsfähigkeit zuerkannt wurde, die aber nicht über die Rechtsstellung einer juristischen Person verfügen (z.B. Personengesellschaften¹¹) und alle anderen Rechtsvereinbarungen gleich welcher Art und Form – mit oder ohne Rechtspersönlichkeit – die Vermögensgegenstände besitzen oder verwalten, welche einschließlich der daraus erzielten Einkünfte einer der von diesem Bundesgesetz erfassten Steuern unterliegen. Auch mehrere Personen können Intermediär einer Steuergestaltung sein und individuell meldepflichtig sein. Um Doppel- und Mehrfachmeldungen zu vermeiden, finden sich diesbezüglich in den §§ 9 und 10 Kollisionsnormen.

In einem Dienstverhältnis beschäftigte StB einer Steuerberatungsgesellschaft erfüllen jedoch nicht zusätzlich den Begriff des Intermediärs.¹² Intermediär ist vielmehr der Berufsträger, in dessen Namen die Tätigkeit für den Mandanten erfolgt. Bei Vorliegen eines Werkvertragsverhältnisses könnte allerdings Intermediäreigenschaft gegeben sein, was nach Ansage des BMF noch mit der Kommission zu klären sein wird. Der Begriff des Intermediärs stellt auf *keine bestimmte Berufsgruppe* ab. Zum möglichen Kreis der Intermediäre zählen

im Allgemeinen *StB, Wirtschaftsprüfer, Bilanzbuchhalter, Rechtsanwälte, Notare, Unternehmensberater, Banken, Finanzdienstleister, Versicherungs- oder Vermögensberater und andere Personen, die Beratungsleistungen anbieten*.¹³ Eine *In-House-Steuerabteilung* einer Konzernobergesellschaft, die für ihre Tochtergesellschaften Gestaltungen zur Optimierung der Steuerbelastung konzipiert, kann sich als Intermediär qualifizieren,¹⁴ nicht jedoch wenn diese für ihr eigenes Unternehmen steuergestalterisch tätig wird, da der Mitarbeiter einer Steuerabteilung nicht Intermediär seines Arbeitgebers (des Steuerpflichtigen) sein kann. Eine an einer grenzüberschreitenden Gestaltung „*beteiligte Person*“ kann der Intermediär nur dann sein, wenn er *inhaltlich* an der Steuergestaltung beteiligt ist, wie z.B. bei Vereinbarung einer Vertraulichkeitsklausel iSd § 6 Z 1 EU-MPFG und oder eines erfolgsabhängigen Honorars iSd § 6 Z 2 EU-MPFG. Deshalb liegt keine meldepflichtige Gestaltung iSd § 3 Z 2 EU-MPFG vor, wenn zwei in Österreich ansässige Unternehmen an einer meldepflichtigen Gestaltung beteiligt sind, die von einem deutschen Steuerberater beigestellt wird.

2.2. KONZEPTION EINER GESTALTUNG

Der Begriff „Konzeption“ umfasst die Schaffung, Entwicklung oder Ausformung einer meldepflichtigen Gestaltung. Wenngleich nach dem Gesetzeswortlaut schon die Konzeption bzw. Modellierung als solche die Eigenschaft eines Intermediärs bewirken kann, wird im Schrifttum davon ausgegangen, dass die konzipierte Gestaltung *ihren Weg zum rStPfl finden muss*. Sei es durch den Konzipierenden selbst oder durch eine andere Person.¹⁵ Dafür spricht auch ein Blick auf die deutsche Umsetzung, die in § 138d AO ein Konzipieren „*für Dritte*“, nämlich das Planen, Entwerfen oder Entwickeln einer konkreten Steuergestaltung in Bezug zu einem bestimmten „Nutzer“ (entspricht dem rStPfl iSd § 3 Z 9 EU-MPFG) oder mehreren Nutzern fordert.¹⁶ Beispiel für die Konzeption einer Gestaltung wäre die Präsentation einer Konzernfinanzierungsstruktur vor der Geschäftsführung eines Unternehmens. Unverbindliche, für eine Umsetzung zu unkonkrete *Erstinformationen oder Entwürfe* werden keine Meldepflicht auslösen. Die Meldefrist (§ 8 EU-MPFG) beginnt für den Intermediär erst mit Abschluss der Konzeption zu laufen. Ein unverbindliches Angebot eines vom Stb bereits fertig *gestellten Konzepts* einer *marktfähigen* Steuergestaltung kann die Meldeverpflichtung jedoch auslösen. Wird eine maßgeschneiderte Gestaltung vom Mandanten nicht angenommen, sollte zwar keine Meldepflicht ausgelöst werden. Allerdings wird in der Praxis der Intermediär im Zweifel von einer Meldepflicht ausgehen müssen, wenn der rStPfl diese Entscheidung nicht binnen 30 Tagen nach Bereitstellung der Steuergestaltung zur Umsetzung (§ 8 Z 1 EU-MPFG) trifft.

2.3. VERMARKTEN

Eine meldepflichtige Gestaltung vermarktet, wer sie in Verkehr bringt, sie erstmalig auf dem Markt bereitstellt oder sie bewirbt, also gegenüber Dritten anbietet.¹⁷ Als Vermarktung gilt z.B. die Präsentation einer umsetzungsbereiten Gestaltung vor potentiellen Mandanten, unabhängig davon, ob es sich

um eine maßgeschneiderte (§ 3 Z 5 EU-MPFG) oder um eine marktfähige Gestaltung (§ 3 Z 6 EU-MPFG) handelt. Die Intermediäreigenschaft setzt nicht voraus, dass die Gestaltung durch den Vermarktenden selbst konzipiert worden ist. Das könnte dann der Fall sein, wenn einem StB eine meldepflichtige Gestaltung anlässlich einer Fachveranstaltung bekannt wird, die er in der Folge seinen Mandanten anbietet.

2.4. ORGANISATION

Das Organisieren einer meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung stellt auf administrative Aspekte ab, in denen z.B. der Intermediär als Generalunternehmer tätig ist. Aus deutscher Sicht ist der Begriff sehr weit gefasst und umfasst die Organisation, die systematische Vorbereitung und Planung der Steuergestaltung, die Bereitstellung zur Nutzung und die Zurverfügungstellung für eine konkrete Verwendung. Das Tatbestandsmerkmal wäre z.B. dann erfüllt, wenn ein StB die Entwicklung einer Gestaltung zwischen verschiedenen Intermediären koordiniert.¹⁸

2.5. BEREITSTELLEN ZUR UMSETZUNG

Die Bereitstellung zur Umsetzung (§ 138d dAO „zur Nutzung“) beinhaltet jede entgeltliche oder unentgeltliche Abgabe zum Vertrieb oder zur Verwendung. Davon können Fälle umfasst sein, in denen eine meldepflichtige Gestaltung einem oder mehreren rStPfl iSd § 3 Z 9 EU-MPFG bereitgestellt wird aber auch Fälle, in denen diese noch keinem rStPfl angeboten wurden. Eine Bereitstellung zur Umsetzung kann vorliegen, wenn ein Intermediär unterstützend zu den Tätigkeiten eines weiteren Intermediärs, der eine Gestaltung vermarktet, seiner Mandantschaft eine bereits entwickelte Gestaltung vorstellt¹⁹ bzw. die für eine Umsetzung erforderlichen Informationen oder (Vertrags-) Unterlagen aushändigt, ein Gutachten oder eine Stellungnahme übergibt oder anderweitig individuell zugänglich macht. Aus deutscher Sicht kommt es dabei nicht darauf an, dass der rStPfl die grenzüberschreitende Steuergestaltung tatsächlich umsetzt, es reicht vielmehr aus, wenn er anhand der Unterlagen dazu in der Lage ist.²⁰ Das Verbreiten allgemeiner Informationen über eine Gestaltung durch Fachpublikationen oder im Internet oder durch Auflegen für jedermann zugänglicher Prospekte sollte nicht als „Bereitstellen zur Umsetzung“ gelten. Ebenso die (allgemeine) Präsentation in einem Mandantengespräch durch die der rStPfl noch nicht in der Lage ist, die grenzüberschreitende Gestaltung zu nutzen.²¹

2.6. VERWALTUNG ZUR UMSETZUNG

Das Verwalten zur Umsetzung stellt auf die Betreuung des rStPfl im Hinblick auf die meldepflichtige Gestaltung ab, was einen oder mehrere Schritte umfassen kann. Die deutsche Finanzverwaltung sieht in dem Tatbestand die *verantwortliche Leitung der konkreten Umsetzung einer Gestaltung und setzt eine aktive Tätigkeit* im unmittelbaren Zusammenhang mit einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung voraus.²² Es handelt sich um einen sehr weit gefassten Tatbestand, der wohl auf Personen eingeschränkt werden muss, die iZm der

rein steuerrechtlichen Umsetzung einer meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung befasst sind. Denn anders als in Deutschland²³ setzt der Gesetzeswortlaut nicht voraus, dass der Hauptintermediär „weiß oder vernünftigerweise wissen müsste“, dass er zur Umsetzung einer meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung beigetragen hat.²⁴

3. DER HILFSINTERMEDIÄR

Als „Hilfsintermediär“ (auch als „erweiterter Intermediär“ oder „Nebenintermediär“ bezeichnet²⁵) gilt 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, die für die Erbringung solcher Dienstleistungen erforderlich sind – weiß oder vernünftigerweise wissen müsste, 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...*“

Nur aktives Tun²⁶ iZm einer meldepflichtigen Gestaltung kann eine Intermediäreigenschaft begründen, selbst wenn sich diese Leistungen auf Steuern außerhalb des Anwendungsbereiches des EU-MPFG beziehen, z.B. im Rahmen einer umsatzsteuerlichen Beratung, sofern der beratenden Person genügende Informationen bekannt waren sowie ausreichendes Fachwissen vorlag, um – in Hinblick auf das jeweilige Kennzeichen²⁷ – vernünftigerweise beurteilen zu können, dass Hilfe, Unterstützung oder Beratung iZm einer meldepflichtigen Gestaltung geleistet worden ist.²⁸

Die Definition des Intermediärs in Art. 3 Z 1 EU-MPFG idF DAC6 weist zusätzlich darauf hin, dass die Tätigkeit „...*unmittelbar oder über andere Personen...*“ – also auch *mittelbar*²⁹ – erfolgen kann. Voraussetzung ist jedoch, dass die beratende Person einerseits über das *einschlägige Fachwissen* und andererseits über die *relevanten Informationen* verfügt, um die Meldepflicht nach dem EU-MPFG erkennen zu können. Die Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein. Das einschlägige Fachwissen wird bei einem StB jedenfalls vorhanden sein. Ob dieser jedoch immer über die Informationen verfügt, um eine bestehende Meldepflicht beurteilen zu können, ist im Einzelfall zu entscheiden. Durch die *bloße Erstellung von Steuererklärungen, Verrechnungspreisstudien* oder die Durchführung einer „Due Diligence“ – ohne aktive Mitwirkung des StB an der Steuergestaltung – sollte die Definition des Hilfsintermediärs nicht erfüllt sein, zumal zum Zeitpunkt der Verarbeitung der Steuergestaltung deren Umsetzung bereits erfolgt ist. Gleiches gilt für Beratungsleistungen im *Betriebsprüfungsverfahren, im Rechtsmittelverfahren, die finanzstrafrechtlicher Beratung* oder für „*Tipps unter Freunden*“.³⁰ Ebenso wenig kann den Jahresabschlussprüfer, der im Rahmen seiner berufsrechtlichen Kompetenzen tätig wird, zum Hilfsintermediär werden. Sonderprüfungen können jedoch eine Meldepflicht auslösen.³¹ Im Bereich der *Kollegenberatung* kann der von einem StB im Subunternehmerverhältnis, zwecks Abgabe einer

Zweitmeinung³² beigezogene Experte zum Hilfsintermediär werden, wenn er – auch ohne unmittelbare Beziehung zum StPfl – die in § 3 Z 3 lit b EU-MPFG genannten Voraussetzungen erfüllt. In der Praxis wird allerdings der Fristlauf für den Hilfsintermediär nicht vor Beginn des für den Hauptintermediär relevanten fristauslösenden Ereignisses, beginnen können, da bei Abgabe seiner Expertenmeinung idR noch keine meldepflichtige Gestaltung vorliegt.³³ *Deutschland hat darauf verzichtet*, Hilfsintermediäre in die Pflicht zu nehmen³⁴, riskiert damit aber ein Vertragsverletzungsverfahren, zumal in Art. 3 Z 21 EU-MPFG idF DAC6 dieser Personenkreis ausdrücklich als meldepflichtig genannt ist.

4. MÖGLICHKEIT DES „FREIBEWESSES“

§ 3 Z 3 letzter Satz EU-MPFG eröffnet sowohl dem Haupt- als auch dem Hilfsintermediär die Möglichkeit des „Freibeweses“. Jede Person hat das Recht Nachweise dafür zu erbringen, dass sie nicht wusste oder vernünftigerweise nicht wissen konnte, dass sie an einer meldepflichtigen Gestaltung beteiligt war. Dabei kann der Intermediär alle relevanten Fakten und Umstände, sowie die ihm verfügbaren Informationen und sein einschlägiges Fachwissen und Verständnis geltend machen. Eine Verpflichtung zur Nachforschung, ob er nicht doch zur Umsetzung einer Steuergestaltung beigetragen hat, besteht jedoch nicht.³⁵

4.1. INLANDSBEZUG DES INTERMEDIÄRS

Um meldepflichtig zu sein ist eine gewisse Bindung zum Inland nötig. Voraussetzung für die Intermediäreigenschaft iSd § 3 Z 3 EU-MPFG ist demnach, dass der Haupt- oder Hilfsintermediär in Österreich Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt, Sitz oder Ort der Geschäftsleitung hat. Auch in Drittstaaten ansässige Personen unterliegen als Intermediäre der Meldepflicht, wenn sie über eine in Österreich gelegene Betriebsstätte Dienstleistungen iZm der Steuergestaltung erbringen oder in Österreich den *einschlägigen berufs- oder gewerberechtlichen Vorschriften* (z.B. WTBG, RAO, NO, BiBUG, BWG, GewO) unterliegen oder Mitglied eines österreichischen Berufsverbandes für juristische, steuerliche und beratende Dienstleistungen sind. Ist der Intermediär ausschließlich in einem Drittland ansässig und ohne eine solche Inlandsanknüpfung tätig, hat der rStPfl zu melden.³⁶ Nachdem die Meldepflicht des Intermediärs primär in dem MS besteht, indem er steuerlich ansässig ist, ist – anders als in Art. 3 Z 21 EU-AHG idF DAC6 vorgesehen – eine Inlandsbetriebsstätte eines in einem MS ansässigen Intermediärs nicht meldepflichtig.³⁷

5. DAS BERATERPRIVILEG

Um der Kollision von DAC6 mit berufsrechtlichen Vorschriften zu begegnen, ermöglicht DAC6 eine Freistellung von der Meldepflicht, wenn diese nach nationalem Recht der MS gegen eine *gesetzliche Verschwiegenheitspflicht* verstoßen würde. Es handelt sich dabei um eine „Kann-Bestimmung“, d.h. der Intermediär kann, ist jedoch nicht verpflichtet, diese Befreiung in Anspruch zu nehmen.³⁸ Die MS können diese Befreiung vorsehen, sind aber nicht dazu verpflichtet (Art.

8ab Abs. 5 EU-AHG idF DAC6).³⁹ Österreich hat eine solche Befreiung von der Meldepflicht in § 11 EU-MPFG vorgesehen, wenn der Intermediär in Österreich einer *gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht* unterliegt und von dieser nicht entbunden worden ist. Das setzt voraus, dass dieser im Rahmen seiner berufsrechtlichen Vorschriften tätig wird. Wenn z.B. ein Bilanzbuchhalter außerhalb seiner Berufsbefugnis steuerberatend tätig wird, kann er sich nicht auf die in § 39 BiBUG geregelte Verschwiegenheitspflicht berufen. Bei marktfähigen Steuergestaltungen (mit Außenwirkung) kann sich der Intermediär nicht auf die Verschwiegenheit berufen, solange diese noch keinem Steuerpflichtigen bereitgestellt worden ist (abstrakte Meldung). § 11 Abs. 2 und 3 EU-MPFG verpflichten den gem. § 11 Abs. 1 EU-MPFG befreiten *Intermediär, andere österreichische und Intermediäre anderer Staaten und den StPfl unverzüglich* (innerhalb der 30-tägigen Frist) von seiner Befreiung und zusätzlich den rStPfl von dem damit verbundenen Übergang der Meldepflicht an diesen zu informieren. Der Hilfsintermediär hat den Hauptintermediär nur von seiner Befreiung, nicht aber vom Übergang der Meldepflicht zu informieren, weil dieser aufgrund seiner Intermediäreigenschaft nicht rStPfl sein kann und deshalb ohnehin selbst meldepflichtig ist.

Dem rStPfl hat der Intermediär zusätzlich alle *„...ihm bekannten, in seinem Besitz oder unter seiner Kontrolle befindlichen...“* den Steuerpflichtigen betreffenden Informationen (die dieser noch nicht besitzt) zur konkreten Steuergestaltung mitzuteilen, wobei diese Information aber nicht konstitutiv wirkt.⁴⁰ Dem Steuerpflichtigen sind also alle Informationen zu melden, die es ihm ermöglichen § 16 EU-MPFG zu entsprechen. Auf Aufforderung hat der Intermediär (innerhalb von 2 Wochen) die Informationsweitergabe nachzuweisen (§ 11 Abs. 4 EU-MPFG).⁴¹

Eine nicht vollständige Meldung ist gem. § 49c Abs. 1 Z 4 FinStrG als Finanzordnungswidrigkeit bedroht. Steht ein Intermediär in keinem unmittelbaren Auftragsverhältnis mit einem relevanten Steuerpflichtigen, weil er etwa im Zuge der Konzeption einer meldepflichtigen Gestaltung von einem anderen Intermediär beauftragt wurde, so hat dieser „in sub“ beauftragte Intermediär für die Inanspruchnahme der Befreiung von seiner Meldepflicht den beauftragenden Intermediär (sofern nur dieser vorhanden) von seiner Befreiung aufgrund seiner gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht zu informieren. Einen Hinweis auf den Übergang der Meldepflicht bedarf es für ihn mangels Vorliegen eines relevanten Steuerpflichtigen iSd § 3 Z 9 EU-MPFG somit nicht.⁴²

Der rStPfl kann seinen StB durch eine *einseitige, nicht annahmbedürftige Willenserklärung von seiner Verschwiegenheitspflicht entbinden*. Diese Entbindung kann *allgemein erfolgen, kann sich jedoch auch auf eine bestimmte Steuergestaltung beziehen*. Diese Entbindung des Intermediärs durch den Steuerpflichtigen sollte jedenfalls schriftlich erfolgen.

6. RESÜMEE

Das EU-MPFG stellt sowohl für den StB als auch für seinen Mandanten eine organisatorische Herausforderung dar. Es hat sich gezeigt, dass die weite Formulierung der gem. § 4 iVm §§ 5 und 6 EU-MPFG eine Meldepflicht auslösenden Kennzeichen nicht nur „aggressive“ Steuergestaltungen umfassen, sondern auch alltägliche Geschäftsvorfälle. Gemäß Art. 25a EU-MPFG idF DAC6 müssen Sanktionen gegen Versäumnisse *wirksam, verhältnismäßig und abschreckend* sein. In § 49c FinStrG werden Verstöße als Finanzordnungswidrigkeit pro Fall (!) mit Strafen von bis zu EUR 25.000 (bei grober Fahrlässigkeit) bzw. EUR 50.000 (bei Vorsatz) sanktioniert, ohne die Möglichkeit der Selbstanzeige (§ 29 FinStrG). Gemäß § 8 Abs. 4 EU-MPFG sind auch Gestaltungen, die seit dem 25.6.2018 umgesetzt bzw. bereitgestellt worden sind („Altfälle“)⁴³ im Rückwirkungszeitraum bis zum 31.8.2020 zu melden. Für „Neufälle“ (ab 1.7.2020) gilt eine Frist von 30 Tagen, deren Beginn in gem. § 8 Abs. 1 bis 3 EU-MPFG geregelt ist.

Ungeachtet eines möglichen sechsmonatigen COVID-19 bedingten Moratoriums durch die EU-Kommission⁴⁴ tickt die Uhr. Deshalb sollte jeder StB seine in den letzten beiden Jahren geübte steuerliche Kreativität anhand der Vorgaben des EU-MPFG einer *Gewissenerforschung* unterziehen. In der Praxis bedarf es dazu natürlich einer Abstimmung zwischen Intermediär und dem rStPfl.⁴⁵ Wir haben uns dafür entschieden, dafür eine Web-basierte Tool-Lösung zu entwickeln, die Bestandteil unseres internen Kontrollsystems ist. Der *ICON DAC6-Manager*, der sowohl zur Anwendung durch den rStPfl und den StB konzipiert ist, ermöglicht es, kostengünstig und effizient potenziell meldepflichtige Gestaltungen zu identifizieren.

Dieses Werkzeug dient dazu, unsere Mandanten, deren Manager und Mitarbeiter, vor allem aber uns selbst vor finanzstrafrechtlichen Folgen zu schützen. Denn die Nichtmeldung einer anhand dieses Tools analysierte Steuergestaltung, die mit dem Ergebnis endet, dass keine Meldepflicht gegeben ist, wird wohl nicht als vorsätzliche oder grob fahrlässige Pflichtverletzung sanktioniert werden können. ■

- 1 OECD (2015), Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
- 2 OECD (2018), Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, OECD Paris.
- 3 Richtlinie (EU) 2018/822 vom 25.5.2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Transaktionen, ABl L 139/1 v. 5.6.2018. Zu den Änderungen der EU-AHR im Zeitablauf siehe *Schuster*. Mögliche Folgen der Meldepflicht von aggressiven Steuermodellen für Unternehmen, eine kleine DAC-Genese, ÖStZ 2018, 610 (611 ff.). Zum Verhältnis zwischen dem BEPS-Projekt der OECD und DAC6 siehe *Geringer*, Zum Verhältnis zwischen der Anti-BEPS-Richtlinie und der Meldepflicht grenzüberschreitender Steuergestaltungen, SWI 2020, 59 (59).
- 4 Erwägungsgründe DAC6, Rz 4.
- 5 Erwägungsgründe DAC6, Rz 5.
- 6 *Kowallik*, DAC6: Ein Schritt hin zu mehr Echtzeit-Meldungen im deutschen Besteuerungsverfahren?, DB 2019, 1759 (1761)
- 7 Erwägungsgründe DAC6, Rz 6.
- 8 Erwägungsgründe DAC6, Rz 8.

- 9 Art. 8ab Abs. 5 DAC6: „Jeder Mitgliedstaat kann die erforderlichen Maßnahmen ergreifen, um den Intermediären das Recht auf Befreiung von der Pflicht zu gewähren, Informationen über eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung vorzulegen, wenn mit der Meldepflicht nach dem nationalen Recht dieses Mitgliedstaates gegen eine gesetzliche Verschwiegenheitspflicht verstoßen würde.“
- 10 983/A XXVI. GP, 29.
- 11 *Jerabek/Schellander/Neubauer*, Zweifelsfragen zum EU-MPFG (Teil 1): Der Intermediär, der relevante Steuerpflichtige und ihre Meldepflicht, RWZ 2019, 347 (348).
- 12 983/A XXVI. GP, 30
- 13 *Perl*, Meldepflicht für Berater über grenzüberschreitende Steuergestaltungen, SWK 2019, 2 (2).
- 14 *Franke*, Meldepflicht für potentiell aggressive Steuergestaltungen, taxlex 2019, 65 (68); *Pfleger/Plansky*, Meldepflichtige Steuergestaltungen nach dem EU-Meldepflichtgesetz, taxlex 2020, 67 (68).
- 15 *Schnitger/Brink/Welling*, Die neue Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen (Teil II), IStR 2019, 157 (159).
- 16 Diskussionsentwurf für ein BMF-Schreiben, Anwendung der Vorschriften über die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen, IV A 3 – S 0304/19/10006 :002 (Entwurf 2.3.2020) idF als „BMF-Schreiben“ zitiert, Rz 40.
- 17 BMF-Schreiben, Rz 39.
- 18 *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2019, 157 (159).
- 19 *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2019, 157 (159).
- 20 BMF-Schreiben, Rz 43.
- 21 BMF-Schreiben, Rz 44.
- 22 BMF-Schreiben, Rz 45 ff.
- 23 BMF-Schreiben, Rz 48.
- 24 *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2019, 157 (159 f.).
- 25 *Bernwieser/Wagner*, Die Neue Meldepflicht für Steuergestaltungen im Überblick, ÖStZ 2019, 287 (287).
- 26 *Reither/Spanblöchl*, Das EU-Meldepflichtgesetz zur Umsetzung der DAC6, SWI 2019, 269 (271).
- 27 *Spanblöchl/Wiliplinger*, Meldepflicht für potenziell aggressive Steuergestaltungen, RdW 854 (856).
- 28 983/A XXVI. GP, 29
- 29 *Reither/Spanblöchl*, Der persönliche Anwendungsbereich des EU-Meldepflichtgesetzes, ÖStZ 2019, 550 (551).
- 30 *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ 2019, 347 (351).
- 31 *Bredow/Gibis*, Anzeigepflicht für Steuergestaltungen – Ein Überblick, aber wer hat den durchblick (Teil II), BB 2019, 1305.
- 32 *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RZW 2019, 347 (349).
- 33 *Konrad/Schimek*, Banken als Hilfsintermediäre gemäß EU-Meldepflichtgesetz, AVR 2020, 69 (71).
- 34 *Eberhardt*, Die Reichweite der Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen – dargestellt anhand von Praxisfällen, IStR 2019, 697 (698).
- 35 983/A XXVI. GP, 29; *Hoor*, Insight: Implementing DAC 6 Across Europe – a Call for Reason, Daily Tax Report: International, March 12, 2020, 8:00 am.
- 36 *Pfleger/Plansky*, Meldepflichtige Steuergestaltungen nach dem EU-Meldepflichtgesetz, taxlex 2020, 67 (68).
- 37 *Jerabek/Schellander/Neubauer*, Zweifelsfragen zum EU-MPFG (Teil 1): Der Intermediär, der relevanten Steuerpflichtige und ihre Meldepflicht, RWZ 2019, 347 (349).
- 38 983/A XXVI. GP, 38.
- 39 *Fischer/Riedinger*, Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen, IWB 2018, 416 (419).
- 40 *Spanblöchl*, Meldepflicht für potenziell aggressive Steuerplanungsgestaltungen – Verhältnis zwischen DAC 6 und § 22 BAO, SWI 2018, 597 (598).
- 41 983/A XXVI. GP, 39.
- 42 Siehe dazu auch *Jerabek/Schellander/Neubauer*, Zweifelsfragen zum EU-MPFG (Teil 2), RWZ 2020, 49.
- 43 *Pfleger/Plansky*, Organisatorische Herausforderungen durch das EU-Meldepflichtgesetz, taxlex 2020, 101 (101)
- 44 *Council of the European Union*, General Secretariat of the Council to Permanent Representatives Committee, Proposal for a Council Directive 2011/16/EU to address the urgent need for defining certain time limits for the filing and exchange of information in the field of taxation due to the COVID-19 pandemic, Doc. 8326/20, 28.5.2020.
- 45 *Jerabek/Schellander/Neubauer*, Zweifelsfragen zum EU-MPFG (Teil 2): Meldeverpflichtung – wer hat wann, was zu melden, RWZ 2020, 41 (48).