

Dass die Audit-Reform 2014 in ihrer Wirkung zumindest fragwürdig ist, davon zeugen neben dem *Commerzialbank*-Fall auch andere (internationale) Bilanzskandale der jüngeren Vergangenheit (zB *Wirecard*). Nicht zuletzt deshalb führt kein Weg an einer radikalen Reform des Überwachungssystems vorbei. Denn nur mit einem großen Wurf wird es möglich sein, die Systemimmanenz von Betrugsfällen wie der *Causa Commerzialbank* aufzubrechen und in Zukunft Bilanzmanipulationen im großen Stil zu verhindern. Dabei sollte auch nicht auf Maßnahmen vergessen werden, die eine Verbesserung der Überwachung des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer und der Tätigkeit des Aufsichtsrats bzw Prüfungsausschusses bewirken.

DAC 6

Informationsschreiben des BMF zur Anwendung des EU-Meldepflichtgesetzes

Leitlinien des BMF „Just in Time“!

STEFAN BENDLINGER*)



Das EU-Meldepflichtgesetz (EU-MPFG), das im Oktober 2019 auf Grundlage der EU-Richtlinie DAC 6¹⁾ als Bestandteil des AbgÄG 2020²⁾ verabschiedet wurde, ist am 1. 7. 2020 in Kraft getreten. Nach dem Gesetzeswortlaut hätten die ersten Meldungen für den Rückwirkungszeitraum bis zum 31. 8. 2020 gemeldet werden müssen. Solche, die seit 1. 7. 2020 eine Meldepflicht ausgelöst haben, wären innerhalb von 30 Tagen zu melden gewesen. Obwohl die EU-Kommission den EU-Mitgliedstaaten durch eine Richtlinie³⁾ ermöglicht hätte, COVID-19-bedingt die Meldefristen um sechs Monate zu verschieben, hat Österreich als einer der wenigen Mitgliedstaaten diese Option nicht gezogen. Im Entwurf eines Informationsschreibens zur Anwendung des

EU-MPFG vom 29. 6. 2020 wurde jedoch angekündigt, aufgrund technischer Verzögerungen auf Unionsebene die Übermittlung von Erstmeldungen nach dem 1. 7. 2020 nicht zu sanktionieren, wenn diese bis zum 31. 10. 2020 vorgenommen werden. „Just in time“, also wenige Tage vor dem Ablauf der Meldefrist für die ersten Meldungen, hat das BMF die finale Fassung des von Intermediären und Steuerpflichtigen mit Ungeduld erwarteten Informationsschreibens präsentiert.⁴⁾ *Stefan Bendlinger* befasst sich mit wesentlichen, vom Entwurf abweichenden Kernaussagen der finalen Fassung der BMF-Info zur Anwendung des EU-MPFG.⁵⁾

1. Meldezeitpunkt

Die Frist für die Meldung meldepflichtiger Gestaltungen iSd § 4 EU-MPFG ist für Intermediäre in § 8 EU-MPFG und für den relevanten Steuerpflichtigen in § 13 EU-MPFG

*) Prof. Dr. Stefan Bendlinger ist Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz.

1) Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25. 5. 2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, ABI L 139 vom 5. 6. 2018, S 1 (DAC 6).

2) BGBl I 2019/91.

3) Richtlinie (EU) 2020/876 des Rates vom 24. 6. 2020 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU, um der dringenden Notwendigkeit einer Verlängerung bestimmter Fristen für die Vorlage und den Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung infolge der COVID-19-Pandemie Rechnung zu tragen, ABI L 204 vom 26. 6. 2020, S 46.

4) Info des BMF vom 21. 10. 2020, Informationsschreiben zur Anwendung des EU-Meldepflichtgesetzes (EU-MPFG), 2020-0.675.748.

5) Zum Entwurf der BMF-Info zum EU-MPFG vom 29. 6. 2020 siehe *Spanblöchl/Wagner*, Das BMF-Info-schreiben zur Anwendung des EU-Meldepflichtgesetzes – Segen oder Fluch? SWI 2020, 402 (402 f).

geregelt. Meldepflichtige Gestaltungen im Rückwirkungszeitraum 25. 6. 2020 bis 30. 6. 2020 (Altfälle) sind bis zum 31. 8. 2020 zu melden, solche ab 1. 7. 2020 innerhalb von 30 Tagen. Die gesetzliche Frist wurde nicht verlängert. Vielmehr wurde „nur“ im Erlassweg – also auf Grundlage der BMF-Info – eine dreimonatige Fristverlängerung gewährt, indem festgehalten wurde, dass keine schuldhaftige Pflichtverletzung nach § 49 Abs 1 Z 2 FinStrG begangen wird, wenn Altfälle und Gestaltungen, deren erster Schritt ab 1. 7. 2020 umgesetzt worden ist, und Gestaltungen, die ab 1. 7. 2020 konzipiert, vermarktet, organisiert, zur Umsetzung bereitgestellt oder verwaltet wurden, bis zum 31. 10. 2020 gemeldet werden.⁶⁾

2. Sachlicher Anwendungsbereich

Das EU-MPFG regelt nicht ausdrücklich, auf welche Steuerarten das Gesetz anzuwenden ist. Da die DAC 6 ein Bestandteil der EU-Amtshilferichtlinie ist, kommt § 1 EU-AHG⁷⁾ sinngemäß zur Anwendung, sodass das EU-MPFG auf Steuern aller Art Anwendung findet, die von einem oder für einen Mitgliedstaat oder dessen gebiets- oder verwaltungsmäßigen Gliederungseinheiten, einschließlich der lokalen Behörden, erhoben werden, unter Ausschluss der in Art 1 Abs 3 EU-AHG ausdrücklich ausgenommenen Abgaben, die in der BMF-Info aufgezählt sind. Damit fallen Ertragsteuern (Est, KöSt), Rechtsgeschäftsgebühren, die NoVA und die Versicherungssteuer in den sachlichen Anwendungsbereich des EU-MPFG, aber auch die GrEst, worauf in der Endfassung der BMF-Info ausdrücklich hingewiesen wird.

3. Prüfschema zur Beurteilung der Meldepflicht

§ 4 EU-MPFG ist die zentrale Bestimmung zur Beurteilung einer möglichen Meldepflicht einer grenzüberschreitenden Gestaltung. In der Praxis hat sich eine Prüfreihefolge anhand der folgenden Kriterien, die zum Teil in § 3 EU-MPFG definiert sind, als zweckmäßig erwiesen:

- Liegt eine Gestaltung vor?
- Ist diese marktfähig oder maßgeschneidert (§ 3 Z 4 und 5 EU-MPFG)?
- Ist die Gestaltung grenzüberschreitend (§ 3 Z 2 EU-MPFG)?
- Wird eines der 16 in den §§ 5 und 6 EU-MPFG genannten Kennzeichen erfüllt?
- Besteht ein Risiko der Steuervermeidung, der Umgehung des gemeinsamen Meldestandards oder der Verhinderung der Identifizierung des wirtschaftlichen Eigentümers, wobei die letzten beiden Risiken nur iZm § 5 Z 5 und 6 EU-MPFG relevant sind?

Alle fünf Kriterien müssen kumulativ erfüllt sein, um eine Anzeigepflicht auszulösen. Wenngleich das BMF davon ausgeht, dass bei Vorliegen eines Kennzeichens nach §§ 5 und 6 EU-MPFG das Risiko der Steuervermeidung gegeben ist, „solange keine abmildernden Faktoren dagegen sprechen“, ändert das nichts daran, dass nach dem klaren Gesetzeswortlaut das Risiko der Steuervermeidung ein zusätzlicher Prüfschritt ist, um eine Meldung unschädlicher bzw vom Gesetzgeber intendierter Gestaltungen zu vermeiden.⁸⁾ Auch die Europäische Kommission hält fest, dass den einzelnen Kennzeichen nicht automatisch ein Risiko der Steuervermeidung inhärent ist.⁹⁾

⁶⁾ Info des BMF vom 21. 10. 2020, 2020-0.675.748, Pkt 1.

⁷⁾ BGBl I 2012/112 in aktueller Fassung.

⁸⁾ Info des BMF vom 21. 10. 2020, 2020-0.675.748, Pkt 4a.

⁹⁾ Europäische Kommission/Working Party IV – Direct Taxation, Summary Record – prepared by the Commission Services (24. 9. 2018) Pkt II, abrufbar unter <https://ec.europa.eu/transparency/regexpert/index.cfm?do=groupDetail.groupMeetingDoc&docid=19686> (Zugriff am 12. 11. 2020), im Folgenden: EU Summary Record.

Vom österreichischen Abgabenrecht ausdrücklich intendierte Steuervorteile werden idR kein Risiko der Steuervermeidung aufweisen, sofern diese Gestaltungen keine künstlichen Schritte aufweisen und nicht deshalb entwickelt worden sind, um potenzielle Marktineffizienzen auszunutzen,¹⁰⁾ wenn also der Steuerpflichtige sein wirtschaftliches Handeln an einer gesetzlich explizit intendierten steuerlichen Begünstigung orientiert. Als Beispiele ausdrücklich genannt sind das Erreichen von Mindestgrenzen iZm internationalen Schachtelbeteiligungen (§ 10 Abs 2 KStG), der Bezug von steuerfreien Beteiligungserträgen, das Abwarten gesetzlicher Fristen, das Errichten von Auslandsurkunden ohne Inlandsbezug und fremdfinanzierte Gewinnausschüttungen. Dabei legt das BMF Wert auf die Feststellung, dass bei dieser Beurteilung sicherzustellen ist, dass alle anderen Mitgliedstaaten die ihnen zustehenden Meldungen auch erhalten.¹¹⁾ Die Reichweite einer das Risiko der Steuervermeidung ausschließenden gesetzlichen Intention ist allerdings unklar, insbesondere iZm Umgründungen, die faktisch dieses Risiko in sich bergen können, nach den Regelungen des UmgrStG jedoch zulässig sind, sodass wohl nicht von künstlichen Schritten ausgegangen werden kann. Die Praxis zeigt, dass iZm Umgründungen die Grenzziehung besonders schwierig ist.

Zu- und Wegzüge natürlicher Personen sollen nach Ansicht des BMF dann kein Risiko der Steuervermeidung darstellen, wenn keine Bewertungsunterschiede (§ 5 Z 4 EU-MPFG) vorliegen.¹²⁾ Ob der auf subjektiven persönlichen Erwägungen einer natürlichen Person beruhende Wohnsitzwechsel nach dem Telos der DAC 6 als „potenziell aggressive Steuergestaltung“¹³⁾ angesehen werden kann und damit den Begriff der „grenzüberschreitenden Gestaltung“ iSd § 3 Z 2 EU-MPFG erfüllt, ist allerdings fraglich.

4. Begriffsbestimmungen

Weder die DAC 6 noch das EU-MPFG definieren den Begriff der „Gestaltung“. Die Kommission begründet das damit, den Anwendungsbereich der Meldepflicht durch eine Definition nicht einschränken zu wollen.¹⁴⁾ Nach der BMF-Info wird in Anlehnung an die Ausführungen im Entwurf eines Schreibens des dBMF zur Anwendung der Vorschriften über die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Gestaltungen darunter ein Schaffensprozess verstanden, bei dem eine bestimmte Struktur, ein bestimmter Prozess oder eine bestimmte Situation bewusst und aktiv herbeigeführt und verändert wird.¹⁵⁾ Darin kommt zum Ausdruck, dass Handlungen, die tatsächlich nicht steuerlich motiviert sind und einen allfälligen Steuervorteil quasi nur „mitnehmen“, nicht als Gestaltung qualifiziert werden können.

Für die Grenzüberschreitung iSd § 3 Z 2 lit a bis d EU-MPFG gilt als Bedingung, dass die an einer meldepflichtigen Gestaltung „beteiligten Personen“ in verschiedenen Hoheitsgebieten ansässig sind oder grenzüberschreitende Geschäftstätigkeiten ausüben. Als „beteiligt“ gilt eine Person dann, „wenn die Gestaltung ohne Zutun oder Duldung der Person nicht zustande gekommen wäre“ (zB Verschmelzung von zwei in Österreich ansässigen Tochtergesellschaften aufgrund eines Beschlusses der deutschen Mutter).¹⁶⁾ Wenn jedoch ein im Ausland ansässiger Verkäufer an einen im gleichen Staat ansässigen Käufer eine österreichische Gesellschaft veräußert, wäre das Zielobjekt (die veräußerte österreichische Gesellschaft, das *target*) nicht als Beteiligter zu qualifizieren,¹⁷⁾ und eine

¹⁰⁾ Info des BMF vom 21. 10. 2020, 2020-0.675.748, Pkt 4a.

¹¹⁾ Info des BMF vom 21. 10. 2020, 2020-0.675.748, Pkt 4a.

¹²⁾ Info des BMF vom 21. 10. 2020, 2020-0.675.748, Pkt 5e.

¹³⁾ *Spanblöchl/Wagner*, Aggressive Steuerplanung versus gewöhnliche Steuerplanung – der kleine, aber feine Unterschied, ÖStZ 2020, 560 (561).

¹⁴⁾ EU Summary Record, 2.

¹⁵⁾ Info des BMF vom 21. 10. 2020, 2020-0.675.748, Pkt 3a.

¹⁶⁾ Info des BMF vom 21. 10. 2020, 2020-0.675.748, Pkt 3a.

¹⁷⁾ Info des BMF vom 21. 10. 2020, 2020-0.675.748, Pkt 6f.

Grenzüberschreitung wäre nicht gegeben.¹⁸⁾ Ob sich die Gestaltung beim Beteiligten auswirkt, ist irrelevant. Gleichzeitig kann eine Person an einer Gestaltung nicht beteiligt, aber sehr wohl relevanter Steuerpflichtiger sein. Der Intermediär ist keine beteiligte Person, sofern er nur Tätigkeiten ausübt, die seiner Intermediäreigenschaft inhärent sind.¹⁹⁾ Eine „Beteiligung“ des Intermediärs kann iZm den in § 6 Z 1 (Vertraulichkeitsklausel) und Z 2 (erfolgsabhängiges Honorar) EU-MPFG geregelten Merkmalen vorliegen.

Bezüglich des Intermediärsbegriffs in § 3 Z 3 lit a und b EU-MPFG stellt die BMF-Info klar, dass Steuerabteilungen im Konzern, „die etwa als eigene Rechtsträger innerhalb des Konzerns errichtet sind“, Intermediäre sein können. Fraglich ist, ob die Steuerabteilung einer Konzernobergesellschaft, die ausschließlich zum Nutzen einer Tochtergesellschaft eine meldepflichtige Gestaltung konzipiert, als Intermediär oder relevanter Steuerpflichtiger gilt.²⁰⁾ Beispiel²¹⁾ in den Erläuterungen lässt auf Letzteres schließen, zumal § 3 Z 9 EU-MPFG nicht erfordert, dass der relevante Steuerpflichtige die ihm bereitgestellte Gestaltung für sich selbst nutzen muss.

Verfasser von Fachpublikationen über einschlägige Steuerplanungsmodelle sollen nicht als Intermediäre gelten. Inwieweit Berufsträger (zB Steuerberater), die im Rahmen eines Werkvertrags an meldepflichtigen Gestaltungen mitwirken, Intermediäre sein können, soll auf den Einzelfall bezogen beurteilt werden, wobei darauf abzustellen ist, ob der Steuerberater im eigenen Namen und auf eigene Rechnung oder im Namen seines Auftraggebers tätig wird. Daraus ist abzuleiten, dass in Werkvertragsverhältnissen beschäftigte Steuerberater nur dann als Intermediäre gelten sollen, wenn sie gegenüber dem Mandanten in eigenem Namen auftreten, nicht jedoch, wenn sie das im Namen und auf Rechnung der sie beschäftigenden Kanzlei tun. In der Endfassung der BMF-Info findet sich nun die wichtige Aussage, dass Jahresabschlussprüfer, Sonderprüfer im Rahmen von Umgründungen oder gewillkürte Vertreter eines Steuerpflichtigen im Rahmen eines Rechtsmittelverfahrens idR nicht unter die Intermediäreigenschaft fallen und auch die bloße Erstellung von Steuererklärungen keine Hilfsintermediäreigenschaft begründen kann.²²⁾

Die in § 6 EU-MPFG taxativ aufgezählten Gestaltungen sind nur dann meldepflichtig, wenn der Hauptvorteil (oder einer der Hauptvorteile), der von einer Gestaltung erwartet werden kann, die Erlangung eines Steuervorteils iSd § 3 Z 10 lit a bis c EU-MPFG ist (Main-Benefit-Test). Ein solcher liegt bereits dann vor, wenn der Steuervorteil nur in einem betroffenen Mitgliedstaat oder einem Drittstaat entsteht und demnach nur eine einzige Rechtsordnung betroffen ist.²³⁾

5. Sonderfragen zu meldepflichtigen Gestaltungen

5.1. Der Begriff der „Zahlung“

Die in § 5 EU-MPFG aufgelisteten Gestaltungen sind – anders als jene in § 6 EU-MPFG – stets meldepflichtig, unabhängig davon, ob der Main-Benefit-Test erfüllt ist. Zu beachten ist aber auch in diesem Fall, dass zusätzlich die in § 4 EU-MPFG genannten Risiken, insbesondere jenes der Steuervermeidung, gegeben sein müssen. § 5 Z 1 EU-MPFG und § 6 Z 7 EU-MPFG stellen bestimmte „abzugsfähige grenzüberschreitende Zahlungen“ (im Sinne eines steuerlich abzugsfähigen Aufwands) unter eine Meldepflicht. Als „Zahlungsempfänger“ gilt jene Person, der nach den innerstaatlichen Grundsätzen der

¹⁸⁾ Vgl dBMF-Schreiben vom 14. 7. 2020, Entwurf: Anwendung der Vorschriften über die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen, IV A 3 – S 0304/19/10006:008, Rn 32.

¹⁹⁾ Info des BMF vom 21. 10. 2020, 2020-0.675.748, Pkt 3a.

²⁰⁾ So auch das Beispiel in der Info des BMF vom 21. 10. 2020, 2020-0.675.748, Pkt 3b.

²¹⁾ IA 983/A BlgNR 26. GP, 31.

²²⁾ Info des BMF vom 21. 10. 2020, 2020-0.675.748, Pkt 3b.

²³⁾ Info des BMF vom 21. 10. 2020, 2020-0.675.748, Pkt 3d, und IA 983/A BlgNR 26. GP, 31.

Einkünftezurechnung die korrespondierenden Einkünfte aus den im Inland abzugsfähigen Zahlungen zugeordnet werden können. Anders als noch im Entwurf der BMF-Info vorgesehen, gelten ausländische Personengesellschaften oder andere (nach österreichischem Steuerrecht als transparent behandelte) Gebilde als Empfänger, sofern diese nach ausländischem Steuerrecht als Steuersubjekt behandelt werden, was durch eine Ansässigkeitsbescheinigung dokumentiert werden soll. Eine solche soll im Übrigen auch dazu dienen, die doppelte Nichtansässigkeit des Zahlungsempfängers iSd § 5 Z 1 lit a EU-MPFG auszuschließen.

Bezüglich des Umfangs der Meldung stellt die BMF-Info klar, dass nicht jede einzelne Zahlung, sondern nur die grenzüberschreitende Steuergestaltung als Ganzes zu melden ist.²⁴⁾ Erfolgen zB regelmäßige Lizenzzahlungen an nicht-kooperierende Länder iSd § 5 Z 1 lit b EU-MPFG, wird nicht jede einzelne Zahlung zu melden sein, sondern die diesen Zahlungen zugrunde liegende Lizenzvereinbarung zwischen dem österreichischen Lizenznehmer und dem in dem nicht-kooperierenden Staat ansässigen Lizenzgeber.

5.2. Verbundene Unternehmen und Betriebsstätten

Einzelne der in den §§ 5 und 6 EU-MPFG aufgelisteten Tatbestandsmerkmale verwenden die Begriffe „*Verrechnungspreisgestaltung*“ (§ 5 Z 7 und 9 EU-MPFG), „*verbundene Unternehmen*“ (§ 5 Z 1 EU-MPFG, § 6 Z 7 EU-MPFG) oder eine Kombination beider Begriffe (§ 5 Z 8 EU-MPFG). Soweit sich ein Kennzeichen auf „*Verrechnungspreisgestaltungen*“ bezieht, sind davon auch Gestaltungen im Verhältnis zwischen dem Unternehmen und seinen Betriebsstätten umfasst. Sofern (auch) auf „*verbundene Unternehmen*“ iSd § 3 Z 11 EU-MPFG Bezug genommen wird, sind Beziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nicht umfasst, so etwa iZm der Übertragung von schwer zu bewertenden immateriellen Vermögenswerten.²⁵⁾ Bezüglich der in § 5 Z 9 EU-MPFG als meldepflichtig qualifizierten Verlagerung von Funktionen, Risiken und Vermögenswerten finden sich die Begriffe „*Verrechnungspreisgestaltung*“ und „*konzernintern*“, womit der Umfang des Konsolidierungskreises gemeint ist. „*Konzernintern*“ soll nicht deckungsgleich mit den Begriffen „*verbundene Unternehmen*“ oder „*Unternehmensgruppe*“ iSd § 9 KStG sein, sodass von § 5 Z 9 EU-MPFG auch Beziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte umfasst sein sollen.²⁶⁾ Anders jedoch offenbar die Auslegung der Kommission, die davon ausgeht, dass sich der Begriff „*konzernintern*“ auf die Definition des „*verbundenen Unternehmens*“ in Art 3 Z 3 des Annex IV DAC 6 bzw § 3 Z 11 EU-MPFG bezieht.²⁷⁾

5.3. Unbedingt meldepflichtige Gestaltungen

§ 5 Z 1 lit b EU-MPFG sieht eine Meldepflicht für Zahlungen vor, die an Empfänger in Staaten fließen, die von der EU oder der OECD als nicht-kooperierend eingestuft werden. Es handelt sich dabei um einen dynamischen Verweis, der ua auf die Anlage der EU-Liste nicht kooperativer Länder oder Gebiete für Steuerzwecke Bezug nimmt,²⁸⁾ die regelmäßig aktualisiert wird und derzeit zwölf Staaten umfasst.²⁹⁾ Die BMF-Info

²⁴⁾ Info des BMF vom 21. 10. 2020, 2020-0.675.748, Pkt 5a.

²⁵⁾ Info des BMF vom 21. 10. 2020, 2020-0.675.748, Pkt 5i.

²⁶⁾ Info des BMF vom 21. 10. 2020, 2020-0.675.748, Pkt 5j.

²⁷⁾ EU-Summary Record, 6: „*The Commission Services also explained that the term ‚intragroup‘ refers to the concept of ‚associated enterprise‘ and the definition provided in Article 3 point 23 of DAC 6 applies.*“

²⁸⁾ IA 983/A BlgNR 26. GP, 32.

²⁹⁾ Aktuelle Fassung des Rates abrufbar unter <https://www.consilium.europa.eu/de/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions> (Zugriff am 12. 11. 2020). Als nicht-kooperativ gelistet sind: American Samoa, Anguilla, Barbados, Fiji, Guam, Palau, Panama, Samoa, Seychellen, Trinidad und Tobago, US Virgin Islands, Vanuatu.

weist darauf hin, dass gegenwärtig von der OECD keine Liste der nicht-kooperierenden Drittstaaten geführt wird.³⁰⁾ Das dBMF-Schreiben bezieht zusätzlich Länder und Gebiete mit ein, welche die Transparenzstandards der OECD nicht erfüllen, und verweist auf den Fortschrittsbericht der OECD an die G20 aus dem Februar 2020.³¹⁾

Zu der in § 5 Z 3 EU-MPFG als meldepflichtig genannten mehrfachen Befreiung von der Doppelbesteuerung stellt die Endfassung der BMF-Info klar, dass eine Dividendenausschüttung, die im Ansässigkeitsstaat der Tochter keiner Quellensteuer unterliegt und im Ansässigkeitsstaat der Mutter aufgrund einer Beteiligungsertragsbefreiung ebenfalls steuerfrei ist, diesen Tatbestand nicht erfüllt. Allerdings würde eine Dividendenzahlung wohl auch nicht ein Risiko der Steuervermeidung in sich bergen, weil die doppelte Steuerfreistellung (keine KEST und Beteiligungsertragsbefreiung) einer Dividende ausdrücklich vom Gesetzgeber so gewollt ist.³²⁾

Izm dem meldepflichtigen Tatbestand der Übertragung von Vermögenswerten mit Bewertungsunterschieden (§ 5 Z 4 EU-MPFG) wird festgehalten, dass darunter nicht nur zivilrechtliche Vorgänge, sondern vor dem Hintergrund des Telos von DAC 6 auch die Änderung der wirtschaftlichen Zurechnung des Vermögenswertes zu subsumieren ist.³³⁾

5.4. Sonderfragen zu bedingt meldepflichtigen Gestaltungen

Die in § 6 EU-MPFG taxativ aufgezählten Gestaltungen sind nur bei Erfüllung der Bedingung des Main-Benefit-Tests – auch: Relevanztest – meldepflichtig. Dabei soll auf den wesentlichen Zweck iSd Art 6 ATAD I³⁴⁾ (Vorschriften zur Verhinderung von Missbrauch) bzw § 22 BAO abgestellt werden. Zu beachten ist, dass das bei allen Gestaltungen – § 5 Z 5 und 6 EU-MPFG ausgenommen – notwendige Risiko der Steuervermeidung zusätzlich zum Main-Benefit-Test zu prüfen ist. Dabei wird zu dokumentieren sein, dass der steuerliche Vorteil kein Hauptvorteil der Gestaltung ist, sondern nur ein Reflex oder eine Randerscheinung ist.³⁵⁾

Die finale Fassung der BMF-Info stellt klar, dass die für Intermediäre gesetzlich vorgesehenen Verschwiegenheitspflichten iSd § 38 Abs 1 BWG, § 37 Abs 1 NO, § 9 Abs 2 RAO und § 80 Abs 1 WTBG den Tatbestand des § 6 Abs 1 EU-MPFG nicht erfüllen. Auch Vertragsklauseln, wonach die Arbeitsergebnisse zur Vermeidung einer Dritthaftung ohne Zustimmung des Intermediärs nicht³⁶⁾ weitergegeben werden dürfen, sind ebenso wie *hold harmless letters* nicht als Vertraulichkeitsklauseln iSd § 6 Z 1 EU-MPFG einzustufen.³⁷⁾

Die BMF-Info weist zu Gestaltungen iZm standardisierten Dokumentationen und Strukturen iSd § 6 Z 3 EU-MPFG darauf hin, dass keine pauschale Aussage hinsichtlich prospektmäßiger Dokumentation getroffen werden kann, allerdings der Grad der Individualisierung relevant ist und bei Umgründungen die Subsumtion unter dieses Kennzeichen idR schwer erfüllbar sein wird, aber nicht von vornherein ausgeschlossen werden könne. Auch Informationen und Aussagen im Rahmen von Vorträgen, in Kanzlei-

³⁰⁾ Info des BMF vom 21. 10. 2020, 2020-0.675.748, Pkt 5b.

³¹⁾ OECD, OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, Riyadh, Saudi Arabia – February 2020 (2020).

³²⁾ Info des BMF vom 21. 10. 2020, 2020-0.675.748, Pkt 4a und 5d.

³³⁾ Info des BMF vom 21. 10. 2020, 2020-0.675.748, Pkt 5e.

³⁴⁾ Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. 7. 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes, ABI L 193 vom 19. 7. 2016, S 1 (ATAD I).

³⁵⁾ Nolte/Käshammer/Laile, BMF-Schreiben zu Mitteilungspflichten für grenzüberschreitende Steuer-gestaltungen, DB 2020, 2149 (2153).

³⁶⁾ Dass das Wort „nicht“ in Pkt 6b der BMF-Info fehlt, dürfte ein Redaktionsversehen sein.

³⁷⁾ Info des BMF vom 21. 10. 2020, 2020-0.675.748, Pkt 6b.

Newslettern oder im Schrifttum³⁸⁾ können mangels Bezugs zu einem konkreten Steuerpflichtigen keine Meldepflicht auslösen.³⁹⁾ Der Entwurf des dBMF-Schreibens nimmt hingegen standardisiert dokumentierte oder strukturierte Standardvorgänge der Rechts- oder Steuerberatung aus der Meldepflicht aus, wenn diese isoliert verwendet werden. Das soll zB für formularmäßig verwendete Gesellschaftsverträge, Darlehens- oder Lizenzverträge, Entsendungs- und Dienstleistungsverträge oder Standardleasingverträge gelten.⁴⁰⁾ Die BMF-Info weist darauf hin, dass Standard-Leasinggeschäfte, bei denen auf standardisierte Vertragsbedingungen zurückgegriffen wird, diese Voraussetzung häufig nicht erfüllen, aber eine Gestaltung iSd § 5 Z 2 EU-MPFG vorliegen könnte, die zu einer Doppelabschreibung führt.⁴¹⁾

Das Kennzeichen des § 6 Z 4 EU-MPFG (Mantelkauf) soll nicht erfüllt sein, wenn das erworbene Unternehmen im Zeitpunkt der Gestaltung gewinnbringend ist. Verluste des Unternehmens aus der Vergangenheit sollen dann nicht relevant sein.⁴²⁾

Zu dem sehr weit gefassten Kennzeichen der Einkünfteumwandlung (§ 6 Z 5 EU-MPFG) wurde in der finalen Fassung der BMF-Info ua klargestellt, dass neben einem Forderungsverzicht zur Sanierung einer Tochtergesellschaft auch Maßnahmen zur Verbesserung der Eigenkapitalsituation idR keine Meldepflicht auslösen.⁴³⁾ Nach dem Wortlaut des § 6 Z 6 EU-MPFG muss sich die Umwandlung nicht beim gleichen Steuerpflichtigen auswirken. Sofern die Umwandlung die effektive Steuerbelastung der ganzen Struktur bei einer Gesamtbetrachtung der in- und ausländischen geschuldeten Steuer mindert, soll regelmäßig ein relevanter steuerlicher Vorteil gegeben sein, der zu einer Mitteilungspflicht führt.⁴⁴⁾

Gleiches soll für wirtschaftlich begründete Auslandsentsendungen gelten, die das Kennzeichen der Einkünfteumwandlung (§ 6 Z 5 EU-MPFG) erfüllen könnten. Die Einschränkung, dass Arbeitnehmerentsendungen ins Ausland dann meldepflichtig sein sollen, wenn die Entsendung vor dem Hintergrund erfolgt, dass der Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile die Erlangung eines Steuervorteils ist, sollte in der Praxis keine Bedeutung haben. Wird zB ein Arbeitnehmer von Österreich aus in die Vereinigten Arabischen Emirate entsandt, die derzeit keine Einkommensteuern erheben, und erfüllt der Arbeitnehmer die in Art 15 iVm Art 24 Abs 2 DBA VAE⁴⁵⁾ normierten Voraussetzungen für eine Steuerfreistellung der Auslandseinkünfte in Österreich, kann isoliert betrachtet zwar das Kennzeichen des § 6 Z 5 EU-MPFG erfüllt sein. Da jedoch idR auch Auslandsentsendungen in Niedrigsteuerländer nicht wegen der damit möglichen Steuerersparnis erfolgen werden, sondern wirtschaftlich begründet sind, wird keine Meldepflicht gegeben sein. Außerdem ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber DBA-rechtliche Verteilungsnormen iVm der Befreiungsmethode iSd Art 23A OECD-MA mit Wissen und Wollen mit seinem DBA-Vertragsstaat vereinbart hat, sodass wohl von einer gesetzlichen Intention ausgegangen werden kann und deshalb kein Risiko der Steuervermeidung gegeben sein sollte.

IZm dem gemäß § 6 Z 6 EU-MPFG meldepflichtigen *round tripping* wird ausgeführt, dass der tatbestandsrelevante Begriff des zwischengeschalteten Unternehmens „ohne wirtschaftliche Funktion“ dem in § 10a Abs 4 Z 3 KStG verwendeten Ausdruck der „wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit“ gleichzustellen ist, der in § 4 Z 1 bis 4 VO Passiveinkünfte⁴⁶⁾ näher interpretiert wird.

³⁸⁾ EU Summary Record, 2.

³⁹⁾ Info des BMF vom 21. 10. 2020, 2020-0.675.748, Pkt 6d.

⁴⁰⁾ Vgl dBMF-Schreiben vom 14. 7. 2020, IV A 3 – S 0304/19/10006:008, Rn 130.

⁴¹⁾ Info des BMF vom 21. 10. 2020, 2020-0.675.748, Pkt 6d.

⁴²⁾ Info des BMF vom 21. 10. 2020, 2020-0.675.748, Pkt 6e.

⁴³⁾ Info des BMF vom 21. 10. 2020, 2020-0.675.748, Pkt 6f.

⁴⁴⁾ Nolte/Käshammer/Laile, DB 2020, 2149 (2151).

⁴⁵⁾ BGBl III 2004/88.

⁴⁶⁾ BGBl II 2019/21.

6. Meldepflichten des Intermediärs

Die §§ 7 bis 11 EU-MPFG regeln die iZm der Meldepflicht des Intermediäres relevanten Aspekte, wie zB die Meldefristen (§ 8 EU-MPFG), Kollisionsnormen zur Vermeidung von Mehrfachmeldungen (§§ 9 und 10 EU-MPFG) sowie die Befreiung von der Meldepflicht, wenn Intermediäre einer gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht unterliegen und von ihrer Verschwiegenheitspflicht nicht entbunden worden sind (§ 11 EU-MPFG). Die noch im Entwurf der BMF-Info enthaltene Aussage, dass auch ein unverbindliches Angebot den Beginn der Meldefrist auslösen kann, weil dann die Konzeption idR bereits beendet ist, ist in der Endfassung der BMF-Info nicht mehr enthalten.

Klargestellt wird auch, dass der „Erwerb“ (Bereitstellung iSd § 8 Abs 1 Z 1 EU-MPFG) einer maßgeschneiderten Gestaltung durch den relevanten Steuerpflichtigen nicht mit dem Tag der Bezahlung der Leistung des Intermediärs iZm der meldepflichtigen Gestaltung übereinstimmen muss.⁴⁷⁾ Als Tag der Leistung des Intermediärs gilt jener Tag, an dem seine Unterstützung, Hilfe oder Beratung im Wesentlichen abgeschlossen ist und nur noch untergeordnete Leistungen des Hilfsintermediärs zu erwarten sind.⁴⁸⁾

Das subsidiär zu § 8 Abs 1 Z 1 EU-MPFG fristauslösende Ereignis der „Umsetzungsbereitschaft“ durch den relevanten Steuerpflichtigen (§ 8 Abs 1 Z 2 EU-MPFG) wird dann ausgelöst, wenn im Innenverhältnis die Umsetzung einer Gestaltung von dessen Organen genehmigt worden ist. Eine im Außenverhältnis notwendige Zustimmung (zB Behördengenehmigungen) soll keinen Einfluss auf den Beginn der Meldefrist haben.⁴⁹⁾

Bei marktfähigen Gestaltungen iSd § 3 Z 4 EU-MPFG, die konzipiert, vermarktet oder zur Umsetzung bereitgestellt werden oder umsetzungsbereit sind, ohne dass sie an einen bestimmten Steuerpflichtigen angepasst werden müssen, beginnt die Meldefrist mit dem Abschluss der Konzeption.⁵⁰⁾

Aufgrund des Umstands, dass mit wenigen Ausnahmen fast alle Mitgliedstaaten entsprechend dem Richtlinienvorschlag der EU die Meldefrist um sechs Monate verschoben haben, wird in der BMF-Info anhand von drei Beispielen auf die sich daraus ergebenden Auswirkungen eingegangen. Wird von einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Intermediär eine meldepflichtige Gestaltung konzipiert und einem österreichischen relevanten Steuerpflichtigen bereitgestellt, richtet sich der Fristlauf nach dem nationalen Steuerrecht des Mitgliedstaates, in dem der Intermediär ansässig ist, das einen späteren Beginn des Fristlaufs vorsehen kann. Soweit sich dieser auf eine Befreiung wegen gesetzlicher Verschwiegenheitspflicht berufen kann und damit die Meldeverpflichtung auf seinen österreichischen Mandanten übergeht, ist Letzterer verpflichtet, die grenzüberschreitende Gestaltung gemäß § 13 EU-MPFG innerhalb von 30 Tagen zu melden.

Sind an der Konzeption ein österreichischer Intermediär und ein Intermediär eines anderen Mitgliedstaates beteiligt, hat der österreichische Intermediär die Gestaltung innerhalb der 30-tägigen Frist gemäß § 8 EU-MPFG zu melden und seinem ausländischen Kollegen die „Arrangement-ID“ zur Verfügung zu stellen, der diese – falls im jeweils nationalen Steuerrecht vorgesehen – für seine Befreiungsmeldung benötigt.

Konzipiert das in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Stammhaus eine Gestaltung für seine österreichische Betriebsstätte, hat primär das Stammhaus in seinem Ansässigkeitsstaat die Meldung vorzunehmen (§ 14 Abs 1 EU-MPFG). Der Umstand, dass in diesem Staat der Beginn des Fristlaufs aufgeschoben worden ist, während auf Grund-

⁴⁷⁾ Info des BMF vom 21. 10. 2020, 2020-0.675.748, Pkt 8.

⁴⁸⁾ Info des BMF vom 21. 10. 2020, 2020-0.675.748, Pkt 6.

⁴⁹⁾ Info des BMF vom 21. 10. 2020, 2020-0.675.748, Pkt 8.

⁵⁰⁾ Info des BMF vom 21. 10. 2020, 2020-0.675.748, Pkt 8.

lage des EU-MPFG der Fristlauf schon beginnen würde, führt nicht dazu, dass es zu einem Übergang des Meldeortes iSd § 14 EU-MPFG auf die österreichische Betriebsstätte kommt. Denn gemäß § 14 Abs 2 Z 2 EU-MPFG sind nur inländische Betriebsstätten von relevanten Steuerpflichtigen meldepflichtig, die in keinem anderen Mitgliedstaat ansässig sind.⁵¹⁾

7. Meldepflicht des relevanten Steuerpflichtigen

7.1. Information anderer Intermediäre

Gemäß § 12 EU-MPFG gehen die Meldeverpflichtungen auf den relevanten Steuerpflichtigen über, wenn

- weder ein Intermediär iSd § 3 Z 3 EU-MPFG noch ein Intermediär eines anderen Mitgliedstaates vorhanden ist oder
- soweit der relevante Steuerpflichtige gemäß § 11 Abs 3 EU-MPFG von der gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht des Intermediärs informiert worden ist.

Gemäß § 11 EU-MPFG sind Haupt- und Hilfsintermediäre iSd § 3 Z 3 EU-MPFG von ihrer in § 7 EU-MPFG geregelten Meldepflicht befreit, wenn sie in Österreich einer gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht unterliegen und wenn sie von ihrem Mandanten – dem relevanten Steuerpflichtigen – nicht entbunden worden sind.

Weitere Voraussetzung ist, dass die Intermediäre im Rahmen der für ihren Beruf geltenden gesetzlichen Bestimmungen tätig werden.

Nimmt ein Intermediär diese Befreiungsbestimmung in Anspruch, wozu keine Verpflichtung besteht,⁵²⁾ hat er in einem ersten Schritt gemäß § 11 Abs 2 EU-MPFG unverzüglich – ohne unnötigen Aufschub (innerhalb der 30-tägigen Frist) – einen anderen beteiligten Intermediär im Inland bzw innerhalb der EU von seiner gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht zu informieren. Der so Informierte hat wiederum einen anderen beteiligten Intermediär im Inland bzw in der EU von seiner eigenen gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht zu informieren.

Ein Intermediär kann auch sämtliche beteiligten Intermediäre informieren, wobei für den Intermediär keine Erkundungs- und Nachforschungspflichten bezüglich des Vorhandenseins anderer Intermediäre besteht. Das lässt sich auch aus einem Protokoll vom 24. 9. 2018 der Kommission zu verschiedenen Fragen iZm der Einführung von DAC 6 ableiten, wo es heißt:⁵³⁾ „*There is no specific obligation for an intermediary or relevant taxpayer to actively investigate in quest for reportable information that the intermediary/relevant taxpayer does not hold at the first place.*“

In der Endfassung der BMF-Info wird überraschenderweise ausgeführt, dass dann, wenn ein Intermediär (idR eine Bank) „*der strengen gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht des Bankgeheimnisses*“ gemäß § 38 BWG unterliegt, von der Information eines anderen Intermediärs (§ 11 Abs 2 EU-MPFG) abgesehen werden kann, sofern die Bank den relevanten Steuerpflichtigen über die gesetzliche Verschwiegenheitspflicht der Bank informiert hat.⁵⁴⁾

Das BMF nimmt damit offenbar eine Wertung der Strenge gesetzlicher Verschwiegenheitspflichten vor und ermöglicht es nur Banken, nicht aber anderen Berufsgruppen, die ebenso einer gesetzlich verankerten Verschwiegenheitspflicht⁵⁵⁾ unterliegen, den in § 11 Abs 2 EU-MPFG vorgesehenen Schritt zu überspringen. Geht man davon aus,

⁵¹⁾ Info des BMF vom 21. 10. 2020, 2020-0.675.748, Pkt 8.

⁵²⁾ IA 983/A BgNR 26. GP, 38.

⁵³⁾ EU Summary Record, Pkt II/2.

⁵⁴⁾ Info des BMF vom 21. 10. 2020, 2020-0.675.748, Pkt 9.

⁵⁵⁾ ZB § 80 WTBG, § 9 Abs 2 RAO, § 37 NO, § 39 BiBuG.

dass berufsrechtliche Verschwiegenheitspflichten, wie zB in § 80 WTBG, gleich streng sind wie § 38 BWG, stellt sich zusätzlich die Frage, ob es diese Verschwiegenheitspflichten überhaupt zulassen, der in § 11 Abs 2 EU-MPFG vorgesehenen Informationspflicht zwischen Intermediären nachzukommen, die auch Daten des Mandanten enthalten muss.

7.2. Information des relevanten Steuerpflichtigen

In einem zweiten Schritt muss der Intermediär gemäß § 11 Abs 3 EU-MPFG alle relevanten Steuerpflichtigen unverzüglich (ohne unnötigen Aufschub innerhalb einer Frist von 30 Tagen) von seiner Befreiung und dem Übergang der Meldepflicht auf den relevanten Steuerpflichtigen informieren und hat diesem alle Unterlagen zur Verfügung zu stellen, die dem relevanten Steuerpflichtigen selbst eine ordnungsgemäße Meldung iSd §§ 12 ff EU-MPFG ermöglichen, soweit ihm diese nicht ohnehin schon bekannt sind. Eine solche Datenweitergabe an Intermediäre ist in § 11 Abs 2 EU-MPFG nicht vorgesehen.

Hilfsintermediäre, die von einem in der EU ansässigen Hauptintermediär als Subunternehmer beschäftigt werden und die ihrerseits in keinem direkten Auftragsverhältnis zum Mandanten (dem relevanten Steuerpflichtigen) des Hauptintermediärs stehen, sollen nur den beauftragten Hauptintermediär informieren müssen, sind aber verpflichtet, nachzuweisen, dass der Hauptintermediär den relevanten Steuerpflichtigen vom Übergang der Meldepflicht informiert hat.

Soweit österreichische Intermediäre in Zusammenarbeit mit Beratern aus Drittstaaten, die mangels territorialer Anknüpfung zu Österreich oder einem anderen EU-Mitgliedstaat (§ 3 Z 3 TS 1 bis 3 EU-MPFG) keiner Meldepflicht unterliegen, reicht es iZm der in § 11 EU-MPFG vorgesehenen Befreiung aus, wenn alle relevanten Steuerpflichtigen vom Vorliegen der gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht informiert werden.⁵⁶⁾

8. Inhalt der Meldung

§ 16 Abs 1 EU-MPFG listet insgesamt zwölf Punkte auf, die die Meldung einer meldepflichtigen Gestaltung zu enthalten hat. Als „Wert der meldepflichtigen Gestaltung“ iSd § 16 Abs 1 Z 9 EU-MPFG soll insbesondere der Wert des Steuervorteils⁵⁷⁾ angegeben werden. Anders sieht das jedoch die Kommission, die davon ausgeht, dass dieser „Wert“ nicht direkt mit dem Steuervorteil in Verbindung gebracht werden kann.⁵⁸⁾

Der Gesetzeswortlaut des § 16 Abs 1 Z 2 EU-MPFG fordert die Angabe „aller“ verbundener Unternehmen bzw der relevanten Steuerpflichtigen. Bereits die Erläuterungen schränken diese Information auf die von einer meldepflichtigen Gestaltung betroffenen oder potenziell betroffenen verbundenen Unternehmen ein.⁵⁹⁾

„Betroffen oder potenziell betroffen“ ist ein verbundenes Unternehmen dann, wenn es an der Gestaltung teilnimmt oder teilnehmen könnte, wobei die BMF-Info fordert, dass alle verbundenen Unternehmen zu melden sind, deren Teilnahme an einer Gestaltung denkbar wäre. Als von einer meldepflichtigen Gestaltung iSd § 16 Abs 1 Z 12 EU-MPFG betroffen oder potenziell betroffen gelten Personen, die für das Wesen der Gestaltung relevant sind (zB das *target* im Rahmen eines *asset deal*), die aber keine beteiligten Personen darstellen.⁶⁰⁾

⁵⁶⁾ Info des BMF vom 21. 10. 2020, 2020-0.675.748, Pkt 9.

⁵⁷⁾ IA 983/A BlgNR 26. GP, 41.

⁵⁸⁾ EU Summary Record, 4.

⁵⁹⁾ IA 983/A BlgNR 26. GP, 41.

⁶⁰⁾ Info des BMF vom 21. 10. 2020, 2020-0.675.748, Pkt 10.

9. Ergebnis

Das auf einer Vorgabe der Kommission beruhende EU-MPFG ist eine völlig neue Rechtsmaterie. Österreich hat sich bei der Umsetzung von dem Mindeststandard der Richtlinie nicht entfernt und kein *gold plating* betrieben, was die EU sehr wohl zugelassen hätte.⁶¹⁾

Einzelne Begriffe, wie zB jener der „*Gestaltung*“, sind nicht definiert oder nicht ausreichend konkretisiert. Wenngleich die BMF-Info einiges klarstellt, bleibt vieles offen. Das dürfte auch dem Umstand geschuldet sein, dass die Regelungen des EU-MPFG einer rein innerstaatlichen Auslegung nicht zugänglich sind, sondern unionsrechtskonform unter Berücksichtigung des Telos von DAC 6 interpretiert werden müssen. Insofern ist es auch zulässig und zweckmäßig, bei gleichem Regelungsinhalt Anlehnung an der umfangreicheren Kommentierung des dBMF zur Umsetzung von DAC 6 in §§ 138d ff dAO zu nehmen.

Bedauerlich ist, dass das BMF nicht so wie Deutschland (wohl auch im Lichte der Vorgaben der Kommission⁶²⁾) bestimmte standardisierte und formularmäßige Vorgänge der Rechts- und Steuerberatung mangels steuerlichen Bezugs von der Meldepflicht ausgenommen hat.⁶³⁾ Auch eine *white list*, die sich auf Grundlage des § 138d Abs 3 Satz 3 dAO in der Anlage zum dBMF-Schreiben findet, in der 18 Fallgruppen aufgelistet sind, die mangels steuerlichen Vorteils nicht als bedingt meldepflichtig gelten, fehlt in Österreich.⁶⁴⁾

Bei der Beurteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen wird letztlich entscheidend sein, dass die meldepflichtigen Personen, seien es Intermediäre oder relevante Steuerpflichtige, nachweisen können, im Rahmen ihres internen Kontrollsystems sichergestellt zu haben, dass ihre grenzüberschreitenden Steuerfälle im Hinblick auf eine allfällige Meldepflicht identifiziert und nach dem Prüfschema des EU-MPFG analysiert worden sind. Liegen systematische „*DAC 6-Gesundheitsuntersuchungen*“ vor, wird es der Finanzverwaltung schwer fallen, Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit zu unterstellen, was gemäß § 49c FinStrG Voraussetzung für eine finanzstrafrechtliche Sanktionierung wäre.

i Auf den Punkt gebracht

Das Informationsschreiben des BMF vom 21. 10. 2020 liefert Intermediären und relevanten Steuerpflichtigen zwar wichtige Hinweise zur Auslegung des EU-MPFG, klärt aber bei Weitem nicht alle noch offenen Anwendungsfragen. Das betrifft zB die Interpretation der teilweise sehr weit gefassten *hallmarks* in den §§ 5 und 6 EU-MPFG oder die Grenzen gesetzlich intendierter Steuervorteile, die kein Risiko der Steuervermeidung aufweisen. Auch die Fragen der Intermediäreigenschaft und des Verhältnisses zwischen Haupt- und Hilfsintermediären bzw zwischen Intermediären und relevanten Steuerpflichtigen stellen den potenziell zur Meldung nach dem EU-MPFG verpflichteten Personenkreis vor besondere Herausforderungen.

Angesichts der Neuartigkeit des EU-MPFG, der darin enthaltenen nicht ausreichend determinierten und unionsrechtskonform auszulegenden Rechtsbegriffe, der bestehenden Zweifelsfragen und des Umstands, dass Verstöße gegen das EU-MPFG keiner Selbstanzeige zugänglich sind (§ 49c Abs 4 FinStrG), bleibt zu hoffen, dass das BMF bei der Sanktionierung von Meldeversäumnissen mit Augenmaß vorgeht.

⁶¹⁾ EU Summary Record, 6.

⁶²⁾ EU Summary Record, 6.

⁶³⁾ Siehe dBMF-Schreiben vom 14. 7. 2020, IV A 3 – S 0304/19/10006:008, Rn 130.

⁶⁴⁾ *Nolte/Käshammer/Laile*, DB 2020, 2149 (2155).