



INTERNATIONALES STEUERRECHT

Redaktion:

MR i.R. Hon.-Prof. Dr. Heinz Jirousek

Prof. Dr. Stefan Bendlinger/Robert Hofmann, LL.M.

Meldepflicht von Intermediären nach dem EU-MPFG

Wer ist tatsächlich zur Meldung verpflichtet?

» ÖStZ 2021/218

Das am 1. 7. 2020 in Kraft getretene EU-Meldepflichtgesetz (EU-MPFG) verpflichtet Intermediäre zu einem Offenbarungseid bezüglich bestimmter in den §§ 5 und 6 EU-MPFG taxativ aufgezählter grenzüberschreitender Gestaltungen, die ein Risiko der Steuervermeidung oder der Umgehung der Meldepflicht des Gemeinsamen Meldestandards oder der Verhinderung der Identifizierung des wirtschaftlichen Eigentümers aufweisen. Internationale Steuergestaltungen bedürfen meist der Beschäftigung mehrerer Intermediäre, die in einem oder in mehreren Staaten ansässig bzw. tätig sein können. Es stellt sich deshalb die Frage, welcher Intermediär welche Informationen wo zu melden hat und unter welchen Voraussetzungen eine Befreiung von seiner Meldeverpflichtung möglich ist.

1. Intermediäre als Zielsubjekt von DAC 6

Durch das EU-Meldepflichtgesetz (EU-MPFG)¹ wurde die RL (EU) 2018/822² (DAC 6) zur Änderung der RL (EU) 2011/16 (EU-AHR)³ in österreichisches Recht umgesetzt. DAC 6 ist damit die fünfte Änderung der EU-AHR, die im Jahr 2011 neu gefasst worden ist (DAC 1). Das EU-MPFG verpflichtet „Intermediäre“ und unter gewissen Voraussetzungen den „relevanten Steuerpflichtigen“ (rStPfl) dazu, bestimmte, in den §§ 5 oder 6 EU-MPFG taxativ aufgezählte grenzüberschreitende Gestaltungen zwecks Durchführung eines internationalen Informationsaustauschs an das BMF zu melden, sofern diese ein Risiko der Steuervermeidung oder der Umgehung der Meldepflicht des gemeinsamen Meldestandards aufweisen oder die Identifizierung des wirtschaftlichen Eigentümers verhindern (§ 4 EU-MPFG). Die im Rückwirkungszeitraum (zwischen 25. 6. 2018 und 30. 6. 2020) umgesetzten meldepflichtigen Gestaltungen sollten ursprünglich bis zum 31. 8. 2020 an-

gezeigt werden. Jene, die seit dem Inkrafttreten des EU-MPFG am 1. 7. 2020 konzipiert, vermarktet, organisiert, zur Umsetzung bereitgestellt oder verwaltetet werden oder worden sind, sind bzw. waren innerhalb einer Frist von 30 Tagen zu melden, wobei durch ein Informationsschreiben des BMF für alle Erstmeldungen eine Schonfrist bis zum 31. 10. 2020 eingeräumt worden ist.⁴ Die von der EU eingeräumte Option eines sechsmonatigen Moratoriums⁵ wurde von Österreich nicht in Anspruch genommen.

Die Pflicht zur Anzeige einer meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung trifft gem § 7 EU-MPFG primär *Personen*,⁶ die als *Haupt- oder Hilfsintermediär* iSd § 3 Z 3 lit a und b EU-MPFG agieren, wozu ua Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwälte, Notare, Unternehmensberater und Banken zählen können. Dass Intermediäre in die Pflicht genommen werden sollen, kommt auch in den Erwägungsgründen zu DAC 6 zum Ausdruck, worin es heißt, dass „... bestimmte Finanzintermediäre und andere Steuerberater ihren Kunden offensichtlich dabei geholfen [hätten,] Geld auf Offshore-Konten zu verstecken“⁷, und deshalb alle an der Konzeption, Vermarktung, Organisation oder Verwaltung der Umsetzung einer meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung beteiligten Personen sowie all jene, die in diesem Zusammenhang Unterstützung oder Beratung leisten, zur Meldung verpflichtet sein sollen und *nur subsidiär* der rStPfl.⁸ Es ist deshalb möglich, dass mehrere Personen die Definition des Intermediärs im Rahmen einer meldepflichtigen Gestaltung erfüllen, wobei die *persönliche Meldepflicht grundsätzlich jeden einzelnen Intermediär trifft*.⁹

Aus Effizienzgründen soll *ein und derselbe Sachverhalt* allerdings nur ein einziges Mal in einem Mitgliedstaat der Europäi-

1 BGBl I 2019/91 idF BGBl I 2020/96.

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

3 Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABl L 64/1 vom 11. 3. 2011.

4 Informationsschreiben zur Anwendung des EU-Meldepflichtgesetzes (EU-MPFG), 2020-0.675.748 vom 21. 10. 2020 (BMF-Info) Punkt 1, 2. Bendlinger, Informationsschreiben des BMF zur Anwendung des EU-Meldepflichtgesetzes, SWK 2020, 15217 (1527 ff).

5 Richtlinie (EU) 2020/876 des Rates vom 24. Juni 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, ABl L 204, 46 vom 26. 6. 2020.

6 Bezüglich des Begriffs der „Person“ verweist § 3 Z 8 EU-MPFG auf § 2 Abs 1 Z 12 EU-AHG.

7 RL (EU) 2018/822, ErwGr 5.

8 RL (EU) 2018/822, ErwGr 8.

9 Begründung 983/A 26. GP 30.

schen Union (EU-MS) gemeldet werden. Wenngleich das EU-MPFG diesbezüglich Kollisionsnormen enthält, sind in der Praxis bei verschiedenen Sachverhaltskonstellationen erste Zweifel aufgekommen, wer nun tatsächlich eine meldepflichtige Gestaltung in welchem EU-MS anzuzeigen hat.

2. Meldepflicht von Intermediären in mehreren Mitgliedstaaten

Ist der *Intermediär* sowohl in Österreich als auch in einem oder in mehreren anderen EU-MS zur Meldung verpflichtet, ist er von der Meldepflicht in Österreich befreit, wenn er die gem §§ 16 und 17 EU-MPFG zu meldenden Informationen bereits in einem anderen (oder mehreren) EU-MS gemeldet hat (§ 9 Abs 1 EU-MPFG). In diesem Fall hat der Intermediär *innerhalb von 30 Tagen* ab dem Entstehen der Meldepflicht (§ 8 EU-MPFG) oder ab der Meldung in dem bzw den anderen EU-MS die dort vergebene Referenznummer (auch als „*Arrangement-ID*“ bezeichnet) in Wege von FinanzOnline gem § 18 Abs 2 EU-MPFG an das BMF zu übermitteln (§ 9 Abs 2 EU-MPFG). Die 30-tägige Frist beginnt also erst ab der Meldung in dem anderen EU-MS zu laufen, sofern in dem anderen EU-MS die Meldung innerhalb von 30 Tagen ab dem Entstehen der Meldepflicht erfolgt ist.¹⁰ Insofern ist die *österreichische Umsetzung strenger* als unionsrechtlich vorgesehen, weil Art 8ab Abs 4 EU-AHR idF DAC 6 nur einen „*Nachweis*“ verlangt, dass dieselben Informationen bereits in einem anderen Mitgliedstaat vorgelegt worden sind. Auch die deutsche Finanzverwaltung verlangt in § 138f Abs 8 der deutschen Abgabenordnung (dAO) nur, dass die Meldung nachgewiesen wird.¹¹

Die Zuordnung der (17-stelligen) Referenznummer soll die *Nachverfolgung* und *Identifikation* von Intermediären und Nutzern von meldepflichtigen Gestaltungen erleichtern.¹² Nachdem die Meldung primär in jenem Mitgliedstaat vorgenommen werden soll, *in dem der Intermediär ansässig* ist, sollte sich bei Intermediären nur dann eine Verpflichtung zu Mehrfachmeldungen ergeben, wenn die *territorialen Anknüpfungsmerkmale* des § 3 Z 3 EU-MPFG in mehr als einem EU-MS erfüllt sind (zB bei Doppelanässigkeit), Art 8ab Abs 3 EU-AHR idF DAC 6 in einzelnen EU-MS unterschiedlich umgesetzt worden ist oder *Drittstaats-Intermediäre* mittels verschiedener EU-Betriebsstätten ihre Leistungen erbringen bzw in mehr als einem EU-MS berufs- oder gewerbe-rechtlichen Vorschriften unterliegen oder in mehr als einem EU-MS Mitglied eines Berufsverbands für juristische, steuerliche oder beratende Dienstleistungen sind.

10 Spies/Wöhler in Bergmann/Pinetz/Spies (Hrsg), EU-MPFG – EU-Meldepflichtgesetz, Kommentar (2020) § 9 Rz 47.

11 § 138f Abs 8 dAO sieht keine Pflicht zur aktiven Übermittlung des Nachweises bzw der Referenznummer vor. Auch im deutschen BMF-Schreiben vom 24. 7. 2020 (IV A 3 – S 0304/19/10006), das nach wie vor nur im Entwurf vorliegt, heißt es, dass es ausreichend ist, wenn der Intermediär die Referenznummer bereithält und auf Anforderung diese dem BZSt oder der zuständigen Finanzbehörde mitteilt (dBMF-Schreiben Rz 95).

12 OECD, Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report (2015) 10.



Beispiel:¹³

Eine in Zürich ansässige Steuerberatungskanzlei verfügt über Betriebsstätten in Wien und in München. Die Kanzlei berät iZm einer geplanten Reorganisation einen schweizerischen Konzern mit Tochtergesellschaften in Österreich und Deutschland unter Einschaltung ihrer deutschen und österreichischen Betriebsstätten, die aktiv an einer (meldepflichtigen) Umgründung mitwirken. Die schweizerische Steuerberatungskanzlei kann wählen, ob sie die Meldung in Österreich oder in Deutschland vornimmt und in welchem Staat sie nur die Referenznummer an die zuständige Behörde (BZSt in Deutschland, BMF in Österreich) übermittelt.

Ist eine Meldung durch den Intermediär in einem anderen EU-MS erfolgt, gilt als *Grundvoraussetzung* für eine Befreiung, dass er nachweisen kann, dass alle ihm bekannten, in seinem Besitz oder unter seiner Kontrolle befindlichen Informationen bereits in dem bzw den anderen EU-MS gemeldet worden sind. Umfasst sind die beim Intermediär vorhandenen und leicht zugänglichen *Informationen*. Es besteht *keine Nachforschungspflicht* und es wird dem Intermediär kein erhöhter Sorgfaltsmaßstab auferlegt.¹⁴ Meldet der Intermediär in einem anderen EU-MS unrichtig und unvollständig und damit mangelhaft, ist die materielle Voraussetzung des § 9 Abs 1 EU-MPFG uE nicht erfüllt und die Befreiung ist selbst bei Angabe der Referenznummer (§ 9 Abs 2 EU-MPFG) *unwirksam*. Allerdings sollten geringfügige Abweichungen des Meldeumfangs in einzelnen EU-MS einer Befreiung in Österreich nicht entgegenstehen. Im Übrigen wird in diesem Fall *weder Vorsatz noch grobe Fahrlässigkeit* iSd § 49c FinStrG unterstellt werden können. Sollte in einem anderen EU-MS die Meldefrist entsprechend dem in der RL (EU) 2020/876 eingeräumten Wahlrecht verlängert worden sein und deshalb noch keine Meldepflicht bestehen, ist in Österreich aber sehr wohl zu melden.¹⁵

3. Meldepflicht mehrerer Intermediäre

Sind an einer meldepflichtigen Gestaltung *mindestens ein Intermediär* oder *mehr als ein Intermediär* mit Anknüpfungspunkt in Österreich (§ 3 Z 3 EU-MPFG) und ein oder mehrere Intermediäre eines oder mehrerer anderer EU-MS beteiligt – unabhängig davon, ob es sich um Haupt- oder Hilfsintermediäre handelt – trifft die Meldepflicht gem § 10 Abs 1 EU-MPFG *jeden beteiligten Intermediär* („*gesamtschuldnerische Meldeverpflichtung*“)¹⁶. § 10 Abs 2 EU-MPFG befreit einen Intermediär nur dann von seiner Meldepflicht, wenn er den Nachweis erbringen kann, dass die gem §§ 16 und 17 EU-MPFG zu meldenden Informationen

13 In Anlehnung an Spies/Wöhler, EU-MPFG § 9 Rz 23.

14 Klokár/Mittendorfer/Riedl/Spanblöchl/Streicher, Meldepflicht des Intermediärs, in Jann/Jerabek/Reither/Spanblöchl (Hrsg), Meldepflicht für potenziell aggressive Steuerplanungsmodelle, SWI Spezial (2020) 141 (149).

15 BMF-Info Punkt 8, 22.

16 RL (EU) 2018/822, ErwGr 8; Spies/Wöhler, EU-MPFG § 10 Rz 3 und 10.



durch den anderen beteiligten Intermediär iSd § 3 Z 3 EU-MPFG bzw einen Intermediär eines anderen EU-MS gemeldet worden sind. Als Nachweis hat der Intermediär *innerhalb von 30 Tagen* ab Entstehen der Meldepflicht (§ 8 EU-MPFG) oder ab der Meldung durch einen anderen beteiligten Intermediär die an den meldenden Intermediär von der jeweils zuständigen Behörde vergebene *Referenznummer* an das österreichische BMF zu übermitteln. Wurde vom anderen Intermediär die Meldung nicht fristgerecht eingebracht, ist davon auszugehen, dass jeder andere Intermediär die in § 10 Abs 2 EU-MPFG vorgesehene *Befreiungsmöglichkeit* verwirkt hat.

Deshalb ist jedem an einer meldepflichtigen Gestaltung beteiligten Intermediär dringend anzuraten, sich mit den Intermediären (von denen er Kenntnis hat) *rechtzeitig abzustimmen*. Es sei darauf hingewiesen, dass Art 8ab Abs 9 EU-AHR idF DAC 6 auch diesbezüglich *keine Befreiungsmeldung* vorsieht, sondern nur eine *Nachweispflicht*. Ebenso § 138f Abs 9 zweiter Satz dAO. Durch die im EU-MPFG vorgesehene Pflicht zur (aktiven) Übermittlung der Referenznummer aufgrund der Befreiung und den damit verbundenen Sanktionen bei Zuwiderhandeln werden Intermediären mit Anknüpfungspunkt in Österreich somit *strengere Pflichten* auferlegt, als in DAC 6 vorgesehen. Eine *Vorrangregel*, welcher Intermediär mit territorialen Anknüpfungspunkten innerhalb der EU primär zur Meldung verpflichtet ist, sieht weder DAC 6 noch das EU-MPFG vor. Allein deshalb ist eine entsprechende *Koordination* zwischen den an einer meldepflichtigen Gestaltung beteiligten Intermediären nötig, was angesichts des kurzen Meldezeitraumes von 30 Tagen eine besondere Herausforderung sein kann.

Erste praktische Erfahrungen zeigen, dass der Begriff des Intermediärs in Art 3 Z 21 EU-AHR idF DAC 6 aufgrund unterschiedlicher Richtlinienumsetzung in den einzelnen EU-MS einen unterschiedlichen Begriffsinhalt hat. Deshalb kann es vorkommen, dass nach der Rechtslage in einem EU-MS eine Person *nicht als Intermediär* gilt, sehr wohl aber nach der Rechtslage eines anderen EU-MS. Die Gesetzesmaterialien gehen davon aus, dass die Intermediäreigenschaft von Personen eines anderen EU-MS „... *im Sinne der gesetzlichen Vorschriften eines anderen Mitgliedstaates* ...“¹⁷ zu erfolgen hat, was bedeuten würde, dass sich der österreichische Intermediär mit der gesetzlichen Umsetzung von DAC 6 in anderen Staaten beschäftigen muss. Im Schrifttum wird auch die Rechtsansicht vertreten, dass ein österreichischer Intermediär die Frage, ob eine ausländische Person die Intermediäreigenschaft erfüllt, auf Grundlage des EU-MPFG beurteilen muss und nicht nach einer ausländischen Rechtsordnung. Deshalb wird angeraten, *jenen Intermediär melden zu lassen*, der jener Rechtsordnung unterliegt, deren Meldepflichten *am weitreichendsten* sind, um sicherzustellen, dass *mit einer Meldung* die Meldepflicht *in jedem anderen beteiligten Mitgliedstaat* erfüllt wird.¹⁸

UE bedarf es bei der Beteiligung von Intermediären verschiedener EU-MS an einer meldepflichtigen Gestaltung jedoch einer *unionsrechtskonformen Auslegung* des in Art 3 Z 21 EU-AHR idF DAC 6 als „*Mindeststandard*“ definierten Begriffs. Demnach gilt als Intermediär „... *jede Person, die eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung konzipiert, vermarktet, organisiert oder zur Umsetzung bereitstellt oder die Umsetzung einer solchen Gestaltung verwaltet* [Hauptintermediär] ... [bzw] *die weiß oder vernünftigerweise wissen musste, dass sie unmittelbar oder über andere Personen Hilfe, Unterstützung oder Beratung im Hinblick auf Konzeption, Vermarktung, Organisation, Bereitstellung zur Umsetzung oder Verwaltung der Umsetzung einer meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung geleistet hat*“ [Hilfsintermediär].¹⁹

Voraussetzung für die Befreiung eines Intermediärs ist es, dass diesem *keine meldepflichtigen Informationen bekannt*, in seinem *Besitz* oder unter seiner *Kontrolle* sind, die *über jene hinausgehen*, die vom meldenden Intermediär bereits angezeigt worden sind.²⁰ In der Praxis kann es schwierig sein festzustellen, ob der meldende Intermediär eine aus österreichischer Sicht vollständige Meldung abgegeben hat.²¹ Insofern trägt jeder beteiligte Intermediär das *Risiko*, dass die Meldung eines anderen Intermediärs *unvollständig, fehlerhaft* oder *nicht fristgerecht* erfolgt, weshalb bei Beteiligung mehrerer Intermediäre an einer Gestaltung abgestimmt werden sollte, *welche Informationen* vom jeweils meldenden Intermediär angezeigt werden.

Einem solchen Austausch zwischen Intermediären können jedoch *gesetzliche Verschwiegenheitspflichten* entgegenstehen. In der BMF-Info ist deshalb für Banken aufgrund der „... *strengen gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht des Bankgeheimnisses gemäß § 38 BWG* ...“ vorgesehen, dass diese von einer Information eines anderen Intermediärs absehen können, sofern der rStPfl über die gesetzliche Verschwiegenheit der Bank informiert wurde.²² Ob diese Ausnahme analog auch auf andere Berufsgruppen, wie zB Steuerberater und Rechtsanwälte, angewandt werden kann, deren Verschwiegenheitsverpflichtung in § 80 WTBG bzw § 9 RAO geregelt ist, bedarf noch einer Klärung. Deshalb werden *zwecks Risikominimierung* Mehrfachmeldungen nicht auszuschließen sein.²³

§ 16 Abs 1 Z 1 EU-MPFG verpflichtet den meldenden Intermediär ua zur Angabe *aller beteiligten Intermediäre* und *aller rStPfl*. In der Praxis kann es vorkommen, dass ein Haupt- (§ 3 Z 3 lit a EU-MPFG) oder Hilfsintermediär (§ 3 Z 3 lit b EU-MPFG) nicht alle an einer meldepflichtigen Gestaltung beteiligten Intermediäre kennt bzw kennen muss. Eine *Erkundigungs- und Nachfor-*

¹⁹ Art 3 Nr 9 Z 21 EU-AHR idF DAC 6.

²⁰ *Spies/Wöhler*, EU-MPFG § 10 Rz 26.

²¹ *Klokar/Mittendorfer/Riedl/Spanblöchl/Streicher*, SWI Spezial (2020) 141 (151).

²² BMF-Info Punkt 9, 23.

²³ *Podęyn/Tschatsch/Fischler*, Anzeigepflicht für Steuergestaltungen – Ausgewählte Überlegungen zum aktuellen Stand des Referentenentwurfs v. 30. 1. 2019, DB 2019, 633 (635).

¹⁷ Begründung 983/A 26. GP 39.

¹⁸ *Jerabek/Schellander/Neubauer*, Zweifelsfragen zum EU-MPFG (2. Teil): Meldeverpflichtung – wer hat zu melden? RWZ 2020, 41.

*schungspflicht besteht nicht.*²⁴ Es kann auch sein, dass ein EU-MS den Begriff des Intermediärs enger fasst als zB § 138d Abs 1 d AO, der den zweiten Satz des Art 3 Z 21 EU-AHR idF DAC 6 nicht enthält und für Hilfsintermediäre keine Meldepflicht vorsieht. In diesem Fall hat *mangels Verfügbarkeit einer Referenznummer* des nach seiner Rechtsordnung nicht meldepflichtigen ausländischen Intermediärs jedenfalls der österreichische Intermediär zu melden.



Beispiel:

Der österreichische StB A wird von seinem in Österreich ansässigen Klienten mit der Konzeption einer meldepflichtigen Gestaltung beauftragt, deren Steuervorteil sich in Deutschland auswirkt. StB A ist bekannt, dass der österreichische Klient den deutschen StB B mit Hilfs- und Unterstützungsleistungen im Zuge dieser Gestaltung beauftragt hat.

Aus Sicht des StB A bzw der österreichischen Umsetzungsvorschriften gilt der deutsche StB B als Intermediär iSd § 3 Z 3 lit b EU-MPFg. Da der StB B jedoch nach den deutschen Umsetzungsvorschriften nicht als Intermediär iSd § 138d Abs 1 dAO gilt und in Deutschland somit auch keiner Meldepflicht unterliegt, hat StB A mangels deutscher Referenznummer jedenfalls in Österreich eine Meldung vorzunehmen, sofern er sich kraft seiner Verschwiegenheitsverpflichtung nicht wirksam gem § 11 Abs 3 EU-MPFg gegenüber dem rStPfl befreit. Bei richtlinienkonformer Auslegung des Intermediärsbegriffs hätte allerdings StB A in seiner Meldung sehr wohl StB B gem § 16 Abs 1 Z 1 EU-MPFg in Österreich zu melden.

4. Meldepflicht durch Hilfsintermediäre

Wird ein *Hilfsintermediär* iSd § 3 Z 3 lit b EU-MPFg für einen Hauptintermediär iSd § 3 Z 3 lit a EU-MPFg tätig, stellt sich die Frage, ob der Hilfsintermediär, der 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, *einer vom Hauptintermediär unabhängigen Meldepflicht unterliegen kann*. Nachdem eine Meldepflicht des Intermediärs voraussetzt, dass die *Bereitstellung* einer meldepflichtigen Gestaltung an einen rStPfl erfolgt ist, dieser zur Umsetzung bereit ist oder den ersten Schritt zur Umsetzung gesetzt hat (§ 3 Z 9 lit a–c EU-MPFg), wird in der Praxis eine Meldepflicht *erst durch ein Aktivwerden des Hauptintermediärs* gegenüber dem rStPfl ausgelöst werden können. Auch das BMF geht davon aus, dass die Frist für die Meldung durch den Hilfsintermediär nicht vor Beginn des für den Hauptintermediär relevanten Frist-

enlaufs beginnen kann, da gem § 3 Z 6 EU-MPFg eine Steuergestaltung frühestens ab dem Zeitpunkt der abgeschlossenen Konzeption zu melden ist.²⁵

Eine *nachträgliches Aufleben einer Meldepflicht* des Hilfsintermediärs nach Bereitstellung der Gestaltung durch den Hauptintermediär wäre mit Art 8ab Abs 5 EU-AHR idF DAC 6 nicht vereinbar, der nur subsidiär eine Informationspflicht des rStPfl vorsieht.²⁶ Die sich aus dem Verhältnis von Haupt- und Hilfsintermediären zueinander und zum rStPfl bezüglich der Informations- und Meldepflichten ergebenden Komplikationen dürften den deutschen Gesetzgeber dazu veranlasst haben, Hilfsintermediäre nicht in die Meldeverpflichtung einzubeziehen.²⁷

5. Das Beraterprivileg

5.1. Vorrang gesetzlicher Verschwiegenheitspflichten

Gem § 11 Abs 1 EU-MPFg ist ein Haupt- oder Hilfsintermediär iSd § 3 Z 3 EU-MPFg von seiner Meldepflicht befreit, wenn er *in Österreich einer gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht unterliegt* und der Intermediär vom rStPfl von seiner Verschwiegenheitspflicht *nicht entbunden* worden ist, vorausgesetzt, er wird im Rahmen der für seinen Beruf geltenden gesetzlichen Bestimmungen tätig. Als *einschlägige gesetzliche Verschwiegenheitspflichten* gelten in Österreich jedenfalls § 80 WTBG, § 9 RAO, § 37 NO, § 39 BiBuG 2014 oder § 38 BWG. Dabei geht § 11 EU-MPFg den in den §§ 9 und 10 EU-MPFg geregelten Befreiungen vor. Sind die Voraussetzungen des § 11 Abs 1 EU-MPFg erfüllt, besteht für den aufgrund seiner gesetzlichen Pflicht zur Verschwiegenheit befreiten Intermediär keine Verpflichtung zur Übermittlung der in § 9 Abs 2 EU-MPFg oder § 10 Abs 2 EU-MPFg vorgesehenen Nachweise (Referenznummer).²⁸ Sofern bei der *abstrakten Erstmeldung* einer marktfähigen meldepflichtigen Gestaltung noch kein Mandantenkontakt besteht (was nach den Gesetzesmaterialien idR der Fall sei), kann sich der Intermediär jedoch nicht auf § 11 Abs 1 EU-MPFg berufen, sehr wohl aber bei den periodischen Folgemeldungen.²⁹

Die Entbindung eines Intermediärs von seiner gesetzlichen Verschwiegenheitsverpflichtung kann durch eine formlose *einseitige, nicht annahmebedürftige Willenserklärung* des rStPfl er-

²⁵ BMF-Info Punkt 8, 23.

²⁶ *Bendlinger/Hofmann*, WT 2020, 177.

²⁷ § 138d Abs 1 dAO verpflichtet nur „Haupt“intermediäre, die eine grenzüberschreitende Steuergestaltung iSd Abs 2 vermarkten, für Dritte konzipieren, organisieren oder zur Nutzung bereitstellen oder ihre Umsetzung durch Dritte verwalten, die grenzüberschreitende Steuergestaltung dem Bundeszentralamt für Steuern mitzuteilen.

²⁸ *Finsterer/Lehner*, EU-MPFg § 11 Rz 7. Nachzuweisen ist für den befreiten Intermediär dennoch die Erfüllung der Informationspflicht gegenüber anderen Intermediären gem § 11 Abs 2 EU-MPFg sowie die Erfüllung der Informations- und Mitteilungspflicht gegenüber dem rStPfl gem § 11 Abs 3 EU-MPFg.

²⁹ Begründung 983/A 26. GP 39; *Bernwieser/Wagner*, Die neue Meldepflicht für Steuergestaltungen im Überblick, ÖStZ 2019, 287 (287).

²⁴ *Finsterer/Lehner*, EU-MPFg § 11 Rz 52.



folgen,³⁰ wenngleich in der Praxis zu empfehlen ist, eine *ausdrückliche schriftliche Erklärung des Mandanten* einzuholen.

Wurde der Intermediär von seiner Verschwiegenheitspflicht *nicht wirksam entbunden*, hat er die in § 11 Abs 2 und 3 EU-MPFG vorgesehenen *Informationspflichten* zu erfüllen, die allerdings keine Voraussetzung für die Befreiung des Intermediärs sind. Es handelt sich vielmehr um eine *begleitende Verpflichtung* aufgrund der Befreiung, deren Nichterfüllung den Sanktionen des § 49c FinStrG unterliegt.³¹ Die Befreiung von der Meldepflicht kommt daher *unabhängig davon zur Anwendung*, ob der Intermediär die in § 11 Abs 2 und 3 EU-MPFG vorgesehenen Informationspflichten *tatsächlich erfüllt*.

5.2. Verpflichtung zur Information anderer Intermediäre

Werden aufgrund der gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht befreite Intermediäre für andere Intermediäre iZm meldepflichtigen Gestaltungen tätig, gelten die in § 11 Abs 2 und 3 EU-MPFG vorgesehenen Informations- und Mitwirkungspflichten auch im Verhältnis zu anderen Intermediären.³²

Gem § 11 Abs 2 EU-MPFG hat der gem § 11 Abs 2 EU-MPFG befreite Intermediär *unverzüglich* (innerhalb der 30-tägigen Frist³³) „... einen anderen beteiligten Intermediär iSd § 3 Z 3 oder eines anderen Mitgliedstaates von seiner Befreiung zu informieren“.

Wenngleich der Gesetzestext nur dazu verpflichtet „einen“ *beteiligten Intermediär* von der gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht bzw von der bestehenden Befreiung zu informieren, ist in richtlinienkonformer Interpretation eine *Information aller beteiligten Intermediäre* geboten, zumal nach Art 8ab Abs 5 EU-AHR idF DAC 6 Intermediäre verpflichtet werden sollen, „... andere Intermediäre oder, falls es keine solchen gibt, den rStPfl unverzüglich über ihre Meldepflichten gemäß Absatz 6 zu unterrichten“. Eine Informationspflicht besteht aber nur gegenüber jenen Intermediären, die dem befreiten Intermediär im Zeitpunkt der Wahrnehmung seiner Informationspflicht *bekannt sind*. Aus DAC 6 kann *keine aktive Erkundungs- oder Nachforschungspflicht* abgeleitet werden.³⁴ Unerheblich ist, ob der informierte Intermediär selbst nach § 11 Abs 1 EU-MPFG oder einer vergleichbaren Regelung eines anderen EU-MS aufgrund einer Verschwiegenheitspflicht von seiner Meldepflicht befreit ist.

Inwieweit eine *gesetzliche Verschwiegenheitspflicht der Verpflichtung zur Information anderer Intermediäre entgegensteht*, ist unklar. Das gilt vor allem in Fällen, in denen der informierte Intermediär selbst keiner gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht unterliegt oder in keinem Auftragsverhältnis zum rStPfl steht, sodass keine gesetzliche Verschwiegenheitsverpflichtung gege-

ben ist.³⁵ Die Erläuterungen, wonach die Information gem § 11 Abs 2 EU-MPFG „... nach Maßgabe der für den befreiten Intermediär geltenden berufs- oder gewerberechtlichen Vorschriften zu erfolgen hat ...“,³⁶ könnte auf eine notwendige Entbindung durch den rStPfl schließen lassen. Ebenso der Hinweis in der BMF-Info, wonach dann, wenn ein Intermediär (idR eine Bank) den strengen gesetzlichen Verschwiegenheitspflichten des Bankgeheimnisses gem § 38 BWG unterliegt, *von der Information eines anderen Intermediärs abgesehen werden kann*, sofern der rStPfl über die gesetzliche Verschwiegenheit der Bank informiert worden ist.³⁷ Ob das auch für die gesetzlichen Verschwiegenheitspflichten anderer Berufsgruppen gilt, bedarf einer Klärung durch das BMF. Im Schrifttum wird allerdings auch die Rechtsansicht vertreten, dass durch das EU-MPFG die verpflichtende Umsetzung von DAC 6 erfolgt ist und damit § 11 Abs 2 EU-MPFG als Sekundärrecht bestehende innerstaatliche Verschwiegenheitspflichten überlagert.³⁸

5.3. Informationspflicht gegenüber relevanten Steuerpflichtigen

Gem § 11 Abs 3 EU-MPFG hat jeder gem § 11 Abs 1 EU-MPFG befreite Intermediär alle rStPfl unverzüglich (innerhalb der 30-tägigen Frist³⁹) *von seiner Befreiung* und dem *Übergang der Meldepflicht* auf den rStPfl (§ 12 EU-MPFG) zu informieren. Dem bzw den rStPfl sind dabei alle dem Intermediär bekannten, in seinem Besitz oder unter seiner Kontrolle befindlichen, *den rStPfl betreffenden Informationen* (§§ 16 oder 17 EU-MPFG) über eine meldepflichtige Gestaltung mitzuteilen, falls diese Informationen dem rStpl nicht bereits selbst bekannt sind.

Der rStPfl ist also so umfassend über den Übergang der Meldepflicht zu informieren, dass *er selbst eine ordnungsgemäße Meldung* iSd EU-MPFG vornehmen kann.⁴⁰ Für *Hilfsintermediäre ohne direktes Auftragsverhältnis zum rStPfl* soll es für deren Befreiung nach Ansicht des BMF ausreichend sein, wenn der Hilfsintermediär nur den beauftragenden Hauptintermediär von seiner gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht in Kenntnis setzt, sofern er nachweisen kann, dass der Hauptintermediär den rStPfl vom Übergang der Meldepflicht informiert hat.⁴¹ Die Erbringung eines solchen Nachweises scheint uE insoweit überschießend, als es für die Befreiung eines Intermediärs bei Vorliegen von mindestens einem weiteren Intermediär gem Art 8ab Abs 5 zweiter Satz EU-AHR idF DAC 6 *ausschließlich der Information anderer Intermediäre* (und nicht des bzw der rStpfl) bedarf. Ob der sodann informierte Intermediär seinen Informations- bzw Mitteilungspflichten gegenüber dem bzw den rStpl nachgekommen ist, dürfte auf die Befreiung des (Hilfs-)Intermediärs keinen Ein-

³⁰ Bendlinger/Hofmann, VWT 2020, 179.

³¹ Finsterer/Lehner, EU-MPFG § 11 Rz 32 mwN.

³² Bendlinger/Hofmann, Der Steuerberater als Intermediär, VWT 2020, 176 (177).

³³ BMF-Info Punkt 9, 23.

³⁴ Finsterer/Lehner, EU-MPFG § 11 Rz 52 mwN.

³⁵ Furrer in Leitner/Brandl, Finanzstrafrecht 2019, 50 f.

³⁶ Begründung 983/A 26. GP 39.

³⁷ BMF-Info Punkt 9, 23.

³⁸ Finsterer/Lehner, EU-MPFG § 11 Rz 60.

³⁹ BMF-Info Punkt 9, 24.

⁴⁰ BMF-Info Punkt 9, 24.

⁴¹ BMF-Info Punkt 9, 24.

fluss (mehr) haben. Besteht zwischen dem (Hilfs-)Intermediär und dem rStPfl *kein Auftragsverhältnis und keine unmittelbare Geschäftsbeziehung*, so sind lediglich der beauftragende – und allenfalls andere bekannte – Intermediäre gem § 11 Abs 2 EU-MPFg zu informieren. Eine Mitteilung gem § 11 Abs 3 EU-MPFg an den rStPfl scheidet aus, was auch Art 8ab Abs 5 EU-AHR idF DAC 6 entspricht, der bei Vorhandensein eines weiteren Intermediärs keine Pflicht zur Information des rStPfl vorsieht. Im Übrigen kann es sein, dass dem (Hilfs-)Intermediär der rStPfl gar nicht namhaft gemacht worden ist.⁴²

Werden österreichische Hilfsintermediäre für Berater aus Drittstaaten ohne EU-Bezug tätig, soll es ausreichend sein, wenn der Hilfsintermediär lediglich alle rStPfl von seiner gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht informiert.⁴³ Die österreichische Umsetzung geht über die Vorgaben des Art 8ab Abs 5 und 6 EU-AHR idF DAC 6 hinaus, der Intermediäre nur dann zur Information des rStPfl über die Befreiung und den Übergang der Meldepflicht verpflichtet, *wenn es keine anderen Intermediäre gibt*.⁴⁴ Sind aber mehrere Intermediäre an einer Gestaltung beteiligt, hat nach dem Wortlaut des § 11 Abs 3 EU-MPFg „... jeder gemäß Abs. 1 befreite Intermediär ... alle relevanten Steuerpflichtigen“ zu informieren. Zum Übergang der Meldepflicht gem § 12 Z 2 EU-MPFg auf den rStPfl kann es demnach nur dann kommen, wenn alle in eine meldepflichtige Gestaltung involvierten Intermediäre sich auf ihre gesetzliche Verschwiegenheitspflicht berufen und die Informationen gem § 11 Abs 3 EU-MPFg dem rStPfl übermittelt haben. Besteht zwischen dem (Hilfs-)Intermediär und dem rStPfl kein Auftragsverhältnis und keine unmittelbare Geschäftsbeziehung, sind der beauftragende sowie andere bekannte Intermediäre gem § 11 Abs 2 EU-MPFg zu informieren. Eine Mitteilung gem § 11 Abs 3 EU-MPFg an den rStPfl scheidet aus, was auch Art 8ab Abs 5 EU-AHR idF DAC 6 entspricht.

5.4. Nachweisliche Erfüllung der Informationspflicht

§ 11 Abs 4 EU-MPFg sieht vor, dass der Intermediär über Aufforderung durch die Behörde *unverzüglich* (innerhalb von zwei Wochen ab Zustellung der Aufforderung)⁴⁵ einen Nachweis über die an Intermediäre (§ 11 Abs 2 EU-MPFg) und rStPfl (§ 11 Abs 3 EU-MPFg) erfolgte Information übermitteln muss. Bezüglich Form und Ausgestaltung des Nachweises enthält das EU-MPFg keine Hinweise. Nach den Erläuterungen soll es sich bei einer darauf folgenden behördlichen Prüfung um keine systematische Über-

prüfung des Intermediärs handeln, sondern vielmehr um eine Einzelfallprüfung, die sicherstellen soll, dass der Intermediär seinen Informationspflichten in Bezug auf eine bestimmte Gestaltung nachgekommen ist, bzw feststellen soll, ob die Meldepflicht wirksam auf den rStPfl übergegangen ist.⁴⁶

6. Ergebnis

Das EU-MPFg bzw DAC 6 haben *primär den Intermediär als Adressat der Meldeverpflichtung* für bestimmte potenziell aggressive grenzüberschreitende Steuergestaltungen ins Visier genommen. Dabei kann es zu mehrfachen Meldeverpflichtungen für ein und dieselbe meldepflichtige Gestaltung kommen, da bei komplexen Steuerfällen, wie bspw bei meldepflichtigen internationalen Umgründungen viele Intermediäre beteiligt sein können (zB Steuerberater, Rechtsanwälte, Notare, Unternehmensberater, Banken). Die §§ 8 ff EU-MPFg enthalten zwar Regelungen, die Mehrfachmeldungen durch einen oder mehrere Intermediäre in einem oder mehreren EU-MS verhindern sollen. Die unterschiedliche Umsetzung von DAC 6 in einzelnen EU-MS kann für Intermediäre bei mangelnder Abstimmung mit anderen an einer meldepflichtigen Gestaltung beteiligten Personen jedoch Säumnisfolgen und empfindliche Strafen zur Folge haben. Um diese zu vermeiden, ist es unumgänglich, die Vorgangsweise bei der Anzeige einer meldepflichtigen Gestaltung zwischen allen im In- oder Ausland daran Beteiligten sorgfältig abzustimmen. Angesichts der kurzen Meldefrist von 30 Tagen stellt das jede Person, die als Intermediär an einer Steuergestaltung beteiligt ist, vor besondere Herausforderungen, die nur durch innerbetriebliche Kontrollmechanismen zu bewältigen sind.

46 Begründung 983/A 26. GP 39.



Der Autor:

Prof. Dr. **Stefan Bendlinger** ist Steuerberater und Senior Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz. Er ist Fachautor, Vortragender und Uni-Lektor. Er leitet stellvertretend die Arbeitsgruppe „Internationales Steuerrecht“ des Fachsenats für Steuerrecht der KSW und ist Mitglied fach einschlägiger Gremien in Österreich und im Ausland.

🌐 lesen.lexisnexus.at/autor/Bendlinger/Stefan

Foto: ICON



Der Autor:

Robert Hofmann, LL.M., ist Steuerberater und leitender Mitarbeiter der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH im Bereich des internationalen Steuerrechts.

🌐 lesen.lexisnexus.at/autor/Hofmann/Robert

Foto: Robert Maybach

42 Vgl dazu auch *Bendlinger/Hofmann*, VWT 2020, 179, sowie *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ 2020, 49.

43 BMF-Info Punkt 9, 24.

44 Nach dem Wortlaut des § 11 Abs 3 EU-MPFg hat der befreite Intermediär auch bei Bestehen weiterer Intermediäre zusätzlich den rStPfl über dessen Befreiung sowie den Übergang der Meldepflicht zu informieren.

45 Begründung 983/A 26. GP 39.