

I. Grundlegende Überlegungen der Europäischen Union zur Erlassung der DAC-6-Richtlinie

David Orzechowski/Pia Spanblöchl

1. Warum bestand auf Ebene der EU Bedarf, die Richtlinie zu erlassen?

1.1. OECD BEPS Action 12

Im Juli 2013¹ startete die OECD ihre Arbeit an den BEPS-Aktionspunkten, um eine Kohärenz nationalstaatlicher Steuersysteme, eine stärkere Anknüpfung der Besteuerung am Ort der Wertschöpfung und erhöhte Transparenz im Bereich des Unternehmenssteuerrechts zu erreichen.² Offenlegungsvorschriften für aggressive Steuerplanungsgestaltungen wurde dabei von der OECD ein eigener Aktionspunkt gewidmet (BEPS-Aktionspunkt 12).³ Durch die Offenlegung potenziell aggressiver oder missbräuchlicher Steuerplanungsgestaltungen sollen nationale Steuerbehörden in die Lage versetzt werden, frühzeitig Kenntnis über solche Steuerplanungsgestaltungen und deren Nutzer zu erlangen.⁴ Nach Empfehlung der OECD sollen die Offenlegungsverpflichtungen sowohl Berater als auch Steuerpflichtige treffen. Dadurch soll ein Negativanreiz zu aggressiven Steuerplanungsgestaltungen geschaffen werden.⁵

BEPS-Aktionspunkt 12 veranschaulicht die Effektivität von bereits in OECD- und G-20-Staaten bestehenden Offenlegungsvorschriften⁶ anhand statistischer Rückmeldungen des Vereinigten Königreichs und anderer Staaten.⁷ Die OECD kommt dabei zum Schluss, dass die Rückmeldungen ein konsistentes Bild ergeben und die in diesen Staaten bestehenden Offenlegungsvorschriften erfolgsversprechend sind.⁸ Dementsprechend gibt BEPS-Aktionspunkt 12 Empfehlungen zur Implementierung eines Offenlegungsregimes in nationales Recht ab. Im Gegensatz zu anderen BEPS-Aktionspunkten gibt die OECD in BEPS-Aktionspunkt 12 jedoch keine Empfehlung zur Implementierung eines Mindeststandards ab und macht klar, dass die Implementierung von grenzüberschreitenden Offenlegungsvorschriften kein Mindeststandard ist und die Staaten frei sind, sich für die innerstaatliche Implementierung solcher Vorschriften zu entscheiden (sog. „best practice“).⁹ Sollten sich Staaten jedoch dazu entscheiden, verpflichtende Offenlegungsvorschriften innerstaatlich zu implementieren, empfiehlt die OECD, eindeutige und leicht verständliche Vorschriften zu schaffen.¹⁰

¹ Vgl etwa <https://www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables.htm> (Zugriff am 7.8.2020).

² Vgl etwa *Hofmann/Wenzl/Zehetmayer*, Die internationale Entwicklung und ihre Bedeutung für Österreich, in *Hofmann/Jann/Jerabek* (Hrsg), BEPS (2017) 1 (6).

³ Vgl *OECD/G20*, Mandatory Disclosure Rules, Action 12: 2015 Final Report; abrufbar unter: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report_9789264241442-en#page1 (Zugriff am 7.8.2020).

⁴ Vgl *OECD/G20*, Action 12: 2015 Final Report, 20.

⁵ Vgl *Rszeszut*, Kampf gegen aggressive Steuerplanung – Offenlegungspflicht nach BEPS-Action 12, in *Lang/Haunold* (Hrsg), Transparenz und Informationsaustausch (2017), 18 (19).

⁶ Etwa Vereinigte Staaten, Kanada, Südafrika, Vereinigtes Königreich, Portugal, Island und Südkorea.

⁷ Vgl *OECD/G20*, Action 12: 2015 Final Report, 23 ff.

⁸ Vgl *OECD/G20*, Action 12: 2015 Final Report, 25.

⁹ Vgl *OECD/G20*, Action 12: 2015 Final Report, 9.

¹⁰ Vgl *OECD/G20*, Action 12: 2015 Final Report, 10: Nach Ansicht der OECD sollten Offenlegungsvorschriften regeln, 1) wer zu melden hat, 2) welche Informationen 3) aufgrund welcher Voraussetzungen zu melden sind, 4) binnen welcher Frist offenzulegen ist und 5) mit welchen Konsequenzen bei pflichtgemäßer Offenlegung oder 6) pflichtwidriger Nichtoffenlegung zu rechnen ist.

EU-AmtshilfeRL	Meldepflichten	EU-MPFG
Art 8ab Abs 8	Befreiung, wenn Meldepflicht in mehreren MS (relevanter Steuerpflichtiger)	§ 14 Abs 2
Art 8ab Abs 9 Uabs 1	Meldung bei mehreren Intermediären	§ 10 Abs 1
Art 8ab Abs 9 Uabs 2	Befreiung, wenn bereits ein Intermediär gemeldet hat	§ 10 Abs 2
Art 8ab Abs 10 Uabs 1	Meldung bei mehreren relevanten Steuerpflichtigen	§ 15 Abs 1 und 2
Art 8ab Abs 10 Uabs 2	Befreiung, wenn bereits ein relevanter Steuerpflichtiger gemeldet hat	§ 15 Abs 3
Art 8ab Abs 11	Meldung der Nutzung (Option)	Keine Umsetzung
Art 8ab Abs 12	Meldung eines „Altfalls“	§ 4 Z 1, § 8 Abs 3, § 13 Abs 2

Tab II.3: Innerstaatliche Umsetzung der persönlichen und zeitlichen Meldepflicht

2.5. Teil 3: Verarbeitung der gemeldeten Informationen

Um größtmögliche Wirksamkeit der Bestimmungen zur Meldepflicht grenzüberschreitender Gestaltungen zu gewährleisten, sollen die durch die meldepflichtigen Personen an die zuständige Behörde übermittelten Informationen über den Mechanismus des automatischen Informationsaustauschs geteilt werden.³⁷ Der automatische Informationsaustausch erfolgt über ein von der EU-Kommission eingerichtetes Zentralverzeichnis³⁸ und soll gegenüber dem direkten zwischenstaatlichen Informationsaustausch mehr Flexibilität bieten, indem die gemeldeten Daten jederzeit aktualisiert werden können.³⁹ Der Bundesminister für Finanzen oder dessen bevollmächtigter Vertreter hat als zuständige Behörde Österreichs uneingeschränkten Zugang zu den im Zentralverzeichnis der EU gespeicherten Informationen. Die Europäische Kommission hat nur innerhalb der in Art 8a Abs 8 und Art 8ab Abs 17 EU-AmtshilfeRichtlinie geregelten Grenzen Zugang zum Zentralverzeichnis.⁴⁰ Demnach hat die Europäische Kommission keinen Zugang zu personenbezogenen und gestaltungsspezifischen Daten.⁴¹

Der automatische Informationsaustausch der gemeldeten Informationen hat gem § 21 Abs 3 EU-MPFG innerhalb eines Monats nach Ablauf des Quartals, in dem eine Meldung an die zuständige Behörde⁴² übermittelt worden ist, zu erfolgen und enthält die Informationen nach § 16 oder § 17 EU-MPFG. Der erste Informationsaustausch erfolgt demnach bis spätestens 31.10.2020⁴³ und enthält sowohl jene Meldungen, die von

³⁷ *Europäischer Wirtschafts- und Sozialausschuss*, Stellungnahme des Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschusses zum „Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Modelle“, ABI L 2018/197, 29, ErwG 3.8; vgl auch *Orzechowski/Redel in Bergmann/Pinetz/Spies*, EU-MPFG (2020) § 21 Rz 3.

³⁸ Vgl ErwG 12 der DAC-6-Richtlinie; § 21 Abs 1 EU-MPFG in Umsetzung von Art 8ab Abs 13 und 16 der EU-AmtshilfeRichtlinie.

³⁹ *Europäische Kommission*, Commission Staff Working Document, Impact Assessment Accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements, SWD(2017) 236 final, 64.

⁴⁰ Vgl Art 21 Abs 5 Unterabsatz 3 der EU-AmtshilfeRichtlinie.

⁴¹ Der Zugang zu den Informationen nach Art 8a Abs 6 lit a, b, h und k und Art 8ab Abs 14 lit a, c und h der EU-AmtshilfeRichtlinie ist explizit ausgeschlossen.

⁴² Vgl § 3 Z 12 EU-MPFG iVm 3 Abs 1 AHG.

⁴³ Vgl § 21 Abs 3 EU-MPFG.

III. Voraussetzungen für die Meldepflicht in Österreich

Pia Spanblöchl

1. Voraussetzungen für eine Meldepflicht

Das EU-Meldepflichtgesetz (EU-MPFG) legt die Pflicht zur Meldung potenziell aggressiver Steuerplanungsgestaltungen und den periodischen automatischen Informationsaustausch der gemeldeten Gestaltungen innerhalb der EU fest. Es gliedert sich in eine sachliche und eine persönliche Meldepflicht. Im Folgenden werden diese Begrifflichkeiten eingehend thematisiert.

2. Sachliche Meldepflicht: Die meldepflichtige Gestaltung

Der sachlichen Meldepflicht unterliegen gem § 2 Abs 1 EU-MPFG ausschließlich meldepflichtige Gestaltungen.¹ Hierbei handelt es sich um eine Gestaltung im Sinne des § 3 Z 6 iVm § 4 EU-MPFG:

Eine marktfähige oder maßgeschneiderte grenzüberschreitende Gestaltung ist gem § 5 oder § 6 EU-MPFG meldepflichtig, sofern sie ein Risiko der Steuervermeidung oder der Umgehung der Meldepflicht des Gemeinsamen Meldestandards (§ 5 Z 5 EU-MPFG) oder der Verhinderung der Identifizierung des wirtschaftlichen Eigentümers aufweist und

1. ihr erster Schritt zwischen 25. Juni 2018 und 30. Juni 2020 umgesetzt worden ist,
2. ihr erster Schritt ab 1. Juli 2020 umgesetzt wird oder
3. sie ab 1. Juli 2020 konzipiert, vermarktet, organisiert, zur Umsetzung bereitgestellt oder verwaltet wird.

Der Gesetzeswortlaut des § 4 EU-MPFG definiert somit die Voraussetzungen für das Vorliegen einer meldepflichtigen Gestaltung. Diese Erfordernisse müssen kumulativ erfüllt sein, um eine sachliche Meldepflicht auszulösen.²

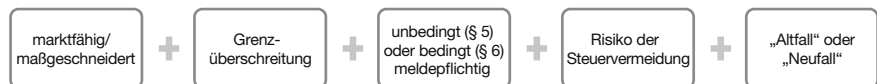


Abb III.1: Voraussetzungen für das Vorliegen einer meldepflichtigen Gestaltung

Die Definition einer „Gestaltung“ wurde sowohl in der DAC-6-Richtlinie als auch im EU-MPFG unterlassen. Es findet sich lediglich der Verweis darauf, dass eine Gestaltung aus einem Schritt oder mehreren Schritten bestehen bzw sich auch auf einen Teil oder mehrere Teile einer grenzüberschreitenden Gestaltung oder eine Reihe von grenzüberschreitenden Gestaltungen beziehen kann.³ Das öBMF-Schreiben definiert eine Gestaltung als Schaffensprozess,

bei dem durch den Nutzer oder für den Nutzer eine bestimmte Struktur, ein bestimmter Prozess oder eine bestimmte Situation bewusst und aktiv herbeigeführt oder verändert wird und diese Struktur, dieser Prozess oder diese Situation dadurch eine steuerrechtliche Bedeutung bekommt, die ansonsten nicht eintreten würde.⁴

¹ Dies ergibt sich aus dem Verweis auf § 3 Z 6 EU-MPFG in § 2 Abs 1 EU-MPFG im Rahmen der Definition des Anwendungsbereichs des EU-Meldepflichtgesetzes.

² Vgl IA 983/A BigNR 26. GP, 31.

³ Diese Formulierung stammt direkt aus der DAC-6-Richtlinie (vgl Art 3 Abs 18 Uabs 2).

⁴ Vgl Informationsschreiben des Bundesministeriums für Finanzen zur Anwendung des EU-Meldepflichtgesetzes (EU-MPFG) vom 30.6.2020, 4.

2.6. Umfasste Abgabenarten

Eine explizite Regelung der vom EU-MPFG erfassten Abgabenarten fehlt. Es findet sich jedoch ein Verweis in der Gesetzesbegründung³⁵ darauf, dass in diesen Fällen das EU-Amtshilfegesetz (EU-AHG) zur Anwendung gelangt. Da es sich bei der DAC-6-Richtlinie um eine partielle Änderung der EU-Amtshilferichtlinie³⁶ handelt, sind die nicht im Rahmen der DAC-6-Richtlinie adaptierten Bestimmungen der EU-Amtshilferichtlinie uneingeschränkt anwendbar, wozu auch die umfassten Abgabenarten zählen.

Gem § 1 Abs 2 EU-AHG sind „*Steuern aller Art, die von einem oder für einen EU-Mitgliedstaat oder dessen gebiets- oder verwaltungsmäßigen Gliederungseinheiten, einschließlich der lokalen Behörden, erhoben werden*“ umfasst. In § 1 Abs 3 EU-AHG findet sich zudem eine explizite Ausnahme für die Umsatzsteuer, Zölle, andere Verbrauchsteuern, die in anderen Rechtsvorschriften der EU über die Zusammenarbeit zwischen den Verwaltungsbehörden der EU-Mitgliedstaaten erfasst sind, Pflichtbeiträge zu Sozialversicherungen, Gebühren für von Behörden ausgestellte Bescheinigungen (Bundesverwaltungsabgaben) und vertragliche Gebühren wie Zahlungen an öffentliche Versorgungsbetriebe. Es handelt sich bei den Ausnahmen um eine taxative Aufzählung. Vereinfacht gesagt ist daher das EU-MPFG insbesondere auf direkte Steuern wie die Körperschaftsteuer oder die Einkommensteuer unabhängig von der Erhebungsform anwendbar – daher sind auch die Kapitalertragsteuer, Lohnsteuer, Immobilienertragsteuer sowie andere Abzugsteuern erfasst.³⁷ Aufgrund der weiten Formulierung des § 1 Abs 2 EU-AHG kommen jedoch alle Abgabenarten in Betracht, die von Bund, Ländern bzw. Gemeinden erhoben werden und für die keine Ausnahme in § 1 Abs 3 EU-AHG besteht. Daher sind auch Gebühren im Sinne des Gebührengesetzes ebenso wie die Grunderwerbsteuer oder die Normverbrauchsabgabe grundsätzlich vom Anwendungsbereich des EU-AHG umfasst.³⁸

3. Persönliche Meldepflicht: Die meldepflichtige Person

Der persönlichen Meldepflicht unterliegt die meldepflichtige Person, wobei es sich hierbei primär um den Intermediär und in Ausnahmefällen um den relevanten Steuerpflichtigen handelt.³⁹ Die sachliche Meldepflicht ist der persönlichen Meldepflicht vorgelagert – erfüllt eine Person zwar die Definition des Intermediärs, liegt jedoch keine meldepflichtige Gestaltung vor, besteht keine Meldepflicht im Rahmen des EU-MPFG.

3.1. Der Intermediär

Der Intermediär ist gem § 7 EU-MPFG verpflichtet, „*alle ihm bekannten, in seinem Besitz oder unter seiner Kontrolle befindlichen Informationen (§ 16 oder § 17 EU-MPFG)*“

³⁵ Vgl IA 983/A BgNR 26. GP, 28.

³⁶ Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15.2.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, AB L 2011/64, 1.

³⁷ Vgl IA 983/A BgNR 26. GP, 29. Siehe auch *Spanblöchl*, Das EU-Meldepflichtgesetz im Überblick, RWZ 2019, 318.

³⁸ So auch Informationsschreiben BMF vom 30.6.2020, 3. Obwohl die weite Definition des § 1 Abs 2 EU-AHG eine Subsumtion unter das EU-MPFG zulässt, ist es nach dem Telos der DAC-6-Richtlinie und für die Meldepflichtigkeit erforderlich, dass eine Gestaltung eine Aushöhlung der nationalen Steuerbemessungsgrundlagen bewirkt und die Gestaltung daher für mehrere Steuersysteme gemeinsam entwickelt wird, wodurch es aufgrund der Interaktion unterschiedlicher Steuersysteme zu einem Ausnutzen von potenziellen Marktineffizienzen kommt (siehe Kapitel III.2.4.). Es erscheint daher fraglich, ob Gestaltungen, die einige der oben genannten Abgabenarten beinhalten, überhaupt die Meldepflichtigkeit erfüllen können.

³⁹ Vgl § 12 EU-MPFG sowie Art 8a Abs 1 iVm Abs 6 DAC-6-Richtlinie. Die primäre Meldepflicht ergibt sich aus der Definition der Ausnahmefälle, in denen eine Meldepflicht des relevanten Steuerpflichtigen anstelle jener des Intermediärs erfolgt.

- **Beispiel 1: Zahlung einer Lizenzgebühr durch eine österreichische Gesellschaft an eine IP-Gesellschaft auf der EU-Blacklist**

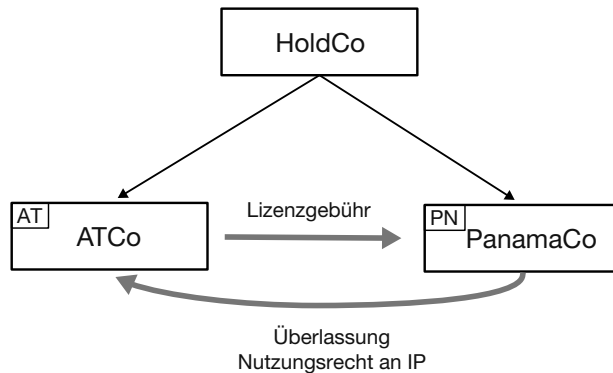


Abb IV.2: Zahlung an PanamaCo

Lösung Variante a)

Unter der Annahme, dass die Lizenzgebühren auf Ebene der ATCo steuerlich als Betriebsausgabe abzugsfähig sind (kein Anwendungsfall des § 12 Abs 1 Z 10 KStG, weil Besteuerung bei PanamaCo > 10 %) und die PanamaCo steuerlich in Panama ansässig ist (von der EU als nicht kooperativ eingestuft), stellt die IP-Überlassung eine Gestaltung iSd § 5 Z 1 EU-MPFG dar.

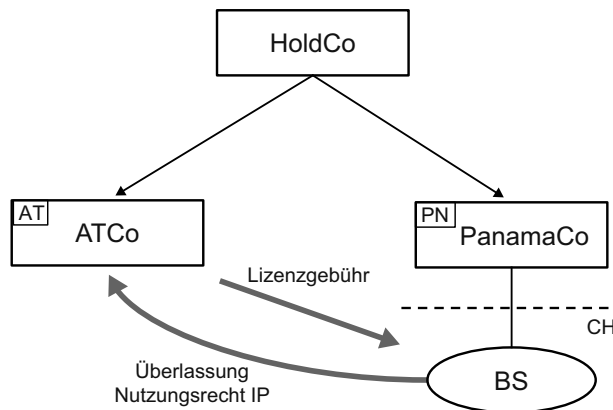


Abb IV.3: Zahlung an Schweizer PE von PanamaCo

Lösung Variante b)

Die PanamaCo ist zwar steuerlich in Panama ansässig, die Lizenzträge werden allerdings in einer Schweizer IP-Betriebsstätte der PanamaCo steuerlich erfasst. Daher stellt die IP-Überlassung keine Gestaltung iSd § 5 Z 1 EU-MPFG dar (teleologische Einschränkung Anwendungsbereich).

2. Abschreibung eines Vermögenswertes in mehr als einem Hoheitsgebiet (§ 5 Z 2 EU-MPFG)

Nikolaus Neubauer

Gesetzliche Grundlagen

Gem § 5 Z 2 EU-MPFG sind Gestaltungen, die dazu dienen, die Abschreibung eines Vermögenswertes in mehr als einem Hoheitsgebiet herbeizuführen, unbedingt meldepflichtig, sofern sämtliche Kriterien des § 4 EU-MPFG erfüllt sind. Wie bei allen in § 5 EU-MPFG enthaltenen Gestaltungsmerkmalen ist auch für § 5 Z 2 EU-MPFG die Erfüllung des Main-Benefit-Tests keine Anwendungsvoraussetzung. Es kommt somit nicht darauf an, ob der oder einer der Hauptvorteile der Gestaltung die Erlangung eines Steuervorteils ist.³⁴ Dennoch muss gem § 4 EU-MPFG ein Risiko der Steuervermeidung gegeben sein, um die Meldepflicht auszulösen. Darüber hinaus muss es zu einer tatsächlichen Mehrfachabschreibung kommen. § 5 Z 2 EU-MPFG setzt das spezifische Kennzeichen C.2. des Anhangs IV der DAC-6-Richtlinie³⁵ um.

In der Literatur wird teilweise vertreten, dass § 5 Z 2 EU-MPFG sämtlichen doppelten Abzug von Aufwendungen erfasst und nicht auf Abschreibungen beschränkt ist,³⁶ diese weite Auslegung scheint allerdings nicht vom Wortlaut der Bestimmung gedeckt zu sein.³⁷ Wird aufgrund der Bestimmungen des § 14 KStG eine Doppelberücksichtigung vermieden, besteht keine Meldepflicht.³⁸

In den Gesetzesmaterialien zu § 5 Z 2 EU-MPFG wird ausgeführt, welche Gestaltungen der Gesetzgeber mit dieser Bestimmung von der Meldepflicht erfassen wollte. Es sind ua Gestaltungen, die unter Art 2 Abs 9 lit g der ATAD³⁹ II subsumiert werden können.⁴⁰ Daneben sind von § 5 Z 2 EU-MPFG auch Gestaltungen erfasst, bei denen es zu Qualifikationskonflikten hinsichtlich der Zuordnung von Wirtschaftsgütern kommt.⁴¹ In den Gesetzesmaterialien zu § 5 Z 2 EU-MPFG findet sich dazu folgendes Beispiel, wonach ein Qualifikationskonflikt im Rahmen der Zurechnung eines Leasinggegenstands eine Meldepflicht auslösen könnte:⁴²

Der Leasinggeber A Co. ist im Staat A steuerlich ansässig und schließt mit dem Leasingnehmer B Co., der im Staat B steuerlich ansässig ist, einen Leasingvertrag über einen Leasinggegenstand ab. In Staat A wird dem Leasinggeber A Co. das (wirtschaftliche) Eigentum am Leasinggegenstand zugerechnet, während in Staat B das (wirtschaftliche) Eigentum am Leasinggegenstand dem Leasingnehmer B Co. zugerechnet wird, sodass es in beiden Hoheitsgebieten zu Abschreibungen des Leasinggegenstandes kommt.

³⁴ *Bendlinger/Hofmann*, Meldepflicht von Steuergestaltungen nach dem EU-MPFG, AVR 2020, 4 (5).

³⁵ RL (EU) 2018/822 des Rates vom 25.5.2018 zur Änderung der RL (EU) 2011/16 bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, ABI L 2018/139, 1 (im Folgenden kurz: DAC-6-Richtlinie).

³⁶ *Spanblöchl*, Hybride Gestaltungen im Lichte des EU-Meldepflichtgesetzes, SWI 2020, 179 (186). Die Autorin argumentiert dies damit, dass der österreichische Gesetzgeber dem Terminus der „Abschreibung eines Vermögenswertes“ ein weites Verständnis zu Grunde legt, da die Begründung zum Initiativantrag explizit auf hybride Gestaltungen iSd § 14 KStG verweist und dort keine Einschränkung auf die AfA vorgesehen ist.

³⁷ Der Gesetzestext spricht von der „Abschreibung eines Vermögenswertes“. Wenn der Richtliniengeber bzw der österreichische Gesetzgeber jede Gestaltung, die zu einem doppelten Abzug führt, von diesem Kennzeichen erfassen wollte, erscheint es unklar, warum er dies nicht in den Richtlinien-/Gesetzeswortlaut aufgenommen hat. Damit eine Gestaltung unter § 5 Z 2 EU-MPFG fällt, muss ein Vermögenswert vorliegen und dieser muss in mehr als einem Hoheitsgebiet abgeschrieben werden.

³⁸ Im Ergebnis so auch *Spanblöchl*, SWI 2020, 179 ff. Siehe auch Informationsschreiben des Bundesministeriums für Finanzen zur Anwendung des EU-Meldepflichtgesetzes (EU-MPFG) vom 30.6.2020, 11.

³⁹ Richtlinie (EU) 2017/952 vom 29.5.2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern, ABI L 2017/144, 1.

⁴⁰ Vgl IA 983/A 26. GP, 32.

⁴¹ Vgl IA 983/A 26. GP, 32.

⁴² Siehe dazu IA 983/A 26. GP, 32.

- **Beispiel**

Eine natürliche Person mit steuerlicher Ansässigkeit in Deutschland führt ein Finanzkonto bei einer österreichischen Bank. Aufgrund der Tatsache, dass die Person ihren Wohnsitz zB nach Serbien verlagert, wird der gesamte Saldo des Kontos auf ein Konto derselben natürlichen Person, das bei einer serbischen Bank geführt wird, übertragen.

In diesem Beispiel wird nicht von einer meldepflichtigen Gestaltung auszugehen sein.

Vom Anwendungsbereich umfasst werden aber jene Transaktionen sein, für die es keinen plausiblen wirtschaftlichen Grund gibt und die bewusst gestaltet sind, um eine Meldung im Rahmen des GMS zu umgehen.

- **Beispiel**

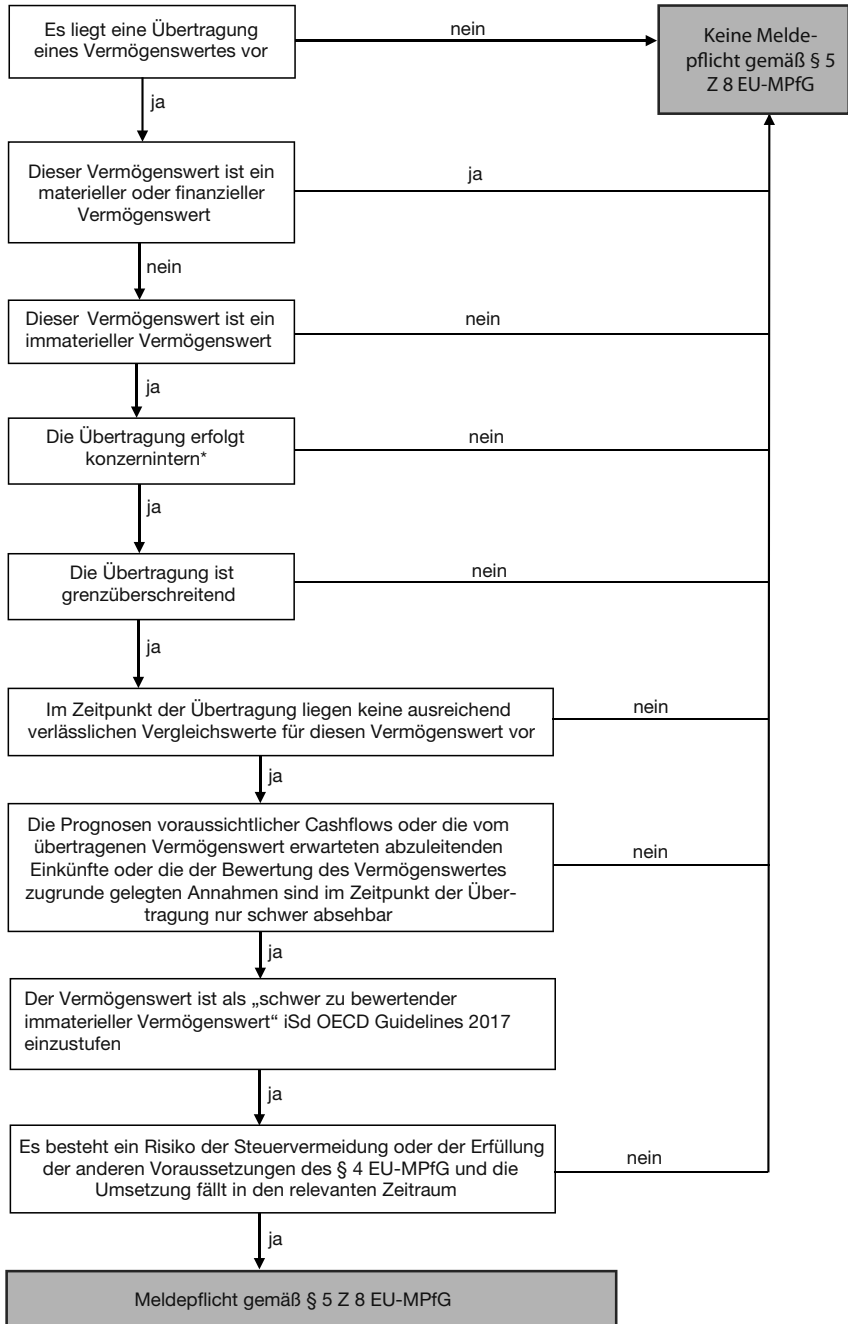
Eine natürliche Person mit steuerlicher Ansässigkeit in Deutschland möchte ihre Konten „unentdeckt“ von der deutschen Steuerbehörde führen und überträgt ihre in Österreich geführten Finanzkonten zu einer Bank derselben Bankengruppe in einem nicht am GMS teilnehmenden Staat, um eine Meldung im Rahmen des GMS zu vermeiden.

In diesem Beispiel wird wohl eine meldepflichtige Gestaltung vorliegen.

Bei Übertragungen von Finanzkonten oder Vermögenswerten liegt es in der Natur der Sache, dass auch Finanzinstitute (insbesondere Banken) involviert sind. Hierbei stellt sich die Frage, wann Finanzinstitute eine Intermediärsstellung (insbesondere als Hilfsintermediär) einnehmen können. Es wird in der Praxis oftmals auf die jeweiligen Geschäftsbereiche und deren Informationslage, Fachwissen sowie Handeln ankommen. Bei aktiven Hinweisen bzw Unterstützung zur Umgehung des GMS wird eine Intermediärsstellung als gegeben zu sehen sein. Ebenso kann bei Vorliegen von relevanten Informationen im Hinblick auf eine meldepflichtige Gestaltung eine Stellung als Hilfsintermediär möglich sein. Dies erscheint allerdings bei österreichischen Finanzinstituten nur im Ausnahmefall denkbar (etwa Privatkundenbereich). Im routinemäßigen Bankgeschäft wird der Großteil der Transaktionen direkt vom Kunden in Auftrag gegeben und vom Finanzinstitut im Rahmen der üblichen Prozesse entsprechend abgewickelt. Bei der reinen Abwicklung von derartigen Aufträgen werden in der Regel weder ausreichend Informationen vorhanden sein, um vernünftigerweise wissen zu können, dass der Grund der Transaktion in einer Umgehung des GMS liegt, noch wird hier eine aktive Tätigkeit des Finanzinstituts im Hinblick auf eine Hilfe-, Unterstützungs- oder Beratungsleistungen vorliegen, womit weder eine Qualifikation als Intermediär noch als Hilfsintermediär sachgemäß erscheint.⁹⁹ Im Ergebnis wird es für Finanzinstitute daher darauf ankommen, wie diese in eine solche Transaktion involviert sind, welche Informationen konkret vorliegen und ob ein Finanzinstitut aus diesen Informationen vernünftigerweise wissen müsste, dass es sich um eine meldepflichtige Gestaltung handelt. Weder ist eine Überwachung des gesamten Zahlungsverkehrs bzw von Depotüberträgen gefordert noch kann die automatisierte Durchführung einer Finanztransaktion in ein Hoheitsgebiet, das nicht dem gemeinsamen Meldestandard unterliegt, das Finanzinstitut als Hilfsintermediär iSd § 3 Z 3 lit b EU-MPFG qualifizieren. Insofern wird es für Finanzinstitute bei Abwicklung von Überträgen von Finanzkonten oder Vermögenswerten nicht erforderlich sein, die Transaktion beim Kunden zu hinterfragen und einen Gegenbeweis dahingehend zu erbringen, dass hinter der Transaktion ein wirtschaftlich plausibler Grund steht.

⁹⁹ Vgl hierzu auch *OECD, Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures* (2018), 34, wonach die Definition des Service Providers grundsätzlich nicht Finanzinstitute im Rahmen von routinemäßigen Bankgeschäften (zB Geldtransfer, Verwahrung) umfasst, da die Art der Tätigkeit in der Regel nicht dazu führt, dass ausreichend Informationen vorliegen, um den „Reasonably-expected-to-know“-Standard zu erfüllen.

8.3.9. Entscheidungsbaum Meldepflicht gem § 5 Z 8 EU-MPFG



* Übertragungen an bzw. von Betriebsstätten sind nicht eingeschlossen.

Abb IV.8: Entscheidungsbaum Meldepflicht gem § 5 Z 8 EU-MPFG

8.4. Praxisbeispiele

- **Beispiel I – Pharmazeutischer Wirkstoff**

Die in Österreich ansässige Gesellschaft A hat einen pharmazeutischen Wirkstoff patentiert. Die Gesellschaft hat die vorklinischen Tests für den Wirkstoff abgeschlossen und ihn erfolgreich durch die Phasen I und II klinischer Tests geführt. Nun überträgt Gesellschaft A die Patentrechte an eine in Deutschland ansässige Tochtergesellschaft S. Gesellschaft S soll nach der Übertragung für die Phase III der klinischen Tests verantwortlich sein. Es wird damit gerechnet, dass der Wirkstoff fünf Jahre nach der Übertragung kommerziell verwertet werden kann. Aufgrund der Neuartigkeit des Wirkstoffs liegen keine ausreichend verlässlichen Vergleichswerte vor, welche für eine Preisfestsetzung im Zuge der Übertragung genutzt werden könnten. Daher wird eine Schätzung der prognostizierten zukünftigen Cashflows aus der Verwertung des Wirkstoffs nach dessen Fertigstellung vorgenommen, um den Preis für das Patent auf den Wirkstoff zu bestimmen, wobei die verwendeten Parameter bzw. Annahmen höchst unsicher sind.

Da es sich hierbei offensichtlich um eine Übertragung eines HTVI iSd OECD Guidelines 2017 handelt, ist diese Verrechnungspreisgestaltung gem § 5 Z 8 EU-MPFG meldepflichtig (Annahme: Es besteht ein Risiko der Steuervermeidung iSd § 4 EU-MPFG).

- **Beispiel II – Übertragung von Anwendungssoftware**

Der in Österreich ansässige Fahrzeughersteller A hat einen Elektroantrieb entwickelt, der mit Patent geschützt ist und bereits eine lange Erfolgsgeschichte hinter sich hat. Zu Beginn des Jahres 2019 werden die Patentrechte an dem Technologiepatent an die slowenische Gesellschaft B übertragen. Bewertet wurde dieser immaterielle Vermögenswert vor dem Übertragungszeitpunkt und der Kaufpreis wurde an A bereits bezahlt. Durch die Covid-19-Pandemie und die Maßnahmen zur Verhinderung der Ausbreitung des Virus kommt es zu einem enormen wirtschaftlichen Abschwung – insbesondere die Automobilindustrie wird hart getroffen. Die Bewertung des immateriellen Vermögenswerts und die zugrunde liegenden Prognosen werden dadurch obsolet.

In diesem Fall handelt es sich um keine Übertragung eines HTVI iSd OECD Guidelines 2017, da dem Patent als solches kein inhärentes Risiko eines HTVI innewohnt und einer Einstufung dessen als HTVI kein Raum geboten wird. Vielmehr verwirklicht sich hier ein allgemeines Marktrisiko, welches nicht vorhergesehen werden konnte. Der letztendliche Misserfolg des immateriellen Vermögenswerts im Zeitpunkt der Übertragung war im Zeitpunkt der Übertragung nicht absehbar.

Diese Gestaltung ist unter § 5 Z 8 EU-MPFG nicht meldepflichtig und eine Heranziehung von Ex-post-Ergebnissen wäre in diesem Fall nicht zulässig, da bei den Ex-ante-Prognoserechnungen alle vorhersehbaren Ereignisse und Risiken berücksichtigt wurden und Abweichungen zwischen Ex-ante- und Ex-post-Ergebnissen nicht vorhersehbar waren.

9. Verrechnungspreisgestaltungen, die zur Absenkung des EBIT führen

Marianna Dózsa/Barbara Vieider

9.1. Gesetzliche Regelung

§ 5 Z 9 EU-MPFG erfasst

Verrechnungspreisgestaltungen, bei denen eine konzerninterne grenzüberschreitende Übertragung von Funktionen, Risiken oder Vermögenswerten stattfindet, wenn der erwartete jährliche Gewinn vor Zinsen und Steuern (EBIT) des bzw. der Übertragenden über einen Zeitraum von drei Jahren nach der Übertragung weniger als 50 % des jährlichen EBIT des bzw. der Übertragenden beträgt, der erwartet worden wäre, wenn die Übertragung nicht stattgefunden hätte.

IX. Inhalt einer Meldung

Michael Reither

§ 3 Z 5 EU-MPFG definiert eine maßgeschneiderte Gestaltung als jede grenzüberschreitende Gestaltung, die keine marktfähige Gestaltung iSv § 3 Z 4 EU-MPFG ist. Mit anderen Worten wird jede grenzüberschreitende Gestaltung, die an einen relevanten Steuerpflichtigen angepasst werden muss, unter dem Auffangtatbestand der maßgeschneiderten Gestaltung subsumiert. Für die Meldepflicht einer Gestaltung an sich spielt diese Unterscheidung keine Rolle. Sehr wohl aber bei der Frage nach dem vorgeschriebenen Inhalt einer Meldung und eventuellen periodischen Aktualisierungen der Erstmeldung.¹

1. Inhalt bei einer maßgeschneiderten Gestaltung

Der Inhalt der Meldung einer meldepflichtigen Gestaltung ist in § 16 EU-MPFG normiert und stellt eine Spiegelung der in Art 8ab Abs 14 DAC-6-Richtlinie² verlangten Inhalte dar. Die in § 16 Abs 1 EU-MPFG angeführten Punkte bilden gleichzeitig alle geforderten Inhalte der Meldung für maßgeschneiderte Gestaltungen³ ab und ergeben sich gem den zugehörigen Ziffern wie folgt:

1. Angaben zu allen beteiligten Intermediären und relevanten Steuerpflichtigen;
2. Angaben aller verbundener Unternehmen;
3. Einzelheiten zu den betroffenen Gestaltungsmerkmalen;
4. Zusammenfassung des Inhalts der meldepflichtigen Gestaltung;
5. Bezeichnung der meldepflichtigen Gestaltung;
6. abstrakte Beschreibung der relevanten Geschäftstätigkeit;
7. Datum, ab dem die Meldepflicht entstanden ist;
8. Einzelheiten zu den nationalen Vorschriften, die die Grundlage für die Gestaltung bilden;
9. Wert der Gestaltung;
10. Angabe des Mitgliedstaats, in dem die steuerliche Ansässigkeit des/der relevanten Steuerpflichtigen gegeben ist;
11. Angabe aller EU-Mitgliedstaaten, die von der meldepflichtigen Gestaltung betroffen sind;
12. Angaben zu allen anderen Personen, die von der Gestaltung betroffen sind oder potenziell betroffen sind.

Die von der Richtlinie geforderten und vom Gesetzgeber in das nationale Recht umgesetzten Anforderungen an eine Meldung sind in einigen Bereichen leider sehr unbestimmt, weshalb ein genaueres Auseinandersetzen mit den einzelnen Punkten notwendig ist.

1.1. Angaben zu Intermediären und relevanten Steuerpflichtige

§ 16 Abs 1 Z 1 lit a und b EU-MPFG fordern, dass die Meldung Angaben zu allen Intermediären und relevanten Steuerpflichtigen zu enthalten habe, einschließlich deren

¹ *Bendlinger*, Das EU-Meldepflichtgesetz – Offenbarungseid für Steuerberater und Mandanten, VWT 2019, 277.

² Richtlinie (EU) 2018/822 vom 25.5.2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU, ABI L 2018/139, 1.

³ Vgl IA 983/A 26. GP, 40.