

Entwurf

Erläuterungen

I. Allgemeiner Teil

Hauptgesichtspunkte des Entwurfes:

Zum EU-Meldepflichtgesetz:

Mit dem vorliegenden Gesetzentwurf erfolgt die Umsetzung der Richtlinie (EU) 2018/822 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2011/16 bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustausches im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, ABl. Nr. L 139 vom 05.06.2018 S. 1, in österreichisches Recht.

Mit diesem Bundesgesetz wird die Transparenz im direkten Steuerbereich ausgeweitet. Die Erweiterung der Transparenz soll insbesondere der Bekämpfung von Steuervermeidung und Steuerhinterziehung im Binnenmarkt dienen. Für die Mitgliedstaaten der Europäischen Union (Mitgliedstaat) wird es immer schwieriger, ihre nationalen Steuerbemessungsgrundlagen gegen Aushöhlung zu schützen, da die meisten Steuerplanungsstrukturen die höhere Mobilität von Kapital und Personen im Binnenmarkt nutzen. Derartige Strukturen umfassen Gestaltungen, die für mehrere Hoheitsgebiete entwickelt werden und durch die steuerpflichtige Gewinne in Hoheitsgebiete mit vorteilhafteren Steuersystemen verlagert werden, um eine Verringerung der Gesamtsteuerbelastung der Steuerpflichtigen zu bewirken. Infolgedessen kommt es häufig zu einem beträchtlichen Rückgang der Steuereinnahmen in den Mitgliedstaaten. Es ist daher von entscheidender Bedeutung, dass die Mitgliedstaaten umfassende und relevante Informationen über potenziell aggressive Steuergestaltungen erhalten. Diese Informationen würden die Mitgliedstaaten in die Lage versetzen, zeitnah gegen schädliche Steuerpraktiken vorzugehen und Schlupflöcher zu schließen.

Dieses Bundesgesetz legt die Pflicht zur Meldung von grenzüberschreitenden meldepflichtigen Gestaltungen an die österreichische zuständige Behörde innerhalb eines bestimmten Zeitraumes fest und definiert den automatischen Informationsaustausch der eingelangten Meldungen mit den zuständigen Behörden der anderen Mitgliedstaaten. Meldepflichtig sind Gestaltungen, die mehr als einen Mitgliedstaat oder mindestens einen Mitgliedstaat und mindestens ein Drittland umfassen und ein Risiko der Steuervermeidung, der Umgehung des Gemeinsamen Meldestandard-Gesetzes, BGBl. I Nr. 116/2015, oder der Verhinderung der Identifizierung des wirtschaftlichen Eigentümers aufweisen. Die Meldung derartiger Gestaltungen kann die Bemühungen zur Schaffung einer gerechten Besteuerung im Binnenmarkt nachhaltig unterstützen. Die Pflicht zur Meldung trifft primär den Intermediär, d.h. jene natürliche oder juristische Person oder Personenvereinigung, die eine meldepflichtige Gestaltung u.a. konzipiert, vermarktet oder zur Umsetzung bereitstellt oder die unmittelbare oder mittelbare Hilfe, Unterstützung oder Beratung im Rahmen einer meldepflichtigen Gestaltung leistet und wusste oder vernünftigerweise wissen musste, dass sie derartige Leistungen im Zusammenhang mit einer meldepflichtigen Gestaltung erbracht hat. Diese Meldeverpflichtung kann beispielsweise auf den relevanten Steuerpflichtigen, dem eine meldepflichtige Gestaltung zur Umsetzung bereitgestellt wird oder der den ersten Schritt einer meldepflichtigen Gestaltung umgesetzt hat, übergehen, wenn der Intermediär ausschließlich in einem Drittland, ohne einen territorialen Anknüpfungspunkt in der Europäischen Union zu haben, gelegen ist oder der Intermediär in Österreich einer gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht unterliegt und vom relevanten Steuerpflichtigen nicht entbunden worden ist.

Die bei der österreichischen zuständigen Behörde eingelangten Meldungen werden periodisch innerhalb der Europäischen Union durch Hochladen und Speichern in ein unionsweites Zentralverzeichnis ausgetauscht.

Zum Produktpirateriegesetz 2020:

Der vorliegende Entwurf eines Produktpirateriegesetzes 2020 dient der Anpassung der nationalen Durchführungsbestimmungen an die EU-Produktpiraterie-Verordnung 2014, die erforderlich ist, weil die Behördenzuständigkeit im Hinblick auf die Schaffung des Zollamtes Österreich mit bundesweiter Zuständigkeit mit 1. Jänner 2020 neu geregelt werden muss und weil verschiedene Regelungen im Produktpirateriegesetz 2004 gegenstandslos geworden sind, da sie – anders als in der EG-Produktpiraterieverordnung 2004 – in der EU-Produktpiraterie-Verordnung 2014 als unmittelbar anwendbares EU-Recht geregelt sind und nicht mehr nationaler Durchführungsbestimmungen bedürfen.

Gemäß Artikel 11 der EG-Produktpiraterie-Verordnung 2004 konnten die Mitgliedstaaten ein Verfahren vorsehen, nach dem bestimmte Waren vernichtet werden können, ohne dass ein Verfahren zur Feststellung, ob ein Recht geistigen Eigentums verletzt ist, eingeleitet werden muss. Österreich hat von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht und in § 4 PPG 2004 ein entsprechendes vereinfachtes Verfahren zur Vernichtung von Pirateriewaren (sog. Widerspruchsverfahren) eingeführt. Dieses sehr erfolgreiche Verfahren wurde in die EU-Produktpiraterie-Verordnung 2014 übernommen und wird durch diese Verordnung nunmehr bei allen Verletzungen von Rechten geistigen Eigentums zwingend vorgeschrieben.

Die EU-Produktpiraterie-Verordnung 2014 sieht für Kleinsendungen nachgeahmter und unerlaubt hergestellter Waren überdies ein besonderes Verfahren vor, das eine Vernichtung dieser Waren auch ohne die ausdrückliche Zustimmung des Inhabers der Entscheidung (im Regelfall des Rechtsinhabers) im jeweiligen Fall ermöglicht.

In beiden Fällen sind die Verfahren – anders als in Artikel 11 der EG-Produktpiraterie-Verordnung 2004 – als unmittelbar anwendbares EU-Recht geregelt und bedürfen nicht mehr nationaler Durchführungsbestimmungen, sodass die diesbezüglichen Bestimmungen in § 4 PPG 2004 mit Inkrafttreten der EU-Produktpiraterie-Verordnung 2014 gegenstandslos geworden sind.

Nicht mehr notwendig ist die in § 3 PPG 2004 getroffene Regelung, dass die Zollorgane auch dann tätig werden können, wenn es im Rahmen der ihnen sonst obliegenden Aufgaben offensichtlich ist, dass es sich bei den Waren um solche handelt, die ein Recht am geistigen Eigentum verletzen. Gegenstand und Anwendungsbereich in Artikel 1 der EU-Produktpiraterie-Verordnung 2014 wurden gegenüber dem in Artikel 1 der EG-Produktpiraterie-Verordnung 2004 enthaltenen Gegenstand und Geltungsbereich erweitert und umfassen nunmehr auch die durch § 3 Abs. 2 PPG 2004 umfassten Fälle.

Ersatzlos entfallen können auch die in § 7 PPG 2004 als Sanktionen normierten Finanzvergehen. Abgesehen davon, dass es kein einziges derartiges Finanzvergehen gab, enthält Artikel 16 der EU-Produktpiraterie-Verordnung 2014 – anders als die Vorgängerverordnung (EG) Nr. 1383/2003 – nunmehr unmittelbar anwendbare Regelungen für den Fall der Nichterfüllung der Pflichten des Inhabers der Entscheidung. Danach kann die zuständige Zolldienststelle in gewissen Fällen als Sanktion Entscheidungen, auf Grund derer die Zollbehörden tätig werden, aufheben oder aussetzen. Diese Sanktionen haben sich in der Praxis als ausreichend erwiesen, zumal sie nur sehr selten angewendet werden mussten (seit 1. Jänner 2014 wurden zwei Entscheidungen ausgesetzt und keine Entscheidung aufgehoben).

Sowohl die EU-Produktpiraterie-Verordnung 2014 als auch das Produktpirateriegesetz 2020 enthalten lediglich Verfahrensvorschriften für die Zollbehörden. Demgemäß werden mit diesen Regelungen keine Kriterien festgelegt, nach denen sich eine Verletzung von Rechten geistigen Eigentums feststellen lässt. Ob eine Verletzung von Rechten geistigen Eigentums vorliegt, ist ausschließlich nach dem Recht für Verletzung von gewerblichen Schutzrechten bzw. Immaterialgüterrechten (Musterschutzgesetz, Markenschutzgesetz, Urheberrechtsgesetz, Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb, Patentgesetz, ...) zu beurteilen. Diesbezüglich ergibt sich aus der EU-Produktpiraterie-Verordnung 2014 kein unmittelbarer Anpassungsbedarf, weil diese Materie durch die in den entsprechenden österreichischen Rechtsvorschriften vorgesehenen Anspruchsgrundlagen im Zivil- und/oder Strafgerichtsverfahren ausreichend geregelt ist.

Zum Einkommensteuergesetz 1988:

Der Lohnsteuerabzug soll künftig nicht mehr in jedem Fall an eine inländische Betriebsstätte anknüpfen und soll daher auf (ausländische) Arbeitgeber ohne Betriebsstätte in Österreich erweitert werden.

Zum Finanzstrafgesetz:

Mit den Änderungen des FinStrG sollen zur Umsetzung der folgenden EU-Richtlinien die erforderlichen Regelungen für den Bereich des Finanzstrafrechts getroffen werden:

- Richtlinie (EU) 2017/1371 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 5. Juli 2017 über die strafrechtliche Bekämpfung von gegen die finanziellen Interessen der Union gerichtetem Betrug, ABl. Nr. L 198 vom 28.7.2017 S. 29-41 (im Folgenden: PIF-Richtlinie)
- Richtlinie (EU) 2016/1919 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Oktober 2016 über Prozesskostenhilfe für Verdächtige und beschuldigte Personen in Strafverfahren sowie für gesuchte Personen in Verfahren zur Vollstreckung eines Europäischen Haftbefehls, ABl. Nr. L 297 vom 4.11.2016 S. 1-8 (im Folgenden: Richtlinie über Prozesskostenhilfe)
- Richtlinie (EU) 2016/800 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 11. Mai 2016 über Verfahrensgarantien in Strafverfahren für Kinder, die Verdächtige oder beschuldigte Personen in Strafverfahren sind, ABl. Nr. L 132 vom 21.5.2016 S. 1-20 (im Folgenden: Richtlinie (EU) 2016/800)
- Richtlinie (EU) 2018/822/EU 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. Nr. L 139 vom 5.6.2018 S. 1-13 (im Folgenden: Richtlinie (EU) 2018/822/EU)

Zur Bundesabgabenordnung:

Als Maßnahmen zur Betrugsbekämpfung soll einerseits eine Rechtsgrundlage für die bescheidmäßige Rückforderung rechtsgrundlos erhaltener Rückzahlungen geschaffen werden, andererseits soll eine Meldeverpflichtung für die Buchhaltungsagentur des Bundes geschaffen werden, um die korrekte steuerliche Erfassung bestimmter Dienstleistungen im öffentlich-rechtlichen Bereich sicherzustellen.

Zum Umsatzsteuergesetz 1994:

Personen, die keine Unternehmer sind, aber Umsatzsteuer nach § 11 Abs. 14 UStG 1994 schulden, sollen den gleichen Erklärungsverpflichtungen wie Unternehmer unterliegen.

Zum Gemeinsamer Meldestandard-Gesetz:

Mit den Änderungen des Gemeinsamer Meldestandard-Gesetzes (GMSG) sollen die im Rahmen einer Länderprüfung ausgesprochenen Empfehlungen des Global Forums für Transparenz und Informationsaustausch zu Steuerzwecken umgesetzt werden. Der gemeinsame Meldestandard (Common Reporting Standard – CRS) ist ein einheitlicher Standard für alle daran teilnehmenden Staaten und muss, zur Wahrung einer gleichbleibenden Qualität der ausgetauschten Informationen, einheitlich in nationales Recht umgesetzt werden.

Kompetenz:

Die Zuständigkeit des Bundes zur Erlassung dieses Bundesgesetzes ergibt sich aus Art. 10 Abs. 1 Z 4 B-VG (Bundesfinanzen und Monopolwesen) und aus § 7 F-VG 1948 sowie aus Art. 10 Abs. 1 Z 2 B-VG (Waren- und Viehverkehr mit dem Ausland bzw. Zollwesen) sowie Art. 10 Abs. 1 Z 5 Art. 10 Abs. 1 Z 6 B-VG (Zivilrechtswesen und Strafrechtswesen).

II. Besonderer Teil

Zu Artikel 1 (Bundesgesetz über den verpflichtenden automatischen Informationsaustausch im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen (EU-Meldepflichtgesetz – EU-MPfG))

Zu § 1 (Umsetzung von Unionsrecht):

Dieser Paragraph dient der Angabe der unionsrechtlichen Grundlage für die Erlassung dieses Bundesgesetzes, welches die Richtlinie (EU) 2018/822 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2011/16 bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustausches im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, ABl. Nr. L 139 vom 05.06.2018 S. 1 (in der Folge: „Richtlinie“) in österreichisches Recht umsetzt.

Zu § 2 (Anwendungsbereich):

Abs. 1 definiert den Anwendungsbereich dieses Bundesgesetzes. Dieses Bundesgesetz regelt einerseits die sachliche und persönliche Meldepflicht von Gestaltungen, die als meldepflichtig eingestuft worden sind und den Informationsaustausch der bei der österreichischen zuständigen Behörde (§ 3 Z 13)

eingelangten Meldungen mit den anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union (in der Folge: „Mitgliedstaat“).

Die sachliche Meldepflicht umfasst die Feststellung, welche Gestaltungen meldepflichtig sind, wobei jedoch nur Gestaltungen vom Anwendungsbereich umfasst sind, die ein grenzüberschreitendes Element (§ 3 Z 2) aufweisen. Dieses ist erfüllt, wenn die Gestaltung mehr als einen Mitgliedstaat oder mindestens einen Mitgliedstaat und mindestens ein Land, das kein Mitgliedstaat ist (in der Folge: „Drittland“), betrifft. Im Umkehrschluss fallen rein innerstaatliche Sachverhalte ohne grenzüberschreitende Aspekte nicht in den Anwendungsbereich dieses Bundesgesetzes. Die genaue Definition einer meldepflichtigen Gestaltung findet sich in § 4.

Die persönliche Meldepflicht umfasst die Feststellung, wer eine meldepflichtige Gestaltung zu melden hat, wobei die primäre Pflicht zur Meldung den Intermediär (§ 3 Z 3) trifft. Unter bestimmten Voraussetzungen kann jedoch eine Meldepflicht des relevanten Steuerpflichtigen (§ 3 Z 9) gegeben sein. Die Meldung hat an die zuständige Behörde innerhalb einer Frist von 30 Tagen zu erfolgen. Zuständige Behörde in Österreich ist der Bundesminister für Finanzen. In weiterer Folge werden die eingelangten Meldungen innerhalb der Europäischen Union im Wege des automatischen Informationsaustausches ausgetauscht. Für Zwecke des Informationsaustausches bedient sich der Bundesminister für Finanzen einem zentralen Verbindungsbüro. In Österreich werden die Aufgaben des zentralen Verbindungsbüros von der im Amt für Betrugsbekämpfung eingerichteten Zentralstelle Internationale Zusammenarbeit als Central Liaison Office übernommen, die die beim Bundesminister für Finanzen eingelangten österreichischen Meldungen in ein unionsweites Zentralverzeichnis hochlädt und in diesem abspeichert.

Abs. 2 regelt die sinngemäße Anwendung der Bundesabgabenordnung – BAO, BGBl. Nr. 194/1961 und des EU-Amtshilfegesetzes – EU-AHG, BGBl. I Nr. 112/2012, wenn in diesem Bundesgesetz nichts anderes bestimmt ist. Da dieses Bundesgesetz beispielsweise keine Bestimmung über die relevanten Steuern enthält, kommt § 1 EU-AHG sinngemäß zur Anwendung. Dieses Bundesgesetz findet daher gemäß § 1 Abs. 2 EU-AHG Anwendung auf Steuern aller Art, die von einem oder für einen Mitgliedstaat oder dessen gebiets- oder verwaltungsmäßigen Gliederungseinheiten, einschließlich der lokalen Behörden, erhoben werden. Die Ausnahmen des § 1 Abs. 3 EU-AHG gelten auch für dieses Bundesgesetz sinngemäß. So fallen beispielsweise die Umsatzsteuer, Zölle, Verbrauchsteuern, Pflichtbeiträge zur Sozialversicherung und Gebühren nicht in den Anwendungsbereich dieses Bundesgesetzes.

Zu § 3 (Begriffsbestimmungen):

Dieser Paragraph dient der Definition von Begriffen, die durch Art. 3 der Richtlinie bestimmt werden. Um die Anwendung dieses Bundesgesetzes zu erleichtern, sind darüber hinaus in diesem Paragraph auch Begriffe angeführt, die in der Richtlinie nicht definiert werden.

Z 1 definiert den Begriff „Drittland“, als Land, das kein Mitgliedstaat der Europäischen Union ist.

Z 2 ist die Umsetzung von Art. 3 Abs. 18 der Richtlinie und bestimmt den Begriff „grenzüberschreitende Gestaltung“. Eine Gestaltung muss, um in den Anwendungsbereich dieses Bundesgesetzes zu fallen, entweder mehr als einen Mitgliedstaat oder mindestens einen Mitgliedstaat und mindestens ein Drittland betreffen. Dies gilt als erfüllt, wenn

- nicht alle an der Gestaltung beteiligten Personen (§ 3 Z 8) im selben Hoheitsgebiet ihren Wohnsitz, Sitz, gewöhnlichen Aufenthalt oder Ort der Geschäftsleitung haben (lit. a),
- eine oder mehrere an der Gestaltung beteiligten Personen gleichzeitig in mehreren Hoheitsgebieten ihren Wohnsitz, Sitz, gewöhnlichen Aufenthalt oder Ort der Geschäftsleitung haben (lit. b),
- eine oder mehrere an der Gestaltung beteiligten Personen über eine in einem anderen Hoheitsgebiet gelegene Betriebsstätte verfügen und die Gestaltung teilweise oder ganz die durch diese Betriebsstätte ausgeübte Geschäftstätigkeit darstellt (lit. c),
- eine oder mehrere an der Gestaltung beteiligten Personen eine Tätigkeit in einem anderen Hoheitsgebiet ausüben, ohne einen Wohnsitz, Sitz, gewöhnlichen Aufenthalt oder Ort der Geschäftsleitung oder eine Betriebsstätte zu begründen (lit. d) oder
- die Gestaltung das Potenzial aufweist, Auswirkungen auf den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten im Sinne des Gemeinsamen Meldestandard-Gesetzes – GMSG, BGBl. I Nr. 116/2015, oder die Identifizierung der wirtschaftlichen Eigentümer zu haben (lit. e).

Der Begriff „Hoheitsgebiet“ ist das Gebiet, in dem ein Staat seine Hoheitsgewalt ausübt, d.h. das Landgebiet sowie der Raum darüber und darunter und ein etwaiges Küstenmeer (vgl. *Stöger in Jaeger/Stöger* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art 52 EUV, Rz 9; *Reinisch* (Hrsg.), Österreichisches Handbuch des Völkerrechts⁵, Rz 676; und Rz 1901 ff).

Eine grenzüberschreitende Gestaltung kann aus einem oder mehreren Schritten oder aus einem oder mehreren Teilen bestehen oder eine Reihe von grenzüberschreitenden Gestaltungen umfassen.

Z 3 setzt Art. 3 Abs. 21 der Richtlinie um und definiert den Begriff des Intermediärs. Zu unterscheiden ist hierbei zwischen dem Intermediär gemäß lit. a und dem Intermediär gemäß lit. b.

Der Intermediär gemäß lit. a ist unmittelbar an der Konzeption, Vermarktung, Organisation, Bereitstellung zur Umsetzung oder Verwaltung der Umsetzung einer meldepflichtigen Gestaltung beteiligt. Die Konzeption umfasst insbesondere die Schaffung, Entwicklung oder Ausformung einer meldepflichtigen Gestaltung. Eine meldepflichtige Gestaltung vermarktet, wer diese in Verkehr bringt, d.h. sie erstmalig auf dem Markt bereitstellt oder sie beispielsweise bewirbt. Die Organisation einer meldepflichtigen Gestaltung stellt insbesondere auf administrative Aspekte ab, in denen der Intermediär beispielsweise generalunternehmerisch tätig ist. Die Bereitstellung zur Umsetzung beinhaltet jede entgeltliche und unentgeltliche Abgabe zum Vertrieb oder zur Verwendung. Dies kann daher sowohl Fälle betreffen, in denen die meldepflichtige Gestaltung einem oder mehreren relevanten Steuerpflichtigen bereitgestellt wird, als auch Fälle, in denen die meldepflichtige Gestaltung noch keinem relevanten Steuerpflichtigen angeboten wird. Die Verwaltung der Umsetzung umfasst insbesondere jene Vorgänge, in denen die meldepflichtige Gestaltung bereits von einem oder mehreren konkreten relevanten Steuerpflichtigen erworben worden ist und meint die Betreuung dieses bzw. dieser relevanten Steuerpflichtigen im Hinblick auf die meldepflichtige Gestaltung. Die Verwaltung kann einen oder mehrere Schritte betreffen.

Der Intermediär gemäß lit. b erbringt unmittelbar oder mittelbar Hilfe-, Unterstützungs- oder Beratungsleistungen im Zusammenhang mit einer meldepflichtigen Gestaltung. Es ist jedoch erforderlich, dass er – anhand der relevanten Fakten und Umstände sowie der verfügbaren Informationen und seines einschlägigen Fachwissens und Verständnisses – weiß oder vernünftigerweise wissen müsste, dass er derartige Leistungen im Zusammenhang mit einer meldepflichtigen Gestaltung erbracht hat. Das Kriterium der relevanten Fakten und Umstände sowie der verfügbaren Informationen ist dahingehend auszulegen, dass ein Erfüllen der Definition des Intermediärs gemäß lit. b auch möglich erscheint, wenn zwar außerhalb des Anwendungsbereiches dieses Bundesgesetzes Beratungsleistungen erbracht worden sind, weil beispielsweise nicht in ertragsteuerlicher, sondern in umsatzsteuerlicher Hinsicht beraten wurde, jedoch der beratenden Person genügend Informationen bekannt waren sowie ausreichendes Fachwissen vorlag, um vernünftigerweise beurteilen zu können, dass Hilfe, Unterstützung oder Beratung im Zusammenhang mit einer meldepflichtigen Gestaltung geleistet worden ist. Das einschlägige Fachwissen und Verständnis ist dahingehend auszulegen, dass dieses für die Erbringung von Hilfe-, Unterstützungs- oder Beratungsleistungen im Zusammenhang mit einer meldepflichtigen Gestaltung notwendig ist und vorliegen muss, um eine Beurteilung vornehmen zu können, dass es sich um eine meldepflichtige Gestaltung (§ 4) handelt. Eine unter die Definition gemäß lit. b fallende Person kann den Nachweis erbringen, dass sie nicht wusste oder vernünftigerweise nicht wissen konnte, dass sie an der Konzeption, Vermarktung, Organisation, Bereitstellung zur Umsetzung oder Verwaltung der Umsetzung einer meldepflichtigen Gestaltung beteiligt gewesen ist (vgl. Art. 3 Abs. 21 Unterabs. 2 der Richtlinie). Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn die Person nicht über das einschlägige Fachwissen oder nicht oder nicht ausreichend über die relevanten Fakten oder verfügbaren Informationen einer meldepflichtigen Gestaltung verfügt, um diese Beurteilung vornehmen zu können. Ob eine Person als Intermediär gilt, unterliegt einer einzelfallbezogenen Sachverhaltsermittlung – bezogen auf die jeweilige meldepflichtige Gestaltung – und kann daher nicht pauschal ermittelt werden. Zudem sieht die Richtlinie keine zusätzlichen Nachforschungspflichten vor.

Um als Intermediär im Sinne dieses Bundesgesetzes zu gelten, ist zudem ein territorialer Anknüpfungspunkt in Österreich erforderlich. Dieser liegt vor, wenn der Intermediär seinen Wohnsitz, Sitz, gewöhnlichen Aufenthalt oder Ort der Geschäftsleitung in Österreich hat (1. Teilstrich). Weiters gilt als Intermediär nach diesem Bundesgesetz, wer in keinem Mitgliedstaat steuerlich ansässig ist, jedoch in Österreich über eine Betriebsstätte verfügt, welche Dienstleistungen im Zusammenhang mit einer meldepflichtigen Gestaltung erbringt (2. Teilstrich). Dies ist beispielsweise der Fall, wenn der Intermediär in einem Drittland steuerlich ansässig ist, jedoch in Österreich eine Betriebsstätte hat, die die Umsetzung einer meldepflichtigen Gestaltung verwaltet. Ein Intermediär hat ferner einen territorialen Anknüpfungspunkt in Österreich, wenn er in keinem anderen Mitgliedstaat steuerlich ansässig ist und in Österreich den einschlägigen berufs- oder gewerberechtlichen Vorschriften unterliegt. Diese Formulierung des 3. Teilstriches trägt dem Sinn und Zweck der Richtlinie Rechnung, wonach der Wortlaut der Richtlinie („dem Recht eines Mitgliedstaates unterliegen oder nach diesem Recht eingetragen“) sich auf die für einen Intermediär einschlägig geltenden rechtlichen Vorschriften beziehen muss. Die hierfür maßgeblichen Bestimmungen finden sich in Österreich im Wirtschaftstreuhandberufsgesetz 2017 – WTBG 2017, BGBl. I Nr. 137/2017, in der

Rechtsanwaltsordnung – RAO, RGBL. Nr. 96/1868, in der Notariatsordnung – NO, RGBL. Nr. 75/1871, im Bilanzbuchhaltungsgesetz 2014 – BiBuG 2014, BGBl. I Nr. 191/2013, im Bankwesengesetz – BWG, BGBl. Nr. 532/1993, und in der Gewerbeordnung 1994 – GewO 1994, BGBl. Nr. 194/1994. Ein Intermediär hat auch dann einen Anknüpfungspunkt in Österreich, wenn er in keinem Mitgliedstaat steuerlich ansässig ist, aber Mitglied eines österreichischen Berufsverbandes für juristische, steuerliche oder beratende Dienstleistungen ist (4. Teilstrich), wobei der Terminus „Berufsverband“ im Zusammenhang mit einer berufsrechtlichen Organisation steht.

Es ist möglich, dass mehrere Personen die Definition des Intermediärs im Rahmen einer meldepflichtigen Gestaltung erfüllen. Die persönliche Meldepflicht trifft hier grundsätzlich jeden einzelnen Intermediär.

Z 4 ist die Umsetzung von Art. 3 Abs. 24 der Richtlinie und definiert den Begriff „marktfähige Gestaltung“. Eine marktfähige Gestaltung liegt dann nicht vor, wenn eine Gestaltung individuell an die Bedürfnisse eines konkreten Steuerpflichtigen angepasst wird.

Z 5 setzt Art. 3 Abs. 25 der Richtlinie um und bestimmt den Begriff „maßgeschneiderte Gestaltung“. Eine maßgeschneiderte Gestaltung liegt demnach vor, wenn eine Gestaltung nicht die Voraussetzungen für eine marktfähige Gestaltung erfüllt.

Z 6 definiert den Begriff „meldepflichtige Gestaltung“ und setzt Art. 3 Abs. 19 der Richtlinie um. Eine meldepflichtige Gestaltung liegt daher vor, wenn die Voraussetzungen des § 4 erfüllt sind.

Z 7 legt fest, dass es sich bei dem Begriff „Mitgliedstaat“ um einen Mitgliedstaat der Europäischen Union handelt.

Z 8 definiert den Begriff „Person“. Eine Person im Sinne des § 2 Abs. 1 Z 12 EU-AHG ist eine natürliche oder juristische Person, eine Personenvereinigung, der die Rechtsfähigkeit zuerkannt wurde, die aber nicht über die Rechtsstellung einer juristischen Person verfügt oder eine andere Rechtsvereinbarung mit oder ohne Rechtspersönlichkeit, gleich welcher Art und Form.

Z 9 ist die Umsetzung von Art. 3 Abs. 22 der Richtlinie und definiert den Begriff des relevanten Steuerpflichtigen. Relevanter Steuerpflichtiger ist eine Person (Z 8), der eine meldepflichtige Gestaltung zur Umsetzung bereitgestellt wird (lit. a), die den Willen hat, eine meldepflichtige Gestaltung umzusetzen (lit. b) oder die den ersten Schritt einer meldepflichtigen Gestaltung umgesetzt hat (lit. c). Es ist auch möglich, dass mehrere Personen die Definition des relevanten Steuerpflichtigen im Rahmen einer meldepflichtigen Gestaltung erfüllen.

Beispiel 1:

Die Muttergesellschaft Z Co. lässt von einem Intermediär eine meldepflichtige Gestaltung konzipieren, die Tochtergesellschaft Y Co. betrifft. Diese setzt die meldepflichtige Gestaltung um. In diesem Beispiel gelten sowohl Z Co. als auch Y Co. als relevante Steuerpflichtige im Sinne der Z 9.

Z 10 definiert den Begriff des Steuervorteils. Da es sich um grenzüberschreitende Gestaltungen handelt, ist eine grenzüberschreitende Betrachtungsweise in Bezug auf den Steuervorteil erforderlich. Daher liegt ein Steuervorteil vor, wenn in Österreich und/oder in einem anderen Mitgliedstaat und/oder in einem Drittland aufgrund einer meldepflichtigen Gestaltung im Sinne des § 4 die Entstehung des Abgabenspruches verhindert wird oder ganz oder teilweise in einen anderen Besteuerungszeitraum verschoben wird (lit. a), sich die Bemessungsgrundlage oder der Abgabenspruch ganz oder teilweise verringert (lit. b) oder eine Abgabe ganz oder teilweise erstattet oder vergütet wird (lit. c). Die Entstehung des Abgabenspruches wird beispielsweise verhindert, wenn Österreich durch die meldepflichtige Gestaltung das Besteuerungsrecht verliert. Im Hinblick auf das Verschieben des Abgabenspruches in einen anderen Besteuerungszeitraum kann sich ein Steuervorteil ergeben, wenn durch eine meldepflichtige Gestaltung beispielsweise eine Verschiebung in verlustreichere Besteuerungszeiträume stattfindet. Die Verringerung der Bemessungsgrundlage oder des Abgabenspruches kann mittelbar oder unmittelbar sowie jetzt oder in der Zukunft liegend sein. Eine Verringerung der Bemessungsgrundlage ist beispielsweise auf Ebene einer Mitunternehmerschaft gegeben. Hier kann für Mitunternehmer ein Steuervorteil entstehen, wenn sich auf Ebene der Mitunternehmerschaft durch eine meldepflichtige Gestaltung eine geringere Feststellung der maßgeblichen Einkünfte ergibt. Die Erstattung einer Abgabe liegt vor, wenn eine zu Recht entrichtete Abgabe dem Abgabepflichtigen zurückbezahlt wird, während bei einer Vergütung der Rückzahlungsanspruch einer anderen Person als dem Abgabepflichtigen zukommt (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 2 Tz 1 – 4).

Z 11 setzt Art. 3 Abs. 23 der Richtlinie um und definiert den Begriff des verbundenen Unternehmens. Ein verbundenes Unternehmen liegt demnach vor, wenn eine Person (Z 8) an einer oder mehreren anderen Personen auf mindestens eine der folgenden Arten beteiligt ist:

- lit. a: Die Person kann aufgrund ihrer Beteiligung erheblichen Einfluss auf deren Geschäftsleitung ausüben, weil sie beispielsweise Bestellungen- und/oder Abberufungsrechte in Bezug auf Mitglieder der Leitungs- oder Aufsichtsorgane besitzt (vgl. § 244 Abs. 2 Z 2 des Unternehmensgesetzbuches – UGB, dRGBL. S. 219/1897) oder sich die andere Person vertraglich deren Leitung unterwirft (vgl. § 244 Abs. 2 Z 3 UGB),
- lit. b: Die Person ist über eine Holdinggesellschaft, die mehr als 25 % der Stimmrechte an einer anderen Person hält, an der Kontrolle an dieser Person beteiligt, wobei für die Form der Berechnung § 244 Abs. 2 Z 1 UGB maßgeblich erscheint,
- lit. c: Die Person ist über ein Eigentumsrecht mittelbar oder unmittelbar mehr als 25 % am Kapital einer anderen Person beteiligt (Kapitalbeteiligung), wobei die mittelbare Kapitalbeteiligung durch Multiplikation der Beteiligungsquoten an nachgeordneten Unternehmen zu errechnen ist oder
- lit. d: Die Person hat eine Gewinnbeteiligung in der Höhe von mindestens 25 % an einer anderen Person.

Hält eine Person mehr als 50 % der Stimmrechte an einer anderen Person, gilt dies als 100 % Stimmrechtsbeteiligung. Werden Stimmrechte oder Beteiligungen am Kapital an einer Person gemeinsam mit anderen Personen gehalten, ist die Beteiligung für jede dieser Personen gleichermaßen maßgebend.

Z 12 definiert das zentrale Verbindungsbüro, das den automatischen Informationsaustausch im Sinne des § 21 durchführt. In Österreich ist hierfür die beim Amt für Betrugsbekämpfung eingerichtete Zentralstelle Internationale Zusammenarbeit als Central Liaison Office zuständig.

Z 13 bestimmt die zuständige Behörde, bei der die Meldungen einlangen. Die österreichische zuständige Behörde ist der Bundesminister für Finanzen.

Zu § 4 (Meldepflichtige Gestaltung):

Dieser Paragraph setzt Art. 3 Abs. 19 und 20 sowie Art. 8ab Abs. 12 erster Satz der Richtlinie um. Die erste Voraussetzung in Bezug auf eine meldepflichtige Gestaltung ist das Vorliegen einer Grenzüberschreitung. Sie hat daher entweder mehr als einen Mitgliedstaat oder mindestens einen Mitgliedstaat und mindestens ein Drittland zu umfassen. Rein nationale Sachverhalte sind vom Anwendungsbereich dieses Bundesgesetzes nicht umfasst.

Weiters hat die grenzüberschreitende Gestaltung gemäß § 5 oder § 6 meldepflichtig zu sein. § 5 definiert unbedingt meldepflichtige Gestaltungen, die, ohne weitere Bedingung und bei Erfüllung der übrigen Voraussetzungen des § 4, zu einer Meldepflicht führen. Die Gestaltungen des § 6 hingegen umfassen bedingt meldepflichtige Gestaltungen und sind nur meldepflichtig, wenn sie die Bedingung sowie die sonstigen Voraussetzungen des § 4 erfüllen.

Eine weitere Voraussetzung für die Subsumtion als meldepflichtige Gestaltung im Sinne dieses Paragraphen ist das Aufweisen eines Risikos der Steuervermeidung, der Umgehung der Meldepflichten des GMSG oder der Verhinderung der Identifizierung des wirtschaftlichen Eigentümers. Ein Risiko der Steuervermeidung ist insbesondere dann anzunehmen, wenn die Gestaltung geeignet ist, eine Aushöhlung der nationalen Steuerbemessungsgrundlagen herbeizuführen (vgl. Erwägungsgrund 2 der Richtlinie). Das Kriterium der „Umgehung der Meldepflichten des GMSG“ kann nur Gestaltungen im Sinne des § 5 Z 5 betreffen, während die „Verhinderung der Identifizierung des wirtschaftlichen Eigentümers“ sich nur auf Gestaltungen gemäß § 5 Z 6 beziehen kann.

Darüber hinaus hat eine meldepflichtige Gestaltung ein zeitliches Element zu enthalten, d.h. ihr erster Schritt ist entweder zwischen 25. Juni 2018 (dem Inkrafttreten der Richtlinie) und dem 30. Juni 2020 umgesetzt worden oder ihr erster Schritt wird ab dem 1. Juli 2020 umgesetzt oder sie wird ab dem 1. Juli 2020 konzipiert, vermarktet, organisiert, zur Umsetzung bereitgestellt oder verwaltet.

Eine meldepflichtige Gestaltung kann entweder maßgeschneidert oder marktfähig sein. An diese Unterscheidung knüpft eine divergierende persönliche Meldepflicht.

Zu § 5 (Unbedingt meldepflichtige Gestaltungen):

In diesem Paragraph sind jene Gestaltungen taxativ aufgezählt, die, sofern sie die Kriterien des § 4 erfüllen, jedenfalls meldepflichtig sind, ohne dass eine weitere Bedingung zu erfüllen ist. Dieser Paragraph setzt folgende Kennzeichen des Anhangs IV der Richtlinie um:

- Z 1 lit. a, lit. b sublit. ii, Z 2, Z 3 und Z 4 der spezifischen Kennzeichen C,
- die spezifischen Kennzeichen D hinsichtlich des automatischen Informationsaustausches und der wirtschaftlichen Eigentümer und
- die spezifischen Kennzeichen E hinsichtlich der Verrechnungspreisgestaltung der Kategorie E.

Z 1 lit. a dieses Paragraphen setzt lit. a der Z 1 der spezifischen Kennzeichen C des Anhangs IV der Richtlinie um und erfasst jene Gestaltungen, die abzugsfähige grenzüberschreitende Zahlungen zwischen zwei oder mehreren verbundenen Unternehmen beinhalten und bei denen der Empfänger dieser Zahlung steuerlich in keinem Hoheitsgebiet ansässig ist.

Z 1 lit. b dieses Paragraphen setzt lit. b sublit. ii der spezifischen Kennzeichen C Z 1 des Anhangs IV der Richtlinie um. Es sind Gestaltungen umfasst, bei denen der Empfänger einer abzugsfähigen grenzüberschreitenden Zahlung zwischen zwei oder mehreren verbundenen Unternehmen steuerlich in einem Drittland ansässig ist, das entweder in der Anlage 1 der EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke, ABl. Nr. C 438 vom 19.12.2017, S. 8 in der jeweils geltenden Fassung, oder in der OECD-Liste nicht kooperativer Länder in der jeweils geltenden Fassung genannt ist.

Z 2 dieses Paragraphen setzt Z 2 der spezifischen Kennzeichen C des Anhangs IV der Richtlinie um und erfasst u.a. Gestaltungen, die unter Art. 2 Abs. 9 lit. g der Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29. Mai 2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern, ABl. Nr. L 144 vom 29.05.2017 – ATAD II, subsumiert werden können sowie Gestaltungen, bei denen es zu Qualifikationskonflikten hinsichtlich der Zuordnung von Wirtschaftsgütern kommt.

Beispiel:

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.

Z 3 setzt Z 3 der spezifischen Kennzeichen C des Anhangs IV der Richtlinie um und umfasst Gestaltungen, die dazu dienen, eine Befreiung von der Doppelbesteuerung für dieselben Einkünfte oder dasselbe Vermögen in mehr als einem Hoheitsgebiet herbeizuführen.

Beispiel:

Eine Befreiung von der Doppelbesteuerung in mehr als einem Hoheitsgebiet kann im Fall einer Zahlung erreicht werden, die im Staat E als Zinsen behandelt wird und grundsätzlich der beschränkten Steuerpflicht unterliegt, für die jedoch aufgrund der dem Art. 11 des OECD-Musterabkommens nachgebildeten Regelung das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat des Empfängers (Staat F) zusteht. Nach den Vorschriften des Staates F handelt es sich bei dieser Zahlung aber um eine Dividende, die einer Beteiligungsertragsbefreiung unterliegt.

Sofern eine Gestaltung dazu dient, eine Befreiung von der Doppelbesteuerung für dieselben Einkünfte oder dasselbe Vermögen zu erreichen, erfüllt sie § 5 dieses Bundesgesetzes.

Z 4 erfasst Gestaltungen, die die Übertragung von Vermögenswerten vorsehen und bei denen sich die anzusetzenden Werte dieses übertragenen Vermögenswertes in den beteiligten Hoheitsgebieten wesentlich voneinander unterscheiden. Wesentlichkeit kann in Anlehnung an § 189a Z 10 UGB definiert werden. Das Kriterium der Wesentlichkeit ist von der Größe oder der spezifischen Eigenschaft des Vermögenswertes abhängig. Einerseits wird die Prüfung der Wesentlichkeit eine Einzelfallbeurteilung sein, die in diesem Zusammenhang auf die Entscheidungserheblichkeit für den Betroffenen abstellt. Andererseits ist unter Umständen auch eine Gesamtbetrachtung des Geschäftsfalles vorzunehmen. Entsprechend der Einzelfall- und Gesamtbetrachtung sind auch keine fixen Prozentsätze für die Beurteilung der Wesentlichkeit vorgesehen (vgl. Pinetz/Rauter in Straube/Ratka/Rauter, UGB II/RLG³ § 189 a, Rz 314-327). Diese Ziffer setzt Z 4 der spezifischen Kennzeichen C des Anhangs IV der Richtlinie um.

Z 5 ist die Umsetzung der Z 1 der spezifischen Kennzeichen D des Anhangs IV der Richtlinie und umfasst Gestaltungen, die die Meldepflicht des § 3 GMSG umgehen. Eine Gestaltung umgeht die Meldepflicht des § 3 GMSG, wenn sie eine Meldung des relevanten Steuerpflichtigen im Ansässigkeitsstaat vermeidet oder zu ungenauen oder unvollständigen Meldungen führt. Dies kann folgendermaßen bedingt sein:

- Das Ausnutzen des Fehlens einer Gesetzgebung zum Gemeinsamen Meldestandard der OECD oder dessen unzureichende Umsetzung,
- das Ausnutzen des Fehlens eines Austausches von Informationen gemäß dem GMSG oder einem vergleichbaren Abkommen mit einem oder mehreren Ansässigkeitsstaaten des relevanten Steuerpflichtigen,

- die Unterminierung oder das Ausnutzen von Schwächen der von Finanzinstituten ausgeübten Sorgfaltspflichten nach den Bestimmungen des GMSG oder
- die Unterminierung des beabsichtigten Zweckes des OECD Gemeinsamen Meldestandards.

Keine Aushöhlung der Meldepflicht gilt als gegeben, wenn klar intendierte Ausnahmen des GMSG betroffen sind.

Die Beurteilung, ob eine Gestaltung unter dieser Ziffer als meldepflichtig gilt, ist von einem rein objektiven Standpunkt unter Einbeziehung aller relevanten Fakten und Umstände vorzunehmen. Eine meldepflichtige Gestaltung liegt nur dann vor, wenn zumindest eine der in lit. a bis f dieser Ziffer angeführten Bedingungen erfüllt ist.

Lit. a umfasst Finanzprodukte, die Investoren mit den Kernfunktionen eines Kontos versorgen, ohne aber unter die Definition von § 71 GMSG zu fallen. Darunter fallen beispielsweise Formen von elektronischen Zahlungsmitteln (z.B. E-Money) als Ersatz für Einlagenkonten sowie spezielle Formen von Derivaten, die außerhalb des Anwendungsbereiches des GMSG liegen, aber nur die zugrunde liegenden Vermögenswerte darstellen und so die Kernfunktion eines Verwahrkontos erbringen.

Lit. b erfasst Gestaltungen, die die Einbeziehung von Staaten, die nicht dem OECD Gemeinsamen Meldestandard unterliegen, nutzen, um so die Meldepflicht des Gemeinsamen Meldestandards zu umgehen. Unter Vermögenswerten werden Gelder und Finanzvermögen im Sinne des § 60 GMSG verstanden.

Lit. c umfasst bereits vom GMSG erfasste Einkünfte oder erfasstes Vermögen, die bzw. das durch eine Neueinstufung des Produktes oder der Zahlung der Meldeverpflichtung des § 3 GMSG entgehen.

Lit. d gilt insbesondere als erfüllt, wenn eine Umwandlung oder ein Transfer eines Finanzinstitutes, eines Finanzkontos oder von Vermögenswerten (Gelder und Finanzvermögen im Sinne des § 60 GMSG) zum Wegfall der Meldeverpflichtung gemäß § 3 GMSG führt oder den Transfer dieses bzw. dieser in Staaten, mit denen kein automatischer Informationsaustausch besteht, vorsieht. Einschlägig für die Beurteilung, ob ein Staat dem OECD Gemeinsamen Meldestandard unterliegt und somit als teilnehmender Staat gilt, ist die Verordnung des Bundesministers für Finanzen zu § 91 Z 2 GMSG über die Liste der teilnehmenden Staaten, BGBl. II Nr. 409/2017. Mit den in der zuvor zitierten Verordnung angeführten Staaten besteht der reziproke automatische Informationsaustausch. Die USA sind beispielsweise kein teilnehmender Staat im Sinne des § 91 GMSG, da das FATCA-Abkommen mit den USA keinen reziproken automatischen Informationsaustausch vorsieht (Abkommen zur erleichternden Umsetzung von FATCA, BGBl. III Nr. 16/2015).

Beispiel:

Ein Wertpapierdepot wird von der Bank G zur amerikanischen Zweigstelle der Bank G in die USA transferiert. Da die USA kein teilnehmender Staat im Sinne des § 91 GMSG ist und das Abkommen keinen reziproken automatischen Informationsaustausch zwischen Österreich und den USA vorsieht, könnte eine Gestaltung, die einen Transfer eines Finanzkontos in die USA vorsieht, lit. d erfüllen.

Lit. e beinhaltet Gestaltungen, die Rechtspersonen oder andere Strukturen nutzen, welche die Meldung gemäß § 3 GMSG ausschließen. Unter Rechtspersonen werden Rechtsträger im Sinne des § 98 GMSG verstanden.

Lit. f umfasst Gestaltungen, die zu einer Aushöhlung der Verfahren meldepflichtiger Finanzinstitute zur Erfüllung ihrer Sorgfaltspflichten führen oder die Schwächen in diesen Verfahren nutzen. Auch erfasst werden Gestaltungen, die Staaten einbeziehen, welche über ungeeignete oder schwache Regelungen in Bezug auf die Durchsetzung von Vorschriften gegen Geldwäsche verfügen oder die schwache Transparenzanforderungen für juristische Personen oder Rechtsvereinigungen haben. Ungeeignete oder schwache Regelungen für die Durchsetzung von Vorschriften gegen Geldwäsche oder Vorschriften mit schwachen Transparenzanforderungen für juristische Personen oder Rechtsvereinbarungen liegen insbesondere vor, wenn die internationalen Grundsätze zur Bekämpfung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung im Sinne der Empfehlungen aus 2012 der Financial Action Task Force on Money Laundering (kurz FATF) nicht adäquat umgesetzt worden sind und die Identifizierung des wahren wirtschaftlichen Eigentümers nicht auf Grund von Vorschriften erfolgt, die dem § 2 des Wirtschaftlichen Eigentümer Registergesetzes – WiEReG, BGBl. I Nr. 136/2017, entsprechen.

Z 6 setzt die Z 2 der spezifischen Kennzeichen D des Anhangs IV der Richtlinie um und umfasst Gestaltungen, die durch die Einbeziehung einer intransparenten Kette von Personen, Rechtsträgern oder Strukturen, den bzw. die wahren wirtschaftlichen Eigentümer verschleiern. Diese Ziffer gilt insbesondere als erfüllt, wenn die in den lit. a bis c dieser Ziffer genannten Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind. Für Zwecke der Auslegung des Ausdrucks „wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit“ ist § 4 der Verordnung des

Bundesministers für Finanzen zur Durchführung der Hinzurechnungsbesteuerung und des Methodenwechsels bei Passiveinkünften niedrigbesteufter Körperschaften – VO-Passiveinkünfte niedrigbesteufter Körperschaften, BGBl. II Nr. 21/2019, sinngemäß anzuwenden.

Z 7 bis Z 9 ist die Umsetzung der spezifischen Kennzeichen E des Anhangs IV der Richtlinie.

Z 7 erfasst Verrechnungspreisgestaltungen, die unilaterale Safe-Harbor-Regelungen nutzen. Unter einer unilateralen Safe-Harbor-Regelung wird eine Regelung eines einzelnen Staates verstanden, die für eine festgelegte Kategorie von Steuerpflichtigen oder Geschäftsvorfällen gilt und die die in Betracht kommenden Steuerpflichtigen von bestimmten Verpflichtungen befreit, welche aufgrund der allgemeinen Verrechnungspreisvorschriften dieses Staates sonst zu erfüllen wären (vgl. OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2017, Rz 4.102). Die Verpflichtungen aufgrund einer Safe-Harbor-Regelung sind üblicherweise einfacher gestaltet als jene nach den allgemeinen Verrechnungspreisvorschriften. Nicht als Safe-Harbor-Regelungen gelten Maßnahmen zur Verwaltungsvereinfachung, bei denen es nicht direkt um die Bestimmung fremdüblicher Preise, sondern um vereinfachte Dokumentationsanforderungen geht.

Z 8 umfasst Verrechnungspreisgestaltungen mit einer Übertragung eines schwer bewertbaren immateriellen Vermögenswertes. Für die Qualifizierung eines schwer bewertbaren immateriellen Vermögenswertes gilt, dass im Zeitpunkt seiner Übertragung keine ausreichend verlässlichen Vergleichswerte vorliegen und die Prognosen voraussichtlicher Cashflows oder die zu erwartenden abzuleitenden Einkünfte oder die zugrunde liegenden Annahmen höchst unsicher sind, weshalb der Erfolg im Zeitpunkt der Übertragung schwer absehbar ist. Das Konzept der schwer zu bewertenden immateriellen Vermögenswerte beruht auf den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen 2017 (vgl. OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2017, Rz 6.189).

Die Geschäftsvorfälle im Zusammenhang mit der Übertragung oder Nutzung von schwer zu bewertenden immateriellen Werten können u.a. eines oder mehrere der folgenden Merkmale aufweisen:

- Die Entwicklung des immateriellen Vermögenswertes ist im Zeitpunkt der Übertragung noch nicht abgeschlossen,
- es wird damit gerechnet, dass der immaterielle Vermögenswert erst mehrere Jahre nach der Übertragung kommerziell verwertet wird,
- der immaterielle Vermögenswert selbst fällt nicht unter die Definition schwer zu bewertender immaterieller Vermögenswerte, ist aber integraler Bestandteil der Entwicklung oder Verbesserung anderer immaterieller Vermögenswerte, die unter diese Definition eines schwer zu bewertenden immateriellen Vermögenswertes fallen,
- der immaterielle Vermögenswert soll auf eine Art und Weise verwertet werden, die im Zeitpunkt der Übertragung neuartig ist, und wegen des Fehlens von Erfahrungswerten zur Entwicklung oder Verwertung ähnlicher immaterieller Vermögenswerte sind die Prognosen höchst unsicher,
- der immaterielle Vermögenswert, der der Definition schwer zu bewertender immaterieller Vermögenswerte entspricht, wurde gegen Zahlung eines Pauschalbetrags an ein verbundenes Unternehmen übertragen oder
- der immaterielle Vermögenswert wird im Zusammenhang mit einer Kostenumlagevereinbarung (KUV) oder ähnlichen Vereinbarung genutzt oder im Rahmen einer KUV oder ähnlichen Vereinbarung entwickelt.

Z 9 erfasst Verrechnungspreisgestaltungen, die zu konzerninternen grenzüberschreitenden Übertragungen von Funktionen oder Risiken der beteiligten Steuerpflichtigen oder von Vermögenswerten führen und eine deutliche Verschlechterung der Ergebnissituation im Inland erwarten lassen. Die Voraussetzung der Änderung des erwarteten jährlichen Gewinns vor Zinsen und Steuern (EBIT) um mehr als 50 % bezieht sich auf das unternehmensrechtliche Ergebnis im Inland. Die Gewinnprognose ist im Zeitpunkt der Übertragung vorzunehmen.

Beispiele für derartige Verrechnungspreisgestaltungen können unter anderem sein:

- Umwandlung von Eigenhändlern (d.h. Unternehmen mit vergleichsweise größeren Funktionen und Risiken) in risikoarme Vertriebsunternehmen, Marketingunternehmen, Verkaufsvertreter oder Kommissionäre (d.h. Unternehmen mit vergleichsweise geringeren Funktionen und Risiken), die für ein verbundenes ausländisches Unternehmen tätig sind, das als Prinzipal auftreten kann,
- Umwandlung von Eigenproduzenten (d.h. Unternehmen mit vergleichsweise größeren Funktionen und Risiken) in Auftragsfertiger oder Lohnfertiger (d.h. Unternehmen mit vergleichsweise

geringeren Funktionen und Risiken), die für ein verbundenes ausländisches Unternehmen tätig sind, das als Prinzipal auftreten kann oder

- Zusammenführung von Funktionen in einer regionalen oder zentralen Konzerneinheit, mit entsprechender Verringerung des dezentral ausgeübten Funktionsspektrums oder -umfangs (mögliche Beispiele hierfür sind Beschaffung, Vertriebsunterstützung oder Lieferkettenlogistik).

Zu § 6 (Bedingt meldepflichtige Gestaltungen):

Dieser Paragraph setzt die allgemeinen Kennzeichen A, die spezifischen Kennzeichen B und die spezifischen Kennzeichen C Z 1 lit. b sublit. i, lit. c und lit. d sowie den Main Benefit Test des Anhangs IV der Richtlinie um. Diese Gestaltungen sind nur bei Erfüllen der Bedingung und bei Erfüllen der sonstigen Voraussetzungen des § 4 meldepflichtig. Die Bedingung gilt als erfüllt, wenn der Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile, den eine Person – anhand objektiver Kriterien – von einer Gestaltung erwarten kann, die Erlangung eines Steuervorteils (§ 3 Z 10) ist. Der Begriff „Hauptvorteil“ stellt auf den wesentlichen Zweck der Gestaltung ab. So ist es für die Erfüllung dieser Bedingung auch ausreichend, wenn einer der wesentlichen Zwecke die Erlangung eines Steuervorteils ist. Dieser Paragraph umfasst nicht nur unangemessene Gestaltungen, sondern generell Gestaltungen, bei denen der Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile, den eine Person unter Berücksichtigung aller relevanten Fakten und Umstände vernünftigerweise von der Gestaltung erwarten kann, die Erlangung eines Steuervorteils ist.

Z 1 umfasst Gestaltungen, bei denen der relevante Steuerpflichtige oder eine andere an der Gestaltung beteiligte Person sich verpflichtet, eine Vertraulichkeitsklausel einzuhalten, der zufolge gegenüber anderen vom relevanten Steuerpflichtigen beauftragten Intermediären oder den Abgabenbehörden nicht offenlegt werden darf, auf welche Weise aufgrund dieser Gestaltung ein Steuervorteil (§ 3 Z 10) erlangt wird. Die Einschränkung auf andere vom relevanten Steuerpflichtigen beauftragte Intermediäre ist notwendig, um allgemein gültige Vertraulichkeitsklauseln zur Abwehr der Dritthaftung eines Intermediärs aufgrund potenzieller Nachahmung gemäß § 1300 Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch – ABGB, JGS Nr. 946/1811, vom Anwendungsbereich auszunehmen.

Z 2 erfasst Gestaltungen, bei denen der Intermediär einen Anspruch auf eine Vergütung für diese Gestaltung hat. Diese Vergütung kann auch Zinsen oder den Ersatz von Finanzkosten oder sonstigen Kosten umfassen. Diese Ziffer gilt als erfüllt, wenn entweder ein Betrag im Zusammenhang mit dem erlangten Steuervorteil festgesetzt wird oder eine Verpflichtung für den Intermediär besteht, die Vergütung ganz oder teilweise zurückzuerstatten, wenn der beabsichtigte Steuervorteil nicht oder nur teilweise erzielt wird. Hierunter werden insbesondere Gestaltungen zu subsumieren sein, die in Österreich dem Verbot der Quota-litis unterliegen.

Z 3 beinhaltet Gestaltungen, deren Dokumentation oder Struktur im Wesentlichen standardisiert ist. Diese sind für mehr als einen relevanten Steuerpflichtigen verfügbar und müssen nicht wesentlich individuell angepasst werden. Individualisierung liegt insbesondere nicht vor, wenn die Gestaltung mehreren relevanten Steuerpflichtigen ohne Anpassung unterschriftsreif an diese ausgegeben werden kann. Unwesentliche Anpassungen schließen eine Subsumption unter diese Ziffer nicht aus.

Z 4 soll dem Mantelkauf gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 lit. c des Körperschaftsteuergesetzes 1988 – KStG 1988, BGBl. Nr. 401/1988, inhaltlich in groben Zügen vergleichbare Gestaltungen für grenzüberschreitende Sachverhalte erfassen. Anders als beim Mantelkauf ist jedoch in dieser Ziffer keine wesentliche Änderung der organisatorischen Struktur zur Erfüllung des Tatbestandes notwendig. Auch eine entgeltliche Grundlage des Vorganges ist nicht erforderlich. Der Tatbestand dieser Ziffer gilt als erfüllt, wenn die Haupttätigkeit des Unternehmens zur Gänze beendet wird, wobei eine nur geringfügige Weiterführung der Haupttätigkeit einer gänzlichen Beendigung gleichzuhalten ist. Der Telos der Richtlinie ist eine ex ante Betrachtung der Verlustverwertung. Demnach wird bei der Beurteilung der sachlichen Meldepflicht auf Verlustvorträge im Zeitpunkt des Erwerbes oder im zeitlichen Naheverhältnis zum Erwerb und nicht auf das Entstehen zukünftiger Verluste abzustellen sein.

Z 5 umfasst Gestaltungen, bei denen Einkünfte in Vermögen, Schenkungen oder andere niedriger besteuerte oder steuerbefreite Arten von Einnahmen umgewandelt werden. Unter „niedriger besteuerte“ Arten von Einkünften sind Einkünfte zu verstehen, die zu einer niedrigeren nominellen oder effektiven Besteuerung als der ursprünglichen Besteuerung dieser Einkünfte führen.

Z 6 erfasst Gestaltungen, die zirkuläre Transaktionen nutzen, welche zu einem Round Tripping von Vermögen führen (zirkuläre Vermögensverschiebung), und zwar durch die Einbeziehung zwischengeschalteter Unternehmen ohne primäre wirtschaftliche Funktion oder von Transaktionen, die sich gegenseitig aufheben oder ausgleichen oder die ähnliche Merkmale aufweisen. Eine Vermögensverschiebung liegt insbesondere bei einem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums vor,

wobei es irrelevant ist, wie lange der Zeitraum ist, in dem das wirtschaftliche Eigentum übertragen wird. Als zirkulär ist eine Vermögensverschiebung beispielsweise dann anzusehen, wenn mindestens zwei Transaktionen getätigt werden und das Vermögen letztendlich zum Steuerpflichtigen, der das wirtschaftliche Eigentum übertragen hat, zurückkehrt. Zwischengeschaltete Unternehmen ohne primäre wirtschaftliche Funktion können insbesondere Konzernfinanzierungsgesellschaften und Finanzholding-Gesellschaften sein. Transaktionen, die sich gegenseitig aufheben oder ausgleichen, liegen insbesondere bei Hedging-Geschäften vor. Dabei ist zu beachten, dass zirkuläre Vermögensverschiebungen auch dann vorliegen können, wenn nicht dasselbe Wirtschaftsgut, sondern nur derselbe Vermögenswert verschoben wird.

Beispiel:

Gesellschaft D Co. mit Sitz in Staat D kauft Anteile an der Gesellschaft C Co. mit Sitz in Staat C um 100.000 Euro unter der Bedingung, dass C Co. von diesen 100.000 Euro Waren/Dienstleistungen von D Co. erwirbt.

Z 7 umfasst Gestaltungen, die abzugsfähige grenzüberschreitende Zahlungen zwischen zwei oder mehreren verbundenen Unternehmen vorsehen und kumulativ noch eine der Voraussetzungen in lit. a bis lit. c erfüllt ist, wobei aus der bloßen Tatsache, dass eine der nachfolgenden Gestaltungen gewählt worden ist, nicht auf die Erfüllung der Bedingung des § 6 geschlossen werden kann:

- Lit. a erfasst Fälle, in denen der Empfänger dieser Zahlung steuerlich in einem Hoheitsgebiet ansässig ist und dieses Hoheitsgebiet keine Körperschaftsteuer erhebt oder einen nominellen Körperschaftsteuersatz von null oder nahe null hat, wobei unter einem Körperschaftsteuersatz von nahe null ein Körperschaftsteuersatz von maximal 1 % zu verstehen ist;
- Lit. b. beinhaltet Konstellationen, in denen diese Zahlung im Ansässigkeitsstaat des Empfängers steuerlich nicht erfasst wird oder vollständig von der Steuer befreit ist; die Bestimmung erfasst insbesondere auch Gestaltungen im Sinne des Art. 2 Abs. 9 lit. a bis f der ATAD II;
- Lit. c umfasst Fälle, in denen die Zahlung im Hoheitsgebiet, in dem der Empfänger dieser Zahlung steuerlich ansässig ist, in den Genuss eines präferentiellen Steuerregimes kommt. Das Konzept des präferentiellen Steuerregimes soll sich an internationalen Kriterien (vgl. OECD 2015 Final Report zu Action 5, Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Rz 13) anlehnen. Ein Steuerregime ist insbesondere präferentiell, wenn es – verglichen mit den generellen steuerlichen Grundsätzen des Ansässigkeitsstaates des Empfängers dieser Zahlung – einen Steuervorteil (§ 3 Z 10) gewährt. Auf die Höhe des gewährten Steuervorteils kommt es bei der Beurteilung des Vorliegens eines präferentiellen Steuerregimes nicht an.

Beispiel:

Die Gesellschaft A Co. in Staat A gewährt der inländischen Körperschaft B Co. ein Darlehen. Die A Co. ist zu 30 % an der B Co. beteiligt. Das Darlehen wird nach den Rechtsvorschriften von Staat A als Eigenkapitalinstrument eingestuft, weshalb die Zinsen auch aus Sicht des Staates A als steuerbefreite Dividenden behandelt werden. Aus Sicht des österreichischen Steuerrechts wird das Darlehen hingegen als Fremdkapital eingestuft. Dementsprechend stellen die Zinszahlungen aus österreichischer Sicht abzugsfähige Betriebsausgaben dar.

Ziffer 7 ist dahingehend zu verstehen, dass aus der bloßen Tatsache, dass eine Gestaltung gemäß dieser Ziffer gewählt worden ist, nicht auf die Erfüllung der Bedingung geschlossen werden kann. Dies bedeutet, dass aus der objektiven Erfüllung der Kriterien dieser Ziffer, nicht auf subjektive Tatbestandselemente (z.B. den Willen einen Steuervorteil zu generieren) geschlossen werden kann. Vielmehr sind weitere hinzutretende Elemente erforderlich, um die Bedingung in diesem Paragraf zu erfüllen. Die Bedingung könnte beispielsweise als erfüllt angesehen werden, wenn eine Gestaltung im Sinne dieser Ziffer dem Sinn und Zweck einer abgabenrechtlichen Vorschrift zuwiderläuft.

Zu § 7 (Meldung einer meldepflichtigen Gestaltung):

Abs. 1 setzt Art. 8ab Abs. 1 Unterabs. 1 der Richtlinie um und bestimmt die persönliche Meldepflicht des Intermediärs. Der Intermediär ist demnach verpflichtet, alle ihm bekannten, in seinem Besitz oder unter seiner Kontrolle befindlichen Informationen über eine meldepflichtige Gestaltung an die österreichische zuständige Behörde (§ 3 Z 13) zu melden. Die zu meldenden Informationen beziehen sich auf jene gemäß § 16 oder § 17. Da es Konstellationen gibt, bei denen mehr als ein Intermediär an der Konzeption, Vermarktung, Organisation, Bereitstellung zur Umsetzung und Verwaltung der Umsetzung einer meldepflichtigen Gestaltung beteiligt ist, hat der Intermediär, um seine Verpflichtung zu erfüllen, alle ihm bekannten, in seinem Besitz oder unter seiner Kontrolle befindlichen Informationen zu melden. Dies gilt sowohl für die Meldung einer maßgeschneiderten meldepflichtigen Gestaltung als auch für die Meldung einer marktfähigen meldepflichtigen Gestaltung.

Abs. 2 setzt Art. 8ab Abs. 1 und Abs. 2 der Richtlinie um und legt die Meldepflicht in Bezug auf eine marktfähige meldepflichtige Gestaltung fest. Der Intermediär hat im Fall einer marktfähigen meldepflichtigen Gestaltung gemäß Abs. 1 eine Erstmeldung an die österreichische zuständige Behörde (§ 3 Z 13) zu übermitteln. Diese Erstmeldung umfasst grundsätzlich nur Informationen über die meldepflichtige Gestaltung. Abs. 2 definiert die periodische Folgemeldung bei marktfähigen meldepflichtigen Gestaltungen. Diese erfolgt anschließend an die Erstmeldung alle drei Monate. Hierbei übermittelt der Intermediär der österreichischen zuständigen Behörde (§ 3 Z 13) alle innerhalb dieser drei Monate neu hervorgekommenen Informationen gemäß § 17 Abs. 2. Dies betrifft beispielsweise die Meldung von relevanten Steuerpflichtigen, welche die marktfähige meldepflichtige Gestaltung erworben haben. Eine bei der Erstmeldung von der zuständigen Behörde vergebene Referenznummer ist bei jeder Folgemeldung anzugeben.

Die Meldungen im Sinne des Abs. 1 und 2 haben gemäß § 18 Abs. 1 grundsätzlich elektronisch über FinanzOnline zu erfolgen. Ist dem Intermediär die Meldung über FinanzOnline mangels Teilnahmeberechtigung oder mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar, hat die Meldung an die österreichische zuständige Behörde (§ 3 Z 13) unter Verwendung eines amtlichen Formulars zu erfolgen.

Zu § 8 (Frist für die Meldung):

Abs. 1 ist die Umsetzung von Art. 8ab Abs. 1 Unterabs. 1 und legt den Beginn der Frist für die Meldung jenes Intermediärs fest, der eine meldepflichtige Gestaltung konzipiert, vermarktet, organisiert, zur Umsetzung bereitgestellt oder deren Umsetzung verwaltet hat (§ 3 Z 3 lit. a). Bei dieser Frist handelt es sich um eine nach Tagen zu berechnende gesetzliche Frist gemäß § 108 ff BAO. Die Frist für die Meldung des Intermediärs beträgt dreißig Tage und beginnt

- mit dem der Bereitstellung der meldepflichtigen Gestaltung zur Umsetzung folgenden Tag (Z 1),
- mit dem Tag, der dem Tag folgt, an dem der relevante Steuerpflichtige bereit ist, die meldepflichtige Gestaltung umzusetzen (Z 2),
- mit dem Tag, an dem der relevante Steuerpflichtige den ersten Schritt zur Umsetzung der meldepflichtigen Gestaltung gesetzt hat (Z 3) oder
- mit dem der Entbindung des Intermediärs von seiner gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht durch den relevanten Steuerpflichtigen folgenden Tag (Z 4).

Hinsichtlich des Zeitpunktes in Z 1 ist zwischen dem Vorliegen einer marktfähigen und einer maßgeschneiderten meldepflichtigen Gestaltung zu unterscheiden. Die Bereitstellung einer marktfähigen meldepflichtigen Gestaltung wird in der Regel zu jenem Zeitpunkt erfolgen, an dem die Konzeption dieser Gestaltung abgeschlossen ist. Die Bereitstellung einer maßgeschneiderten meldepflichtigen Gestaltung erfolgt in der Regel an den relevanten Steuerpflichtigen. Der für den Beginn der Frist gemäß Z 1 maßgebende Zeitpunkt ist im Fall einer maßgeschneiderten meldepflichtigen Gestaltung die Bereitstellung an den relevanten Steuerpflichtigen.

Z 2 legt insbesondere jenen Zeitpunkt fest, an dem der relevante Steuerpflichtige bereit ist, die meldepflichtige Gestaltung umzusetzen. Z 3 knüpft an die Umsetzung der meldepflichtigen Gestaltung durch einen konkreten relevanten Steuerpflichtigen an. Die Ziffern 1 bis 4 liegen in der Regel alternativ vor. Es ist jedoch denkbar, dass einzelne Zeitpunkte zusammenfallen. Für die Beurteilung des Beginns der Frist ist jedenfalls jener Zeitpunkt maßgeblich, der am frühesten eintritt.

Abs. 2 setzt Art. 8ab Abs. 1 Unterabs. 2 der Richtlinie um und legt den Beginn der Frist für die Meldung jenes Intermediärs fest, der mittelbar oder unmittelbar Hilfe, Unterstützung oder Beratung im Zusammenhang mit einer meldepflichtigen Gestaltung geleistet und keinen Nachweis erbracht hat, wonach er nicht wusste oder vernünftigerweise nicht wissen konnte, dass er an der Konzeption, Vermarktung etc. einer meldepflichtigen Gestaltung beteiligt gewesen ist (§ 3 Z 3 lit. b). Dieser hat innerhalb von dreißig Tagen, beginnend mit dem Tag, der dem Tag seines Beitrages zur meldepflichtigen Gestaltung folgt, an die österreichische zuständige Behörde (§ 3 Z 13) zu melden. Die Meldung hat – wie auch in Abs. 1 – grundsätzlich elektronisch über FinanzOnline zu erfolgen, außer es liegen Ausschlussgründe für die Verwendung von FinanzOnline vor (vgl. § 18 Abs. 1).

Abs. 3 dient der Umsetzung von Art. 8ab Abs. 12 zweiter Satz der Richtlinie und legt fest, wann meldepflichtige Gestaltungen, deren erster Schritt zwischen dem 25. Juni 2018 und dem 30. Juni 2020 umgesetzt worden ist (sogenannte Altfälle), an die österreichische zuständige Behörde (§ 3 Z 13) gemeldet werden müssen. Es handelt sich hierbei um keine Rückwirkung in diesem Bundesgesetz, da die Meldepflicht in Bezug auf derartige meldepflichtige Gestaltungen erst nach Inkrafttreten dieses Bundesgesetzes besteht. Der Intermediär hat – bei Vorliegen eines Altfalles – bis zum 31. August 2020 an die österreichische zuständige Behörde (§ 3 Z 13) zu melden. Dies gilt sowohl für Intermediäre im Sinne des § 3 Z 3 lit. a als auch für Intermediäre gemäß § 3 Z 3 lit. b.

Zu § 9 (Meldepflicht in mehreren Mitgliedstaaten):

Dieser Paragraph dient der Umsetzung von Art. 8ab Abs. 3 der Richtlinie und definiert die Vorgehensweise bei Mehrfachmeldungen in mehreren Mitgliedstaaten. Eine Meldepflicht in mehreren Mitgliedstaaten sollte aufgrund der Vorrangigkeit des Mitgliedstaates der steuerlichen Ansässigkeit in der Regel nicht bestehen, jedoch kann es Fälle geben, in denen der Intermediär in keinem Mitgliedstaat steuerlich ansässig ist, aber beispielsweise in mehreren Mitgliedstaaten Mitglied eines Berufsverbandes für juristische, steuerliche oder beratende Dienstleistungen ist. In diesem Fall würde in jedem Mitgliedstaat eine Meldepflicht für eine von ihm konzipierte, vermarktete etc. meldepflichtige Gestaltung bestehen.

Um Mehrfachmeldungen mit gleichem Inhalt innerhalb der Europäischen Union zu vermeiden, ist der Intermediär in Österreich von seiner Meldepflicht befreit, wenn er nachweisen kann, dass er bereits in einem anderen Mitgliedstaat dieselbe Meldung erbracht hat. Er ist allerdings nur von seiner Meldepflicht in Österreich befreit, wenn er alle ihm bekannten, in seinem Besitz oder unter seiner Kontrolle befindlichen Informationen im Sinne des § 16 oder § 17 bereits in einem anderen Mitgliedstaat gemeldet hat. Er hat hierbei als Nachweis die im Rahmen der Meldung von dem anderen Mitgliedstaat bzw. den anderen Mitgliedstaaten vergebene Referenznummer innerhalb von dreißig Tagen ab dem Zeitpunkt des Entstehens der Meldepflicht (§ 8) an die österreichische zuständige Behörde (§ 3 Z 13) zu übermitteln. Kann diese Frist nicht eingehalten werden, ist spätestens innerhalb von dreißig Tagen, beginnend mit dem Tag der Meldung im anderen Mitgliedstaat bzw. in den anderen Mitgliedstaaten, der Nachweis zu erbringen.

Die Befreiung gemäß diesem Absatz gilt sowohl für den Intermediär gemäß § 3 Z 3 lit. a als auch für den Intermediär gemäß § 3 Z 3 lit. b. Die Referenznummer ist grundsätzlich elektronisch über FinanzOnline zu übermitteln (§ 18 Abs. 2). Ist dem Intermediär die Übermittlung über FinanzOnline mangels Teilnahmerechtigung oder mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar, hat er den Nachweis im Sinne der für die Übermittlung einschlägigen Bestimmungen der BAO an die österreichische zuständige Behörde (§ 3 Z 13) zu übermitteln.

Zu § 10 (Meldung mehrerer Intermediäre):

Abs. 1 setzt Art. 8ab Abs. 9 Unterabs. 1 der Richtlinie um und legt die Vorgehensweise bei einer Meldeverpflichtung mehrerer Intermediäre fest. In Fällen, in denen an einer meldepflichtigen Gestaltung mehr als ein Intermediär beteiligt ist, weil beispielsweise ein Intermediär die meldepflichtige Gestaltung konzipiert und ein weiterer Intermediär die meldepflichtige Gestaltung anschließend vermarktet und einem relevanten Steuerpflichtigen zur Umsetzung bereitstellt sowie deren Umsetzung verwaltet, unterliegen alle daran beteiligte Intermediäre der Meldepflicht im Sinne dieses Bundesgesetzes. Dies sind sowohl Intermediäre im Sinne des § 3 Z 3 mit einem Anknüpfungspunkt in Österreich als auch Intermediäre mit einem Anknüpfungspunkt in einem anderen Mitgliedstaat. Alle Intermediäre, die einen Anknüpfungspunkt in Österreich haben und somit Intermediäre gemäß § 3 Z 3 darstellen, unterliegen in Österreich der Meldepflicht über die dem jeweiligen Intermediär bekannten, in seinem Besitz oder unter seiner Kontrolle befindlichen Informationen gemäß § 16 oder § 17 über eine meldepflichtige Gestaltung. Es kommt somit zu einer Art gesamtschuldnerischen Meldeverpflichtung. Für den Beginn der Meldepflicht und den Ort der Meldung sind die §§ 8 und 9 anzuwenden.

Abs. 2 ist die Umsetzung von Art. 8ab Abs. 4 der Richtlinie. Dieser Absatz soll Mehrfachmeldungen über dieselben Informationen, die bereits durch einen anderen beteiligten Intermediär gemeldet worden sind, vermeiden. Dies erscheint auch aus Gründen der Verwaltungsökonomie als sinnvoll. Ein an einer meldepflichtigen Gestaltung beteiligter Intermediär (§ 3 Z 3) ist demnach nur von seiner Meldepflicht in Österreich befreit, wenn er nachweisen kann, dass bereits ein anderer an dieser meldepflichtigen Gestaltung beteiligter Intermediär dieselben ihm bekannten, in seinem Besitz oder unter seiner Kontrolle befindlichen Informationen gemäß § 16 oder § 17 gemeldet hat. Diese Meldung kann entweder in Österreich oder in einem anderen Mitgliedstaat erfolgt sein. Als Nachweis hat der Intermediär die an diesen anderen beteiligten Intermediär vergebene Referenznummer an die österreichische zuständige Behörde (§ 3 Z 13) innerhalb von dreißig Tagen ab Entstehen der Meldepflicht (§ 8) elektronisch über FinanzOnline zu übermitteln (vgl. § 18 Abs. 2). Kann diese Frist nicht eingehalten werden, ist spätestens innerhalb von dreißig Tagen, beginnend mit dem Tag der Meldung des anderen Intermediärs, der Nachweis zu erbringen. Ist dem Intermediär die Übermittlung über FinanzOnline mangels Teilnahmerechtigung oder mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar, hat er den Nachweis im Sinne der für die Übermittlung einschlägigen Bestimmungen der BAO an die österreichische zuständige Behörde (§ 3 Z 13) zu übermitteln.

Zu § 11 (Befreiung von der Meldepflicht):

Abs. 1 setzt Art. 8ab Abs. 5 der Richtlinie um und legt fest, wann ein Intermediär gemäß § 3 Z 3 eine Befreiung von seiner Meldepflicht (§ 7) einwenden kann. Es handelt sich hierbei um keinerlei

Verpflichtung, d.h. der Intermediär kann, ist jedoch nicht verpflichtet, die Befreiung gemäß diesem Absatz in Anspruch nehmen. Die Erfordernisse dieses Absatzes müssen kumulativ erfüllt sein. Um gemäß diesem Absatz von der Meldepflicht in Österreich befreit zu sein, hat der Intermediär zunächst einer gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht in Österreich zu unterliegen, d.h. er hat den einschlägigen berufs- oder gewerberechtlichen Vorschriften in Österreich zu unterliegen. Dies könnte bei Intermediären gemäß § 80 WTBG 2017, § 9 Abs. 2 RAO, § 37 NO, § 39 BiBuG 2014 oder unter Umständen gemäß § 38 Abs. 1 BWG gegeben sein. Unterliegt der Intermediär einer gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht, kann er die Befreiung gemäß diesem Absatz nur einwenden, wenn er vom relevanten Steuerpflichtigen nicht entbunden worden ist. Die Beweislast hierfür trägt der Intermediär.

Weiters kann eine Befreiung gemäß diesem Absatz nur eingewendet werden, wenn der Intermediär im Rahmen der für ihn geltenden maßgeblichen österreichischen berufs- oder gewerberechtlichen Vorschriften tätig wird. Hierbei gilt, dass der Intermediär sich nur auf die gesetzliche Verschwiegenheitspflicht berufen kann, wenn er innerhalb der für seinen Beruf maßgeblichen Bestimmungen tätig ist, sodass es beispielsweise zu keiner Überschreitung seiner Befugnisse kommt. Sollte es nämlich aufgrund einer Tätigkeit gemäß § 3 Z 3 lit. a oder b zu einer Überschreitung der Befugnisse kommen, kann der Intermediär die Befreiung dieses Absatzes nicht in Anspruch nehmen.

Darüber hinaus kann eine Befreiung von der Meldepflicht im Sinne dieses Absatzes nur eingewendet werden, wenn kein Ausnahmetatbestand von der gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht im Sinne der einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen vorliegt. Eine Ausnahme von der gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht begründen beispielsweise Melde- und Auskunftspflichten im Rahmen der Bestimmungen der Richtlinie (EU) 2015/849 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung, ABl. Nr. L 141 vom 05.06.2015 S. 73 und die damit im Zusammenhang erlassenen Umsetzungsmaßnahmen. Diese Ausnahmen sind in der Regel in den einzelnen Vorschriften über die gesetzlichen Verschwiegenheitspflichten gesetzlich determiniert. Diese schränken den Umfang der gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht ein und somit kann sich ein Intermediär bei Vorliegen einer derartigen Ausnahme auch nicht auf die Befreiung von der Meldepflicht gemäß diesem Absatz berufen.

Im Falle der Erstmeldung einer marktfähigen meldepflichtigen Gestaltung kann der Intermediär in der Regel keine etwaige für ihn geltende gesetzliche Verschwiegenheitspflicht einwenden, da es keinerlei Angelegenheiten gibt, die ihm von seiner Partei oder seinem Klienten anvertraut worden sind. Es handelt sich bei der Erstmeldung vielmehr um eine abstrakte Meldung der meldepflichtigen Gestaltung ohne Meldung etwaiger relevanter Steuerpflichtiger. Die periodische Folgemeldung, in der u.a. auch jene relevante Steuerpflichtige zu melden sind, die eine marktfähige meldepflichtige Gestaltung erworben haben, kann jedoch vom Umfang der Befreiung von der Meldepflicht im Sinne dieses Absatzes umfasst sein.

Abs. 2 setzt Art. 8ab Abs. 5 der Richtlinie um und legt fest, dass jeder gemäß Abs. 1 befreite Intermediär jeden anderen beteiligten Intermediär von seiner Befreiung der Meldepflicht zu informieren hat. Die Information hat sowohl an andere beteiligte Intermediäre im Sinne § 3 Z 3 als auch an andere beteiligte Intermediäre im Sinne der gesetzlichen Vorschriften eines anderen Mitgliedstaates zu erfolgen.

Abs. 3 ist die Umsetzung von Art. 8ab Abs. 6 der Richtlinie. Jeder gemäß Abs. 1 befreite Intermediär hat alle relevanten Steuerpflichtigen von seiner Befreiung der Meldepflicht gemäß Abs. 1 und vom Übergang der Meldepflicht auf die relevanten Steuerpflichtigen (§ 12) zu informieren. Diese Information beinhaltet auch die Weitergabe aller dem befreiten Intermediär bekannten, in seinem Besitz oder unter seiner Kontrolle befindlichen den jeweiligen relevanten Steuerpflichtigen betreffenden Informationen gemäß § 16 oder § 17 über eine meldepflichtige Gestaltung an den jeweils davon betroffenen relevanten Steuerpflichtigen. Die Beschränkung auf die den jeweiligen relevanten Steuerpflichtigen betreffenden Informationen ist aus Gründen der abgabenrechtlichen Geheimhaltungspflicht gemäß § 48a BAO sowie aus datenschutzrechtlichen Gründen erforderlich. Die Weitergabe dieser Informationen umfasst auch eine von der österreichischen zuständigen Behörde (§ 3 Z 13) bei Erstmeldung einer marktfähigen meldepflichtigen Gestaltung gemäß § 7 Abs. 1 erhaltene Referenznummer. Die genaue Ausgestaltung der Information gemäß diesem Absatz obliegt der inneren Organisation des Intermediärs. Die Information muss jedoch die Erfordernisse gemäß Abs. 2 und 3 erfüllen.

Abs. 4 dient der Umsetzung von Art. 8ab Abs. 6 der Richtlinie. Die Richtlinie sieht vor, dass jeder Mitgliedstaat die erforderlichen Maßnahmen ergreift, um sicherzustellen, dass die Meldepflicht wirksam auf den relevanten Steuerpflichtigen übergegangen ist. Diese Sicherstellung erfolgt im Wege dieses Absatzes. Auf Aufforderung hat der Intermediär unverzüglich (in der Regel innerhalb von 2 Wochen ab Zustellung der Aufforderung) einen Nachweis über die erfolgte Information gemäß Abs. 2 oder 3 zu übermitteln. Die Übermittlung hat gemäß den für die Übermittlung maßgeblichen Bestimmungen der

BAO zu erfolgen. Der Nachweis hat den Erfordernissen gemäß Abs. 2 und 3 zu entsprechen. Sollte er diesen Erfordernissen nicht entsprechen, kann nicht ausgeschlossen werden, dass kein Übergang der Meldepflicht auf den relevanten Steuerpflichtigen stattgefunden hat. Etwaige Meldepflichtverletzungen sind folglich denkbar.

Zu § 12 (Übergang der Meldepflicht):

Dieser Paragraph setzt Art. 8ab Abs. 6 der Richtlinie um und legt fest, wann die persönliche Meldepflicht vom Intermediär auf den relevanten Steuerpflichtigen übergeht und somit der relevante Steuerpflichtige verpflichtet ist, eine meldepflichtige Gestaltung zu melden. Z 1 greift Fälle auf, in denen kein Intermediär – weder ein Intermediär im Sinne des § 3 Z 3 noch ein Intermediär eines anderen Mitgliedstaates – vorhanden ist, weil beispielsweise der einzige an einer meldepflichtigen Gestaltung beteiligte Intermediär in einem Drittland, ohne territorialen Anknüpfungspunkt in der EU, gelegen ist oder die meldepflichtige Gestaltung vom relevanten Steuerpflichtigen selbst – ohne Beteiligung eines Intermediärs – konzipiert worden ist. In diesen Fällen hat der relevante Steuerpflichtige diese meldepflichtige Gestaltung selbst an die österreichische zuständige Behörde (§ 3 Z 13) zu melden. Z 2 umfasst Fälle, in denen zwar ein oder mehrere beteiligte Intermediäre vorhanden sind, diese jedoch von der Meldepflicht gemäß § 11 Abs. 1 befreit sind und eine Information im Sinne des § 11 Abs. 3 erfolgt ist, der zufolge die Meldepflicht auf den relevanten Steuerpflichtigen übergegangen ist. Die Meldepflicht geht erst vom Intermediär auf den bzw. die relevanten Steuerpflichtigen über, wenn dieser den bzw. die meldepflichtigen relevanten Steuerpflichtigen ordnungsgemäß im Sinne des § 11 Abs. 3 informiert hat.

Der relevante Steuerpflichtige hat – um seine Meldepflicht zu erfüllen – alle ihm bekannten, in seinem Besitz oder unter seiner Kontrolle befindlichen Informationen gemäß § 16 oder § 17 über eine meldepflichtige Gestaltung an die österreichische zuständige Behörde (§ 3 Z 13) zu melden. Die Meldung erfolgt elektronisch über FinanzOnline (§ 18 Abs. 1). Ist dem relevanten Steuerpflichtigen die Meldung über FinanzOnline mangels Teilnahmerechtigung oder mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar, hat die Meldung unter Verwendung eines amtlichen Formulars zu erfolgen.

Zu § 13 (Frist für die Meldung):

Abs. 1 setzt Art. 8ab Abs. 7 Unterabs. 1 der Richtlinie um und legt den Beginn der Frist für die Meldung der relevanten Steuerpflichtigen fest. Die Frist beträgt dreißig Tage und beginnt

- mit dem der Bereitstellung einer meldepflichtigen Gestaltung zur Umsetzung folgenden Tag (Z 1),
- mit dem Tag, der dem Tag folgt, an der relevante Steuerpflichtige bereit ist, die meldepflichtige Gestaltung umzusetzen (Z 2),
- mit dem Tag, an dem der relevante Steuerpflichtige den ersten Schritt zur Umsetzung der meldepflichtigen Gestaltung gesetzt hat (Z 3) oder
- mit dem der Information gemäß § 11 Abs. 3 folgenden Tag (Z 4).

Z 1 wird in der Regel mit jenem Zeitpunkt zusammenfallen, an dem dem relevanten Steuerpflichtigen die meldepflichtige Gestaltung zur Verfügung gestellt wird oder die Konzeption der meldepflichtigen Gestaltung durch ihn abgeschlossen ist oder die meldepflichtige Gestaltung von einem Intermediär, der ausschließlich in einem Drittland gelegen (ohne Anknüpfungspunkt in Österreich oder in einem anderen Mitgliedstaat) ist, zur Verfügung gestellt wird. Z 2 legt insbesondere jenen Zeitpunkt fest, an dem er bereit ist, die meldepflichtige Gestaltung umzusetzen ist. Z 3 knüpft an die Umsetzung der meldepflichtigen Gestaltung durch den relevanten Steuerpflichtigen an und betrifft grundsätzlich Fälle gemäß § 12 Z 1. Z 4 betrifft all jene Fälle, bei denen der Intermediär von seiner Meldepflicht gemäß § 11 Abs. 1 befreit ist und die Meldepflicht aufgrund erfolgter ordnungsgemäßer Information durch den Intermediär auf den relevanten Steuerpflichtigen übergegangen ist. Die Ziffern 1 bis 4 liegen in der Regel alternativ vor. Es ist jedoch denkbar, dass Z 1 bis Z 3. Für die Beurteilung des Beginns der Frist ist jedenfalls jener Zeitpunkt maßgeblich, der am frühesten eintritt.

Abs. 2 ist die Umsetzung von Art. 8ab Abs. 12 zweiter Satz und legt fest, wann meldepflichtige Gestaltungen, deren erster Schritt zwischen dem 25. Juni 2018 und dem 30. Juni 2020 umgesetzt worden ist (sogenannte Altfälle), an die österreichische zuständige Behörde (§ 3 Z 13) gemeldet werden müssen. Es handelt sich hierbei um keine Rückwirkung in diesem Bundesgesetz, da die Meldepflicht in Bezug auf derartige meldepflichtige Gestaltungen erst nach Inkrafttreten dieses Bundesgesetzes besteht. Der relevante Steuerpflichtige hat – bei Vorliegen eines Altfalles – diesen bis zum 31. August 2020 an die österreichische zuständige Behörde (§ 3 Z 13) zu melden.

Zu § 14 (Ort der Meldung):

Abs. 1 setzt Art. 8ab Abs. 7 Unterabs. 2 der Richtlinie um und legt den Ort der Meldung fest. Nur jener relevante Steuerpflichtige, der einen territorialen Anknüpfungspunkt in Österreich hat, ist in Österreich

meldepflichtig. Dies ist zunächst jener relevante Steuerpflichtige, der in Österreich seinen Wohnsitz, Sitz, gewöhnlichen Aufenthalt oder Ort der Geschäftsleitung hat und somit in Österreich als steuerlich ansässig gilt (Z 1). Ist der relevante Steuerpflichtige in keinem anderen Mitgliedstaat steuerlich ansässig, verfügt jedoch in Österreich über eine Betriebsstätte, der durch die meldepflichtige Gestaltung ein Steuervorteil (§ 3 Z 10) entsteht, hat in Österreich einen territorialen Anknüpfungspunkt und ist demnach in Österreich meldepflichtig (Z 2 lit. a). Hat der relevante Steuerpflichtige keinen Mitgliedstaat der steuerlichen Ansässigkeit und erzielt jedoch in Österreich Einkünfte oder Gewinne oder übt eine Tätigkeit in Österreich aus, ohne steuerlich ansässig zu sein oder eine Betriebsstätte zu begründen, unterliegt in Österreich der Meldepflicht (Z 2 lit. b).

Abs. 2 dient der Umsetzung von Art. 8ab Abs. 7 Unterabs. 2 sowie Art. 8ab Abs. 8 der Richtlinie und definiert die Vorgehensweise bei Mehrfachmeldungen in mehreren Mitgliedstaaten. Eine Meldepflicht in mehreren Mitgliedstaaten sollte aufgrund der Vorrangigkeit des Mitgliedstaates der steuerlichen Ansässigkeit in der Regel nicht bestehen, jedoch kann es Fälle geben, in denen der relevante Steuerpflichtige in keinem Mitgliedstaat steuerlich ansässig ist, aber beispielsweise in mehreren Mitgliedstaaten eine Tätigkeit ausübt, ohne eine Betriebsstätte zu begründen. In diesem Fall würde in jedem Mitgliedstaat eine Meldepflicht für dieselbe meldepflichtige Gestaltung bestehen. Um Mehrfachmeldungen mit gleichem Inhalt innerhalb der Europäischen Union zu vermeiden, ist der relevante Steuerpflichtige in Österreich von seiner Meldepflicht befreit, wenn er nachweisen kann, dass er bereits in einem anderen Mitgliedstaat dieselbe Meldung erbracht hat. Er ist allerdings nur von seiner Meldepflicht in Österreich befreit, wenn er alle ihm bekannten, in seinem Besitz oder unter seiner Kontrolle befindlichen Informationen im Sinne des § 16 oder § 17 bereits in einem anderen Mitgliedstaat gemeldet hat. Als Nachweis hat der relevante Steuerpflichtige die von dem anderen Mitgliedstaat bzw. den anderen Mitgliedstaaten vergebene Referenznummer innerhalb von dreißig Tagen ab dem Zeitpunkt des Entstehens der Meldepflicht (§ 13) an die österreichische zuständige Behörde (§ 3 Z 13) zu übermitteln. Kann diese Frist nicht eingehalten werden, ist spätestens innerhalb von dreißig Tagen, beginnend mit dem Tag der Meldung im anderen Mitgliedstaat bzw. in den anderen Mitgliedstaaten, der Nachweis zu erbringen.

Der Nachweis ist grundsätzlich elektronisch über FinanzOnline zu übermitteln (§ 18 Abs. 2). Ist dem relevanten Steuerpflichtigen die Übermittlung über FinanzOnline mangels Teilnahmerechtigung oder mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar, hat er den Nachweis an die österreichische zuständige Behörde (§ 3 Z 13) im Sinne der für die Übermittlung einschlägigen Bestimmungen der BAO zu übermitteln.

Zu § 15 (Meldung mehrerer relevanter Steuerpflichtiger):

Abs. 1 setzt Art. 8ab Abs. 10 Unterabs. 1 der Richtlinie um und legt die Vorgehensweise bei Meldungen von mehreren relevanten Steuerpflichtigen fest. In Fällen, in denen die Meldepflicht einer meldepflichtigen Gestaltung mehr als einem relevanten Steuerpflichtigen obliegt, weil beispielsweise ein relevanter Steuerpflichtiger die Konzeption einer meldepflichtigen Gestaltung für einen anderen relevanten Steuerpflichtigen beauftragt und dieser andere relevante Steuerpflichtige die meldepflichtige Gestaltung anschließend umsetzt, unterliegt in erster Linie jener relevante Steuerpflichtige der Meldepflicht, der die meldepflichtige Gestaltung mit dem Intermediär vereinbart hat. Alle relevante Steuerpflichtige, die einen Anknüpfungspunkt in Österreich haben, unterliegen in Österreich der Meldepflicht über die dem jeweiligen relevanten Steuerpflichtigen bekannten, in seinem Besitz oder unter seiner Kontrolle befindlichen Informationen gemäß § 16 oder § 17 über eine meldepflichtige Gestaltung.

Abs. 2 dient der Umsetzung von Art. 8ab Abs. 10 Unterabs. 1 der Richtlinie. Abweichend von Abs. 1 hat der relevante Steuerpflichtige der die Umsetzung einer meldepflichtigen Gestaltung verwaltet oder den ersten Schritt einer meldepflichtigen Gestaltung umgesetzt hat, die Meldung vorzunehmen, wenn beispielsweise kein relevanter Steuerpflichtiger vorhanden ist, der die meldepflichtige Gestaltung mit dem Intermediär gemäß Abs. 1 vereinbart hat. Dies kann beispielsweise gegeben sein, wenn der relevante Steuerpflichtige, der die meldepflichtige Gestaltung mit dem Intermediär vereinbart hat, in einem Drittland – ohne territorialen Anknüpfungspunkt in Österreich oder in einem anderen Mitgliedstaat – gelegen ist. Für den Beginn der Meldepflicht und den Ort der Meldung sind die Paragraphen 13 und 14 anzuwenden.

Abs. 4 ist die Umsetzung von Art. 8ab Abs. 10 Unterabs. 2 der Richtlinie. Dieser Absatz soll Mehrfachmeldungen über dieselben Informationen, die bereits durch einen anderen relevanten Steuerpflichtigen gemeldet worden sind, vermeiden. Dies erscheint auch aus Gründen der Verwaltungsoökonomie als sinnvoll. Ein von einer meldepflichtigen Gestaltung betroffener relevanter Steuerpflichtiger ist demnach nur von seiner Meldepflicht in Österreich befreit, wenn er nachweisen kann, dass bereits ein anderer von dieser meldepflichtigen Gestaltung betroffener relevanter

Steuerpflichtiger dieselben ihm bekannten, in seinem Besitz oder unter seiner Kontrolle befindlichen Informationen gemäß § 16 oder § 17 gemeldet hat. Diese Meldung kann entweder in Österreich oder in einem anderen Mitgliedstaat erfolgt sein. Als Nachweis hat der relevante Steuerpflichtige die an den bzw. die anderen relevanten Steuerpflichtigen vergebene Referenznummer an die österreichische zuständige Behörde innerhalb von dreißig Tagen ab Entstehen der Meldepflicht (§ 13) elektronisch über FinanzOnline zu übermitteln (vgl. § 18 Abs. 2). Kann diese Frist nicht eingehalten werden, ist spätestens innerhalb von dreißig Tagen, beginnend mit dem Tag der Meldung des anderen relevanten Steuerpflichtigen, der Nachweis zu erbringen. Ist die Übermittlung über FinanzOnline mangels Teilnahmerechtigung oder mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar, ist der Nachweis an die österreichische zuständige Behörde (§ 3 Z 13) im Sinne der für die Übermittlung einschlägigen Bestimmungen der BAO zu übermitteln.

Zu § 16 (Inhalt der Meldung einer meldepflichtigen Gestaltung):

Abs. 1 setzt Art. 8ab Abs. 14 der Richtlinie um und definiert den Inhalt der Meldung einer maßgeschneiderten meldepflichtigen Gestaltung.

Z 1 beinhaltet personenbezogene Daten im Zusammenhang mit den beteiligten Intermediären und/oder relevanten Steuerpflichtigen. Dies sind insbesondere Angaben zu deren Namen, zur steuerlichen Ansässigkeit (Wohnsitz, Sitz, gewöhnlicher Aufenthalt oder Ort der Geschäftsleitung) und zur Steueridentifikationsnummer.

Z 2 umfasst Angaben zu allen verbundenen Unternehmen im Sinne des § 3 Z 11.

Z 3 erfasst Einzelheiten zu den betroffenen Gestaltungsmerkmalen des § 5 oder § 6. Hier ist insbesondere anzugeben, welches Merkmal der §§ 5 oder 6 erfüllt worden ist.

Unter Z 4 ist der Inhalt der meldepflichtigen Gestaltung zusammenzufassen.

Z 5 umfasst eine Bezeichnung für die meldepflichtige Gestaltung, unter der die Gestaltung allgemein bekannt ist. Diese ist nur insoweit verpflichtend anzugeben, wenn eine derartige Bezeichnung vorhanden ist.

Z 6 beinhaltet eine abstrakte Beschreibung der relevanten Geschäftstätigkeiten des bzw. der relevanten Steuerpflichtigen, sofern diese Beschreibung nicht zur Preisgabe eines Handels-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnisses oder eines Geschäftsverfahrens führen oder die Preisgabe dieser Informationen die öffentliche Ordnung verletzen würde. Erfolgt die Meldung in Österreich, ist dies anhand der einschlägigen österreichischen Vorschriften zu prüfen. Die Beweislast trägt hierbei die meldende Person (der Intermediär oder der relevante Steuerpflichtige). Bei Nicht-Vorliegen eines Ausnahmetatbestandes kann gegebenenfalls eine unvollständige Meldung vorliegen.

Z 7 verlangt ein Datum, an dem der erste Schritt zur Umsetzung der meldepflichtigen Gestaltung gemacht worden ist oder gemacht werden soll. Liegt ein derartiges Datum bereits vor (entweder in der Vergangenheit oder in der Zukunft liegend), ist dieses verpflichtend anzugeben.

Z 8 erfasst Angaben zu den nationalen Vorschriften der von der meldepflichtigen Gestaltung betroffenen Mitgliedstaaten oder Drittländer, die die Grundlage der meldepflichtigen Gestaltung bilden.

Z 9 umfasst die Angabe eines Wertes der meldepflichtigen Gestaltung, sofern dieser vorhanden ist. Dies wird insbesondere den Steuervorteil ausweisen.

Unter Z 10 sind Angaben zu dem Mitgliedstaat bzw. den Mitgliedstaaten der steuerlichen Ansässigkeit des bzw. der relevanten Steuerpflichtigen zu machen.

Z 11 beinhaltet die Angabe aller Mitgliedstaaten, die von der meldepflichtigen Gestaltung betroffen sind.

Z 12 erfasst Angaben zu allen anderen Personen, die von der meldepflichtigen Gestaltung betroffen oder potenziell betroffen sind unter Angabe des Mitgliedstaates ihrer steuerlichen Ansässigkeit. Eine potenzielle Betroffenheit wird insbesondere anzunehmen sein, wenn die meldepflichtige Gestaltung mit hinreichender Wahrscheinlichkeit mittelbare oder unmittelbare Auswirkungen auf diese Person hat oder haben wird.

Abs. 2 legt fest, dass die Informationen gemäß Abs. 1 in deutscher oder englischer Sprache zu übermitteln sind. Jedenfalls verpflichtend in englischer Sprache hat die meldende Person folgende Informationen gemäß Abs. 1 zu übermitteln:

- die Einzelheiten zu den betroffenen Gestaltungsmerkmalen im Sinne des § 5 oder § 6 (Z 3),
- die Zusammenfassung des Inhalts der meldepflichtigen Gestaltung (Z 4),
- die allgemein gültige Bezeichnung der meldepflichtigen Gestaltung, sofern diese vorhanden ist (Z 5) und

- die abstrakte Beschreibung der relevanten Geschäftstätigkeiten des bzw. der relevanten Steuerpflichtigen (Z 6).

Die österreichische zuständige Behörde (§ 3 Z 13) vergibt für jede Meldung einer meldepflichtigen Gestaltung eine Referenznummer. Diese ist u.a. bei etwaigen Korrekturen oder Mehrfachmeldungen anzugeben.

Zu § 17 (Inhalt der Meldung einer marktfähigen meldepflichtigen Gestaltung):

Abs. 1 setzt Art. 8ab Abs. 14 der Richtlinie um und definiert den Inhalt der Meldung einer marktfähigen meldepflichtigen Gestaltung. Diese Meldung gliedert sich in eine Erstmeldung (Abs. 1) und eine periodische Folgemeldung (Abs. 2). Die Erstmeldung hat alle verfügbaren Informationen im Sinne des § 16 Abs. 1 zu enthalten. Da diese Meldung in der Regel zu einem frühzeitigen Zeitpunkt erfolgt (konkret im Zeitpunkt der Fertigstellung der Konzeption einer meldepflichtigen Gestaltung), wird die meldepflichtige Gestaltung noch von keinem relevanten Steuerpflichtigen erworben worden sein. Die Erstmeldung hat demnach alle zu diesem Zeitpunkt verfügbaren Informationen gemäß § 16 Abs. 1 zu umfassen, insbesondere werden folgende Informationen über eine marktfähige meldepflichtige Gestaltung vorliegen:

- personenbezogene Angaben über den Intermediär (Z 1),
- die Einzelheiten zu den betroffenen Gestaltungsmerkmalen im Sinne des § 5 oder § 6 (Z 3),
- die Zusammenfassung des Inhalts der meldepflichtigen Gestaltung (Z 4),
- die allgemein gültige Bezeichnung der meldepflichtigen Gestaltung, sofern diese vorhanden ist (Z 5) und
- gegebenenfalls Angaben zu den betroffenen Mitgliedstaaten oder Drittländern (Z 11) und deren nationalen Vorschriften (Z 8), soweit die meldepflichtige Gestaltung bestimmte Hoheitsgebiete betrifft.

Die Sprachenregelung gemäß § 16 Abs. 2 gilt auch für die Meldung einer marktfähigen meldepflichtigen Gestaltungen. Die österreichische zuständige Behörde (§ 3 Z 13) vergibt für jede Erstmeldung einer marktfähigen meldepflichtigen Gestaltung eine Referenznummer. Diese ist u.a. bei etwaigen Folgemeldungen, Korrekturen oder Mehrfachmeldungen anzugeben.

Abs. 2 setzt Art. 8ab Abs. 2 der Richtlinie um und beinhaltet die periodische Folgemeldung einer marktfähigen meldepflichtigen Gestaltung. In dieser Meldung sind insbesondere Angaben über relevante Steuerpflichtige, denen die marktfähige meldepflichtige Gestaltung zur Umsetzung bereitgestellt wurde oder die bereit sind, eine derartige Gestaltung umzusetzen oder die den ersten Schritt einer derartigen Gestaltung umgesetzt haben, zu machen. Die Folgemeldung beinhaltet insbesondere folgende Informationen über eine marktfähige meldepflichtige Gestaltung:

- personenbezogene Angaben über den bzw. die relevanten Steuerpflichtigen (Z 1),
- Angaben zu verbundenen Unternehmen im Sinne des § 3 Z 11 des bzw. der relevanten Steuerpflichtigen (Z 2),
- das Datum, an dem der erste Schritt zur Umsetzung der meldepflichtigen Gestaltung gemacht worden ist oder gemacht werden soll, sofern dieses vorhanden ist (Z 7),
- die Angabe des Mitgliedstaates der steuerlichen Ansässigkeit des bzw. der relevanten Steuerpflichtigen (Z 10),
- die Angabe aller Mitgliedstaaten, die von der meldepflichtigen Gestaltung betroffen sind (Z 11) und
- Angaben zu allen anderen Personen, die von der meldepflichtigen Gestaltung betroffen sind oder potenziell betroffen sind, einschließlich des Mitgliedstaates ihrer steuerlichen Ansässigkeit (Z 12).

Die erhaltene Referenznummer im Zuge der Erstmeldung ist bei jeder Folgemeldung anzugeben.

Zu § 18 (Form der Meldung):

Dieser Paragraph legt die Form der Meldung einer meldepflichtigen Gestaltung fest. Diese hat grundsätzlich elektronisch über FinanzOnline zu erfolgen.

Abs. 1 definiert die Form der Übermittlung für Meldungen einer maßgeschneiderten oder einer marktfähigen meldepflichtigen Gestaltung durch den Intermediär (§§ 7, 8) oder durch den relevanten Steuerpflichtigen (§§ 12, 15 Abs. 1 und 2). Diese hat elektronisch über FinanzOnline zu erfolgen. Ist dem Intermediär oder dem relevanten Steuerpflichtigen die elektronische Übermittlung über FinanzOnline mangels Teilnahmerechtigung oder mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar, hat die Meldung unter Verwendung des amtlichen Formulars zu erfolgen.

Abs. 2 legt die Form der Meldung für Übermittlungen von Nachweisen über eine bereits erfolgte Meldung in einem anderen Mitgliedstaat (§ 9 Abs. 2, § 14 Abs. 2) oder eines anderen beteiligten Intermediärs (§ 10 Abs. 2) oder eines anderen relevanten Steuerpflichtigen (§ 15 Abs. 4) fest. Diese hat elektronisch über FinanzOnline zu erfolgen, außer es ist dem Intermediär oder dem relevanten Steuerpflichtigen mangels Teilnahmerechtigung oder mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar, dann hat die Übermittlung im Sinne der für die Übermittlung einschlägigen Bestimmungen der BAO zu erfolgen.

Zu § 19 (Bedeutung der Meldung für das Abgabenverfahren):

Dieser Paragraph setzt Art. 8ab Abs. 15 der Richtlinie um und legt fest, dass ein Ausbleiben einer Reaktion einer Abgabenbehörde auf die Meldung einer meldepflichtigen Gestaltung keinen Rückschluss auf deren abgabenrechtliche Beurteilung zulässt. Zunächst ist festzuhalten, dass auf die Nicht-Reaktion einer Abgabenbehörde kein schutzwürdiges Vertrauen des Intermediärs oder des relevanten Steuerpflichtigen gebildet werden kann. Insbesondere kann „*das Unterlassen keine Grundlage für Treu und Glauben*“ im Sinne des § 114 BAO sein (vgl. VwGH 28.5.2002, 99/14/0021; VwGH 22.11.2012, 2008/15/0265). Daher kann weder auf eine explizite noch auf eine konkludente Duldung einer im Sinne dieses Bundesgesetzes gemeldeten Gestaltung geschlossen werden.

Weiters wird in der Regel mit der Meldung einer meldepflichtigen Gestaltung im Sinne dieses Bundesgesetzes keine Offenlegung im Sinne des § 119 BAO gegeben sein. Dies ist einerseits dadurch begründet, dass es sich bei der Meldung um eine von der Abgabenerklärung eines relevanten Steuerpflichtigen abgekoppelte Mitteilung handelt. Darüber hinaus ist die Meldung einer meldepflichtigen Gestaltung im Hinblick auf den Umfang der zu meldenden Informationen nicht ausreichend, abgabenrechtliche Feststellungen zu treffen, da zumeist nicht „*alle für eine ordnungsgemäße Feststellung eines abgabenrechtlichen Sachverhaltes notwendigen Tatsachen*“ im Zuge dieser Meldung vorliegen und schließlich offengelegt werden (vgl. VwGH 11.4.1991, 90/16/0231). Daher wird die Meldung einer meldepflichtigen Gestaltung in der Regel nicht dazu geeignet sein, einen abgabenrechtlichen Sachverhalt vollständig offenzulegen, um den Voraussetzungen des § 119 BAO zu genügen.

Eine weitere Schlussfolgerung aus diesem Paragraph ist, dass die Meldung einer meldepflichtigen Gestaltung im Sinne dieses Bundesgesetzes die Wiederaufnahme eines Abgabenverfahrens eines relevanten Steuerpflichtigen, zu dem eine Meldung einer meldepflichtigen Gestaltung vorliegt, von Amts wegen im Sinne des § 303 BAO nicht per se ausschließt. Die hier relevante Frage ist jene des Vorliegens hervorgekommener neuer Tatsachen, obwohl die Meldung einer meldepflichtigen Gestaltung vorliegt. Die Meldung nach diesem Bundesgesetz hat ausschließlich die für die meldepflichtige Gestaltung maßgeblichen Informationen zum Inhalt und nicht die für eine Abgabenerklärung maßgeblichen Umstände. Ein vollständiges und klares Bild der für die Erhebung von Abgaben bedeutsamen Umstände erfolgt mit einer derartigen Meldung demnach nicht. Daher kann – wie zuvor bereits erläutert – in der Regel von keiner Offenlegung im Sinne des § 119 BAO ausgegangen werden, die für die Beurteilung eines abgabenrechtlichen Sachverhaltes durch die Abgabenbehörde jedoch erforderlich ist. Vielmehr wird der Abgabenbehörde aufgrund des Vorliegens eines ihr nicht vollständig bekannten Sachverhaltes keine ordnungsgemäße Feststellung der abgabenrechtlich relevanten Umstände möglich sein, da sie „*bei richtiger rechtlicher Subsumtion im jeweiligen Abgabenverfahren nicht zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können*“ (vgl. VwGH 28.2.2012, 2008/15/0005; VwGH 19.9.2013, 2011/15/0157).

Während die Selbstanzeige in Bezug auf Pflichtverletzungen nach diesem Bundesgesetz ausgeschlossen sein soll (§ 49c Abs. 3 FinStrG), besteht – unter den Voraussetzungen des § 29 FinStrG – die Möglichkeit der Selbstanzeige für allenfalls im Rahmen einer meldepflichtigen Gestaltung begangene Finanzvergehen.

Zu § 20 (Datenschutz):

Abs. 1 legt die datenschutzrechtliche Zulässigkeit der Verarbeitung personenbezogener Daten, die auf Grundlage dieses Bundesgesetzes in Umsetzung der Richtlinie zwischen Österreich und den anderen Mitgliedstaaten, ausgetauscht worden sind, durch die österreichische zuständige Behörde (§ 3 Z 13) und die beim Amt für Betrugsbekämpfung eingerichtete Zentralstelle Internationale Zusammenarbeit als Central Liaison Office fest. Insbesondere sind folgende Verarbeitungsvorgänge denkbar:

- die Erfassung personenbezogener Daten im Rahmen der Meldung einer meldepflichtigen Gestaltung,
- die Speicherung personenbezogener Daten im Rahmen der Verfahren gemäß diesem Bundesgesetz,
- das Hochladen und Speichern personenbezogener Daten im Rahmen des automatischen Informationsaustausches,

- die Weiterleitung personenbezogener Daten an die zuständigen Behörden und die zentralen Verbindungsbüros der anderen Mitgliedstaaten im Zuge des automatischen Informationsaustausches.

Abs. 2 legt darüber hinaus die datenschutzrechtliche Zulässigkeit der Verarbeitung personenbezogener Daten im Sinne des Abs. 1 durch die Finanzämter und das Amt für Betrugsbekämpfung für Zwecke der Abgabenerhebung, der Finanzstrafrechtspflege, des automationsunterstützten Risikomanagements, der Betrugsbekämpfung und für Ermittlungs-, Kontroll-, Überwachungs-, Aufsichts- oder Prüfungsmaßnahmen fest.

Zu § 21 (Informationsaustausch):

Abs. 1 setzt Art. 8ab Abs. 13 und 16 der Richtlinie um und legt fest, wie der automatische Informationsaustausch der erfolgten Meldungen über meldepflichtige Gestaltungen abläuft. Hierzu hat die österreichische zuständige Behörde (§ 3 Z 13) alle bei ihr eingelangten Meldungen mit den zuständigen Behörden der anderen Mitgliedstaaten mithilfe eines von der Europäischen Kommission festgelegten Standardformulars auszutauschen. Für die praktische Durchführung des Informationsaustausches ist die Zentralstelle Internationale Zusammenarbeit als Central Liaison Office zuständig. Sie lädt die bei der österreichischen zuständigen Behörde (§ 3 Z 13) eingelangten Meldungen hoch und speichert sie in das unionsweite, sichere Zentralverzeichnis.

Abs. 2 dient der Umsetzung von Art. 21 Abs. 5 Unterabs. 4 der Richtlinie und legt die Durchführung des automatischen Informationsaustausches für jene Periode fest, in der das Zentralverzeichnis noch nicht funktionsfähig ist.

Abs. 3 ist die Umsetzung von Art. 8ab Abs. 13 und Abs. 18 der Richtlinie und definiert den Zeitraum für den automatischen Informationsaustausch. Dieser hat innerhalb eines Monats nach Ablauf des Quartals, in dem eine Meldung an die österreichische zuständige Behörde (§ 3 Z 13) übermittelt worden ist, zu erfolgen. Der erste Informationsaustausch über jene Meldungen, die von 1. Juli 2020 bis 30. September 2020 einlangen, sowie über jene Meldungen, die bis 31. August 2020 einlangen (Meldungen über Altfälle), findet bis spätestens 31. Oktober 2020 statt.

Zu § 22 (Zugang der Mitgliedstaaten zum Zentralverzeichnis der Europäischen Union):

Abs. 1 setzt Art. 21 Abs. 5 Unterabs. 3 der Richtlinie um und legt fest, in welchem Ausmaß die österreichische zuständige Behörde (§ 3 Z 13) neben den zuständigen Behörden der anderen Mitgliedstaaten Zugang zu den in dem Zentralverzeichnis hochgeladenen und gespeicherten Informationen hat.

Abs. 2 definiert den Umfang des Zugangs zu den in dem Zentralverzeichnis hochgeladenen und gespeicherten Informationen für den Bundesminister für Finanzen und die Finanzämter.

Zu § 23 (Zugang der Europäischen Kommission zum Zentralverzeichnis der Europäischen Union):

Die Europäische Kommission hat nur eingeschränkten Zugang zu den im Zentralverzeichnis hochgeladenen und gespeicherten Informationen (Abs. 1). Insbesondere hat sie keinen Zugang zu personenbezogenen Angaben in Bezug auf einen Intermediär oder einen relevanten Steuerpflichtigen (Abs. 2). Dieser Paragraph setzt Art. 8ab Abs. 17 der Richtlinie um.

Zum 4. Teil (Schlussbestimmungen):

Gemäß § 27 tritt dieses Bundesgesetz mit 1. Juli 2020 in Kraft. Mit diesem Paragraph wird Art. 2 Abs. 1 Unterabs. 2 der Richtlinie umgesetzt.

Zu Artikel 2 (Produktpirateriegesetz 2020)

Zu § 1:

Durch § 1 Abs. 1 wird klargestellt, dass dieses Bundesgesetz lediglich der Durchführung der unmittelbar geltenden EU-Produktpiraterie-Verordnung 2014 dient und nur die den Mitgliedstaaten verbleibenden Regelungen dazu trifft. Die wesentlichen Bestimmungen über die Durchsetzung der Rechte geistigen Eigentums durch die Zollbehörden sind in der EU-Produktpiraterie-Verordnung 2014 geregelt.

Der Begriff „EU-Produktpiraterie-Verordnung 2014“ wird als sprechender Kurztitel für die Verordnung (EU) Nr. 608/2013 festgelegt.

§ 1 Abs. 2 sieht – wie schon § 1 Abs. 2 PPG 2004 – vor, dass die zollrechtlichen Bestimmungen grundsätzlich auch für das Verfahren gemäß der EU-Produktpiraterie-Verordnung 2014 gelten.

Zu § 2:

Artikel 5 Abs. 1 der EU-Produktpiraterie-Verordnung 2014 verpflichtet jeden Mitgliedstaat, eine „zuständige Zolldienststelle“ zu benennen, die für die Annahme und die Bearbeitung der Anträge auf

Tätigwerden der Zollbehörden im Hinblick auf Waren, die im Verdacht stehen, ein Recht geistigen Eigentums zu verletzen, zuständig ist.

Nach der Vorgabe des Ministerratsbeschlusses vom 12. Dezember 2018 wird es ab dem 1. Jänner 2020 nur noch ein einziges Zollamt mit bundesweiter Zuständigkeit geben. Die „zuständige Zolldienststelle“ soll keine eigene Behörde, sondern eine dem Vorstand des Zollamtes unterstehende und von ihm eingerichtete Organisationseinheit des Zollamtes sein, die sich örtlich und sachlich von den übrigen Organisationseinheiten des Zollamtes abgrenzt.

Es ist davon auszugehen, dass die Aufgabe der „zuständigen Zolldienststelle“ weiter von dem in Villach eingerichteten „Competence Center Gewerblicher Rechtsschutz“ wahrgenommen wird.

Zu § 3:

Artikel 23 der EU-Produktpiraterie-Verordnung 2014 sieht ein Verfahren vor, nach dem Pirateriewaren vernichtet werden können, sofern alle Beteiligten einer solchen Vernichtung zustimmen. Vorbild für diese Regelung war § 4 PPG 2004, dessen Bestimmungen nunmehr weitgehend in die EU-Produktpiraterie-Verordnung 2014 übernommen wurden, weil sie sich als sehr erfolgreich erwiesen haben.

Artikel 26 der EU-Produktpiraterie-Verordnung 2014 sieht für Kleinsendungen nachgeahmter und unerlaubt hergestellter Waren ein besonderes Verfahren vor, das eine Vernichtung dieser Waren auch ohne die ausdrückliche Zustimmung des Inhabers der Entscheidung im jeweiligen Fall ermöglicht.

In beiden Fällen sind die Verfahren als unmittelbar anwendbares EU-Recht geregelt und bedürfen daher nicht mehr nationaler Durchführungsbestimmungen. Lediglich zu den in Artikel 23 Abs. 1 und 26 Abs. 6 der EU-Produktpiraterie-Verordnung 2014 enthalten Regelungen, dass die Zollbehörden davon ausgehen können, dass der Anmelder oder der Besitzer der Waren mit der Vernichtung der Waren einverstanden ist, wenn er sie nicht innerhalb der vorgeschriebenen Frist ausdrücklich ablehnt, sind Durchführungsbestimmungen erforderlich.

Wie auch schon in § 4 Abs. 1 Buchstabe b PPG 2004 wird in § 3 geregelt, dass es als Einverständnis zur Vernichtung der Waren gilt, wenn weder der Anmelder noch der Besitzer der Waren den Zollbehörden eine Zustimmung zur Vernichtung der Waren oder einen Widerspruch gegen diese Vernichtung übermitteln (stillschweigende Zustimmung).

Zu § 4:

Artikel 24 der EU-Produktpiraterie-Verordnung 2014 ermöglicht unter bestimmten Voraussetzungen eine frühzeitige Überlassung von Waren, die im Verdacht stehen, ein Geschmacksmuster, ein Patent, ein Gebrauchsmuster, eine Topografie eines Halbleitererzeugnisses oder ein Sortenschutzrecht zu verletzen, wenn eine Sicherheit hinterlegt wird. Diese Sicherheit soll an Stelle der Waren der Einziehung unterliegen, wenn von einem Gericht im Rahmen von zivil- oder strafrechtlichen Verfahren nach dem Recht für Verletzung von gewerblichen Schutzrechten bzw. Immaterialgüterrechten festgestellt wird, dass die Waren eines der oa. Rechte verletzen. Diese Bestimmung entspricht inhaltlich § 5 PPG 2004.

Zu § 5:

Artikel 29 Abs. 1 der EU-Produktpiraterie-Verordnung 2014 ermächtigt die Zollbehörden, vom Inhaber der Entscheidung, mit der einem Antrag auf Tätigwerden nach Art. 2 Nummer 9 der EU-Produktpiraterie-Verordnung 2014 stattgegeben wurde, einen Kostenersatz zu verlangen. Dieser Kostenersatz betrifft jene Kosten, die den Zollbehörden oder anderen im Auftrag der Zollbehörden handelnden Parteien ab dem Zeitpunkt der Zurückhaltung oder der Aussetzung der Überlassung der Waren, einschließlich Lagerung und Behandlung der Waren sowie bei der Anwendung von Abhilfemaßnahmen wie z. B. der Vernichtung der Waren, entstehen. Gemäß Artikel 29 Abs. 2 der EU-Produktpiraterie-Verordnung 2014 bleiben dadurch allfällige Regressansprüche des Inhabers der Entscheidung gegenüber dem Rechtsverletzer unberührt.

Von dieser Ermächtigung wird – wie schon in § 2 Abs. 2 PPG 2004 – Gebrauch gemacht und es wird eine entsprechende Kostenersatzpflicht normiert.

Für den Fall, dass vorübergehend verwahrte Waren in einem öffentlichen Zolllager oder Verwahrungslager, das von der Zollbehörde betrieben wird, gelagert werden, wird in § 6 Abs. 2 – wie schon in § 2 Abs. 3 PPG 2004 – vorgesehen, dass die im § 104 Abs. 1 ZollR-DG dafür vorgesehenen Verwaltungsabgaben durch den Inhaber der Entscheidung entrichtet werden sollen.

§ 5 Abs. 3 ermächtigt die Zollämter, von der Festsetzung von Kosten Abstand zu nehmen, wenn der behördliche Verwaltungsaufwand außer Verhältnis zur Höhe der festzusetzenden Kosten steht. Diese, der Verwaltungsvereinfachung dienende Regelung wird vor allem bei Kleinsendungen zur Anwendung kommen, die nach einer Lagerung bei einer Zollstelle gesammelt vernichtet werden.

Die in § 2 Abs. 1 PPG 2004 festgelegte Verpflichtung des Rechtsinhabers, für die Bearbeitung von Gemeinschaftsanträgen, die auch in Österreich gelten, dem Competence Center Gewerblicher Rechtsschutz allenfalls erforderliche Übersetzungen auf seine Kosten zur Verfügung zu stellen, ist nicht mehr notwendig. Eine derartige Regelung ist nunmehr als unmittelbar anwendbares Recht in Artikel 29 Abs. 3 der EU-Produktpiraterie-Verordnung 2014 enthalten.

Zu § 6:

§ 6 enthält die Zuständigkeitsbestimmungen. Diese Bestimmung entspricht inhaltlich § 8 PPG 2004.

Zu § 7:

§ 7 Abs. 2 enthält – ebenso wie schon § 9 Abs. 3 PPG 2004 – die Verpflichtung, dem Nationalrat einen jährlichen Bericht über die Anwendung der EU-Produktpiraterie-Verordnung 2014 und des Produktpirateriegesetzes 2020 bis zum 31. März des Folgejahres zu erstatten

Zu § 8:

Das Produktpirateriegesetz 2020 soll gleichzeitig mit dem durch die Organisationsreform der Finanzverwaltung geschaffenen Zollamt Österreich am 1. Jänner 2020 in Kraft treten. Gleichzeitig soll das PPG 2004 außer Kraft treten.

Zu Artikel 3 (Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988)

Zu Z 1 und 2 (§ 47 Abs. 1 und § 124b Z xxx):

§ 47 Abs. 1 soll zur besseren Lesbarkeit neu strukturiert werden.

Bei in Österreich unbeschränkt Steuerpflichtigen mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit soll der Lohnsteuerabzug künftig nicht mehr an eine inländische Betriebsstätte anknüpfen. Demnach sollen ab dem Kalenderjahr 2020 auch (ausländische) Arbeitgeber ohne Betriebsstätte in Österreich den Lohnsteuerabzug für die Beschäftigung unbeschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer vornehmen.

Zusätzlich soll für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer, deren Arbeitgeber im Inland keine Betriebsstätte haben, ein freiwilliger Lohnsteuerabzug gesetzlich vorgesehen werden.

Keine Änderung soll es auch im Bereich der ausländischen Pensionskassen geben, die bereits bisher ohne Betriebsstätte in Österreich zum Lohnsteuerabzug verpflichtet sind.

Aufgrund der Neuorganisation der Finanzverwaltung ab 2020 kann der Verweis auf die Zuständigkeit des Finanzamtes Graz-Stadt entfallen.

Zu Artikel 4 (Änderung des Finanzstrafgesetzes)

Zu Z 1, 2, 11 und 17 (§§ 2 Abs. 1 lit. d, 5 Abs. 2, 40 und 53 Abs. 1a FinStrG):

Die vorgeschlagenen Änderungen sollen der Umsetzung der PIF-Richtlinie dienen. Diese ersetzt das Übereinkommen aufgrund von Artikel K.3 des Vertrags über die Europäische Union über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften, ABl. Nr. C 316 vom 27.11.95 S. 49-57. Die PIF-Richtlinie legt Mindestvorschriften für die Definition von Straftatbeständen und Strafen zur Bekämpfung von Betrug zum Nachteil der finanziellen Interessen der Europäischen Union fest. In Bezug auf Einnahmen aus den Mehrwertsteuer-Eigenmitteln wurde die Einigung erzielt, dass die PIF-Richtlinie nur bei schwerwiegenden Verstößen gegen das gemeinsame Mehrwertsteuersystem Anwendung finden soll, da die Umsatzsteuer hauptsächlich eine nationale Abgabe darstellt – nur rund 2% der nationalen Umsatzsteuer-Einnahmen fließen in den Unionshaushalt ein. Jede Maßnahme zur Bekämpfung von Umsatzsteuerbetrug stellt somit nicht nur eine Maßnahme zum Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Union dar, sondern insbesondere auch eine zum Schutz des jeweiligen nationalen Haushalts. Laut Berechnungen der Europäischen Kommission liegt die Differenz zwischen erwarteter und tatsächlich eingehobener Umsatzsteuer, der sogenannte „VAT-Gap“, jährlich bei rund 150 Mrd. Euro für das gesamte Unionsgebiet. Für Österreich alleine wurde für die Jahre 2012-2016 ein VAT-Gap von durchschnittlich rund 2,4 Mrd. Euro pro Jahr geschätzt (vgl. *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States*, 2018 Final Report, TAXUD/2015/CC/131).

Für die Zwecke der PIF-Richtlinie gilt ein gegen das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gerichteter Verstoß als schwerwiegend – und ist diese Richtlinie somit nur darauf anzuwenden – wenn vorsätzliche Handlungen oder Unterlassungen nach Artikel 3 Abs. 2 lit. d mit dem Hoheitsgebiet von zwei oder mehr Mitgliedstaaten der Union verbunden sind und einen Gesamtschaden von mindestens zehn Millionen Euro umfassen (Artikel 2 Abs. 2 der PIF-Richtlinie).

Da die PIF-Richtlinie auf den Gesamtschaden innerhalb der Union abstellt, soll der Abgabebegriff des FinStrG in § 2 erweitert werden, indem Umsatzsteuer, die in einem anderen Mitgliedstaat zu erheben ist, bei Vorliegen eines grenzüberschreitenden Umsatzsteuerbetrugs nach § 40 vom Anwendungsbereich des FinStrG erfasst werden soll. Für dessen Verfolgung wird unter bestimmten Voraussetzungen nach der Verordnung (EU) 2017/1939 des Rates vom 12. Oktober 2017 zur Durchführung einer Verstärkten Zusammenarbeit zur Errichtung der Europäischen Staatsanwaltschaft (EUSTa) die Europäische Staatsanwaltschaft zuständig sein.

Die vorgeschlagenen Änderungen des § 5 sollen grenzüberschreitenden Umsatzsteuerbetrug nach § 40 auch dann als im Inland begangen definieren, wenn dieser im übrigen Gemeinschaftsgebiet gemäß § 1 Abs. 3 Umsatzsteuergesetz 1994 begangen wurde.

„Betrug zum Nachteil der finanziellen Interessen der Union“ in Bezug auf Einnahmen aus Mehrwertsteuer-Eigenmitteln nach Artikel 3 Abs. 2 lit. d der PIF-Richtlinie ist „jede im Rahmen eines grenzüberschreitenden Betrugssystems begangene Handlung oder Unterlassung betreffend i) die Verwendung oder Vorlage falscher, unrichtiger oder unvollständiger Mehrwertsteuer-Erklärungen oder -Unterlagen mit der Folge, dass die Mittel des Unionshaushalts vermindert werden; ii) das Verschweigen einer mehrwertsteuerrelevanten Information unter Verletzung einer spezifischen Pflicht mit derselben Folge oder iii) die Vorlage richtiger Mehrwertsteuer-Erklärungen zur betrügerischen Verschleierung einer nicht geleisteten Zahlung oder zur unrechtmäßigen Begründung von Ansprüchen auf Erstattung der Mehrwertsteuer.“ Gemäß Artikel 3 Abs. 1 der PIF-Richtlinie sollen die Mitgliedstaaten die erforderlichen Maßnahmen treffen, um sicherzustellen, dass vorsätzlich begangener Betrug zum Nachteil der finanziellen Interessen der Union eine strafbare Handlung darstellt.

Die in Artikel 3 Abs. 2 lit. d i) und ii) genannten Taten können in den meisten Fällen bereits unter die Tatbestände der §§ 33 und 39 FinStrG subsumiert werden. Handlungen, die unter Artikel 3 Abs. 2 lit. d iii) fallen, nämlich die Abgabe „richtiger Mehrwertsteuer-Erklärungen zur betrügerischen Verschleierung einer nicht geleisteten Zahlung“ können jedoch unter bestehende Tatbestände des FinStrG nicht subsumiert werden. In Anbetracht der Tatsache, dass sich im Rahmen internationaler Umsatzsteuerbetrugssysteme durch den Einsatz sogenannter „Defaulter“ dieser Praktik bedient wird, sieht die PIF-Richtlinie eine verpflichtende Strafbarkeit vor. Als „Defaulter“ wird üblicherweise der Empfänger der Ware bezeichnet, der die Umsatzsteuer auf seine Warenlieferung zwar erklärt, aber nicht entrichtet. Einbringungsmaßnahmen bleiben in der Regel erfolglos, weil das Unternehmen mittellos ist und/oder – wenn überhaupt – nur Strohmänner angetroffen werden. Die Abgabe „richtiger“ Umsatzsteuererklärungen soll dabei der Verschleierung des Umsatzsteuerbetrugs dienen.

Zum Zweck der Umsetzung der PIF-Richtlinie und der einheitlichen Strafverfolgung der verschiedenen Formen von grenzüberschreitendem Umsatzsteuerbetrug wird daher vorgeschlagen, einen eigenständigen Tatbestand zu schaffen. „Mit dem Inland verbunden“ soll zum Ausdruck bringen, dass der Umsatzsteuerbetrug einen Bezug zu Österreich aufweisen muss, beispielsweise weil „Buffer“ oder „Conduit Companies“ als Beteiligte des grenzüberschreitenden Umsatzsteuerbetrugs in Österreich tätig werden. Den Begriffen „Umsatzsteuererklärungen“ und „Unterlagen“ ist ein weites Begriffsverständnis zugrunde zu legen und umfasst unter anderem auch Speditionspapiere und Zusammenfassende Meldungen.

Die in § 40 Abs. 1 lit. c bezeichnete Tatmodalität soll jene Betrugsfälle („Defaulter“) erfassen, in denen im Rahmen eines grenzüberschreitenden Umsatzsteuerbetrugssystems zwar dem UStG entsprechende Abgabenerklärungen eingereicht werden, jedoch von vornherein der Vorsatz besteht, diese Abgaben nicht zu entrichten. Waren oder sonstige Leistungen können somit entsprechend günstiger angeboten werden.

Anstelle des spezifischen Ausdrucks „Abgabenverkürzung“ soll der in der PIF-Richtlinie verwendete Begriff „Einnahmenausfall“ verwendet werden.

Nach Artikel 7 Abs. 1 der PIF-Richtlinie ist „Betrug zum Nachteil der finanziellen Interessen der Union“ mit wirksamen, verhältnismäßigen und abschreckenden Sanktionen zu ahnden. Der grenzüberschreitende Umsatzsteuerbetrug soll nicht mit geringerer Strafdrohung bewehrt sein als schwerer Betrug nach § 147 StGB.

Abs. 3 soll aus systematischen Gründen der Regelung des § 35 Abs. 5 nachgebildet werden.

Zu Z 3 und Z 9 (§§ 23 Abs. 2 und 38 FinStrG):

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2015 (AbgÄG 2015, BGBl. I 2015/163) wurde die Bestimmung des § 38 betreffend die gewerbsmäßige Tatbegehung grundlegend geändert. Aus den ErlRV 896 BlgNR 25. GP 31 geht hervor, dass die Gewerbsmäßigkeit nach § 38 an die mit dem Strafrechtsänderungsgesetz 2015 (BGBl. I 2015/112) vorgenommene tiefgreifende Änderung der

Definition der Gewerbsmäßigkeit des § 70 StGB angepasst werden sollte. Diese Anpassung sollte jedoch unter Bedachtnahme auf die Besonderheiten des Finanzstrafrechts erfolgen. Die Formulierung des § 38 idF des BGBl. I 2015/163 verlangt tatbestandsmäßig nicht mehr die Absicht, sich eine fortlaufende Einnahme, sondern sich einen abgabenrechtlichen Vorteil zu verschaffen. Den abgabenrechtlichen Vorteil kann sich jedoch nur der Abgabepflichtige selbst verschaffen. Dies führt dazu, dass eine gewerbsmäßige Begehung nicht in Betracht kommt, wenn der Täter nicht selbst der Abgabepflichtige ist. Insbesondere bei Geschäftsführern oder Vorständen juristischer Personen ist dies der Fall, weil der abgabenrechtliche Vorteil dem Verband zukommt (OGH 28.6.2017, 13 Os 13/17m ua). Dieser Umstand hat zur Folge, dass die Anwendung des § 38 nur hinsichtlich jener Täter möglich ist, die selbst Abgabepflichtige sind. Auch die Definition des nicht bloß geringfügigen abgabenrechtlichen Vorteils in § 38 Abs. 2 letzter Satz („ein solcher, der nach einer jährlichen Durchschnittsbetrachtung monatlich den Betrag von 400 Euro übersteigt“), erwies sich in der Praxis als nicht unproblematisch. Um dies zu lösen, wird auch in Anbetracht der im Zuge der Umsetzung der PIF-Richtlinie erforderlichen Erhöhung des Strafrahmens der angedrohten Freiheitsstrafe auf vier Jahre in den §§ 33 Abs. 5 und 35 Abs. 4 (bei einem strafbestimmenden Wertbetrag von mehr als 100 000 Euro) vorgeschlagen, die Bestimmung des § 38 entfallen zu lassen und die Absicht, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen, als Erschwerungsgrund in § 23 Abs. 2 aufzunehmen.

Zu Z 4 und 16 (§§ 31 Abs. 2 und 49c und 49d):

Zu § 49c:

Die Richtlinie (EU) 2018/822/EU sieht eine Meldepflicht der Intermediäre oder der relevanten Steuerpflichtigen für bestimmte, grenzüberschreitende Gestaltungen und einen verpflichtenden automatischen Informationsaustausch zwischen den Mitgliedstaaten vor. Mit Bundesgesetz über den verpflichtenden automatischen Informationsaustausch im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen (EU-Meldepflichtgesetz – EU-MPpG), BGBl. I Nr. xx/2019, werden die in der Richtlinie vorgegebenen Pflichten in nationales Recht umgesetzt. Die Sanktionen, die bei Verletzung dieser Pflichten vorzusehen sind, müssen gemäß Art. 25a der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABl. Nr. L 64 vom 11.03.2011 S. 1, geändert durch die Richtlinie (EU) 2018/822/EU, „wirksam, verhältnismäßig und abschreckend“ sein.

Es wird vorgeschlagen, die Verletzung der aufgrund der Richtlinie (EU) 2018/822/EU eingeführten Pflichten als Finanzordnungswidrigkeit zu sanktionieren und die Verjährungsfrist für die Strafverfolgung mit drei Jahren festzulegen.

Der Strafaufhebungsgrund der Selbstanzeige (§ 29) soll wie auch in § 49b in Bezug auf die in der vorgeschlagenen Bestimmung sanktionierten Pflichtverletzungen nicht zur Anwendung kommen, da die Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige faktisch einer Fristverlängerung für die Meldung gleichkäme und Österreich seinen internationalen Verpflichtungen nicht entsprechend nachkommen könnte.

Zu § 49d:

Im Rahmen des Digitalsteuergesetzes 2020 sollen in § 18 Abs. 11 und 12 UStG Aufzeichnungsverpflichtung für elektronische Schnittstellen (z. B. Marktplätze, Plattformen, etc.) vorgesehen werden, die Lieferungen oder sonstige Leistungen im Inland unterstützen und die nicht selbst die Steuer für diese Umsätze schulden. Weiters sollen Aufbewahrungs- und Übermittlungsverpflichtungen hinsichtlich dieser Aufzeichnungen vorgesehen werden. Es wird vorgeschlagen, die Verletzung dieser Verpflichtungen als Finanzordnungswidrigkeit zu sanktionieren und die Verjährungsfrist für die Strafverfolgung mit drei Jahren festzulegen.

Zu Z 5 bis 8, 10 und 12 bis 15 (§§ 33 Abs. 5, 35 Abs. 4, 37 Abs. 2 und 3, 39 Abs. 3, 45 Abs. 1 und 2, 46 Abs. 3):

Die Mitgliedstaaten sind nach Artikel 7 Abs. 3 der PIF-Richtlinie verpflichtet sicherzustellen, dass Straftaten zum Nachteil der finanziellen Interessen der Union mit einer Freiheitsstrafe im Höchstmaß von mindestens vier Jahren geahndet werden können, wenn sie einen erheblichen Schaden oder Vorteil beinhalten. Als erheblich gilt der Schaden oder Vorteil in Bezug auf Einnahmen, bei denen es sich nicht um Mehrwertsteuer-Eigenmittel handelt, laut PIF-Richtlinie dann, wenn der Schaden oder Vorteil mehr als 100 000 Euro beträgt. Der EU-Haushalt wird gemäß Artikel 311 Abs. 2 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) unbeschadet sonstiger Einnahmen vollständig aus Eigenmitteln finanziert. Der EU-Eigenmittelbeschluss des Rates, 2014/335/EU, Euratom, vom 26.5.2014, legt in Artikel 2 Abs. 1 und 2 die Eigenmittelkategorien der Einnahmenseite fest. Zölle des Gemeinsamen Zolltarifs und andere Zölle auf den Warenverkehr mit Drittländern sind traditionelle Eigenmittel. Der

Zollkodex der Union, Verordnung (EU) Nr. 952/2013 vom 9.10.2013, erfasst alle Einfuhr- und Ausfuhrabgaben, die auf EU-Recht beruhen. Gemäß § 2 Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz gilt das Zollrecht weiters in allen Angelegenheiten des Warenverkehrs über die Grenzen des Anwendungsgebietes, einschließlich der Erhebung von Abgaben (sonstige Eingangs- und Ausgangsabgaben), daher auch für die Einfuhrumsatzsteuer und die besonderen Verbrauchsteuern. Um Betrug im Sinne des Artikels 3 Abs. 2 lit. c der PIF-Richtlinie nach den Mindestanforderungen in Artikel 7 der PIF-Richtlinie sanktionieren zu können, ist die Freiheitsstrafdrohung in § 35 und § 37 ab einem strafbestimmenden Wertbetrag von mehr als 100 000 Euro entsprechend anzupassen. Unter Berücksichtigung des Entfalls von § 38 und im Sinne der Vermeidung eines Wertungsunterschiedes zwischen den Finanzvergehen nach § 33, § 35 und § 37 soll auch die Mindesthöchststrafdrohung in § 33 angepasst werden, wobei die Abgabehhehlerei – neben der vorsätzlichen Tatbegehung – nur mehr bei grober Fahrlässigkeit strafbar sein soll. Aus systematischen Gründen sollen §§ 45 und 46 ebenfalls nur mehr bei grober Fahrlässigkeit strafbar sein. § 39 Abs. 3 soll angepasst werden, um die Konsistenz der Strafdrohungen mit dem jeweiligen Grunddelikt zu wahren.

Zu Z 18 (§ 57e):

Die vorgeschlagene Einführung der Möglichkeit einer Datenschutzbeschwerde stellt eine Ergänzung zu dem mit dem Materien-Datenschutz-Anpassungsgesetz 2018, BGBl. I Nr. 32/2018, vorgenommenen Änderungen zum Zweck der Umsetzung der Richtlinie (EU) 2016/680, ABl. Nr. L 119 vom 4.5.2016 S. 89, zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten durch die zuständigen Behörden zum Zwecke der Verhütung, Ermittlung, Aufdeckung oder Verfolgung von Straftaten oder der Strafvollstreckung sowie zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung des Rahmenbeschlusses 2008/977/JI des Rates (Datenschutz-RL) dar.

Zu Z 19 (§ 58 Abs. 2 lit. a):

Artikel 7 Abs. 2 und 4 der PIF-Richtlinie sehen vor, dass die Mitgliedstaaten die erforderlichen Maßnahmen treffen, um sicherzustellen, dass Straftaten im Sinne des Artikels 3 der Richtlinie mit einer Höchststrafe geahndet werden können, die Freiheitsentzug vorsieht. Hinsichtlich der in Artikel 3 Abs. 2 lit. c genannten Straftaten (Zolldelikte) können die Mitgliedstaaten andere als strafrechtliche Sanktionen vorsehen, sofern die Straftat einen Schaden oder Vorteil von unter 10 000 Euro zur Folge hat. Somit müssen die von der PIF-Richtlinie erfassten Finanzvergehen des Schmuggels, der Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben oder der vorsätzlichen Abgabehhehlerei ab einem Schadensbetrag von 10 000 Euro mit Freiheitsstrafen sanktioniert werden können. Nach § 15 darf eine Freiheitsstrafe, deren Ahndung nicht dem Gericht vorbehalten ist, nur in den Fällen des § 58 Abs. 2 lit. a, das heißt bei Vorliegen der Zuständigkeit des Spruchsenates, verhängt werden. Es wird daher vorgeschlagen, die Betragsgrenze für die Zuständigkeit des Spruchsenates auf 10 000 Euro zu senken, um den Vorgaben der PIF-Richtlinie zu entsprechen.

Zu Z 20 (§ 77 Abs. 3a):

Mit der Richtlinie über Prozesskostenhilfe soll die Effektivität des in der bereits umgesetzten Richtlinie 2013/48/EU über das Recht auf Zugang zu einem Rechtsbeistand in Strafverfahren und in Verfahren zur Vollstreckung des Europäischen Haftbefehls sowie über das Recht auf Benachrichtigung eines Dritten bei Freiheitsentzug und das Recht auf Kommunikation mit Dritten und mit Konsularbehörden während des Freiheitsentzugs, ABl. Nr. L 94, 6.11.2013, S. 1-12, vorgesehenen Rechts auf Zugang zu einem Rechtsbeistand gewährleistet werden, indem Verdächtigen oder beschuldigten Personen in Strafverfahren die Unterstützung eines durch die Mitgliedstaaten finanzierten Rechtsbeistandes zur Verfügung gestellt wird. Die Richtlinie legt Mindestvorschriften fest und findet laut Artikel 2 in jedem Fall Anwendung, wenn eine Entscheidung über eine Inhaftierung getroffen wird, sowie während der Haft, zu jedem Zeitpunkt des Verfahrens bis zu seinem Abschluss. In Artikel 4 Abs. 1 und Abs. 2 legt die Richtlinie über Prozesskostenhilfe fest, dass Verdächtige und beschuldigte Personen, die nicht über ausreichende Mittel zur Bezahlung eines Rechtsbeistandes verfügen, Anspruch auf Prozesskostenhilfe haben, wenn es im Interesse der Rechtspflege erforderlich ist. Die Mitgliedstaaten können eine Bedürftigkeitsprüfung, eine Prüfung der materiellen Kriterien oder beides vornehmen, um festzustellen, ob Prozesskostenhilfe zu bewilligen ist. Nach Artikel 4 Abs. 4 der Richtlinie über Prozesskostenhilfe gelten die materiellen Kriterien in jedem Fall als erfüllt, wenn ein Verdächtiger oder eine beschuldigte Person in jeder Phase des Verfahrens im Anwendungsbereich der Richtlinie über Prozesskostenhilfe einem zuständigen Gericht oder einem zuständigen Richter zur Entscheidung über eine Haft vorgeführt wird und wenn sich diese Person in Haft befindet. Das FinStrG sieht weitgehende Rechte der Verdächtigen und beschuldigten Personen hinsichtlich der Beigabe eines Verteidigers, dessen Kosten sie nicht tragen müssen, vor. Zum Zweck der Umsetzung der in der Richtlinie über Prozesskostenhilfe vorgesehenen Rechte wird

vorgeschlagen, dass im Fall, dass vom Vorsitzenden des Spruchsenates über eine Haft entschieden wird, die Prüfung, ob die Beigabe des Verteidigers im Interesse der Rechtspflege liegt, entfallen soll.

Zu Z 21 (§ 125 Abs. 3):

Nach der derzeitigen Rechtslage können nur der Beschuldigte und die Nebenbeteiligten auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat verzichten, dem Amtsbeauftragten steht diese Möglichkeit nicht zu. Dies kann dazu führen, dass eine mündliche Verhandlung auch in den Fällen unterbleibt, in denen eine unmittelbare Beweisaufnahme vor dem Spruchsenat zur Aufklärung des strafrelevanten Sachverhaltes geboten ist. Die vorgeschlagene Bestimmung soll diese Problematik beseitigen.

Zu Z 22 (§ 163):

Das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes soll auch der belangten Behörde zugestellt werden. Die Zustellung des Erkenntnisses an den Beschuldigten und die Nebenbeteiligten hat nach der geltenden Rechtslage im Wege der Finanzstrafbehörde zu erfolgen. Diese Regelung erweist sich jedoch aus verschiedenen Gründen als nicht zweckmäßig. So wird einer der Verfahrensparteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht, nämlich der Finanzstrafbehörde als belangte Behörde, aufgetragen, die Zustellung der an die anderen Verfahrensparteien ergehenden Ausfertigungen des Erkenntnisses vorzunehmen. Überdies soll für die Zukunft einer elektronischen Zustellung der Erkenntnisse, soweit den Bedürfnissen eines Strafverfahrens entsprechend, der Vorzug gegeben werden. Die geltende Regelung, Ausfertigungen an die Finanzstrafbehörden zu senden, damit diese dann von dort in Papierform weitergeleitet werden, ließe diese zukünftige Vorgangsweise aber nicht zu.

Zu Z 23 bis 28 (§§ 180 Abs. 1 und 2, 181, 182 Abs. 1, 2, 3 und 5):

Die vorgeschlagenen Änderungen dienen der Umsetzung der Richtlinie (EU) 2016/800, mit welcher Mindestvorschriften in Bezug auf Verfahrensgarantien für Jugendliche (Personen, die das 14. aber noch nicht das 18. Lebensjahr vollendet haben), die Verdächtige oder beschuldigte Personen in Strafverfahren sind, festgelegt werden. Es wird daher vorgeschlagen, die bestehenden Sonderbestimmungen des X. Hauptstückes anzupassen.

Mit der vorgeschlagenen Neufassung des § 180 Abs. 2 soll sichergestellt werden, dass Jugendlichen unter Berücksichtigung der Umstände des Falles und der Schwere des Finanzvergehens ein effektiver Zugang zu einem Rechtsbeistand im Sinne des Artikels 6 der Richtlinie gewährt wird. „Außerstande“, für den jugendlichen Beschuldigten die Kosten der Verteidigung zu tragen ist der gesetzliche Vertreter dann, wenn der für ihn und seine Familie, für deren Unterhalt er zu sorgen hat, zu einer einfachen Lebensführung notwendige Unterhalt beeinträchtigt wäre. Die Ergänzung in Abs. 1 soll in Entsprechung von Artikel 13 der Richtlinie darüber hinaus der Klarstellung dienen (vgl. § 57 Abs. 6). Täter, die zur Zeit der Tat zwar 14, aber noch nicht 18 Jahre alt sind, sind jedoch ohnehin nicht strafbar, wenn sie aus bestimmten Gründen noch nicht reif genug sind, das Unrecht der Tat einzusehen oder nach dieser Einsicht zu handeln (§ 7 Abs. 3).

Mit der Neufassung des § 181 wird vorgeschlagen, die Möglichkeit der Verhängung einer Verwahrungshaft nach § 85 oder einer Untersuchungshaft nach § 86 für den Bereich des verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahrens für jugendliche Beschuldigte gänzlich auszuschließen.

In § 182 soll in Entsprechung der Artikel 5 und 15 der Richtlinie das Recht jugendlicher Beschuldigter auf Information des Trägers der elterlichen Verantwortung und die Möglichkeit der Begleitung durch diesen normiert werden. Unter den in Abs. 1 genannten Voraussetzungen soll der jugendliche Beschuldigte das Recht haben, eine Vertrauensperson zu benennen. Gemäß Artikel 9 der Richtlinie soll bei Vernehmungen grundsätzlich eine Ton- und Bildaufnahme (§ 56a) durchzuführen sein. Mit den vorgeschlagenen Änderungen in Abs. 3 soll sichergestellt werden, dass auch die gemäß Abs. 1 namhaft gemachte oder bestellte Person das Recht hat, an einer allenfalls nicht-öffentlichen mündlichen Verhandlung teilzunehmen, sowie eine sprachliche Anpassung vorgenommen werden.

Zu Z 29 (§ 196):

Die Ermittlungskompetenz in Betrugsfällen, die keine Finanzvergehen darstellen, bei denen jedoch die Abgabenbehörden der Bundesfinanzverwaltung getäuscht werden, liegt nach der geltenden Rechtslage bei der Kriminalpolizei. Die vorgeschlagene Regelung soll der Staatsanwaltschaft die Möglichkeit eröffnen, die einschlägigen Kompetenzen der Finanzstrafbehörden bei den Ermittlungen hinsichtlich derartiger Delikte nutzen zu können.

Zu Z 30 (§ 202):

Kommt es wegen eines Finanzvergehens zu einer Anklage und Hauptverhandlung vor dem Schöffengericht, so hat das Gericht einen allfälligen Freispruch gemäß § 214 Abs. 2 auch dann wegen Unzuständigkeit zu fällen, wenn ein Schuldspruch aus anderen Gründen nicht gefällt werden kann. Auch § 210 Abs. 2 sieht vor, dass das Oberlandesgericht bei der Entscheidung über den Einspruch gegen eine Anklage wegen Finanzvergehens eine Unzuständigkeitsentscheidung ohne Rücksicht darauf zu fällen hat, ob der Anklage auch aus anderen Gründen nicht Folge gegeben werden könnte. Durch diese Bestimmungen wird der Gewaltenteilung zwischen Gerichtsbarkeit und Verwaltung (Art. 94 B-VG) Rechnung getragen und in die Kompetenz der Finanzstraßenbehörden nicht eingegriffen. Nach § 202 Abs. 1 hat die Staatsanwaltschaft das Ermittlungsverfahren einzustellen, als eine Zuständigkeit der Gerichte im Hauptverfahren nicht gegeben wäre. In diesem Fall hat die Finanzstraßenbehörde nach § 54 Abs. 5 das Finanzstraßenverfahren fortzusetzen. Erfolgt jedoch eine Einstellung des Ermittlungsverfahrens durch die Staatsanwaltschaft nach § 190 StPO, hat die Finanzstraßenbehörde nach § 54 Abs. 6 ihr Verfahren endgültig einzustellen. Es stellt sich nun die Frage, inwieweit die unterschiedlichen Regelungen in Hinblick auf die Bestimmungen betreffend die die Entscheidungsmöglichkeiten der Gerichte einerseits und die Einstellung des Ermittlungsverfahrens durch die Staatsanwaltschaft andererseits vor allem in Hinblick auf den verfassungsrechtlich verankerten Grundsatz der Gewaltentrennung (Art. 94 B-VG) konsistent sind. Vor diesem Hintergrund wird vorgeschlagen, auch den Entscheidungen der Staatsanwaltschaften stets nur den Charakter von Unzuständigkeitsentscheidungen zukommen zu lassen.

Zu Artikel 5 (Änderung der Bundesabgabenordnung)**Zu Z 1 (§ 2 lit. d):**

Eine Ergänzung der Aufzählung jener Fälle, auf die die BAO sinngemäß anzuwenden ist, um Angelegenheiten der Rückforderungen ist im Hinblick auf die in § 241a eingefügte Rechtsgrundlage zur Erlassung von Rückforderungsbescheiden erforderlich.

Zu Z 2 und Z 5 (§ 158 Abs. 4f und § 323 Abs. 63):

Leistungen von Dolmetschern und/oder Sachverständigen werden von vielen Bundesbehörden und ihren nachgeordneten Dienststellen in Anspruch genommen. Das Auftragsvolumen der Ressorts in diesem Zusammenhang lässt eine Überprüfung der ordnungsmäßigen Besteuerung dieser Einkünfte durchaus sinnvoll erscheinen (siehe auch Berichtes des Rechnungshofes zum Bundesrechnungsabschluss für das Jahr 2015 (http://www.rechnungshof.gv.at/fileadmin/downloads/_jahre/2016/berichte/bra/BRA_2015_Textteil_3_PAR9.pdf, Seiten 163 ff)).

Die Buchhaltungsagentur des Bundes administriert den gesamten mit diesen Tätigkeiten als Dolmetscher oder Sachverständiger anfallenden Zahlungsverkehr. Es wurde als verwaltungswirtschaftlich und zweckmäßig erachtet, dass diese bereits bei der Buchhaltungsagentur des Bundes aufliegenden Daten im Wege einer automationsunterstützten Meldung an den Bundesminister für Finanzen übermittelt werden. Ein administrativer Mehraufwand für Bundesministerien und ihre nachgeordneten Dienststellen wird damit vermieden.

Unter Abs. 4f Z 9 ist beispielsweise das Datum der Rechnung, eines Bescheides oder der vorliegenden Gebühren- oder Honorarnote zu verstehen. Auf Anforderung sind nach Abs. 4f letzter Satz auch die Verrechnungsunterlagen selbst, also die Rechnung, der Bescheid oder die Gebühren- oder Honorarnote zu übermitteln.

Zu Z 3 (§ 214 Abs. 9):

Nach der Judikatur des VwGH (so ua das Erkenntnis vom 15. 12. 2003, 2003/17/0309) sind im öffentlichen Recht mangels spezieller Vorschriften über die rechtlichen Voraussetzungen einer Aufrechnung die Bestimmungen des bürgerlichen Rechts heranzuziehen. Abs. 9 soll demnach die Zulässigkeit einer bescheidmäßigen Aufrechnungserklärung normieren, um sicherzustellen, dass in Fällen, wo einer Forderung einer Abgabenbehörde eine Gegenforderung des Schuldners gegenübersteht, eine Kompensation erfolgen kann.

Zu Z 4 (§ 241a):

Die BAO enthält, anders als § 37 Abs. 2 der deutschen Abgabenordnung oder auch § 26 FLAG, derzeit keinen expliziten Titel zur Rückforderung zu Unrecht bzw. rechtsgrundlos erlangter Leistungen im Rahmen von Rückzahlungen der Abgabenbehörden. In der vorgeschlagenen Bestimmung soll daher entsprechend der Judikatur des VwGH (vgl. insbesondere VwGH 25. 2. 2003, 99/14/0299) eine Möglichkeit zur Rückforderung mittels Bescheid geschaffen werden.

Zu Artikel 6 (Änderung des Umsatzsteuergesetzes 1994)

Zu § 21 Abs. 10a:

Personen, die keine Unternehmer sind, aber Umsatzsteuer nach § 11 Abs. 14 UStG 1994 schulden, weil sie zu Unrecht Steuer in einer Rechnung ausgewiesen haben, sollen den gleichen Erklärungsverpflichtungen wie Unternehmer unterliegen. Durch diese Maßnahme soll bei gewissen Umsatzsteuerbetrugsmodellen eine finanzstrafrechtliche Gleichstellung mit Unternehmern bewirkt werden.

Zu Artikel 7 (Änderung des Gemeinsamer Meldestandard-Gesetzes)

Zu Z 1 (§ 3):

Abs. 1:

Mit dieser Änderung wird dem Umstand Rechnung getragen, dass ein meldendes Finanzinstitut im Sinne des GMSG nicht zwangsläufig der Körperschaftsteuer unterliegen muss. Es wird nun klargestellt, dass die Meldung beim zuständigen Finanzamt zu erfolgen hat.

Abs. 1a:

Ab dem 01.01.2020 ist das Finanzamt für Großbetriebe das zuständige Finanzamt für Meldungen des GMSG. Für Meldungen bis zum 31.12.2019 ermittelt sich das zuständige Finanzamt nach den Kriterien des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes 2010 (AVOG – BGBl. I Nr. 9/2010 idF BGBl. I Nr. 40/2017)

Abs. 5:

Mit dem Hinzufügen der Bezeichnung „Verpflichteter“ wird eine im Rahmen der Überprüfung durch das Global Forum für Transparenz und Informationsaustausch zu Steuerzwecken ausgesprochene Empfehlung zur Angleichung des Wortlautes des GMSG an den Common Reporting Standard (CRS) der OECD entsprochen. Es kommt weiterhin nur das finanzkontoführende meldepflichtige Finanzinstitute als Schuldner oder Verpflichteter in Frage.

Zu Z 2 (§ 4):

Die Anpassung erfolgt aufgrund der Neuorganisation der Bundesfinanzverwaltung.

Zu Z 3 (§ 5):

Die Anpassung erfolgt aufgrund der Neuorganisation der Bundesfinanzverwaltung.

Zu Z 4 (§ 6):

Mit der Änderung des Wortes „und“ in „oder“ soll klargestellt werden, dass sobald eine Steueridentifikationsnummer oder das Geburtsdatum bei einem meldepflichtigen Konto vorhanden sind, diese auch gemeldet werden müssen. Es handelt sich dabei nur um eine sprachliche Angleichung an den Wortlaut des CRS, da schon bisher sowohl das Geburtsdatum als auch die Steueridentifikationsnummer gemeldet werden musste, sobald diese Daten dem meldenden Finanzinstitut vorlagen.

Zu Z 5 (§ 11):

Abs. 1:

Mit der Änderung wird klargestellt, dass meldende Finanzinstitute eine Person, die Kontoinhaber eines bestehenden Kontos von geringem Wert ist, in dem Staat als steuerlich ansässig betrachten können, in dem die aktuelle Wohnsitzadresse liegt.

Abs. 2:

Ein meldendes Finanzinstitut kann sich auf die in den Kontoeröffnungsunterlagen erfasste Wohnsitzadresse nur dann verlassen, wenn es sich dabei um die aktuelle Wohnsitzadresse der Person, die Kontoinhaber ist, handelt.

Abs. 3:

Die Streichung des Absatzes 3 erfolgt aufgrund der Empfehlung des Global Forums, da diese Bestimmung in Ausnahmefällen zu einer fehlerhaften Identifikation eines meldepflichtigen Kontos führen könnte.

Zu Z 6 (§ 15)

Die Anpassung erfolgt aufgrund der Neuorganisation der Bundesfinanzverwaltung.

Zu Z 7 (§ 22):

Die Anpassung erfolgt aufgrund der Neuorganisation der Bundesfinanzverwaltung.

Zu Z 8 (§ 42):

Meldende Finanzinstitute haben nach der Feststellung einer Änderung der Gegebenheit bei Konten von Rechtsträgern zumindest 90 Tage Zeit, eine neue Selbstauskunft oder eine schlüssige Erklärung (samt Belege) des Kontoinhabers zur weiteren Gültigkeit der bisherigen Selbstauskunft bzw. der kontobezogenen Unterlagen zu beschaffen. Der Status des Kontos muss aber in jedem Fall gemäß der §§ 37 bis 39 neu bestimmt werden, um festzustellen, ob der Kontoinhaber und/oder die beherrschende Person als meldepflichtige Person anzusehen ist.

Zu Z 9 (§ 59):

Mit der Änderung wird klargestellt, unter welchen Voraussetzungen davon auszugehen ist, dass ein Rechtsträger von einem anderen Rechtsträger verwaltet wird.

Zu Z 11 (§ 62):

Sprachliche Anpassung des GMSG an den CRS.

Zu Z 11 (§ 87):**Z 7 lit. a:**

Ein Rentenversicherungsvertrag kann laut CRS kein ruhendes Konto sein, weshalb diese Ausnahme im GMSG erfasst werden muss.

Z 7 lit. b:

Ein ruhendes Konto mit einem Gegenwert von über 1.000 Dollar und bis 10.000 Dollar entspricht nicht den im CRS definierten ausgenommen Konten und ist deshalb von der Liste der ausgenommen Konten zu streichen.

Z 8:

Sprachliche Anpassung des GMSG an den CRS. Es besteht die Möglichkeit für meldende Finanzinstitute die Bestimmungen für meldepflichtige Konten auch auf ausgenommen Konten anzuwenden.

Zu Z 12 (§ 96):

Sprachliche Anpassung des GMSG an den CRS.

Zu Z 13 (§ 108a):

Der CRS sieht vor, dass die teilnehmenden Staaten wirksame Mechanismen zur Vermeidung von Umgehungsstrategien implementiert haben. Gemäß § 111 kommt die Bundesabgabenordnung (BAO) sinngemäß zur Anwendung. Zur Vermeidung von Unklarheiten wird eine eigene Missbrauchsbestimmung aufgenommen, die sinngemäß dem § 22 BAO entspricht. Rechtliche Gestaltungen die nur dem Zweck dienen die Meldepflicht zu umgehen, sind als missbräuchlich einzustufen. Die Meldepflicht nach § 3 bleibt bei diesen Gestaltungen weiterhin bestehen. Sobald triftige wirtschaftliche Gründe vorliegen, ist eine Gestaltung nicht als missbräuchlich einzustufen, auch wenn der Entfall der Meldepflicht eine Folge der Gestaltung ist. Die Feststellung von Missbrauch obliegt dem zuständigen Finanzamt. Das meldende Finanzinstitut ist in geeigneter Weise davon in Kenntnis zu setzen und muss in Folge die Meldung gemäß § 3 GMSG entsprechend der getroffenen Feststellung durchführen.

Zu Z 14 (§ 110):**Abs. 1:**

Das Gemeinsamer Meldestandard-Gesetz sieht in Umsetzung des Common Reporting Standard (CRS) der OECD für den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten in Steuersachen und der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABl. Nr. L 64 vom 11.03.2011 S. 1, eine Verpflichtung der Finanzinstitute vor, die Konten ihrer meldepflichtigen Kunden an die Finanzämter zum Zweck der Weiterleitung an ausländische Finanzverwaltungen zu melden. Die OECD fordert zur Sicherstellung der Einhaltung des gemeinsamen Meldestandards ausreichende Kontrollmaßnahmen durch die Finanzverwaltung, welche qualitativ und quantitativ einer Überprüfung durch das Globale Forum für Transparenz und Informationsaustausch zu Steuerzwecken unterzogen werden.

Die meldenden Finanzinstitute haben geeignete Kontrollmaßnahmen hinsichtlich der für die Einhaltung der Meldepflichtung gemäß § 3 und der Sorgfaltsverpflichtungen nach den Hauptstücken 3 bis 7 implementierten Prozesse vorzusehen. Diese Kontrollmaßnahmen sind zweckmäßig, da die Erstattung

unrichtiger oder unvollständiger Meldungen zu Strafen für meldende Finanzinstitute führen können. Die Kontrollmaßnahmen sind zudem geeignet, wesentlich zur Sicherstellung der Einhaltung der Meldeverpflichtungen nach internationalen und EU Standards beizutragen. Die Kontrollmaßnahmen haben dem Umfang und der Komplexität der Geschäftstätigkeit des meldenden Finanzinstituts Rechnung zu tragen. Die für die inhaltliche Richtigkeit und Vollständigkeit der Meldung gemäß § 3 maßgeblichen Prozesse sind im Rahmen der Kontrollmaßnahmen zu überprüfen. Die Kontrollmaßnahmen haben eine stichprobenartige Überprüfung der meldepflichtigen Finanzkonten, der Kunden für die keine Meldung erstattet wurde, sowie der zugehörigen Dokumentation zu beinhalten.

Abs. 2:

Die Dokumentation der durchgeführten Kontrollmaßnahmen (inkl. Stichprobenziehung) hat nur aus Anlass einer konkreten abgabenbehördlichen Maßnahme (z.B. Außenprüfung nach § 147 BAO) und nicht automatisch und laufend dem zuständigen Finanzamt zugänglich gemacht zu werden.

Zu Z 15 (§ 111):

Die Anpassung erfolgt aufgrund der Neuorganisation der Bundesfinanzverwaltung.

Zu Z 16 (§ 117):

Jene Bestimmungen, die mit der Änderung der Finanzamtszuständigkeit zusammenhängen sowie die Änderungen im § 11 Abs. 2 und 3, treten mit 1.1.2020 in Kraft.