

BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN
Sektion IV/4
z.H. Herrn GL Dr. Stefan Melhardt
Johannesgasse 5
1010 Wien

Unser Zeichen 19 KG
Sachbearbeiter Mag. Goldhahn/EM
Telefon +43-1-811 73-250
E-Mail goldhahn@ksw.or.at
Datum 03. Juni 2019

Stellungnahme zum Entwurf eines Bundesgesetzes mit dem das Bundesgesetz über den verpflichtenden automatischen Informationsaustausch über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen im Bereich der Besteuerung und das Produktpirateriegesetz 2020 erlassen werden sowie das Einkommensteuergesetz 1988, das Finanzstrafgesetz, die Bundesabgabenordnung, das Umsatzsteuergesetz 1994 und das Gemeinsamer Meldestandard-Gesetz geändert werden (Abgabenbetrugsbekämpfungsgesetz 2020)

GZ: BMF-010000/0024-IV/1/2019

Sehr geehrter Herr Dr. Melhardt,

die Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer dankt für die Einladung zur Abgabe einer Stellungnahme zum Entwurf eines Bundesgesetzes mit dem das Bundesgesetz über den verpflichtenden automatischen Informationsaustausch über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen im Bereich der Besteuerung und das Produktpirateriegesetz 2020 erlassen werden sowie das Einkommensteuergesetz 1988, das Finanzstrafgesetz, die Bundesabgabenordnung, das Umsatzsteuergesetz 1994 und das Gemeinsamer Meldestandard-Gesetz geändert werden (Abgabenbetrugsbekämpfungsgesetz 2020).

Zu Artikel 1 – Bundesgesetz über den verpflichtenden automatischen Informationsaustausch über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen im Bereich der Besteuerung

Einleitende Bemerkungen:

Vorab möchten wir gerne zur Diskussion stellen, ob es nicht sinnvoll wäre, die MDR in einen eigenen Gesetzesvorschlag zu gießen. Angesichts der derzeitigen Unsicherheiten gehen wir davon aus, dass da die verpflichtend umzusetzende EU-RL uU eher das Parlament passiert, als ein Gesetzespaket, das auch andere, allenfalls umstrittene Themen beinhaltet.

Eingangs erlauben wir uns sehr positiv anzumerken, dass das EU-MPFG in **enger Anlehnung an die Vorgaben der RL (EU) 2018/822** formuliert worden ist, kein „Gold Plating“ vorgenommen wurde und rein innerstaatliche Gestaltungen von der Meldepflicht ausgeschlossen sind.

Im Rahmen der nationalen Umsetzung der DAC6-Richtlinie ist die Einhaltung des Bestimmtheitsgrundsatzes ein zentrales Anliegen von unserer Seite:

- Es muss für die steuerberatenden Berufe Klarheit darüber bestehen, wann meldepflichtige Gestaltungen vorliegen.
- Auf Basis des Wortlautes des EU-MPFG ergibt sich eine Vielzahl an offenen Fragen im Zusammenhang mit der konkreten Umsetzung der Hallmarks bezogen auf das österreichische Konzernsteuerrecht.
- Ein Erlass des BMF mit erläuternden Beispielen zur Klärung von Detailfragen wäre aus unserer Sicht daher ausdrücklich zu begrüßen. Allenfalls könnten auch FAQ in diesen Erlass einfließen.

Anwendungsbereich (§ 2 EU-MPFG):

Der derzeitige Gesetzentwurf enthält keine Definition der vom EU-MPFG umfassten Steuern. Entsprechend den EB zu § 2 Abs. 2 des EU-MPFG erfolgt die Abgrenzung der umfassten Steuern unter Rückgriff auf das EU-Amtshilfegesetz (EU-AHG):

- Der sachliche Anwendungsbereich erfasst gemäß § 1 Abs. 2 EU-AHG Steuern aller Art, die von einem oder für einen Mitgliedsstaat oder dessen gebiets- oder verwaltungsmäßigen Gliederungseinheiten, einschließlich der lokalen Behörden, erhoben werden.
- Das EU-AHG gilt gemäß § 1 Abs. 3 EU-AHG nicht für die Umsatzsteuer, Zölle, Verbrauchsteuern, Pflichtbeiträge zur Sozialversicherung, Gebühren für behördlich ausgestellte Bescheinigungen und ähnliche Dokumente und vertragliche Gebühren sowie für Zahlungen an öffentliche Vorsorgebetriebe.

Sowohl Grunderwerbsteuer als auch Rechtsgeschäftsgebühren sind nicht ausdrücklich in § 1 Abs. 3 EU-AHG genannt – daher sollte das EU-MPFG für diese Abgaben zwar grundsätzlich anwendbar sein. Da es sich bei Grunderwerbsteuer und Rechtsgeschäftsgebühren aber gerade nicht um Abgaben handelt, die in Gestaltungen vorkommen, die potenziell Marktineffizienzen auszunutzen und die auf die Interaktion unterschiedlicher nationaler Steuervorschriften zurückgehen, regen wir daher zur leichteren Handhabung des Gesetzes an hinsichtlich der Grunderwerbsteuer und Rechtsgeschäftsgebühren klarzustellen, dass diese nicht vom Anwendungsbereich umfasst sind.

Begriffsbestimmungen „grenzüberschreitende Gestaltung“ (§ 3 Z 2 EU-MPFG):

Im Hinblick auf den bereits eingangs erwähnten Bestimmtheitsgrundsatz sollten die Kriterien für anzeigepflichtige Steuergestaltungsmodelle so präzise wie möglich festgelegt werden, um anzeigepflichtige Steuergestaltungen so genau abzugrenzen, dass der Aufwand insbesondere für die informationspflichtigen Intermediäre sowie Meldepflichtigen überschaubar bleibt und unnötige Unsicherheiten vermieden werden.

Der Begriff der „Gestaltung“ wird nicht näher definiert. Obwohl dies auch nicht in DAC 6 erfolgt, wäre im Sinne der Rechtsklarheit eine konkrete Definition bzw. Klarstellung im Rahmen der nationalen Umsetzung sinnvoll.

Eine „grenzüberschreitende Gestaltung“ liegt gemäß § 3 Z 2 lit. d EU-MPFG vor, wenn eine oder mehrere an der Gestaltung beteiligten Personen in einem anderen Hoheitsgebiet eine Tätigkeit ausüben, ohne dort steuerlich ansässig zu sein oder eine Betriebsstätte zu begründen.

Es handelt sich hierbei zwar um die Übernahme des Textes von Art. 3 Nr. 18 DAC6, allerdings sollte bei der lokalen Umsetzung klargestellt werden, dass bloß zufällige Tätigkeiten in einem anderen Staat keine Meldepflicht begründen. Es wird um Konkretisierung ersucht bzw. wäre wohl zumindest ein Zusammenhang mit der vorliegenden Gestaltung als zusätzliche Voraussetzung zu ergänzen (z.B. wenn in einem Staat Einkünfte aus Immobilien außerhalb einer Betriebsstätte vorliegen).

Zu der ebenfalls wortgleich aus Art. 3 Nr. 18 DAC6 übernommenen Formulierung des § 3 Z 2 lit. e EU-MPFG („Gestaltung hat möglicherweise Auswirkungen auf den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten oder die Benennung der wirtschaftlichen Eigentümer“) ist unklar, wie der Steuerpflichtige dies beurteilen können soll. Es handelt sich um einen zeitnahen Austausch steuerrelevanter Informationen zwischen den Finanzverwaltungen der einzelnen Staaten, an dem der Steuerpflichtige nicht beteiligt ist bzw. von dem der Steuerpflichtige unter Umständen auch gar nicht erfährt. Eine Pflicht des zur Anzeige Verpflichteten, sich über den Datenaustausch der beteiligten Staaten im Einzelnen zu informieren, erscheint unzumutbar und unverhältnismäßig. Der sehr weite Wortlaut sollte entsprechend reduziert werden oder durch entsprechende Erläuterungen auf praxisrelevante Sachverhalte eingeschränkt werden.

Begriffsbestimmungen „Intermediär“ (§ 3 Z 3 lit. b EU-MPFG):

Der persönliche Anwendungsbereich und die Definition des Intermediärs ist grundsätzlich dem Text von Art. 3 Nr. 21 DAC 6 nachgebildet:

- Intermediär soll nach Art. 3 Nr. 21 Unterabsatz 1 DAC 6 jede Person sein, die ein meldepflichtiges grenzüberschreitendes Modell konzipiert, vermarktet, organisiert oder für die Umsetzung verfügbar macht (im Folgenden: Hauptintermediär).
- Darüber hinaus soll nach Art. 3 Nr. 21 Unterabsatz 2 DAC 6 jede Person Intermediär sein, die – unter Berücksichtigung aller relevanten Tatsachen und Umstände und mit Blick auf die verfügbare Information und die relevante Expertise und das Verständnis, das notwendig ist, um eine solche Dienstleistung zu erbringen – weiß oder von der man sinnvollerweise erwarten kann, dass sie wissen müsste, dass sie es unternommen hat, selbst oder unter Einschaltung anderer Personen Hilfeleistung, Unterstützung oder Beratung mit Blick auf die Konzeption, die Vermarktung, die Organisation oder die Verfügbarmachung zur Umsetzung eines berichtspflichtigen grenzüberschreitenden Modells geleistet zu haben (im Folgenden: Neben-Intermediär).

Hinzuweisen ist darauf, dass gerade die problematisch weitreichende Definition des Neben-Intermediärs im vorliegenden Gesetzesentwurf anders als in DAC 6 nicht mit einem expliziten Recht auf Freibeweis versehen wurde. DAC 6 enthält zusätzlich folgendes Wording:

- *„Jede Person hat das Recht, Beweise zu erbringen, wonach sie nicht wusste oder vernünftigerweise nicht wissen konnte, dass sie an einer meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung beteiligt war. Die betreffende Person kann zu diesem Zweck alle relevanten Fakten und Umstände sowie verfügbaren Informationen und ihr einschlägiges Fachwissen und Verständnis geltend machen.“*

Die Aufnahme dieses Wordings in den Gesetzestext wäre aus unserer Sicht wünschenswert. Ebenso wäre in der Folge eine Klarstellung wünschenswert, welche Dokumentation als ausreichend erachtet wird, damit dieser Freibeweis auch gelingt.

Zusätzlich ist zu dem Zusammenspiel von Haupt- und Nebenintermediären Folgendes anzumerken:

- Nach dem weit gefassten Wortlaut würden auch Mitarbeiter mit Kammerzugehörigkeit von Kanzleien bzw. Steuerberatungsgesellschaften als Nebenintermediäre vom persönlichen Anwendungsbereich der Anzeige- bzw. Hinweispflicht erfasst werden. Hieraus könnte sich eine mehrfache Informations-/Meldepflicht pro Kanzlei / Steuerberatungsgesellschaft ergeben.
- Eine Beibehaltung dieser Regelung würde im Hinblick auf § 8 Abs. 2 EU-MPFG dazu führen, dass für Mitarbeiter die Frist für die Melde- bzw. Hinweispflicht früher zu laufen beginnt (mit Beendigung der Unterstützungs- oder Hilfeleistung) als für den Hauptintermediär (Umsetzungsreife des Modells), was wohl im Sinne der Rechtssicherheit und auch der Verhältnismäßigkeit nicht gewünscht sein kann. Wir regen daher an, dass Mitarbeiter von Kanzleien / Steuerberatungsgesellschaften aus dem persönlichen Anwendungsbereich ausgeschlossen werden und die Meldepflicht sich nur auf den Kanzlei-Inhaber bzw. die Gesellschaft erstreckt.

UE sollte daher im Gesetz oder in den EB ganz generell klargestellt werden, dass die für den beauftragten Intermediär agierende natürliche Person selbst nicht zusätzlich Intermediär ist und der (grundsätzlichen) Meldepflicht unterliegt.

Nach den EB zu § 3 Abs. 3 lit. b EU-MPFG ist das Erfüllen der Definition des Intermediärs auch möglich, wenn Beratungsleistungen außerhalb des Anwendungsbereichs des EU-MPFG erbracht worden sind, der beratenden Person jedoch *„genügend Informationen bekannt waren“*, um vernünftigerweise beurteilen zu können, dass Hilfe, Unterstützung oder Beratung im Zusammenhang mit einer meldepflichtigen Gestaltung geleistet worden ist.

Es wird um Konkretisierung ersucht, was unter **„genügend Informationen“** zu verstehen ist. Dies umso mehr, als die Richtlinie selbst keine zusätzlichen Nachforschungspflichten vorsieht.

Unseres Erachtens kann eine Person nur dann als Intermediär qualifiziert werden, wenn sie vom Steuerpflichtigen auch **„beauftragt“** wurde eine maßgeschneiderte Gestaltung zu konzipieren, vermarkten, etc. Es ist daher anzuregen, dass in Z 3 folgende Wortfolge aufgenommen wird: *„Intermediär“ eine vom Steuerpflichtigen oder einem Dritten beauftragte Person, die...“*. Dies ist insbesondere deshalb wesentlich, da vor allem Großunternehmen in der Praxis immer wieder Berater mit „grundsätzlichen Überlegungen“ ohne Beauftragung konfrontieren (Einholung von „unverbindlichen Erstinformationen“ und teilweise später es tatsächlich zu einer Umsetzung kommt (z.B. ohne Berater oder mit anderen Beratern). Der zunächst angefragte Berater müsste dann, obwohl er/sie gar nie beauftragt wurde, nachverfolgen, was mit der „unverbindlichen Erstinformation“ später gemacht wurde.

Wir regen außerdem an, dass **Abschlussprüfer**, die im Rahmen ihrer Tätigkeit als Abschlussprüfer von einer meldepflichtigen Gestaltung Kenntnis erlangen, nicht unter die Definition des Intermediärs fallen und davon explizit ausgenommen werden (zumindest Klarstellung in den EB).

Zu § 3 Z 10 EU-MPFG:

Bei der Definition des Begriffs „**Steuervorteil**“ in § 3 Z 10 EU-MPFG wird unter anderem darauf abgestellt, dass die Entstehung des Abgabenspruchs oder die Bemessungsgrundlage „*ganz oder teilweise verringert*“ wird. Was unter „teilweise“ zu verstehen ist, sollte näher ausgeführt werden. Es wäre überschießend, wenn geringfügige Verringerungen den „Main Benefit Test“ gem. § 6 erster Satz EU-MPFG auslösen würden. Gleiches gilt für die Formulierung in § 3 Z 11 EU-MPFG.

Österreich hat in § 3 Z. 10 eine eigene Definition von „Steuervorteil“ eingeführt, wonach auch eine Meldepflicht besteht, wenn die Entstehung des Abgabenspruchs ganz oder teilweise in einen anderen Besteuerungszeitraum verschoben wird. Nach den hierzu ergangenen EB würde dies beispielweise den Fall betreffen, wenn eine Verschiebung in verlustreichere Besteuerungszeiträume stattfindet. Wir ersuchen um Klarstellung, ob hierunter auch eine bloße zeitliche Verschiebung in spätere Zeiträume umfasst sein kann, da sich aus der diesbezüglichen Stundung ein Liquiditätsvorteil ergeben könnte. Falls ja, dann wäre diese Bestimmung jedenfalls als überschießend zu werten, insbesondere wo auf EU Level selbst keine entsprechende Präzisierung des Begriffes Steuervorteil erfolgt ist und dieser Begriff sich sodann EU-weit einheitlich allenfalls durch die Rechtsprechung des EuGH entwickeln könnte.

Risiko der Steuervermeidung (§ 4 EU-MPFG):

Es ist zu begrüßen, dass eine Meldepflicht für rein nationale Sachverhalte nicht vorgesehen ist.

Eine marktfähige oder maßgeschneiderte grenzüberschreitende Gestaltung gemäß § 5 oder § 6 ist bei Erfüllung der Voraussetzungen des § 4 meldepflichtig. Nach § 4 EU-MPFG besteht Meldepflicht, sofern eine Gestaltung

- ein Risiko der Steuervermeidung oder
 - der Umgehung der Meldepflichten des Gemeinsamen Meldestandard-Gesetzes oder
 - der Verhinderung der Identifizierung des wirtschaftlichen Eigentümers
- aufweist.

Ein Risiko der Steuervermeidung ist nach den EB insbesondere dann anzunehmen, wenn die Gestaltung geeignet ist, eine Aushöhlung der nationalen Steuerbemessungsgrundlagen herbeizuführen.

UE ist § 4 EU-MPFG vor dem Hintergrund zu verstehen, der Gefahr des „over reporting“ aufgrund § 5 und § 6 EU-MPFG vorzugreifen und die letztendlichen Meldungen auf tatsächliche Risikofälle zu reduzieren.

Unklar erscheint jedoch die Reichweite dieser Einschränkung. Aus unserer Sicht vorstellbar wäre einige Konstellationen von vornherein aus dem Katalog der meldepflichtigen Gestaltungen auszunehmen, beispielsweise:

- die bloße Aufstockung einer Portfoliobeteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft (von z.B. 9 %) auf das Ausmaß einer internationalen Schachtelbeteiligung (mind. 10 %) über Zukauf;
- ein Forderungsverzicht gegenüber einer österreichischen Gesellschaft;
- Grunderwerbsteuer und Rechtsgeschäftsgebühren sollten grundsätzlich aus dem Anwendungsbereich der Meldepflicht eliminiert werden;
- Nutzung von Steuervorteilen, die der nationale Gesetzgeber explizit einräumt;
- etc.

Dahingehende klarstellende Ausführungen in den EB wären gerade vor dem Hintergrund eines effizienten Ressourceneinsatzes wünschenswert.

Wir bitten außerdem um Bekanntgabe, ob die Einführung von Meldepflichten für in der Vergangenheit liegende Fallkonstellationen (vgl. § 4) mit dem österreichischen Verfassungsrecht (Vertrauensschutz) vereinbar ist bzw. inwieweit das schon geprüft wurde.

Unbedingt meldepflichtige Gestaltungen (§ 5 EU-MPFG):

Da der Katalog an vielen Stellen unbestimmte Rechtsbegriffe enthält, z.B. Formulierungen wie „schwer zu bewerten“, wäre es generell wünschenswert, die unbestimmten Rechtsbegriffe im Rahmen der Umsetzung so zu konkretisieren, dass die Kennzeichen eindeutig und Ambiguitäten in der praktischen Anwendung ausgeschlossen sind.

- **Gestaltungen iZm abzugsfähigen Zahlungen (Z1):** Nach unserem Verständnis können sowohl unter § 5 Z 1 als auch § 6 Z 7 EU-MPFG nur Gestaltungen fallen, die tatsächliche abzugsfähige Zahlungen umfassen. Auf dieser Grundlage sollten Konstellationen, in denen entsprechende Abzugsverbote des KStG (insbesondere § 12 Abs. 1 Z 10 KStG oder auch ggf. § 14 KStG idF StRefG 2019/2020) zum Tragen kommen bzw. die Zahlungen im Rahmen einer Mehr-Weniger-Rechnung hinzugerechnet wurden, nicht meldepflichtig sein. Wir bitten um Klarstellung.
- **Gestaltungen iZm Mehrfachbefreiungen (Z3):** § 5 Z 3 EU-MPFG umfasst Gestaltungen, die dazu dienen, eine Befreiung von der Doppelbesteuerung für dieselben Einkünfte oder dasselbe Vermögen in mehr als einem Hoheitsgebiet herbeizuführen. Der Gesetzgeber und auch die Richtlinie dürften hier in erster Linie DBA-rechtliche Qualifikationskonflikte im Auge haben. Unklar ist, inwieweit dennoch eine Meldepflicht besteht, wenn aus österreichischer Sicht mit einer Gestaltung keine Abkommensvorteile verbunden sind (weil schon nach § 98 EStG kein steuerlicher Anknüpfungspunkt z.B. für Zinsen besteht). Wir bitten um Erläuterung.
- Gänzlich unklar ist die Frage inwieweit Meldepflicht für Gestaltungen im Anwendungsbereich des § 14 KStG idF StRefG 2019/2020 besteht. Wir regen daher an entsprechende Erläuterungen samt Beispielen in die EB aufzunehmen.
- Es wäre zu § 5 Z 3 auch eine Klarstellung hilfreich (zumindest in den EB), ob hiervon ausschließlich die doppelte Nichtbesteuerung (DBA Qualifikationskonflikt) umfasst ist, oder auch jene Fälle darunter fallen, in denen „Steuerbefreiung auf Abzugsfähigkeit“ trifft.

- Gemäß **§ 5 Z 6 lit. a EU-MPFG** besteht eine (unbedingte) Meldepflicht für Gestaltungen mit einer intransparenten Kette an rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentümern durch die Einbeziehung von Personen, Rechtsvereinbarungen oder Strukturen, „...*die keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, die mit angemessener Ausstattung sowie angemessenen Personellen Ressourcen, Vermögenswerten und Räumlichkeiten einhergeht.*“ und damit letztlich der wahre wirtschaftliche Eigentümer verschleiert wird. Bezüglich der Auslegung des Begriffs der „wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit“ verweisen die Erläuterungen zwar auf § 4 der VO BGBL 21/2019. Was aber an „**angemessener Ausstattung**“ nötig ist, wird auch darin nicht definiert. Insbesondere bei Holdinggesellschaften stellt sich diese Frage. Dabei wird auch die aktuelle EuGH-Rechtsprechung zu berücksichtigen sein, wonach reine Vermögensverwaltung alleine nicht ausreicht, um eine Gesellschaft als missbrauchsverdächtig einzustufen (EuGH 20.12.2017, C-604/16 „*Deister*“, C 613/16 „*Juhler*“).
- **Verrechnungspreisgestaltungen iZm unilateralen Safe Harbor Rules (Z7):** Eine klare Definition, was aus österreichischer Sicht als Safe Harbor Rule angesehen wird, wäre wünschenswert. Insbesondere, ob Bandbreiten von Cost Plus Mark Ups (z.B. Australien/ Neuseeland Mark-up von 7,5 % für Services) bzw. generell die Übernahme des „low value adding services“ Ansatzes der 2017 OECD Transfer Pricing Guidelines mit einem Mark-up von 5 % auf die Kosten als solche unilaterale Safe Harbor Rules angesehen werden. Ebenso fraglich erscheint dies, wenn Staaten konkrete Vorgaben zum Pricing bestimmter Transaktionen vorsehen (z.B. Schweiz/Luxemburg – Pricing von Darlehensgewährung; Slowenien – Veröffentlichung von konzerninternen Zinssätzen; Mexiko – Vergütung der Produktionsfunktion von Maquiladora Gesellschaften; etc.). Eine klare Definition, wann bloße Verwaltungsvereinfachungen vorliegen, wäre ebenso hilfreich für die praktische Anwendung.
- **§ 5 Z 7:** In den EB sollte klargestellt werden, dass unter eine unilaterale Safe-Harbor-Regelung nur Gesetze oder Verordnungen fallen, nicht aber einzelvertragliche Vereinbarungen (z.B. Rulings) oder Rechtsauskünfte zu einzelnen Sachverhalten (z.B. analog EAS).
- **Verrechnungspreisgestaltungen iZm schwer zu bewertenden immateriellen Vermögenswerten (Z8):** Die Meldepflicht beruht auf dem Hard-To-Value-Intangible Konzept der 2017 OECD Transfer Pricing Guidelines. Dieses Konzept räumt Finanzbehörden die ex-post Beurteilung von Vermögensübertragungen vor, falls festgestellt wird, dass es sich um schwer bewertbare immaterielle Vermögenswerte handelt. Da es sich um ein im Hinblick auf die Rechtssicherheit besonders problematisches Konzept handelt, wäre eine Definition und Eingrenzung der meldepflichtigen Gestaltungen im Rahmen einer teleologischen Reduktion wünschenswert: Eine Übertragung von immateriellen Vermögenswerten z.B. unter Vereinbarung von Preisanpassungsklauseln bei wesentlichen Abweichungen der Plan- von den Istdaten oder genereller Preisnachbesserung sollte mangels drohender Aushöhlung der nationalen Steuerbemessungsgrundlagen demnach nicht unter die meldepflichtigen Gestaltungen fallen. Ebenso sollte klargestellt werden, dass umgründungsbedingte Übertragungen von Vermögenswerten wohl nicht als Verrechnungspreisgestaltung und damit nicht als unter dieser Ziffer meldepflichtig angesehen werden.
- Wir bitten um Klarstellung, wie es um die Meldepflicht spezifischer Kennzeichen hinsichtlich der Verrechnungspreisgestaltung (**§ 5 Z. 7 und 8**) bestellt ist, wenn zwar einerseits eine Gestaltung vorliegt, die beispielsweise unilaterale Safe Harbour Regelungen nützt (wie etwa als fremdüblich verstandene Zinssätze in gewissen osteuropäischen Staaten wie Slowenien und Polen), ohne dass

hierzu gemutmaßt werden muss, dass ein „Steuervorteil“ erzielt wird (insbesondere in Slowenien ist der „Interest rate cap“ auch von Laufzeit und ähnlichem abhängig). Allenfalls könnte von einer Meldepflicht Abstand genommen werden, wenn keine Grundlage zur Mutmaßung besteht, dass die Nutzung unilateraler Safe Harbour Regelungen zu einem Steuervorteil führt. Da die Einführung von derartigen Safe-Harbour Regeln beispielsweise in Osteuropa grundsätzlich keine Steuerbegünstigung bezweckt, müsste der Abgabepflichtige uE auch keinen zusätzlich Nachweis hinsichtlich der Fremdüblichkeit der Safe Harbour Zinssätze durch externe Benchmarkstudien erbringen, um eine Meldepflicht zu vermeiden. Das deckt sich mit der Formulierung von § 4 wonach eine marktfähige oder maßgeschneiderte grenzüberschreitende Gestaltung nur meldepflichtig ist, sofern sie ein Risiko der Steuervermeidung oder –umgehung beinhaltet.

- Sollte das Meldeerfordernis hinsichtlich „safe harbour“-Regelungen weit aufgefasst werden, dann wäre zu begrüßen, wenn Verwaltungserleichterungen betreffend eines möglichen Erfordernisses einer Meldung einer Vielzahl an Einzeltransaktionen z.B. durch Bank- und Versicherungskonzerne, sofern bei beispielsweise einer Darlehensgewährung an eine osteuropäische Tochtergesellschaft im Ausland eine Safe Harbour Regelung betreffend die fremdübliche Höhe des Zinssatzes angewendet wurde, zur Anwendung gebracht werden könnten.
- **Verrechnungspreisgestaltungen iZm Funktions-/Risikoübertragungen (Z9):** § 5 Z 9 EU-MPFG 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 EB führen idZ vor allem Beispiele iZm der Umwandlung klassischer Verrechnungspreisrollen an. Auch der Wortlaut, der explizit auf „Verrechnungspreisgestaltungen“ Bezug nimmt, ließe den Rückschluss zu die Meldepflicht nach Z 9 auf Gestaltungen von Verrechnungspreisen zu reduzieren. Unklar ist inwieweit grenzüberschreitende Umgründungen von Z 9 umfasst sein sollen. Dies umso mehr, als schon nach dem UmgrStG (sei es nach dem 1. Hauptstück, oder nach § 43 UmgrStG) eine entsprechende Anzeigepflicht besteht (wenn auch nicht gegenüber der zuständigen Behörde iSd EU-MPFG). Bitte um Klarstellung.

Generell weisen wir an dieser Stelle noch einmal darauf hin, dass es notwendig sein wird, die einzelnen Tatbestände meldepflichtiger Gestaltungen in Erlassform **durch Beispiele** zu unterlegen. In den Erläuterungen finden sich derzeit leider nur Beispiele zu § 5 Z 2, 3 und 5 EU-MPFG sowie § 6 Z 6 und 7 EU-MPFG.

Zu § 5 bzw § 6:

Die Wortfolge „nach Maßgabe des Abs. 4“ ist uE sprachlich irreführend, soll doch laut EB § 4 eine zusätzliche Voraussetzung darstellen. Ich schlage daher vor, diese Wortfolge wie folgt zu formulieren: „bei Erfüllung der in § 4 genannten Voraussetzungen“

Bedingt meldepflichtige Gestaltungen (§ 6 EU-MPFG):

Anmerkungen zum Main-Benefit-Test:

Entsprechend den Vorgaben der Richtlinie stellt § 6 EU-MPFG

- die allgemeinen Kennzeichen A,

- die spezifischen Kennzeichen B und
 - die spezifischen Kennzeichen C Z 1 lit. b sublit. i, lit. c und lit. d
- unter den Vorbehalt, dass Gestaltungen zusätzlich den Main Benefit Test zu erfüllen haben.

Der Main Benefit Test gilt als erfüllt, wenn der Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile, den eine Person von einer Gestaltung erwarten kann, die Erlangung eines Steuervorteils iSd § 3 Z 10 EU-MPFG ist. Für die Erfüllung des Tests ist es auch ausreichend, wenn einer der wesentlichen Zwecke der Gestaltung die Erlangung eines Steuervorteils ist.

Auch wenn nach den EB nicht nur unangemessene Gestaltungen, sondern auch generelle Gestaltungen umfasst sein sollen, stellt sich dennoch die Frage nach dem Verhältnis zu den Missbrauchsbestimmungen in § 22 BAO. Insbesondere, ob der Main-Benefit-Test erfüllt sein kann, wenn zu einer bestimmten Gestaltung Missbrauch gemäß § 22 BAO bereits durch bescheidmäßige Auskunft gemäß § 118 BAO verneint wird.

Anmerkungen zum Katalog der meldepflichtigen Gestaltungen:

- **Gestaltungen iZm standardisierter Dokumentation / Struktur (Z3):** Nach den EB zufolge umfasst § 6 Z 3 EU-MPFG 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. Gerade in Zusammenschau mit § 4 EU-MPFG dürfen hier standardisierte Steuergestaltungsmodelle im Fokus stehen. Dem Grunde nach wären allerdings Beratungshinweise, die routinemäßig erteilt werden (z.B. Einhaltung einer Frist bei Umgründungen) oder schon die Zurverfügungstellung von neugegründeten Kapitalgesellschaften meldepflichtig. Da dies zu ungewollten Massenmeldungen führen könnte, wäre die Aufnahme einer Klarstellung in die EB wünschenswert.
- **§ 6 Z 4:** Der „Mantelkauf-Tatbestand“ bedarf einer Klarstellung hinsichtlich der Bedeutung „grenzüberschreitende Sachverhalte“. Fraglich ist, ob folgendes Beispiel der Meldepflicht unterliegt: Eine österreichische GmbH, deren Anteilseigner in Deutschland ansässig ist, erwirbt eine in Österreich ansässige „Mantelgesellschaft“. Hier sollte – zumindest in den EB – klargestellt werden, dass ein bloß ausländischer Anteilseigner nicht dazu führt, dass ein grenzüberschreitender Sachverhalt vorliegt.
- **Umwandlung von Einkünften (Z5):** § 6 Z 5 EU-MPFG umfasst u.a. Gestaltungen, bei denen Einkünfte in andere niedriger besteuerte oder steuerbefreite Arten von Einnahmen umgewandelt werden. Sollte die bloße Aufstockung einer Portfoliobeteiligung auf das Ausmaß einer internationalen Schachtelbeteiligung nicht schon nach § 4 EU-MPFG ausgenommen sein, stellt sich die Frage ob eine Meldepflicht überhaupt nach § 6 Z 5 EU-MPFG in Betracht käme. Dies deshalb, da vor und nach Aufstockung idente Arten von Einnahmen vorliegen sollten. Bitte um Konkretisierung.
- Eine Konkretisierung, was genau unter „andere niedriger besteuerte oder steuerbefreite Arten von Einnahmen“ zu verstehen ist, scheint auch vor dem Hintergrund geboten, dass ein zu vordergründiges Verständnis gerade im Hinblick auf die Gewerbebetriebsfiktion bei Kapitalgesellschaften dazu führen könnte, dass unbeabsichtigter Weise unzureichende Meldungen vorgenommen werden.

Allgemein regen wir an, dass in die EB Beispiele aufgenommen werden, die darlegen, welche Gestaltungen bzw. Transaktionen nicht zu melden sind (insbesondere hinsichtlich des in § 4 normierten zusätzlichen Kriteriums „Risiko der Steuervermeidung“). Eine derartige „White Liste“ gibt es z.B. auch in Polen.

Zu § 8 :

In den Erläuterungen zu § 8 Abs. 1 Z 1 EU-MPFG wird ausgeführt, dass der Tag der Bereitstellung als den Fristenlauf von 30 Tagen auslösendes Ereignis bei **marktfähigen Gestaltungen** jener Tag sein soll, an dem deren **Konzeption** abgeschlossen ist. Das lässt sich aus dem Gesetzeswortlaut nicht ableiten, sodass die Frist auch für marktfähige meldepflichtige Gestaltungen erst mit dem **Tag der Bereitstellung zur Umsetzung** zu laufen beginnen sollte.

Es ist sehr zu begrüßen, dass in § 8 Abs. 1 Z 4 die 30 Tagefrist bei Wiederaufleben der Meldepflicht des Intermediärs (nach Entbindung von der gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht) neu zu laufen beginnen soll. Dies entschärft jene Fälle, in denen die Steuerpflichtigen sich vorerst bereit erklären, die Meldung selbst vorzunehmen und beispielsweise am Tag 29 den Steuerberater von der Verschwiegenheitspflicht entbinden. Der Intermediär hätte nach Wiederaufleben der Meldepflicht nicht mehr ausreichend Zeit, die Meldung einzubringen. Wir regen an, die Bestimmung in Z 4 als eigenen Absatz zu konzipieren (z.B. *„Abweichend von Abs. 1 sind meldepflichtige Gestaltungen innerhalb von 30 Tagen, beginnend an dem Tag der dem Tag folgt, an dem der Intermediär vom relevanten Steuerpflichtigen von seiner gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht entbunden worden ist, zu melden.“*). Andernfalls verhindert der Zusatz *„wobei der frühest mögliche Zeitpunkt maßgebend ist“* in Abs. 1 regelmäßig die Anwendbarkeit von Z 4, zumal die Bereitstellung oder Umsetzung der Gestaltung oftmals das frühere Ereignis sein wird.

Meldung mehrerer Intermediäre (§ 10 EU-MPFG):

Es ist dringend erforderlich, ein rechtssicheres und einfaches Nachweisverfahren zu bereits eingereichten Anzeigen zu etablieren, um zu vermeiden, dass sämtliche relevanten Steuerpflichtigen und ggf. Intermediäre dieselben Inhalte übermitteln.

Nach Art. 8aaa Abs. 3 DAC 6 sind alle beteiligten Intermediäre nebeneinander zur Anzeige verpflichtet. Ein Intermediär wird von dieser Pflicht nur frei, wenn er in eigener Person beweisen kann, dass ein anderer die Anzeigepflicht erfüllt hat.

Ebenso sind nach Art. 8aaa Abs. 3a DAC 6 alle beteiligten relevanten Steuerpflichtigen nebeneinander zur Anzeige verpflichtet. Die Stamminformationen des meldepflichtigen grenzüberschreitenden Modells soll allerdings vorrangig der relevante Steuerpflichtige melden müssen, der das Modell vom Intermediär erhalten hat, sonst derjenige, der die Umsetzung koordiniert. Im Übrigen werden die anderen relevanten Steuerpflichtigen, die ebenfalls eine Beratung über das Modell erhalten haben, nur von der Anzeigepflicht frei, wenn sie die Anzeige durch einen anderen relevanten Steuerpflichtigen nachweisen können.

Unklar ist, wie der Nachweis, dass bereits ein anderer (Intermediär oder Steuerpflichtiger) eine Anzeige abgegeben hat, geführt werden soll. Deshalb regen wir an, ein einfaches Verfahren für den Nachweis zu schaffen, dass das meldepflichtige grenzüberschreitende Modell bereits angezeigt worden ist bzw.

zumindest eine entsprechende Auskunftsmöglichkeit der beteiligten Parteien im Gesetz vorzusehen. Ein Nachweisverfahren würde dazu beitragen, Mehrfachmeldungen desselben Modells zu vermeiden, um den ohnehin immensen bürokratischen Aufwand nicht weiter zu erhöhen.

Zu § 11:

Wir regen an, den Wortlaut in „*Ein Intermediär gemäß § 3 Z 3 ist von seiner Meldepflicht befreit, wenn er in Österreich einer gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht unterliegt und der Intermediär **nicht mit der Meldung beauftragt wurde.***“ zu ändern. Die beim Beraterprivileg vorgesehene Beweislastumkehr sollte in jedem Fall gestrichen werden.

Liegt eine Befreiung von der Meldepflicht vor, hat der (befreite) Intermediär jeden anderen beteiligten Intermediär iSd § 3 Z 3 EU-MPFG bzw. alle relevanten Steuerpflichtigen „unverzüglich“ zu informieren (§ 11 Abs. 2 und 3 EU-MPFG) Dieser unbestimmte Gesetzesbegriff sollte durch eine konkrete Fristsetzung (z.B. 10/20 Tagen nach Feststellung der Befreiung) ersetzt werden.

Inhalt der Meldung einer meldepflichtigen Gestaltung (§ 16 EU-MPFG):

Angaben aller verbundenen Unternehmen: § 16 Z 2 EU-MPFG sieht in der derzeitigen Fassung vor, dass im Rahmen der Meldung einer meldepflichtigen Gestaltung Angaben zu allen verbundenen Unternehmen (!) im Sinne des § 3 Z 11 EU-MPFG gemacht werden. Gerade bei größeren Konzernstrukturen führt dieses Erfordernis zu überbordenden Angabepflichten. Wir regen daher an die Angabeerfordernisse analog zu § 16 Z 12 EU-MPFG zumindest auf jene verbunden Unternehmen zu beschränken, die von der meldepflichtigen Gestaltung betroffen oder potenziell betroffen sind.

Zu § 16 Abs. 2:

Vor dem Hintergrund, dass in Österreich die Amtssprache Deutsch ist, sollte es ebenso zulässig sein sein, die gesamte Meldung in deutscher Sprache erstatten zu können. Die derzeitige Fassung bedeutet Mehrarbeit aufgrund der erforderlichen Übersetzungen. Weiters sollte eine Meldung in einer anderen (EU-)Sprache für Zwecke des § 49c FinStrG keine Nicht-Meldung darstellen.

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

In Umsetzung von Art 8ab EU 2018/822 kann aus einer unterbleibenden Reaktion der Abgabenbehörde auf die erfolgte Meldung einer meldepflichtigen Gestaltung nicht auf die konkludente Duldung einer iS des EU- MPfG gemeldeten Gestaltung geschlossen werden. Darauf wird in den Erläuternden Bemerkungen zu § 19 EU-MPFG auch hingewiesen.

Darüber hinaus weisen die Erläuternden Bemerkungen aber auch darauf hin, dass mit der Meldung einer meldepflichtigen Gestaltung im Sinne des EU-MPFG regelmäßig keine vollständige Offenlegung nach § 119 BAO verbunden sei.

Auch wenn die Offenlegung abgabenrechtlich bedeutsamer Umstände grundsätzlich stets in einem konkreten, ein bestimmtes Veranlagungsjahr betreffenden Verfahren zu erfolgen hat, ist zunächst darauf hinzuweisen, dass die Frage, inwieweit den Abgabenbehörden nicht auch ein interner Informationsaustausch zumutbar und daher überhaupt eine Offenlegung geboten ist, differenziert gesehen wird (Leitner/Brandl/Kert, Handbuch Finanzstrafrecht, 4. Auflage, Rz 1348).

Darüber hinaus ist festzuhalten, dass aus der gesetzlichen Meldepflicht von Gestaltungen iSd §§ 4 bis 6 nicht in allen Fällen auf eine Offenlegungspflicht zusätzlicher Umstände nach § 119 BAO geschlossen werden kann, insbesondere soweit die Meldeflicht vornehmlich aus der Divergenz unterschiedlicher Rechtsordnungen resultiert.

Finanzstrafrechtlich wird eine gesetzeskonforme Meldung iS des EU- MPfG auch im Falle einer allfälligen Verletzung der gesetzlichen Offenlegungspflicht durch den Abgabepflichtigen im relevanten Verfahren jedenfalls bei der Beurteilung des subjektiven Tatbestandes und damit bei Prüfung der inneren Tatseite zu berücksichtigen sein.

Auskunftsmöglichkeit zu eingegangenen Meldungen sollte eingeräumt werden:

Im Sinne der Fairness sollte den Steuerpflichtigen und den Intermediären ein Auskunftsrecht eingeräumt werden, um von der Finanz eine zeitnahe Rückmeldung hinsichtlich eingegangener Meldungen zu erhalten. Dies wäre sowohl im Hinblick auf Art. 41 der Grundrechtscharta der EU (Recht auf eine gute Verwaltung), die Schaffung eines „Level Playing Field“ und auch im Hinblick auf die Planungs- und Rechtssicherheit uE geboten.

Zu § 20:

Die Verwendung personenbezogener Daten zum automationsunterstützten Risikomanagement ist bedenklich, wenn das Meldeverhalten des Steuerpflichtigen oder des Intermediärs für die Risikobeurteilung bei der Fallauswahl (Predictive Analytics) herangezogen wird.

Inkrafttreten

Die Vorschriften sind nach Richtlinie (EU) 2018/822 erst ab dem 1. Juli 2020 anzuwenden. Es wäre begrüßenswert, wenn Österreich diese Bestimmungen auch erst zu diesem Zeitpunkt und nicht bereits freiwillig vorzeitig mit 1. 1. 2020 zur Anwendung bringt.

Zu Artikel 3 – Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988

Zu § 47 Abs. 1 EStG:

§ 47 Abs. 1 EStG soll für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31.12.2019 enden insofern geändert werden, als ausländische Arbeitgeber künftig auch dann zum **Einbehalt von Lohnsteuer** verpflichtet sind, wenn **im Inland keine Betriebsstätte** besteht, jedoch unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer beschäftigt werden (§ 47 Abs. 1 lit. a EStG). Bei der Beschäftigung von beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern soll der bislang nach den LStR 2002 (Rz 927 zu § 47 EStG) mögliche „freiwillige“ Lohnsteuerabzug durch ausländische Arbeitgeber ohne Inlandsbetriebsstätte nun in § 47 Abs. 1 lit. b EStG gesetzlich geregelt werden. Letzteres begrüßen wir.

Eine Verpflichtung ausländischer Unternehmer, von unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern (die bislang im Veranlagungswege zu erfassen waren) Lohnsteuer einzubehalten wird uE jedoch aus folgenden Gründen in der Praxis auf erhebliche Probleme stoßen.

- In vielen Fällen muss und kann der ausländische Arbeitgeber nicht wissen, ob sein Arbeitnehmer in Österreich als unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig zu qualifizieren ist. So zum Beispiel bei kurzfristigen Arbeitseinsätzen DBA-rechtlich im Ausland ansässiger Arbeitnehmer mit **Ferienwohnung** in Österreich.
- Aber auch der unbeschränkte Steuerpflicht begründende „**gewöhnliche Aufenthalt**“, den eine Person dort hat, wo sie sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass sie an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt (§ 26 Abs. 2 BAO), wird vom ausländischen Arbeitgeber kaum prüfbar sein.
- Werden unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer von **ausländischen Arbeitskräfteüberlassern** an inländische Beschäftiger gestellt, wäre zu klären, ob der ausländische Arbeitgeber von der Lohnsteuerhaftung freigestellt wird, wenn der inländische **Beschäftiger** in Anwendung des § 5 Abs. 3 DBA-Entlastungsverordnung (BGBl III 2005/92 idF BGBl II 2006/44) iVm Abs. 31 BMF-Erlass v. 10.3.2006, BMF-919221/0101-IV/4/2006 idF BMF-Erlass v. 12.6.2014, BMF-010221/0362-IV/8/2014) für die überlassenen Arbeitskräfte **die Pflichten des Arbeitgebers** übernimmt.

Bleibt § 98 Abs. 1 Z 3 5. TS aufrecht, so droht nun eine doppelte Abzugsbesteuerung einerseits im Wege der Lohnsteuer und andererseits im Zuge der verpflichtenden Abzugsteuer. Diese doppelte Besteuerung ist zu vermeiden. Sofern ein Lohnsteuerabzug erfolgt, muss dadurch die Verpflichtung zur Abzugsteuer gem. § 98 Abs. 1 Z 3 5. TS entfallen.

Bei Inbound-Arbeitskräfteüberlassungen sollte der inländische Beschäftiger „Abzugs-Lohnsteuer“ einzubehalten haben. Und zwar auf relativ einfach zu berechnende Art und Weise, bspw. iHv eines pauschalen Steuersatzes von 20 % von einer pauschalen Steuerbemessungsgrundlage z.B. von 70 % des Gestellungsentgelts (vergleiche Kommunalsteuer bei inbound Überlassungen). Die Steuer müsste bei Auszahlung des Gestellungsentgelts vom österreichischen Beschäftiger einbehalten werden – allerdings würde es sich nicht um eine Abzugsteuer des Überlassers handeln sondern um eine Abzugsteuer (Lohnsteuer) des in Österreich steuerpflichtigen überlassenen Arbeitnehmers, womit dessen Steuerpflicht in Österreich - sofern keine anderen Einkünfte vorliegen - abgegolten wäre. Der Überlasser müsste folglich die einbehaltene Abzugsteuer vom Nettolohn des überlassenen Arbeitnehmers einbehalten und dessen Bezüge im Herkunftsstaat entsprechend den lokalen steuerrechtlichen Bestimmungen entweder vom lokalen Steuerabzug freistellen oder eine Steueranrechnung beantragen. Der überlassene Arbeitnehmer sollte in Folge zum einen die Möglichkeit haben, in Österreich eine Veranlagung durchzuführen, zum anderen könnte er den Umstand der Besteuerung in Österreich im Rahmen der Veranlagung in seinem Heimatstaat geltend machen, sei es durch Befreiung der maßgeblichen Einkünfte, sei es durch Anrechnung der einbehaltenen Steuer.

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 gewählte Form der Umsetzung der PIF-Richtlinie zur Bekämpfung von Mehrwertsteuerbetrug ist zu begrüßen, weil damit insbesondere auch klar eine Differenzierung zwischen der Abgabenhinterziehung und dem Betrug am Mehrwertsteuersystem zum Ausdruck gebracht wird und eine Basis geschaffen wird, grenzüberschreitenden Mehrwertsteuerbetrug in der EU wirksam zu bekämpfen.

Beim neuen Tatbestand „Grenzüberschreitender Umsatzsteuerbetrug (§ 40)“ sollten allerdings noch folgende Ergänzungen bzw. Klarstellungen vorgenommen werden:

- **Definition des grenzüberschreitenden Betrugssystems:**

Gem. Anmerkung 4 der PIF-Richtlinie beziehen sich die schwersten Formen des Mehrwertsteuerbetrugs insbesondere auf Karussellbetrug, „Missing-Trader-Mehrwertsteuerbetrug“ und im Rahmen einer kriminellen Vereinigung begangener Mehrwertsteuerbetrug, aus denen eine ernsthafte Bedrohung für das gemeinsame Mehrwertsteuersystem und somit den Unionshaushalt erwächst. Ein grenzüberschreitendes Betrugssystem liegt demnach vor, wenn Straftaten in strukturierter Form mit dem Ziel begangen werden, einen ungerechtfertigten Vorteil aus dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zu ziehen, und wenn der durch die Straftaten verursachte Gesamtschaden sich auf mindestens 10 000 000 EUR beläuft.

Es wird daher vorgeschlagen, § 40 Abs. 1 FinStrG-E wie folgt zu ergänzen:

„Ein grenzüberschreitendes Betrugssystem liegt vor, wenn Lieferungen oder sonstige Leistungen in strukturierter Form mit dem Ziel ganz oder zum Teil ausgeführt oder vorgetäuscht werden, um einen ungerechtfertigten Vorteil aus dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zu ziehen.“

Sollte es nicht zur vorgeschlagenen Ergänzung des § 40 Abs. 1 FinStrG-E kommen, wäre die Definition jedenfalls in den EB aufzunehmen bzw. klarzustellen, dass ein grenzüberschreitendes Betrugssystem iSd Anmerkung 4 der PIF-Richtlinie zu verstehen ist.

- **Gesamtschaden statt Einnahmenausfall und Definition des Gesamtschadens**

Es ist zu begrüßen, dass entsprechend den Vorgaben der PIF-Richtlinie nicht auf dem im FinStrG gebräuchlichen Begriff „Verkürzungsbetrag“ oder „Abgabenverkürzung“ abgestellt wird, sondern die Terminologie der PIF-Richtlinie verwendet wird. Konsequenterweise sollte daher aber auch auf den Gesamtschaden abgestellt werden und nicht der Begriff „Einnahmenausfall“ verwendet werden, da sich der Begriff „Einnahmenausfall“ in der PIF-Richtlinie nicht findet.

Es wird daher angeregt, im gesamten § 40 FinStrG-E den Begriff „Einnahmenausfall“ durch den Begriff „Gesamtschaden“ zu ersetzen.

- **Definition des Gesamtschadens**

Es wird angeregt, den Begriff „Gesamtschaden“ iSd Anmerkung 4 der PIF-Richtlinie in § 40 FinStrG-E zu definieren. Da es keiner Ermittlung eines Verkürzungsbetrages bedarf, erscheint die in Anlehnung an § 35 Abs. 4 FinStrG in § 40 Abs. 3 FinStrG-E enthaltene Regelung entbehrlich.

Es wird angeregt § 40 Abs. 3 FinStrG-E wie folgt zu regeln:

„Mit dem Begriff des Gesamtschadens wird der aus dem gesamten Betrugssystem resultierende geschätzte Schaden für die finanziellen Interessen sowohl der betroffenen Mitgliedstaaten als auch der Union mit Ausnahme von Zinsen und Geldstrafen bezeichnet.“

Dies entspricht der Definition in Anmerkung 4 der PIF-Richtlinie.

- **Bedeutung des Gesamtschadens**

In der vorliegenden Ausformulierung des § 40 FinStrG-E könnte unklar sein, ob der Einnahmefall an Umsatzsteuer im Gemeinschaftsgebiet (besser „Gesamtschaden“ – siehe oben) von insgesamt mindestens zehn Millionen Euro vom Vorsatz des Täters umfasst sein muss oder objektive Bedingung der Strafbarkeit ist. Eine entsprechende Klarstellung wäre wünschenswert.

- **Adaptierung lit. c des § 40 Abs. 1 FinStrG-E**

Da Hauptzweck des § 40 FinStrG-E die Umsetzung von Art 3 Abs. 2 lit. d iii) der PIF-Richtlinie zu sei scheint, wird empfohlen, sich in diesem Punkt am Wortlaut der PIF-Richtlinie zu orientieren und § 40 Abs. 1 lit. c FinStrG-E wie folgt zu formulieren:

„c) richtige Umsatzsteuer-Erklärungen zur betrügerischen Verschleierung einer nicht geleisteten Zahlung oder zur unrechtmäßigen Begründung von Ansprüchen auf Erstattung von Umsatzsteuer im Inland oder übrigen Gemeinschaftsgebiet vorlegt.“

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

So begrüßenswert die Streichung des § 38 (Gewerbsmäßige Begehung) mit seiner überzogenen Geldstrafandrohung ist, so kritikwürdig ist es, quasi als Ersatz dafür in § 23 Abs. 2 den besonderen Erschwerungsgrund „gewerbsmäßige Begehung“ zu schaffen, und das in der Textfassung, die durch das Abgabenänderungsgesetz 2015 (BGBl I 2015/163) bezüglich § 38 idF davor mit guten Gründen abgeschafft worden ist, weil sie einzig auf einen subjektiven Umstand abstellt: Es wird wieder nur die Absicht verlangt, sich selbst oder, und das ist neu, als Entscheidungsträger dem Verband durch wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen; objektive Umstände wie die Begehung zumindest zweier Finanzstraftaten, die Erzielung einer Einnahme von mehr als 400 Euro pro Monat usw. spielen wieder keine Rolle mehr, die die (teilweise) Bestreitung der Lebenshaltungskosten durch Begehung von Finanzstraftaten indizieren.

So kann es (wieder) sein, dass bei einem Ersttäter bereits beim Versuch z.B. einer Einkommensteuerhinterziehung die Absicht auf Erzielung einer fortlaufenden Einnahme ebenso zur Anwendung kommt wie bei der fortgesetzten Hinterziehung von Umsatzsteuervorauszahlungen oder Lohnabgaben über einen längeren Zeitraum.

Angesichts des Umstandes, dass „mehrere strafbare Handlungen derselben oder verschiedener Art“ bzw. die Fortsetzung der „strafbaren Handlung durch längere Zeit“ bereits nach geltendem Recht den besonderen Erschwerungsgrund des § 33 Abs. 1 Z 1 StGB (iVm § 23 Abs. 2 letzter Satz) darstellen – wer ein Jahr lang Umsatzsteuervorauszahlungen oder Lohnabgaben hinterzieht, begeht längere Zeit hindurch jeweils zwölf Finanzstraftaten nach § 33 Abs. 2 lit. a bzw. lit. b –, erscheint der besondere Erschwerungsgrund der „gewerbsmäßigen Begehung“ überflüssig.

Er sollte auch deshalb nicht realisiert werden, um zu vermeiden, dass es zu einer an sich verpönten "Doppelverwertung" ein und desselben erschwerenden Umstands kommt, nämlich die mit der Fortsetzung durch längere Zeit hindurch bzw. mit der Wiederholung von Finanzstraftaten zwangsläufig einhergehende Erzielung fortlaufender Einnahmen (Vermehrung des Einkommens durch Verringerung der Abgabenlast bzw. durch Gutschriften).

Bei Licht besehen würde sich der Anwendungsbereich des neuen Erschwerungsgrunds in Abgrenzung zu den beschriebenen Erschwerungsgründen auf Einzeltaten wie (den Versuch) einer Einkommensteuerhinterziehung beschränken, (der) die in der Absicht auf Einnahmenerzielung durch Tatwiederholung begangen worden ist.

Sollte dieser Ansicht nicht gefolgt werden können, dann sollte der vorgeschlagene Gesetzestext geändert werden, um klipp und klar zu sagen, was gemeint ist. § 23 Abs. 2 zweiter Satz sollte diesfalls lauten:

„Erschwerend ist, wenn es dem Täter darauf angekommen ist, sich oder einem Verband, als dessen Entscheidungsträger er gehandelt hat, durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen. Mildernd ist, wenn die Verkürzung oder der Abgabenausfall nur vorübergehend und nicht endgültig hätte eintreten sollen.“

Zu § 31 FinStrG:

In § 31 Abs. 2 FinStrG-E wird für § 49c und § 49d FinStrG-E eine Verjährungsfrist von drei Jahren vorgesehen. Da es in der Literatur divergierende Meinungen zum Beginn der Verjährung derartiger Finanzvergehen gibt, sollte in § 31 FinStrG klargestellt werden, dass die Verjährungsfrist von drei Jahren mit dem Eintritt des rechtswidrigen Zustandes, somit der erstmaligen Verletzung der Verpflichtung, zu laufen beginnt.

Zu § 49c FinStrG:

In § 49c FinStrG sollen Versäumnisse iZm meldepflichtigen Gestaltungen iSd EU-MPFG als **Finanzordnungswidrigkeit** sanktioniert werden. Dabei soll auch eine „**nicht vollständige Meldung**“ bzw. ein nicht vollständiges Nachkommen der Pflichten nach § 11 EU-MPFG (Information über Befreiung von der Meldepflicht) mit Geldstrafen bis zu EUR 50.000,-- bzw. bei grober Fahrlässigkeit bis zu EUR 25.000,-- bestraft werden. Die Komplexität des EU-MPFG und bestehende Unsicherheiten werden zur Folge haben, dass es für Intermediäre und relevante Steuerpflichtige in manchen Fällen – zumindest im ersten Jahr des Wirksamwerdens des EU-MPFG - schwierig sein wird, die Erwartungen der Finanzverwaltung an die Inhalte einer meldepflichtigen Gestaltung (§ 16 EU-MPFG) vollständig zu erfüllen. Berichte aus Polen, wo die Richtlinie (EU) 2018/82 bereits mit Wirkung ab 1.1.2019 in innerstaatliches Recht umgesetzt worden ist, belegen dass von den seither abgegebenen 450 Meldungen nur etwa 100 Meldungen von der polnischen Finanzverwaltung als „vollständig“ anerkannt worden sind. Deshalb bleibt zu hoffen, dass von den in § 49c FinStrG vorgesehenen Sanktionen von der Finanzverwaltung nur mit Augenmaß Gebrauch gemacht wird.

Als Vorbild für diese Strafbestimmung dürfte § 49b FinStrG gedient haben. So wie bei den Übermittlungs- bzw. Meldepflichten nach § 8 Abs. 1 VPdG werden auch bei den Meldepflichten nach dem EU-MPFG zahlreiche unbestimmte Begriffe verwendet. Dieser Umstand sollte daher auch wie im

§ 49b Abs. 2 FinStrG in § 49c FinStrG Berücksichtigung finden und die fahrlässige Übermittlung unrichtiger Informationen nicht strafbar sein. Da jedoch die Meldepflichten im EU-MPFG nicht eindeutig genug abgegrenzt erscheinen, sollte eine generelle Einschränkung auf Vorsatz erfolgen.

Die in § 49c Abs. 2 und 3 FinStrG vorgesehenen Strafhöhen erscheinen unverhältnismäßig hoch und sollten reduziert werden.

Der Ausschluss der Selbstanzeigemöglichkeit wird strikt abgelehnt. Die diesbezügliche Begründung in den Erläuterungen zum Gesetzesentwurf („da die Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige faktisch einer Fristverlängerung für die Meldung gleichkäme und Österreich seinen internationalen Verpflichtungen nicht entsprechend nachkommen könnte“) ist nicht stichhaltig, da der Hinweis auf die „Fristverlängerung“ auf alle Finanzvergehen angewendet werden könnte. Eine sachliche Differenzierung zu anderen Finanzvergehen erscheint nicht ersichtlich, womit sich auch verfassungsrechtliche Fragen stellen (siehe dazu Schrottmeyer, SWK 2016, 1213 bzw. in Verrechnungspreisdokumentationspflichten², 177 zur insoweit vergleichbaren Bestimmung des § 49b). Dazu sieht § 29 FinStrG ohnedies entsprechende Sperrwirkungen vor.

Wenn die Selbstanzeigemöglichkeit eingeschränkt werden soll, könnte überlegt werden dies entweder auf den Vorsatz zu beschränken oder diese zeitlich, wie in § 49a Abs. 2 FinStrG der Fall, zu beschränken.

Zu § 49d:

Die zu § 49c FinStrG-E geäußerten Kritikpunkte gelten sinngemäß auch für § 49d FinStrG-E. Vor dem Hintergrund des § 51 Abs. 1 lit. c und d FinStrG idGF erscheint überhaupt fraglich, warum es einer gesonderten Normierung in Form des § 49d FinStrG-E bedarf.

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):

Obwohl die PIF-Richtlinie nicht mehr wie ihre Vorgängerin (1995) die Auslieferung wegen einer Finanzstrafat zum Nachteil der EU in Höhe von 50.000 oder mehr ECU (= Euro) und damit wegen der Auslieferungsvoraussetzungen des § 11 ARHG Gerichtszuständigkeit bereits bei solch einem Nachteil verlangt – das war bis heute der einzige sachliche Grund, für Schmuggel und Hinterziehung von Eingangs- und Ausgangsabgaben usw. die Gerichtszuständigkeit bereits bei einem strafbestimmenden Wertbetrag von mehr als 50.000 Euro eintreten zu lassen statt der sonst geforderten 100.000 Euro (§ 53 Abs. 1, 2) –, hält der ME weiterhin an den insbesondere von *Scheil* (in Kert/Lehner (Hrsg), FS für Frank Höpfel, Ungleichbehandlung von Zoll- und Nichtzollvergehen, 195 ff) mit vielen guten Gründen negativ kritisierten unterschiedlich hohen Schwellen zur Gerichtszuständigkeit fest.

Es ist an der Zeit, diese jetzt nicht einmal mehr europarechtlich geforderte unsachliche und daher sehr wahrscheinlich verfassungswidrige Ungleichbehandlung aufzugeben, indem § 53 Abs. 2 ersatzlos gestrichen wird, wodurch für Zoll- und für Nichtzollvergehen ein und dieselbe Schwelle für die Gerichtszuständigkeit festgesetzt wäre.

Dann erübrigen sich die im ME für § 35 Abs. 4 und 37 Abs. 2 vorgeschlagenen Differenzierungen der Freiheitsstrafdrohungen – bei einem strafbestimmenden Wertbetrag von mehr als 50.000 aber nicht

mehr als 100.000 Euro Freiheitsstrafe wie bisher bis zu zwei Jahren; bei einem strafbestimmenden Wertbetrag darüber Freiheitsstrafe bis zu vier Jahren.

Zu Z 29 (§ 196):

Sollte mit der Änderung vorgesehen werden, dass für den Fall, dass ein Nichtunternehmer Vorsteuern geltend macht, die Finanzstrafbehörden für Ermittlungen herangezogen werden können, wird angeregt, die Änderung nicht verfahrensrechtlich sondern materiell vorzunehmen und einen gesonderten Tatbestand zu schaffen, nach dem auch ein Nichtunternehmer, der Vorsteuern geltend macht, so wie in Deutschland nach dem FinStrG und nicht wegen §§ 146 f StGB bestraft werden kann. Dies insbesondere auch vor dem Hintergrund der geplanten Änderung in Artikel 6 zu § 21 Abs. 10a UStG.

Zu Artikel 5 – Änderung der Bundesabgabenordnung

Zu § 2 lit. d und § 241a BAO-Entwurf:

Die Vorschriften schließen tatsächlich eine Lücke: Es kommt durchaus vor, dass statt eines zustehenden Guthabens, sei es auf Antrag, aber auch von Amts wegen, irrtümlich mehr zurückbezahlt wird. Streng genommen könnten diese Fälle bisher nur zivilrechtlich über einen Bereicherungsanspruch gelöst werden. Diese Schwierigkeiten fallen nunmehr weg. Hinsichtlich bloßer Gutschriften ergibt sich insofern wohl kein Problem, als diese - zunächst internen, d.h. zu keinem Zahlungsfluss führenden - Vorgänge gegenteilig, also via Lastschrift, richtiggestellt werden können.

Zu § 158 Abs. 4 lit. f BAO-Entwurf:

Die Wortfolge: ".....gegenüber einer Körperschaft öffentlichen Rechts....." könnte getrost entfallen. Sofern die Buchhaltungsagentur des Bundes für die Zahlungsabwicklung zuständig ist, soll sie Daten betreffend Zahlungen an Dolmetscher, Übersetzer oder Sachverständige eben übermitteln. Die Sicherung des Steueraufkommens erscheint gegenüber den genannten Personen jedenfalls dringlicher als bei Aufsichtsräten oder Stiftungsvorständen. Diese Funktionäre müssen in ihrer Entlohnung schon per se institutionell erfasst werden. In dieser Hinsicht erscheint auch eine Beschränkung auf den Bund nicht wirklich zielführend. Derartige Zahlungen erfolgen auch auf Landes- und Gemeindeebene in einem nicht zu vernachlässigendem Ausmaß.

Zu § 214 Abs. 9 BAO-Entwurf:

Es sollte sichergestellt werden, dass ein Aufrechnungsbescheid nur insofern rechtens ist, als die Aufrechnung als solche den Vorschriften des Privatrechts vollauf entspricht. Aufrechnungsbeschränkungen oder gar -Verbote, die sich aus der Zivilrechtsslage ergeben, und seien diese auch nur vertraglich wirksam vereinbart, wären unbedingt zu beachten.

Zu dem geltenden § 241 BAO ist Zweierlei zu bemerken:

Der erste Absatz stellt einen Fremdkörper in der BAO dar. Die Regelung sollte in die AbgEO überführt werden (".....zwangsweise (!) eingebracht,.....").

Der zweite Absatz ist zwar immerhin gemäß § 3 Abs. 2 Z 1 letzter Satz GebG "sinngemäß" auch auf die derzeit bestehenden Entrichtungsformen für feste Gebühren anwendbar; die Beseitigung der Wertzeichen (Stempelmarken) zum Jahreswechsel 2001/2002 ändert daran nichts. Ein Verzicht auf diesen Verweis bei gleichzeitiger entsprechender Regelung im GebG selbst würde aber der Rechtsklarheit und Rechtsbereinigung wohl anstehen. Ebenso könnte man mit § 59a Abs. 4 GSpG verfahren. Es verbliebe dann noch der Bereich der Verwendung von Wertzeichen auf Landes- bzw. Gemeindeebene. €-Stempelmarken sind mir aber auch bei den anderen Gebietskörperschaften nicht bekannt.

Solcherart könnte Platz gewonnen werden, um § 241a BAO-Entwurf an die Stelle des jetzigen § 241 zu rücken, und die gewiss nicht der Übersichtlichkeit dienende Nachstellung von Buchstaben in der Gesetzgebung zu vermeiden.

Zu § 241a:

- Einordnung in das BetrugsbekämpfungsgG scheint fraglich: Wenn von FA ohne Rechtsgrund rückerstattet wird, scheint Betrug fraglich. Wenn die rechtgrundlose Zahlung durch die Finanz erfolgte, liegt die rechtswidrige Handlung wohl bei der Finanz. Damit ist es von der Zielsetzung der Betrugsbekämpfung (Betrug durch Stpfl.) wohl verfehlt. Maßnahmen sollten sich an die Verursacher (handelnde Beamten?) richten.
- Wie soll einem Stpfl. klar sein, dass eine rechtgrundlose Zahlung erfolgt, wenn es wohl der Finanz nicht klar war (Annahme, dass nicht vorsätzlich bei der Finanz gehandelt wurde und das so offensichtlich war, dass der Stpfl. gemerkt haben musste)? Es wäre daher genau zu regeln, dass ein B zu erlassen ist (binnen gewisser Zeit nach der Zahlung) und dann gewisser Frist zu zahlen ist.
- Generell stellt sich mir die Frage, ob es im Sinne der Gewaltentrennung zulässig ist, wenn Handlungen des Staats, die nicht in hoheitlich Funktion, ausführt und Verpflichtungen eingegangen oder Forderungen erhalten hat, durch hoheitliche Maßnahmen eingetrieben werden kann.
- Eine In-Kraft-Treten Vorschrift ist mE nötig:
 - Generell ist eine Rückforderung wohl nur innerhalb gewisser Frist nach der Zahlung legitim. Parallel 1 J Frist zur Korrektur offensichtlicher Schreib- und Rechenfehler?
 - Andernfalls: Auch uralte Rückerstattungen im Konzern entsprechend MTR/DBA etc. mangels B rechtgrundlos und rückzuerstatten.
- Die potentielle Wirkung der vorgeschlagenen Bestimmung geht weit über das Thema Betrugsbekämpfung hinaus: Im Falle von Rückzahlungsanträgen gemäß § 239 BAO (Rückzahlung von FON-Guthaben) wird nach der Verwaltungspraxis bei stattgebender Erledigung nur durch eine faktische Handlung und ohne bescheidmäßige Absprache das Guthaben rückgezahlt und nur im Falle der Nichtrückzahlung ist ein Bescheid mit entsprechender Begründung vorgesehen, wenn keine vollinhaltlich stattgebende Erledigung erfolgt. Dasselbe gilt für Rückerstattungsanträge gemäß DBA/Mutter-Tochterrichtlinie nach der „alten“ Verwaltungspraxis (die dem Vernehmen nach bis ca. 2013 angewandt wurde). In diesem Zusammenhang muss die faktische Handlung (vollinhaltliche Stattgabe des Antrages und Überweisung auf das Konto des Steuerpflichtigen) einen Rechtsgrund darstellen und die Anwendung von §241a BAO ausschließen – wir regen die Klarstellung in Gesetz und Materialien an. Andernfalls droht in sämtlichen (!) durch faktische Handlung erledigten Rückzahlungs- und Rückerstattungsanträgen eine Aufrollung.
- Ist der Steuerpflichtige gutgläubig und hat er den betroffenen Geldbetrag gutgläubig bereits ausgegeben, wäre eine Rückforderung durch die Finanzverwaltung unbillig. Hier ist eine Interessensabwägung erforderlich und muss auch im Gesetz verankert werden.

Zu Artikel 7 – Änderung des Gemeinsamer Meldestandard-Gesetzes

Zu § 108a GMSG:

Das GMSG soll in § 108a durch einen **Missbrauchstatbestand** ergänzt werden, der sinngemäß § 22 BAO idF JStG (BGBl I 2018/62) entspricht. Unverständlich ist allerdings, warum der letzte Satz des § 22 Abs. 2 BAO nicht in § 108a Abs. 2 GMSG übernommen worden ist, wonach bei „...*Vorliegen von triftigen wirtschaftlichen Gründen, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln, kein Missbrauch* [vorliegt].“ Diese Klarstellung findet sich nur in den Erläuterungen, nicht jedoch im Gesetzestext.

Diese Stellungnahme wird von der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer an das Präsidium des Nationalrats in elektronischer Form an die E-Mailadresse des Parlaments begutachtungsverfahren@parlament.gv.at übermittelt.

Wir ersuchen höflich, unsere Vorschläge bzw. Anregungen zu berücksichtigen und verbleiben

Mit freundlichen Grüßen

MMag. Dr.iur. Verena Trenkwald, LL.M. e.h.
(Vorsitzende des Fachsenats für Steuerrecht)

Dr. Gerald Klement e.h.
(Kammerdirektor)

Referenten:

Prof. Dr. Stefan Bendlinger
Mag. (FH) Lukas Bernwieser
Mag. Dr. Rainer Brandl
Mag. Iris Burgstaller
Mag. Dr. Wolfgang Höfle
Mag. Dr. Oliver Kempf
Mag. Monika Kunesch LL.M.
Mag. Alexandra Dolezel
Univ.-Prof. Dr. Andreas Scheil
Mag. Norbert Schrottmeyer
Mag. Stefan Schuster PMBA MSc
Dr. Markus Stefaner
em. Univ.-Prof. Dr. Michael Tanzer
Dr. Christian Wilplinger