

## 2. Teil

### Meldepflicht

#### 1. Hauptstück

#### Sachliche Meldepflicht

##### Meldepflichtige Gestaltung

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

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

*idF GBBl Nr 91/2019*

**Literatur:** *Bendlinger*, Das EU-Meldepflichtgesetz, VWT 2019, 277; *derselbe*, Meldepflicht grenzüberschreitender Steuergestaltungen – Offenbarungsbescheid für Steuerberater und deren Mandanten, in *Kanduth-Kristen/Urnik/Fritz-Schmied*, Gedenkschrift Herbert Kofler (2020) 211; *Bernwieser/Wagner*, Die neue Meldepflicht für Steuergestaltungen im Überblick, ÖStZ 2019, 287; *Bredow/Gibis*, Anzeigepflichten für Steuergestaltungen – Ein Überblick, aber wer hat den Durchblick? (Teil I), BB 2019, 1303; *Čičin-Šain*, New Mandatory Disclosure Rules for Tax Intermediaries and Taxpayers in the European Union – Another “Bite” into the Rights of Taxpayer? WTJ 2019, 77; *Eilers/Sommer*, Anzeigepflichten für Steuergestaltungen – Sinnvoller Wettlauf der Gesetzgeber? ISR 2019, 75; *Finsterer/Lehner*, Neue Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen, GES 2018, 345; *Gatterer*, Wann sind Umgründungen nach dem EU-Meldepflichtgesetz zu melden? ÖStZ 2020, 326; *Grotherr*, Wer hat künftig die Mitteilungspflichten bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen zu erfüllen? DStZ 2019, 287; *Herold*, Die geplante Anzeigepflicht für Steuergestaltungen, GmbH-StB 2019, 163; *Hey*, Zur Verfassungsmäßigkeit von Anzeigepflichten für Steuergestaltungen, FR 2018, 633; *Holzinger/Holzinger*, Die DAC 6 und Verrechnungspreisgestaltungen, TPI 2018, 277; *Höring*, Die Anzeigepflicht für Steuergestaltungen, StBp 2019, 91; *Konrad/Schimek*, Banken als Hilfsintermediäre gemäß EU-Meldepflichtgesetz? AVR 2020, 69; *Lüdicke/Oppel*, Überblick

über die europäischen Anzeigepflichten für grenzüberschreitende Gestaltungen, IWB 2019, 58; *Pfleger/Plansky*, Meldepflichtige Steuergestaltungen nach dem EU-Meldepflichtgesetz, taxlex 2020, 67; *dieselben*, Organisatorische Herausforderungen durch das EU-Meldepflichtgesetz, taxlex 2020, 101; *Reither/Spanblöchl*, Das EU-Meldepflichtgesetz zur Umsetzung der DAC 6, SWI 2019, 269; *Schimmer*, DAC 6-Richtlinie: Meldepflichtige Gestaltungen gemäß § 4 ff EU-MPFG, ZSS 2020, 29; *Schnitger/Brink/Welling*, Die neue Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen (Teil I), IStR 2018, 513; *Spanblöchl*, Das EU-Meldepflichtgesetz im Überblick, RWZ 2019, 317; *dieselbe*, Die fünfte Änderung der Amtshilferichtlinie – automatischer Informationsaustausch potenziell aggressiver Steuerplanungsmodelle, SWI 2018, 223; *dieselbe*, Hybride Gestaltungen im Lichte des EU-Meldepflichtgesetzes, SWI 2020, 179; *dieselbe*, Meldepflicht für potenziell aggressive Steuerplanungsgestaltungen – Verhältnis zwischen DAC 6 und § 22 BAO, SWI 2018, 597; *Spanblöchl/Wilplinger*, Meldepflicht für potenziell aggressive Steuergestaltungen, RdW 2019, 854.

### Inhaltsübersicht

I.	Allgemeines	1
II.	EU-Vorgaben	2
III.	Tatbestand	3
	A. Maßgeschneiderte oder marktfähige Gestaltung	3
	B. Grenzüberschreitende Gestaltung	4
	C. Meldepflicht nach § 5 oder § 6	5
	D. Risikoelement	6
	E. Zeitliches Element	13

## I. Allgemeines

Die Bestimmung des § 4 umschreibt (in Verbindung mit den §§ 5 und 6) <sup>1</sup> den sachlichen Anwendungsbereich des EU-MPFG,<sup>1</sup> in dem sie normiert, welche Gestaltungen als meldepflichtig gelten. Demnach sind marktfähige oder maßgeschneiderte grenzüberschreitende Gestaltungen gemäß § 5 oder § 6 meldepflichtig, sofern diese ein Risiko der Steuervermeidung oder der Umgehung der Meldepflicht des Gemeinsamen Meldestandards oder der Verhinderung der Identifizierung des wirtschaftlichen Eigentümers aufweisen und ein zeitliches Element erfüllt ist.

<sup>1</sup> Vgl. *Spanblöchl*, RWZ 2019, 317; *dieselbe*, SWI 2020, 184; *dieselbe*, SWI 2018, 598; *Reither/Spanblöchl*, SWI 2019, 270 und 272; *Spanblöchl/Wilplinger*, RdW 2019, 857.

## II. EU-Vorgaben

- 2 Mit der Bestimmung des § 4 wird Art 3 Z 19 und 20 sowie Art 8ab Abs 12 Satz 1 der AmtshilfeRL umgesetzt.<sup>2</sup>

## III. Tatbestand

### A. Maßgeschneiderte oder marktfähige Gestaltung

- 3 Eine meldepflichtige Gestaltung kann entweder **maßgeschneidert** (s § 3 Rz 61) oder **marktfähig** (s § 3 Rz 60) sein. Da aufgrund der nach § 3 Z 5 vorgegebenen Negativabgrenzung maßgeschneiderter Gestaltungen einerseits von marktfähigen Gestaltungen andererseits jede Gestaltung entweder maßgeschneidert oder marktfähig sein muss, ist die Verankerung dieses Tatbestandsmerkmals iZm § 4 irrelevant<sup>3</sup> und damit normativ überflüssig. An eine Qualifikation als marktfähige Gestaltung knüpft sich aber eine erweiterte Meldepflicht (vgl § 7 Abs 2 und § 17).<sup>4</sup>

### B. Grenzüberschreitende Gestaltung

- 4 Eine Qualifikation als meldepflichtige Gestaltung setzt gemäß § 4 voraus, dass es sich um eine **grenzüberschreitende Gestaltung** im Sinne des § 3 Z 2 (s § 3 Rz 4 ff) handelt. Eine tatbestandliche Gestaltung muss daher mindestens zwei Staaten betreffen, von denen mindestens einer ein Mitgliedstaat sein muss.<sup>5</sup> Rein nationale Sachverhalte sind vom Anwendungsbereich des EU-MPFG nicht umfasst.<sup>6</sup>

### C. Meldepflicht nach § 5 oder § 6

- 5 Eine Qualifikation als meldepflichtige Gestaltung setzt gemäß § 4 weiters voraus, dass eine **Meldepflicht gemäß § 5 oder § 6** besteht:

---

2 Vgl Erl IA 983/A 26. GP 31.

3 Vgl *Spanblöchl*, RWZ 2019, 318; *Bendlinger*, VWT 2019, 280; *Bernwieser/Wagner*, ÖStZ 2019, 288; *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2018, 515.

4 Vgl Erl IA 983/A 26. GP 32; *Bendlinger*, VWT 2019, 280; *Spanblöchl*, RWZ 2019, 318; *dieselbe*, SWI 2018, 227; *Finsterer/Lehner*, GES 2018, 347; *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2018, 515.

5 Vgl Erl IA 983/A 26. GP 31.

6 Vgl Erl IA 983/A 26. GP 31; *Bernwieser/Wagner*, ÖStZ 2019, 289; *Perl*, SWK 2019, 3; *Finsterer/Lehner*, GES 2018, 348.

- Die Bestimmung des § 5 definiert **unbedingt meldepflichtige Gestaltungen**, die bei Erfüllung der übrigen Voraussetzungen des § 4 ohne weitere Bedingung zu einer Meldepflicht führen (s dazu im Detail § 5 Rz 1 ff).<sup>7</sup>
- Die Bestimmung des § 6 umfasst hingegen **bedingt meldepflichtige Gestaltungen**, die nur dann meldepflichtig sind, wenn sie neben den sonstigen Voraussetzungen des § 4 auch die Bedingung erfüllen, dass 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 („**Main Benefit Test**“; s dazu im Detail § 6 Rz 1 ff).<sup>8</sup>

#### D. Risikoelement

Eine weitere Voraussetzung für eine Qualifikation als meldepflichtige Gestaltung im Sinne des § 4 ist – dem Telos der DAC 6 folgend<sup>9</sup> – das Aufweisen eines der folgenden **Risikoelemente**:

- **Risiko der Steuervermeidung**: Ein Risiko der Steuervermeidung soll nach den Gesetzesmaterialien insbesondere dann anzunehmen sein, wenn die Gestaltung geeignet ist, eine Aushöhlung der nationalen Steuerbemessungsgrundlagen herbeizuführen.<sup>10</sup> Diese Umschreibung entspricht zwar im Wesentlichen dem Erwägungsgrund 2 der DAC 6, bietet aber kaum greifbare Anhaltspunkte.<sup>11</sup> Als Auslegungshilfe könnte eventuell die Legaldefinition des Steuervorteils in § 3 Z 10 dienen, die steuervermeidungstypische Merkmale (zB die Verhinderung des Entstehens des Abgabeanpruchs oder die Verringerung der Bemessungsgrundlage bzw des Abgabeanpruchs; s § 3 Rz 77 ff) enthält.<sup>12</sup> Nach Auffassung des BMF soll eine Eignung zur Aushöhlung der nationalen Steuerbemessungsgrundlagen immer dann gegeben sein, wenn Gestaltungen entwickelt wurden, um potenziell Marktineffizienzen auszunutzen, die auf die Interaktion unterschiedlicher nationaler Steuervorschriften zurück-

---

7 Vgl Erl IA 983/A 26. GP 31.

8 Vgl Erl IA 983/A 26. GP 31.

9 Vgl *Spanblöchl/Wilplinger*, RdW 2019, 857; *Konrad/Schimke*, AVR 2020, 72.

10 Vgl Erl IA 983/A 26. GP 31; ebenso BMF-Info (Entwurf) 8; *Bernwieser/Wagner*, ÖStZ 2019, 289 und 293; *Bendlinger*, VWT 2019, 280; *Pfleger/Plansky*, taxlex 2020, 69; *Gatterer*, ÖStZ 2020, 327; *Reither/Spanblöchl*, SWI 2019, 274; *Spanblöchl*, RWZ 2019, 318; *Schimmer*, ZSS 2020, 32.

11 Vgl *Schimmer*, ZSS 2020, 32.

12 Vgl *Schimmer*, ZSS 2020, 32.

gehen oder Gestaltungen für mehrere Hoheitsgebiete gemeinsam entwickelt wurden, um Steuersubstrat in Hoheitsgebiete mit vorteilhafteren Steuersystemen zu verlagern bzw Gestaltungen einer Verringerung der Gesamtsteuerbelastung des Steuerpflichtigen dienen.<sup>13</sup> Zwar soll die Erfüllung eines Kennzeichens („Hallmarks“) nach Auffassung des Richtliniengebers auf ein potenzielles Risiko der Steuervermeidung hindeuten (Art 3 Z 20 der AmtshilfeRL bzw Erwägungsgrund 9 der DAC 6)<sup>14</sup> und dürfte einzelnen Kennzeichen ein Risiko der Steuervermeidung inhärent sein,<sup>15</sup> doch kann das gegenständliche Risikoelement alleine durch die Verwirklichung eines Kennzeichens noch nicht als erfüllt betrachtet werden, sondern muss bezogen auf den konkreten Einzelfall ein Risiko der Steuervermeidung vorliegen.<sup>16</sup> Dabei ist auf eine Gesamtbetrachtung abzustellen.<sup>17</sup>

**Beispiel:** *Ein in einem Staat ansässiger Steuerpflichtiger erwirbt in einem DBA-Partnerstaat, mit dem die Anrechnungsmethode vereinbart ist, eine Wohnung zu Vermietungszwecken. Dadurch kommt es systemimmanent zu einer steuerlichen Abschreibung dieser Wohnung sowohl im Ansässigkeits- als auch im Belegenheitsstaat, weswegen im Wohnungskauf grundsätzlich eine Gestaltung im Sinne des § 5 Z 2 erblickt werden könnte. Ein potenzielles Risiko der Steuervermeidung ist im gegenständlichen Zusammenhang aber nicht gegeben, weil sich der Steuerpflichtige exakt so verhält, wie es zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung durch das relevante DBA vorgegeben und von den Vertragsstaaten vereinbart ist.*<sup>18</sup>

- 8 In Bezug auf jene potenziell meldepflichtigen Gestaltungen, hinsichtlich derer bereits steuerliche Abwehrregelungen existieren (zB § 12 Abs 1 Z 10 oder § 14 KStG), wird im Schrifttum mitunter vertreten, dass die Voraussetzung eines Risikos der Steuervermeidung insoweit gegen eine Meldepflicht dieser Gestaltungen spreche.<sup>19</sup> Dies kann jedoch nicht überzeugen, zumal auf Basis dieser Argumentationslinie die Meldepflicht wohl hinsichtlich sämtlicher Ge-

13 Vgl BMF-Info (Entwurf) 8.

14 Vgl Schimmer, ZSS 2020, 32.

15 Vgl BMF-Info (Entwurf) 8; Bendlinger in GedS Kofler, 218.

16 Andernfalls wäre das gegenständliche Tatbestandsmerkmal normativ zweck- und funktionslos, wovon aber im Rahmen einer systematisch-logischen Auslegung im Zweifel nicht auszugehen ist (vgl auch Bydliński, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff<sup>2</sup>, 444 f).

17 Vgl BMF-Info (Entwurf) 8.

18 Vgl Bernwieser/Wagner, ÖStZ 2019, 293.

19 Vgl Pflieger/Plansky, taxlex 2020, 69.

staltungen, denen letztlich auf Basis abgabenrechtlicher Vorschriften (zB auch § 22 BAO) die angestrebte steuerliche Anerkennung zu versagen ist, ad absurdum geführt wäre und ein Anwendungsbereich der Meldepflicht nur für steuerlich anzuerkennende Gestaltungen verbliebe, was freilich nicht der Intention des Richtlinien- und Gesetzgebers entsprechen dürfte. Im Schrifttum wird selbst eingeräumt, dass gegen diese Auffassung der Umstand spricht, dass die finale steuerliche Würdigung im Rahmen der Steuererklärung erfolgt, welche der Meldepflicht oftmals mit großem Zeitabstand nachgelagert ist.<sup>20</sup> Umgekehrt soll ein Risiko der Steuervermeidung nach Auffassung des BMF in der Regel dann nicht vorliegen, wenn durch eine Gestaltung ein vom österreichischen Abgabenrecht ausdrücklich intendierter Steuervorteil in Anspruch genommen wird, sofern die Gestaltung keine künstlichen Schritte aufweist.<sup>21</sup> Vom Missbrauch im Sinne des § 22 BAO grenzt sich der Begriff des Risikos der Steuervermeidung insofern ab, als von letzterem nicht nur unangemessene Gestaltungen umfasst sind.<sup>22</sup>

**Beispiel:** *Nach Auffassung des BMF soll ein Risiko der Steuervermeidung etwa bei bloßem Erreichen von Mindestgrenzen im Zusammenhang mit internationalen Schachtelbeteiligungen (§ 10 KStG), bei dem Abwarten von gesetzlichen Fristen oder bei der Errichtung von Auslandsurkunden ohne rechtsbegründende Elemente im Inland nicht vorliegen.<sup>23</sup> Gleiches soll bei faktischen Handlungen wie etwa dem Wegzug einer natürlichen Person aus Österreich oder der Zuzug nach Österreich gelten, sofern keine Bewertungsunterschiede vorliegen.<sup>24</sup>*

- **Risiko der Umgehung der Meldepflicht des Gemeinsamen Meldestandards:** Dieses Kriterium kann nur Gestaltungen im Sinne des § 5 Z 5 betreffen (s § 5 Z 5 Rz 1 ff),<sup>25</sup> wobei davon auszugehen sein dürfte, dass Gestaltungen, die unter § 5 Z 5 subsumierbar sind, in der Regel auch ein tatbestandliches Risiko der Umgehung der Meldepflicht des Gemeinsamen Meldestandards in sich bergen. Ungeachtet dessen ist das Risiko der Umgehung der Meldepflicht des Gemeinsamen Meldestandards aber auch im Zusammenhang mit Gestaltungen im Sinne des § 5 Z 5 gesondert zu prüfen und sind

---

20 Vgl *Pfleger/Plansky*, taxlex 2020, 69.

21 Vgl BMF-Info (Entwurf) 8.

22 Vgl BMF-Info (Entwurf) 8.

23 Vgl BMF-Info (Entwurf) 8.

24 Vgl BMF-Info (Entwurf) 8.

25 Vgl Erl IA 983/A 26. GP 31 f; *Schimmer*, ZSS 2020, 32; *Bendlinger*, VWT 2019, 280; *derselbe* in GedS Kofler, 223.

Konstellationen denkbar, in denen Gestaltungen im Sinne des § 5 Z 5 mangels Risiko der Umgehung der Meldepflicht des Gemeinsamen Meldestandards nicht der Meldepflicht unterliegen.<sup>26</sup>

**Beispiel:** Bei der Überweisung eines Kontoguthabens auf ein Auslandskonto in einem Hoheitsgebiet, das nicht am automatischen Informationsaustausch teilnimmt, dürfte trotz Erfüllung des Kennzeichens des § 5 Z 5 lit b etwa dann kein Risiko der Umgehung der Meldepflicht des Gemeinsamen Meldestandards gegeben sein, wenn die Überweisung im konkreten Fall der Abdeckung eines negativen Saldos auf dem Auslandskonto, einer Deckung bevorstehender Abbuchungen vom Auslandskonto oder zB dem Kauf einer Immobilie dient.<sup>27</sup>

- 10 • Risiko der Verhinderung der Identifizierung des wirtschaftlichen Eigentümers:** Dieses Kriterium kann sich nur auf Gestaltungen im Sinne des § 5 Z 6 beziehen (s § 5 Z 6 Rz 1 ff),<sup>28</sup> wobei davon auszugehen sein dürfte, dass Gestaltungen, die unter § 5 Z 6 subsumierbar sind, in der Regel auch ein tatbestandliches Risiko der Verhinderung der Identifizierung des wirtschaftlichen Eigentümers in sich bergen. Ungeachtet dessen ist das Risiko der Verhinderung der Identifizierung des wirtschaftlichen Eigentümers aber auch im Zusammenhang mit Gestaltungen im Sinne des § 5 Z 6 gesondert zu prüfen und sind Konstellationen denkbar, in denen Gestaltungen im Sinne des § 5 Z 6 mangels Risiko der Verhinderung der Identifizierung des wirtschaftlichen Eigentümers nicht der Meldepflicht unterliegen.<sup>29</sup>
- 11** Beim gegenständlichen Risikoelement handelt es sich um ein **objektives Kriterium**.<sup>30</sup> Auf die subjektive Absicht der beteiligten Personen kommt es nicht an.<sup>31</sup>
- 12** Die Voraussetzung der Erfüllung eines Risikoelements dürfte wohl vor dem Hintergrund zu sehen sein, der Gefahr eines „Overreporting“ aufgrund der §§ 5 und 6 vorbeugen zu wollen und die letztendlichen Meldungen auf tatsächliche Risikofälle zu reduzieren.<sup>32</sup>

<sup>26</sup> Vgl Konrad/Schimek, AVR 2020, 72 f.

<sup>27</sup> Vgl Konrad/Schimek, AVR 2020, 72 f.

<sup>28</sup> Vgl Erl IA 983/A 26. GP 31 f; Bendlinger, VWT 2019, 280; Schimmer, ZSS 2020, 32.

<sup>29</sup> Vgl Konrad/Schimek, AVR 2020, 72.

<sup>30</sup> Vgl Spanblöchl, RWZ 2019, 318.

<sup>31</sup> Vgl Spanblöchl, RWZ 2019, 318.

<sup>32</sup> Vgl Bernwieser/Wagner, ÖStZ 2019, 293.

## E. Zeitliches Element

Als letztes Tatbestandsmerkmal setzt eine meldepflichtige Gestaltung voraus, dass ein gewisses zeitliches Element erfüllt wird.<sup>33</sup> Dies ist dann der Fall, wenn eine der folgenden Voraussetzungen vorliegt:

- **Der erste Schritt der Gestaltung ist zwischen 25.6.2018 und 30.6.2020 umgesetzt worden (§ 4 Z 1):** Der 25.6.2018 entspricht dem Inkrafttretensdatum der DAC 6<sup>34, 35</sup>. Der 30.6.2020 markiert den letzten Tag vor dem gemäß § 27 mit 1.7.2020 erfolgenden Inkrafttreten des EU-MPFG<sup>36</sup>. Im Schrifttum wird in Bezug auf die Meldepflicht von Gestaltungen zwischen 25.6.2018 und 30.6.2020 von einer *de facto*<sup>37</sup> bzw sogar echten<sup>38</sup> Rückwirkung gesprochen. Aufgrund der unionsrechtlich zwingenden Vorgabe einer allfälligen Rückwirkung durch Art 8ab Abs 12 Satz 1 AmtshilfeRL dürfte eine solche aber verfassungsrechtlich unproblematisch sein, zumal auch unionsrechtlichen Sekundärrechtsakten Vorrang gegenüber nationalem Verfassungsrecht zukommt.<sup>39</sup> Inwieweit eine Rückwirkung unionsrechtlich problematisch sein könnte, soll hier nicht weiter erörtert werden.<sup>40</sup> Gegen das Vorliegen einer Rückwirkung dem Grunde nach kann ins Treffen geführt werden, dass eine Meldepflicht selbst in Bezug auf derartige Altfälle erst nach dem Inkrafttreten des EU-MPFG (mit einer zweimonatigen Frist gemäß § 8 Abs 4 bis 31.8.2020) besteht.<sup>41</sup> Weiters könnte argumentiert werden, dass

33 Vgl Erl IA 983/A 26. GP 32.

34 Gemäß Art 3 der DAC 6 ist letztere Richtlinie am zwanzigsten Tag nach ihrer Veröffentlichung im Amtsblatt der Europäischen Union in Kraft getreten, wobei die Veröffentlichung im Amtsblatt der Europäischen Union am 5.6.2018 stattgefunden hat.

35 Vgl *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2018, 514; *Höring*, StBp 2019, 92; *Holzinger/Holzinger*, TPI 2018, 277; *Bendlinger*, VWT 2019, 278; *Reither/Spanblöchl*, SWI 2019, 274.

36 Nach Art 2 der DAC 6 haben die Mitgliedstaaten die Mandatory Disclosure-Vorschriften ab dem 1.7.2020 anzuwenden.

37 Vgl *Bendlinger*, VWT 2019, 279; *derselbe* in *GedS Kofler*, 218 f; *Schimmer*, ZSS 2020, 33.

38 Vgl *Eilers/Sommer*, ISR 2019, 78; *Grotherr*, DStZ 2019, 289; *Herold*, GmbH-StB 2019, 166.

39 Vgl EuGH 17.12.1970, C-11/70, Rs *Internationale Handelsgesellschaft mbH; Lüdicke/Oppel*, IWB 2019, 59 f; offenbar aA in Bezug auf Deutschland *Hey*, FR 2018, 638.

40 Vgl dazu *Čičin-Šain*, WTJ 2019, 80 ff.

41 Vgl *Spanblöchl*, RWZ 2019, 319; *Bendlinger*, VWT 2019, 278; EU Kommission 24.9.2018, Working Party IV (Direct Taxation), Summary Record 4 f.

in Folge des Inkrafttretens der DAC 6 mit 25.6.2018 eine Rückwirkung strenggenommen gar nicht vorliegt.

- 15 Was unter dem Begriff der **Umsetzung** zu verstehen ist, wird durch das Gesetz nicht näher definiert. Als Umsetzungsakt dürfte aber nicht nur das Setzen tatsächlicher Maßnahmen, sondern wohl bereits eine entsprechende Beschlussfassung oder Vertragsunterzeichnung gelten.<sup>42</sup> Dies kann vor allem im Zusammenhang mit der Frage, wann der erste Umsetzungsschritt gesetzt wurde, von Bedeutung sein.<sup>43</sup>
- 16 Da sich der Tatbestand ausdrücklich auf den ersten Schritt der Umsetzung bezieht, kann eine Meldepflicht auch dann bestehen, wenn eine Gestaltung vor dem 25.6.2018 konzipiert, vermarktet, organisiert, zur Umsetzung bereitstellt oder die Umsetzung einer Gestaltung verwaltet wird.<sup>44</sup> Dies hat die höchst problematische Konsequenz, dass Intermediäre auch sämtliche Beratungstätigkeiten vor dem 25.6.2018 prüfen müssten (mit offenem Ende für die Vergangenheit).<sup>45</sup>

**Beispiel:** *Ein Steuerberater hat bereits im Jahr 2015 eine Gestaltung konzipiert und dem Steuerpflichtigen zur Umsetzung bereitgestellt. Der Steuerpflichtige setzt den ersten Schritt der Gestaltung aber erst im Jahr 2019 um. Es liegt eine meldepflichtige Gestaltung vor.*

- 17 *Gestaltungen deren erster Schritt vor dem 25.6.2018 umgesetzt wurde, liegen außerhalb des zeitlichen Anwendungsbereichs.<sup>46</sup> Sollten solche Gestaltungen jedoch verändert oder prolongiert werden, wird dies in der Regel zu einer neuen (vom zeitlichen Anwendungsbereich erfassten) Gestaltung führen, sofern es sich nicht um völlig unwesentliche Änderungen handelt.<sup>47</sup> Die Novation im Sinne des § 1376f ABGB kann dabei nach Auffassung des BMF als Orientierungspunkt dienen.<sup>48</sup> Laufzeit- bzw Zinssatzänderungen bei Altfällen sollen grundsätzlich keine unwesentlichen Änderungen darstellen.<sup>49</sup> Unwesentliche Änderungen stellen jedoch erforderliche Zinsänderungen in Folge periodischer Anpassungen der Höhe des Basis- bzw Referenzzinssatzes dar.<sup>50</sup> Eine Anpassung der Zinsmarge*

42 Vgl auch *Pfleger/Plansky*, taxlex 2020, 101.

43 Vgl *Schimmer*, ZSS 2020, 33.

44 Vgl *Bredow/Gibis*, BB 2019, 1307.

45 Vgl *Bredow/Gibis*, BB 2019, 1307.

46 Vgl BMF-Info (Entwurf) 9.

47 Vgl BMF-Info (Entwurf) 9.

48 Vgl BMF-Info (Entwurf) 9.

49 Vgl BMF-Info (Entwurf) 9.

50 Vgl BMF-Info (Entwurf) 9.

*wird hingegen immer als wesentliche Änderung anzusehen sein.<sup>51</sup> Die spätere Einlage eines Patentes in eine vor dem 25.6.2018 bestehende Patentbox stellt ebenfalls eine wesentliche Änderung dar.<sup>52</sup>*

- Der erste Schritt der Gestaltung wird ab 1.7.2020 umgesetzt (§ 4 Z 2). Zum Begriff der Umsetzung s Rz 15. 18
- Die Gestaltung wird ab 1.7.2020 konzipiert, vermarktet, organisiert, zur Umsetzung bereitgestellt oder verwaltet (§ 4 Z 3): Zu den Begriffen der Konzeption, Vermarktung, Organisation, Bereitstellung zur Umsetzung bzw Verwaltung der Umsetzung s § 3 Rz 21 ff. 19

## Unbedingt meldepflichtige Gestaltungen

§ 5. Nach Maßgabe des § 4 sind folgende Gestaltungen meldepflichtig:

1. Gestaltungen, die abzugsfähige grenzüberschreitende Zahlungen zwischen zwei oder mehreren verbundenen Unternehmen umfassen, wenn mindestens eine der folgenden Bedingungen erfüllt ist:
  - a) Der Empfänger dieser Zahlung ist steuerlich in keinem Hoheitsgebiet ansässig oder
  - b) Der Empfänger dieser Zahlung ist steuerlich in einem Hoheitsgebiet ansässig und dieses Hoheitsgebiet wird in der Liste jener Drittländer, die von den Mitgliedstaaten gemeinsam oder im Rahmen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) als nicht-kooperierende Länder eingestuft worden ist, geführt;
2. Gestaltungen, die dazu dienen, die Abschreibung eines Vermögenswertes in mehr als einem Hoheitsgebiet herbeizuführen;
3. Gestaltungen, die dazu dienen, eine Befreiung von der Doppelbesteuerung für dieselben Einkünfte oder dasselbe Vermögen in mehr als einem Hoheitsgebiet herbeizuführen;
4. Gestaltungen, die die Übertragung von Vermögenswerten vorsehen und bei denen es einen wesentlichen Unterschied hinsichtlich des in den beteiligten Hoheitsgebieten für den Vermögenswert anzusetzenden Wertes gibt;

*idF BGBl I Nr 2019/91*

---

51 Vgl BMF-Info (Entwurf) 9.

52 Vgl BMF-Info (Entwurf) 9.