



INTERNATIONALES STEUERRECHT

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

Mag. Valentin Bendlinger, MSc, LL.B./Martin Klokar, MSc (WU) LL.B. (WU) BSc (WU)/Dr. Andreas Langer

Fristauslösende Ereignisse des EU-Meldepflichtgesetzes

» ÖStZ 2021/118

Mit dem EU-Meldepflichtgesetz (EU-MPFG)¹ wurden die Vorgaben der jüngsten Änderung der EU-Amtshilferichtlinie (DAC 6)² in nationales Recht umgesetzt. Die DAC 6 verpflichtet die Mitgliedstaaten, Informationen über definierte grenzüberschreitende Steuergestaltungsmodelle automatisch auszutauschen. Angelehnt an die Arbeiten der OECD in BEPS-Aktionspunkt 12³ kommt es damit zu einer verpflichtenden Einführung einer Meldepflicht für grenzüberschreitende Gestaltungen. Intermediäre oder relevante Steuerpflichtige müssen dabei Informationen über bestimmte grenzüberschreitende Gestaltungen binnen einer Frist von 30 Tagen an die zuständigen Behörden melden. Der folgende Beitrag gibt einen Überblick über jene Tatbestände des EU-MPFG, die diese 30-Tage-Frist für Intermediäre oder relevante Steuerpflichtige auslösen, und widmet sich insb der Auslegung der drei fristauslösenden Ereignisse, nämlich der „Bereitstellung zur Umsetzung“, der „Bereitschaft zur Umsetzung“ und des „ersten Schritts zur Umsetzung“.*

1. Die fristauslösenden Tatbestände des EU-MPFG

1.1. Bei der Meldepflicht des Intermediärs

Nach den Bestimmungen des EU-MPFG sind Intermediäre iSd § 3 Z 3 lit a EU-MPFG (typischerweise Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwälte, Notare oder Banken) verpflichtet, Informationen über grenzüberschreitende Gestaltungen nach den Vorgaben der §§ 16 und 17 EU-MPFG binnen einer Frist von 30 Tagen an

die zuständigen Behörden zu melden. Diese Meldefrist beginnt dabei gem § 8 Abs 1 EU-MPFG an dem Tag,

- der dem Tag der **Bereitstellung der meldepflichtigen Gestaltung zur Umsetzung** folgt (Z 1),
- der dem Tag folgt, an dem der **relevante Steuerpflichtige bereit ist, die meldepflichtige Gestaltung umzusetzen** (Z 2), oder
- an dem der **relevante Steuerpflichtige den ersten Schritt zur Umsetzung der meldepflichtigen Gestaltung gesetzt** hat (Z 3).

Für den Beginn der Meldefrist ist der frühestmögliche Zeitpunkt maßgebend. Ist keiner dieser Tatbestände erfüllt, besteht keine persönliche Meldepflicht des Intermediärs und es wird keine Frist ausgelöst. Die fristbegründenden Tatbestände des § 8 Abs 1 EU-MPFG orientieren sich am Wortlaut und der Regelungsstruktur der DAC 6.⁴ Im Übrigen gilt § 8 Abs 1 EU-MPFG nicht für sogenannte Hilfsintermediäre gem § 3 Z 3 lit b EU-MPFG. Für diese beginnt die Meldefrist gem § 8 Abs 2 EU-MPFG mit dem der unmittelbaren oder mittelbaren Hilfe, Unterstützung oder Beratung folgenden Tag.⁵ In § 8 Abs 4 EU-MPFG ist überdies eine Frist für sogenannte „Altfälle“ iSd § 4 Z 1 EU-MPFG vorgesehen. Gestaltungen, deren erster Schritt zwischen dem 25. 6. 2018 (Inkrafttreten der DAC 6) und 31. 6. 2020 (verpflichtende Anwendung der Vorgaben der DAC 6) umgesetzt wurde, waren demgemäß bis zum 31. 8. 2020 zu melden. Allerdings wurden unterlassene Erstmeldungen bis zum 31. 10. 2020 strafrechtlich nicht geahndet, weshalb „Altfälle“ faktisch erst zum 31. 10. 2020 gemeldet werden mussten.⁶

* Die Autoren danken Univ.-Prof. Dr. *Karoline Spies* für die wertvollen Anregungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.

1 Bundesgesetz über den verpflichtenden automatischen Informationsaustausch über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen im Bereich der Besteuerung (EU-Meldepflichtgesetz – EU-MPFG) BGBl I 2019/91 (AbgÄG 2020).

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

3 OECD, Mandatory Disclosure Rules – Action 12: 2015 Report (2015).

4 Vgl Art 8ab Abs 1 1. UAbs AmtshilfeRL, wonach die Meldung innerhalb von 30 Tagen beginnend a) an dem Tag, nach dem die meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung zur Umsetzung bereitgestellt wird, oder b) an dem Tag, nach dem die meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung umsetzungsbereit ist, oder c) wenn der erste Schritt der Umsetzung der meldepflichtigen Gestaltung gemacht wurde, je nachdem, was früher eintritt. Vgl dazu *Resenig*, DAC 6: Die Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen, RvSt 3/2020, 79 (114 f).

5 Siehe dazu mwN *S. Bendlinger/V. Bendlinger* in *Bergmann/Pinetz/Spies*, Kommentar zum EU-MPFG (2020) § 8 Rz 35 ff.

6 Vgl dazu *BMF*, Begutachtungsentwurf für ein Informationsschreiben zur Anwendung des EU-Meldepflichtgesetzes (EU-MPFG) 3; *S. Bendlinger*, EU-Meldepflichtgesetz: Optionales sechsmonatiges Moratorium durch DAC 7? SWK 19/2020, 1009 (1009 ff).



1.2. Bei der Meldepflicht des relevanten Steuerpflichtigen

Subsidiär dazu sollen relevante Steuerpflichtige iSd § 3 Z 9 EU-MPFG⁷ gem § 12 ff EU-MPFG Informationen über meldepflichtige Gestaltungen binnen 30 Tagen an die zuständige Behörde melden, wenn es keinen Intermediär im Unionsgebiet gibt, eine Gestaltung vom Steuerpflichtigen ohne Einbezug eines Intermediärs *inhouse* erarbeitet wurde oder wenn der Intermediär aufgrund einer gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht von seiner Meldepflicht befreit und der relevante Steuerpflichtige von dieser Befreiung wirksam informiert worden ist.⁸

Dabei werden für den Beginn der Meldefrist den Vorgaben der DAC 6⁹ entsprechend gem § 13 Abs 1 EU-MPFG dieselben fristauslösenden Tatbestände des § 8 Abs 1 EU-MPFG aufgezählt, die sich bloß geringfügig im Wortlaut unterscheiden.¹⁰ Überdies sieht § 13 Abs 1 Z 4 EU-MPFG ein viertes – nicht von der DAC 6 vorgegebenes – fristauslösendes Ereignis für den Beginn der Meldefrist des relevanten Steuerpflichtigen vor, nämlich den Tag, nach dem **der relevante Steuerpflichtige gem § 11 Abs 3 EU-MPFG von der Befreiung des Intermediärs von einer Meldepflicht informiert** worden ist.¹¹ Auch bei der Meldepflicht des relevanten Steuerpflichtigen ist für den Beginn der Meldefrist der frühestmögliche Zeitpunkt maßgebend. Als Pendant zu § 8 Abs 4 EU-MPFG sieht auch § 13 Abs 4 EU-MPFG eine fixe Frist für „Altfälle“ iSd § 4 Z 1 EU-MPFG vor.

1.3. Bei der Meldepflicht des Intermediärs nach Entbindung vom Berufsgeheimnis

Ist der Intermediär gem § 11 Abs 1 EU-MPFG von der Meldepflicht befreit und der relevante Steuerpflichtige gem § 12 Z 2 iVm § 11 Abs 3 EU-MPFG zur Meldung verpflichtet, kann der relevante Steuerpflichtige die Meldeverpflichtung wiederum an den Intermediär *„rückübertragen“*, wenn der relevante Steuerpflichtige den Intermediär von seiner gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht entbindet. Dann beginnt gem § 8 Abs 3 EU-MPFG für den Intermediär die Meldefrist von 30 Tagen mit dem Tag, der dem Tag folgt, an dem der Intermediär **vom relevanten Steuerpflichtigen von seiner gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht entbunden** worden ist.

⁷ Gemeint sind Personen, denen eine meldepflichtige Gestaltung zur Umsetzung bereitgestellt wird, die bereit sind, eine meldepflichtige Gestaltung umzusetzen oder die den ersten Schritt einer meldepflichtigen Gestaltung umgesetzt haben.

⁸ Vgl ausführlich *Klokar/Langer* in *Bergmann/Pinetz/Spies*, Kommentar zum EU-MPFG (2020) § 12 Rz 1 ff.

⁹ Vgl Art 8ab Abs 7 AmtshilfeRL; vgl dazu *Resenig*, *RwSt* 3/2020, 79 (115 f).

¹⁰ So beginnt die Meldefrist für den relevanten Steuerpflichtigen gem § 13 Abs 1 EU-MPFG an dem Tag, nach dem „ihm [dem relevanten Steuerpflichtigen]“ die Gestaltung bereitgestellt worden ist, „er“ bereit ist, die Gestaltung umzusetzen oder „er“ den ersten Schritt zur Umsetzung der Gestaltung gesetzt hat.

¹¹ Vgl *Klokar/Langer* in *Bergmann/Pinetz/Spies*, Kommentar zum EU-MPFG § 13 Rz 32 ff.

Auch in diesen Fällen kommt den fristauslösenden Tatbeständen des § 8 Abs 1 EU-MPFG überragende Bedeutung zu. Die Rückübertragung der Meldepflicht durch Entbindung des Intermediärs von seiner gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht setzt nämlich die zuvor erfolgte Information des relevanten Steuerpflichtigen gem § 11 Abs 3 EU-MPFG voraus. Andernfalls besteht keine Meldepflicht des relevanten Steuerpflichtigen gem § 12 Z 2 EU-MPFG. Eine Information des relevanten Steuerpflichtigen über die bestehende Befreiung eines Intermediärs gem § 11 Abs 3 EU-MPFG erfolgt wiederum erst dann, wenn eines der fristauslösenden Ereignisse des § 8 Abs 1 EU-MPFG, somit die *„Bereitstellung zur Umsetzung“*, *„Bereitschaft zur Umsetzung“* oder der *„erste Schritt zur Umsetzung“*, erfüllt ist. Andernfalls besteht nämlich keine Meldepflicht des Intermediärs, von der er befreit wäre.¹²

1.4. Auslegung der fristauslösenden Tatbestände

Die fristauslösenden Tatbestände *„Bereitstellung zur Umsetzung“*, *„Bereitschaft zur Umsetzung“* und *„erster Schritt zur Umsetzung“*, die vom österreichischen Gesetzgeber, angelehnt an die Vorgaben der DAC 6, in das EU-MPFG aufgenommen wurden, sind in höchstem Maße auslegungsbedürftig.¹³ Auch Rückschlüsse aus den Ausführungen der OECD in BEPS-Aktionspunkt 12 lassen sich nur insofern ziehen, als dem Unionsgesetzgeber unterstellt werden kann, er wollte das von der OECD zusammengesetzte Verständnis übernehmen.¹⁴ Legaldefinitionen oder nähere Ausführungen enthalten weder die DAC 6 noch das EU-MPFG.¹⁵ Naheliegender ist zumindest die Intention des Unionsgesetzgebers, den fristauslösenden Tatbeständen, wie sie in der DAC 6 geregelt sind, sowohl bei einer Meldepflicht des Intermediärs als auch bei jener des relevanten Steuerpflichtigen dasselbe Verständnis zugrunde zu legen, welches auch auf Ebene des nationalen Rechts für die den Tatbeständen der DAC 6 nachgebildeten fristauslösenden Ereignisse des § 8 Abs 1 und des § 13 Abs 1 EU-MPFG – trotz geringer Abweichungen im Wortlaut – anzu-

¹² Vgl ausführlich *Finsterer/Lehner* in *Bergmann/Pinetz/Spies*, Kommentar zum EU-MPFG (2020) § 11 Rz 61 ff.

¹³ So auch *Middendorf/Eberhardt*, Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen, *StuB* 2018, 549 (551), oder *Lüdicke/Oppel*, Überblick über die europäischen Anzeigepflichten für grenzüberschreitende Gestaltungen – DAC 6 – Unklarheiten, soweit das Auge reicht, *IWB* 2019, 58 (68).

¹⁴ Die Ausführungen der OECD in BEPS-Aktionspunkt 12 sind selbst jedoch nicht rechtlich bindend. Auch findet sich in der DAC 6 bloß in ErwGr 4 der Hinweis auf die Vorarbeiten der OECD, ohne jedoch einen expliziten Verweis vorzusehen oder gar auf die dort geregelten fristauslösenden Ereignisse Bezug zu nehmen.

¹⁵ Vgl kritisch zu den Fristenregelungen der DAC 6 *Schnitger/Brink/Welling*, Die neue Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen (Teil II), *IStR* 2019, 157 (161 ff und 167); *Duttiné/Partin*, EU-Richtlinien-vorschlag zur Transparenz (Steuergestaltungen) mit für Deutschland untypischer Gesetzestechnik und mit Unklarheiten, *BB* 2017, 3031 (3035); *Middendorf/Eberhardt*, *StuB* 2018, 549 (549); *Tiemann*, Anzeigepflichten für Steuergestaltungen: Überblick über die DAC 6-Richtlinie und die geplante nationale Umsetzung (Teil 2), *SAM* 2019, 175 (177); zum EU-MPFG *Jerabek/Schellander/Neubauer*, Zweifelsfragen zum EU-MPFG (Teil 2): Meldeverpflichtung – wer hat wann, was zu melden? *RWZ* 2020, 41 (41 ff).



nehmen ist.¹⁶ Umfang und Bedeutung der fristauslösenden Tatbestände der „Bereitstellung zur Umsetzung“, der „Bereitschaft zur Umsetzung“ und des „ersten Schritts zur Umsetzung“ sollen im Folgenden einer umfassenden Untersuchung und kritischen Würdigung unterzogen werden.¹⁷

2. Die „Bereitstellung zur Umsetzung“

2.1. Herkunft der Wortfolge

Der fristauslösende Tatbestand „Bereitstellung zur Umsetzung“, in der englischen Sprachfassung der DAC 6 „made available for implementation“, dürfte auf Offenlegungspflichten im britischen Recht zurückgehen. So soll den Ausführungen der OECD im Final Report zu BEPS-Aktionspunkt 12 zufolge, die zum Teil als Vorbild der Bestimmungen der DAC 6 herangezogen wurden,¹⁸ die „Bereitstellung“ („make [...] available“) der frühestmögliche Zeitpunkt sein, zu dem sinnvollerweise eine Meldeverpflichtung etabliert werden kann.¹⁹ Erst zu diesem Zeitpunkt sei nämlich sicher, dass eine Gestaltung ausreichend ausgearbeitet ist und sämtliche relevanten Informationen zur Verfügung stehen.²⁰ Die OECD empfiehlt dabei ausdrücklich, die Meldepflicht für den Intermediär an die „Bereitstellung zur Umsetzung“ zu knüpfen. Für die Meldepflicht des relevanten Steuerpflichtigen wird hingegen „der erste Schritt zur Umsetzung“ („is triggered by implementation“) als fristauslösender Tatbestand vorgeschlagen.²¹

Der Final Report zu BEPS-Aktionspunkt 12 erklärt für den fristauslösenden Tatbestand der „Bereitstellung zur Umsetzung“ britisches Recht zum Vorbild.²² Im Vereinigten Königreich wurde eine Meldepflicht für Steuergestaltungen im Jahr 2004 eingeführt und an der Wortfolge „made available for implementation“ festgemacht.²³ Annex A des Final Report zu BEPS-Aktionspunkt 12 geht auf dieses britische Verständnis von „made

available for implementation“ ein.²⁴ Demnach stellt eine Person eine Gestaltung bereit, wenn

- die Steuergestaltung **vollständig konzipiert** ist und
- sie **in der Praxis umsetzbar** ist und
- ein „Promoter“ (wohl einem „Intermediär“ gleichzusetzen) Informationen über die Gestaltung an potenzielle Mandanten weitergibt, die nahelegen, dass der Mandant erwägt, Transaktionen einzugehen, die Teil der Steuergestaltung sind. „Vollständig konzipiert“ soll dabei gerade nicht bedeuten, dass sämtliche Einzelheiten der Gestaltung feststehen und ausgearbeitet sind. Vielmehr müssen die wesentlichen Elemente der Gestaltung bereits festgemacht werden können. Zusätzlich muss die Information an einen potenziellen Klienten weitergegeben werden, der anhand der Skizzierung zumindest ernstlich erwägen kann, die Gestaltung umzusetzen. Eine tatsächliche Umsetzung der Gestaltung ist nicht erforderlich. Der Klient muss nach dem Verständnis des britischen Rechts abwägen können, ob eine Umsetzung für ihn möglich und sinnvoll ist.²⁵ Legt man dem fristauslösenden Tatbestand „Bereitstellung zur Umsetzung“ des EU-MPFG dieses britische Verständnis zugrunde, verlangt „zur Umsetzung bereitstellen“, dass eine bereits in ihren Grundelementen konzipierte Gestaltung vorliegen muss, die tatsächlich umsetzbar ist und die an potenzielle relevante Steuerpflichtige kommuniziert worden ist.

2.2. Gesetzliche Vorgaben

Die Vorgaben der DAC 6 und des EU-MPFG einschließlich der Ausführungen in den Erläuterungen beziehen sich nicht auf dieses britische Verständnis der „Bereitstellung zur Umsetzung“ und geben auch sonst wenig Anhaltspunkte zur Auslegung dieses Tatbestands. Die Wortfolge „zur Umsetzung bereitstellen“ wird zwar im EU-MPFG im Zuge der Legaldefinitionen des Intermediärs in § 3 Z 3 lit a EU-MPFG und des relevanten Steuerpflichtigen in § 3 Z 9 lit a EU-MPFG verwendet, wird aber auch an diesen Stellen vom Gesetzgeber nicht weiter konkretisiert. Aus dem EU-MPFG lässt sich zumindest ableiten, dass eine „Bereitstellung zur Umsetzung“ das Vorliegen einer meldepflichtigen Gestaltung voraussetzt: Eine Gestaltung muss derart fortgeschritten konzipiert sein, dass eine praktische Umsetzung möglich ist, damit sie in weiterer Folge zur Umsetzung bereitgestellt werden kann. In diesem Sinne setzen auch die Ausführungen des BMF im Informationsschreiben zur Anwendung des EU-MPFG voraus, dass die finale Konzeption einer Gestaltung abgeschlossen ist. Ein noch nicht verwertbarer Entwurf soll keine Meldefrist auslösen.²⁶

Überdies setzt eine „Bereitstellung zur Umsetzung“ gem § 8 Abs 1 Z 1 EU-MPFG das Bestehen eines Intermediärs voraus. Dabei muss es sich um einen Intermediär gem § 3 Z 3 lit a EU-MPFG

16 S. Bendlinger/V. Bendlinger in Bergmann/Pinetz/Spies, Kommentar zum EU-MPFG § 8 Rz 8; Klokár/Langer in Bergmann/Pinetz/Spies, Kommentar zum EU-MPFG § 13 Rz 8.

17 Der fristauslösende Tatbestand der „Information des relevanten Steuerpflichtigen“ nach § 13 Abs 1 Z 4 EU-MPFG, die Fristenregelungen für Folgemeldungen marktfähiger meldepflichtiger Gestaltungen nach § 7 Abs 2 EU-MPFG, für den Hilfsintermediär nach § 8 Abs 2 EU-MPFG und für den von seiner gesetzlichen Verschwiegenheit entbundenen Intermediär nach § 8 Abs 3 EU-MPFG werden aus Gründen des Umfangs bewusst ausgeklammert.

18 So sei die Kommission ersucht worden „Initiativen zur verpflichtenden Offenlegung von Informationen zu potenziell aggressiven Steuerplanungsgestaltungen entsprechend dem Aktionspunkt 12 des OECD Projekts zu Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS) einzuleiten“, siehe ErwGr 4, Richtlinie (EU) 2018/822, ABl L 139/1.

19 Ausführlich zu den relevanten Passagen Osterloh-Konrad in Kofler/Schnitger, BEPS-Handbuch (2019) Aktionspunkt 12 Rz 45 ff.

20 OECD, Mandatory Disclosure Rules – Action 12: 2015 Report Rz 141.

21 OECD, Mandatory Disclosure Rules – Action 12: 2015 Report Rz 156 f; siehe auch Schnitger/Brink/Welling, IStR 2019, 157 (161 f); Osterloh-Konrad in Kofler/Schnitger, BEPS-Handbuch Aktionspunkt 12 Rz 47.

22 OECD, Mandatory Disclosure Rules – Action 12: 2015 Report Rz 141.

23 Siehe auch S. Bendlinger/V. Bendlinger in Bergmann/Pinetz/Spies, Kommentar zum EU-MPFG § 8 Rz 11.

24 OECD, Mandatory Disclosure Rules – Action 12: 2015 Report 83 f.

25 OECD, Mandatory Disclosure Rules – Action 12: 2015 Report 83 f.

26 Info des BMF vom 21. 10. 2020, Informationsschreiben zur Anwendung des EU-Meldepflichtgesetzes (EU-MPFG), 2020-0.675.748, Punkt 8; siehe auch Klokár/Langer in Bergmann/Pinetz/Spies, Kommentar zum EU-MPFG § 13 Rz 15.



handeln. Andernfalls gibt es schließlich keine Meldepflicht des Intermediärs.²⁷ Als Intermediär definiert § 3 Z 3 lit a EU-MPFG jede Person, „die eine meldepflichtige Gestaltung konzipiert, vermarktet, organisiert, zur Umsetzung bereitstellt oder die Umsetzung einer solchen Gestaltung verwaltet“.²⁸ Es ist nicht davon auszugehen, dass der Wortfolge „zur Umsetzung bereitstellen“ in § 8 Abs 1 Z 1 EU-MPFG und in § 3 Z 3 lit a EU-MPFG eine unterschiedliche Bedeutung zukommen soll. Aus dem Gesetz lässt sich nicht ableiten, durch welche Tätigkeiten des Intermediärs ein „Bereitstellen zur Umsetzung“ verwirklicht wird. Von einer „Bereitstellung zur Umsetzung“ kann dabei bloß dann ausgegangen werden, wenn ein Intermediär iSd § 3 Z 3 lit a EU-MPFG auch ein bestimmtes Verhalten setzt, nämlich die Gestaltung einem relevanten Steuerpflichtigen oder auch einem anderen Intermediär²⁹ zur Umsetzung bereitstellt. Soll eine Gestaltung zur Umsetzung bereitgestellt werden, ist somit eine Interaktion zwischen dem bereitstellenden Intermediär und einer von ihm verschiedenen Person vorausgesetzt.³⁰

Auch bei der Meldepflicht des relevanten Steuerpflichtigen deutet der Wortlaut „nachdem ihm die meldepflichtige Gestaltung zur Umsetzung bereitgestellt worden ist“ auf das vorausgesetzte Bestehen eines Intermediärs hin,³¹ wobei es sich im Unterschied zu § 8 Abs 1 Z 1 EU-MPFG nicht zwingend um einen Intermediär gem § 3 Z 3 lit a EU-MPFG handeln muss. Das fristauslösende Ereignis der „Bereitstellung zur Umsetzung“ gem § 13 Abs 1 Z 1 EU-MPFG kann auch gegeben sein, wenn es sich um einen Intermediär nach dem Recht eines anderen EU-Mitgliedstaates oder einen Drittstaatsintermediär handelt.³² Dabei können auch konzerninterne Steuerabteilungen eine Gestaltung zur Umsetzung bereitstellen, soweit es sich bei diesen um Intermediäre

handelt und die Gestaltung einer anderen Konzerngesellschaft bereitgestellt wird. Ist die Steuerabteilung hingegen dem relevanten Steuerpflichtigen zuzurechnen, für den die Gestaltung bestimmt ist, ist dies keine „Bereitstellung“ iSd § 13 Abs 1 Z 1 EU-MPFG. Unser Verständnis ist auch, dass der Gesetzgeber dem fristauslösenden Ereignis der Bereitstellung zur Umsetzung in § 8 und § 13 EU-MPFG keine unterschiedliche Bedeutung beimessen wollte. In beiden Normen ist eine vom Bereitstellenden verschiedene Person Voraussetzung.

Umgekehrt bedeutet die Intermediärs Eigenschaft einer Person nicht zwingend das Vorliegen einer „Bereitstellung zur Umsetzung“ gem § 8 Abs 1 Z 1 und 13 Abs 1 Z 1 EU-MPFG. Ein Intermediär iSd § 3 Z 3 lit a EU-MPFG kann nämlich auch eine Person sein, die eine meldepflichtige Gestaltung konzipiert, vermarktet, organisiert oder deren Umsetzung verwaltet, ohne diese „zur Umsetzung bereitzustellen“. Insoweit ist die „Bereitstellung zur Umsetzung“ von der „Konzeption“, der „Vermarktung“, der „Organisation“ und der „Verwaltung zur Umsetzung“ iSd § 3 Z 3 lit a EU-MPFG abzugrenzen. Das Setzen von Handlungen eines Intermediärs, die keine „Bereitstellung zur Umsetzung“ begründen, sondern eine „Konzeption“, „Vermarktung“, „Organisation“ oder „Verwaltung zur Umsetzung“ sind, kann dennoch nach der Systematik des EU-MPFG fristauslösend wirken, wenn mit diesem Handeln die Tatbestände der „Bereitschaft zur Umsetzung“ oder des „ersten Schritts zur Umsetzung“ erfüllt sind.³³

2.3. Konzeptionierung als „Bereitstellung zur Umsetzung“?

Die Ausführungen in den Materialien zum EU-MPFG und im Informationsschreiben des BMF deuten darauf hin, dass eine „Bereitstellung zur Umsetzung“ bereits zum Zeitpunkt der Konzeption einer Gestaltung vorliegen könnte, somit noch ehe diese vom Intermediär an eine andere Person kommuniziert wurde. Unklar ist jedoch, ob ein solches Verständnis im Einklang mit den gesetzlichen Vorgaben des EU-MPFG steht.

Weder die Erläuterungen zu § 8 EU-MPFG noch jene zu § 13 EU-MPFG gehen im Detail auf die Auslegung der Wortfolge „zur Umsetzung bereitstellen“ ein.³⁴ Lediglich die Erläuterungen zu § 3 Z 3 EU-MPFG äußern sich iZm der Definition des Intermediärs konkret zum Verständnis von „zur Umsetzung bereitstellen“.³⁵ Darunter soll „jede entgeltliche und unentgeltliche Abgabe zum Vertrieb oder zur Verwendung“ verstanden werden, wobei den Erläuterungen zufolge auch Sachverhalte mitumfasst sein sollen, „in denen die meldepflichtige Gestaltung noch keinem relevanten Steuerpflichtigen angeboten wird“.³⁶ Dem Eindruck, eine „Bereit-

²⁷ Der Tatbestand des § 8 Abs 1 EU-MPFG setzt das Bestehen eines Hauptintermediärs iSd § 3 Z 3 lit a EU-MPFG voraus.

²⁸ Ausführlich zur Intermediärs Eigenschaft siehe zB *Jerabek/Schellander/Neubauer*, Zweifelsfragen zum EU-MPFG (Teil 1): Der Intermediär der relevante Steuerpflichtige und ihre Meldepflichten, RWZ 2019, 347 (347 und 352); S. *Bendlinger*, Das EU-Meldepflichtgesetz – Offenbarungseid für Steuerberater und Mandanten, WVT 2019, 277 (277 ff); *Bergmann*, Intermediäre im Sinne des EU-MPFG, GES 2020, 153 (153 ff); *Bergmann* in *Bergmann/Pinetz/Spies*, Kommentar zum EU-MPFG (2020) § 3 Rz 15 ff; S. *Bendlinger*, Meldepflicht grenzüberschreitender Steuergestaltungen – Offenbarungseid für Steuerberater und deren Mandanten, in *Kanduth-Kristen/Urnik/Fritz-Schmied*, GS Kofler (2020) 247.

²⁹ Auch die Weiterleitung oder Empfehlung einer Gestaltungsidee durch einen Intermediär an einen anderen Intermediär kann als „Bereitstellung zur Umsetzung“ qualifiziert werden; ausführlich dazu *Bergmann* in *Bergmann/Pinetz/Spies*, Kommentar zum EU-MPFG § 3 Rz 22; siehe auch *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2019, 157 (159); *Bergmann*, GES 2020, 153 (156). Die Bereitstellung an einen Intermediär wäre bspw bei marktfähigen meldepflichtigen Gestaltungen denkbar, wenn ein Intermediär eine Gestaltung einem anderen Intermediär „bereitstellt“, der diese wiederum einem relevanten Steuerpflichtigen „bereitstellt“.

³⁰ Die englische Fassung des Art 8ab Abs 7 der AmtshilfeRL – „the day after the reportable cross-border arrangement is made available for implementation to that relevant taxpayer“ – deutet ebenfalls auf das vorausgesetzte Bestehen unterschiedlicher Personen hin; so auch *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2019, 157 (158 f).

³¹ Siehe *Klokar/Langer* in *Bergmann/Pinetz/Spies*, Kommentar zum EU-MPFG § 13 Rz 13 ff.

³² Vgl *Klokar/Langer* in *Bergmann/Pinetz/Spies*, Kommentar zum EU-MPFG § 12 Rz 11 ff und § 13 Rz 13.

³³ Vgl auch *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2019, 157 (158); siehe zur Abgrenzung S. *Bendlinger/V. Bendlinger* in *Bergmann/Pinetz/Spies*, Kommentar zum EU-MPFG § 8 Rz 16 ff.

³⁴ Erläut IA 983/A 26. GP 37 und 39 f.

³⁵ Siehe auch S. *Bendlinger/V. Bendlinger* in *Bergmann/Pinetz/Spies*, Kommentar zum EU-MPFG § 8 Rz 12; *Klokar/Langer* in *Bergmann/Pinetz/Spies*, Kommentar zum EU-MPFG § 13 Rz 14.

³⁶ Erläut IA 983/A 26. GP 29.



stellung zur Umsetzung“ solle den Erläuterungen zu § 3 EU-MPFG zufolge sogar in Sachverhalten gegeben sein, in denen eine meldepflichtige Gestaltung noch gar keiner anderen Person angeboten wurde, kann noch entgegengehalten werden, dass eine Bereitstellung zur Umsetzung auch durch einen Intermediär an einen anderen Intermediär erfolgen kann. Eine „Bereitstellung zur Umsetzung“ setzt somit – wie auch in den Erläuterungen zu § 3 EU-MPFG beschrieben – nicht zwingend voraus, dass eine meldepflichtige Gestaltung einem relevanten Steuerpflichtigen angeboten wird.

Der Eindruck, eine „Bereitstellung zur Umsetzung“ solle in Sachverhalten gegeben sein, in denen eine meldepflichtige Gestaltung noch gar keiner anderen Person angeboten wurde, verfestigt sich, wenn in den Erläuterungen zu § 8 zur Bestimmung des fristauslösenden Ereignisses der „Bereitstellung zur Umsetzung“ zwischen marktfähigen Gestaltungen und maßgeschneiderten Gestaltungen unterschieden wird. Marktfähige Gestaltungen sind Gestaltungen, die konzipiert, vermarktet oder zur Umsetzung bereitgestellt werden oder umsetzungsbereit sind, ohne dass sie an einen relevanten Steuerpflichtigen angepasst werden müssen (§ 3 Z 4 EU-MPFG). Demgegenüber sind maßgeschneiderte Gestaltungen solche, die keine marktfähigen Gestaltungen sind (§ 3 Z 5 EU-MPFG). Den Erläuterungen zu § 8 EU-MPFG zufolge soll die Bereitstellung einer marktfähigen Gestaltung idR zu jenem Zeitpunkt erfolgen, an dem die Konzeption dieser Gestaltung abgeschlossen ist. Im Gegensatz dazu soll die Bereitstellung einer maßgeschneiderten Gestaltung dann gegeben sein, wenn die Gestaltung dem relevanten Steuerpflichtigen zur Verfügung gestellt wurde.³⁷ Soll den Erläuterungen gemäß bei marktfähigen Gestaltungen bereits die abgeschlossene „Konzeption“³⁸ einer Gestaltung eine Bereitstellung zur Umsetzung begründen, wäre dieser fristauslösende Tatbestand auch in jenen Fällen erfüllt, in denen die Gestaltung noch gar keinem relevanten Steuerpflichtigen (oder anderem Intermediär) angeboten wurde.³⁹ Erdenkt oder erfindet ein potenzieller Intermediär eine marktfähige Gestaltung, so würde schon die bloß abstrakte „Idee in den

Gedanken des Erfinders“ – und somit das fertiggestellte Konzept – die Meldefrist als Bereitstellung zur Umsetzung auslösen.

Entgegen diesen Hinweisen in den Materialien zu § 8 EU-MPFG⁴⁰ ist uE auch bei marktfähigen Gestaltungen die bloße Konzeptionierung einer Gestaltung keine „Bereitstellung zur Umsetzung“. Auch bei marktfähigen Gestaltungen ist uE nur dann von einer „Bereitstellung zur Umsetzung“ auszugehen, wenn die Gestaltung einem relevanten Steuerpflichtigen (oder einem anderen Intermediär) zur Verfügung gestellt wird. Eine „Bereitstellung zur Umsetzung“ setzt uE die Existenz eines Adressaten, somit eines relevanten Steuerpflichtigen (oder im Fall des § 8 Abs 1 Z 1 EU-MPFG auch eines Intermediärs), voraus, dem die Gestaltung „zur Umsetzung bereitgestellt“ wird. Eine Unterscheidung zwischen marktfähiger und maßgeschneiderter Gestaltung in Bezug auf den fristauslösenden Tatbestand der „Bereitstellung zur Umsetzung“ ergibt sich nämlich weder aus dem Gesetzestext des EU-MPFG noch aus der Vorgabe der DAC 6. Weder § 8 Abs 1 Z 1 und § 13 Abs 1 Z 1 EU-MPFG noch die zugrunde liegenden Richtlinienbestimmungen unterscheiden in Bezug auf die „Bereitstellung zur Umsetzung“ zwischen marktfähigen und maßgeschneiderten Gestaltungen. Vielmehr haben der Unionsgesetzgeber und der österreichische Gesetzgeber gewünschte unterschiedliche Behandlungen marktfähiger und maßgeschneiderter Gestaltung ausdrücklich geregelt.⁴¹ Zudem wäre es unpraktikabel, schon die bloße „Idee“ einer Gestaltung meldepflichtig zu stellen,⁴² weil dieser Zeitpunkt kaum feststellbar wäre.⁴³ Auch die Literatur kommt nahezu einhellig zu dem Schluss, dass eine Gestaltung zumindest die „Schreibtischlade“ des Entwicklers verlassen muss, um eine Meldepflicht auslösen zu können.⁴⁴ Somit muss auch eine marktfähige Gestaltung erst „auf den Markt“ kommen, ehe eine Meldepflicht bestehen kann und Fristen ausgelöst werden.⁴⁵

Eine derartige Unterscheidung zwischen der Bereitstellung einer maßgeschneiderten und einer marktfähigen Gestaltung scheidet überdies bei der Meldepflicht des relevanten Steuerpflichtigen schon aus systematischen Gründen aus.⁴⁶ Bei der

³⁷ Vgl Erläut IA 983/A 26. GP 37. So auch das Informationsschreiben des BMF, wo es heißt: „Bei marktfähigen Gestaltungen beginnt die Meldefrist mit dem Tag des Abschlusses der Konzeption“, Info des BMF vom 21. 10. 2020, 2020-0.675.748, Punkt 8., wobei sich aus dem Schreiben nicht ergibt, auf welchen fristauslösenden Tatbestand Bezug genommen wird.

³⁸ Als „Konzeption“ verstehen die Erläuterungen zu § 3 EU-MPFG die „Schaffung, Entwicklung oder Ausformung einer meldepflichtigen Gestaltung“ (Erläut IA 983/A 26. GP 29). Siehe dazu weiters *Schnitzger/Brink/Welling*, IStR 2019, 157 (158); *Baum*, Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Mitteilungspflicht grenzüberschreitender Steuergestaltungen – Überblick über die wesentlichen Eckpunkte, NWB 2019, 3069 (3072); *S. Bendlinger/Hofmann*, VWT 2020, 176 (177 f); *Bergmann*, GES 2020, 153 (155); *Resenig*, RwSt 3/2020, 79 (84).

³⁹ Nach den Erläuterungen zu § 13 wird die „Bereitstellung zur Umsetzung“ idR mit jenem Zeitpunkt zusammenfallen, an dem dem relevanten Steuerpflichtigen die meldepflichtige Gestaltung zur Verfügung gestellt wird, die Konzeption der meldepflichtigen Gestaltung durch ihn abgeschlossen ist oder die meldepflichtige Gestaltung von einem Intermediär ohne Anknüpfungspunkte in einem Mitgliedstaat zur Verfügung gestellt wird (Erläut IA 983/A 26. GP 40).

⁴⁰ Die erläuternden Bemerkungen dienen nur als eine von vielen Interpretationshilfen im Rahmen einer historischen Interpretation von Gesetzen. Vgl dazu zB *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft⁶ (1991) 328 ff, oder *Laudacher*, Methodenlehre und Rechtsfindung im Steuerrecht, UFSJournal 2010, 5 ff.

⁴¹ Vgl insb die Vorgaben zu Folgemeldungen gem § 7 Abs 2 EU-MPFG und zum Inhalt der Meldung gem §§ 16 und 17 EU-MPFG.

⁴² So auch *Schnitzger/Brink/Welling*, IStR 2019, 157 (162), und *Bergmann* in *Bergmann/Pinetz/Spies*, Kommentar zum EU-MPFG § 3 Rz 21.

⁴³ Ebenso S. *Bendlinger/V. Bendlinger* in *Bergmann/Pinetz/Spies*, Kommentar zum EU-MPFG § 8 Rz 13.

⁴⁴ Siehe *Grotherr*, Wer hat künftig die Mitteilungspflichten bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen zu erfüllen? DStZ 2019, 287 (292); *Bergmann* in *Bergmann/Pinetz/Spies*, Kommentar zum EU-MPFG § 3 Rz 24; *Bergmann*, GES 2020, 153 (156).

⁴⁵ S. *Bendlinger/V. Bendlinger* in *Bergmann/Pinetz/Spies*, Kommentar zum EU-MPFG § 8 Rz 14.

⁴⁶ Auch stünde ein Verständnis des fristauslösenden Tatbestandes der „Bereitstellung zur Umsetzung“, das bereits die Konzeption einer (marktfähigen) Gestaltung umfassen soll, jenem der OECD in BEPS-Aktionspunkt 12 entgegen, wonach „made available for implementation“ derart verstanden werden soll, dass der Intermediär die Gestaltung an einen relevanten



subsidiären Meldepflicht des relevanten Steuerpflichtigen kann nämlich eine Meldepflicht des relevanten Steuerpflichtigen überhaupt nur dann bestehen, wenn es einen relevanten Steuerpflichtigen gibt, somit eine Person, der eine meldepflichtige Gestaltung zur Umsetzung bereitgestellt wird, die bereit ist, eine meldepflichtige Gestaltung umzusetzen oder die den ersten Schritt einer meldepflichtigen Gestaltung umgesetzt hat. Keine Meldepflicht des relevanten Steuerpflichtigen kann hingegen bestehen, wenn ein Intermediär eine marktfähige Gestaltung konzeptioniert hat, diese aber noch keinem relevanten Steuerpflichtigen bereitgestellt hat.⁴⁷

Eine Unterscheidung zwischen marktfähigen und maßgeschneiderten Gestaltungen ist uE bei Auslegung der Wortfolge „Bereitstellung zur Umsetzung“ daher obsolet und gesetzlich nicht gedeckt. Eine solche Unterscheidung kann hingegen dann von Bedeutung sein, wenn – mit Abschluss der Konzeption einer marktfähigen Gestaltung und vor Bereitstellung der Gestaltung zur Umsetzung – der fristauslösende Tatbestand der „Bereitschaft zur Umsetzung“ iSd § 8 Abs 1 Z 2 erfüllt sein sollte (siehe dazu genauer Abschnitt 4.).

2.4. Kommunikation an den relevanten Steuerpflichtigen

Marktfähige und maßgeschneiderte meldepflichtige Gestaltungen werden uE vom Intermediär zur Umsetzung bereitgestellt, wenn die Gestaltung einem relevanten Steuerpflichtigen (bei § 8 EU-MPFG auch einem anderen Intermediär) zur Verfügung gestellt wird. Eine meldepflichtige Gestaltung muss nach außen treten. Sie muss ausreichend von einem Intermediär an eine andere Person kommuniziert worden sein, um von einer „Bereitstellung zur Umsetzung“ sprechen zu können.⁴⁸

So kommt es für das Vorliegen einer „Bereitstellung zur Umsetzung“ auch den Ausführungen des BMF zufolge auf den Konkretisierungsgrad der Informationen eines Beraters an potenzielle Klienten an. Werden bloß allgemeine Informationen im Rahmen von abstrakt gehaltenen Präsentationen bereitgestellt oder abstrakte Fragen im Rahmen eines „unverbindlichen Erstgesprächs“ beantwortet, so kann – dem Schreiben des BMF zufolge – aufgrund mangelnden Konkretisierungsgrads grundsätzlich nicht von einer „Bereitstellung zur Umsetzung“ ausgegangen werden.⁴⁹ Somit ist das Inverkehrbringen bloßer Skizzen⁵⁰ oder Entwürfe nicht als „Bereitstellung“ zu verstehen, weil das „Kon-

zept“ der Gestaltung nicht derart fortgeschritten sein wird, dass potenzielle relevante Steuerpflichtige die Umsetzung ernstlich in Betracht ziehen können. Die Umsetzung muss theoretisch und praktisch möglich sein.⁵¹ Eine tatsächliche Umsetzung ist allerdings gerade nicht erforderlich.⁵²

Keine Bereitstellung zur Umsetzung soll den Ausführungen des BMF im Informationsschreiben zufolge vorliegen, wenn eine Gestaltung von einem potenziellen relevanten Steuerpflichtigen nicht „erworben“ wurde, weil diesfalls keine meldepflichtige Gestaltung iSd § 4 iVm § 3 Z 5 EU-MPFG vorliege, die an einen relevanten Steuerpflichtigen angepasst werden muss.⁵³ Unbeachtlich soll auch sein, ob ein entgeltlicher oder unentgeltlicher Erwerb vorliegt.⁵⁴ Was jedoch unter dem „Erwerb“ einer Gestaltung zu verstehen ist, ergibt sich aus dem Informationsschreiben zur Anwendung des EU-MPFG nicht. Die Ausführungen des BMF vermögen daher nur bedingt zur Bestimmung der Bedeutung der Wortfolge „Bereitstellung zur Umsetzung“ beizutragen.

In Anlehnung an die Ausführungen des dBMF zu den korrespondierenden fristauslösenden Tatbeständen des § 138f AO gilt uE eine meldepflichtige Gestaltung dann als zur Umsetzung bereitgestellt, wenn der relevante Steuerpflichtige die für eine Umsetzung der Gestaltung erforderlichen Informationen erhalten hat und in die Lage versetzt wird, eine Steuergestaltung zu nutzen, somit die Umsetzung der Steuergestaltung nur noch von der abschließenden Entscheidung des relevanten Steuerpflichtigen abhängig ist.⁵⁵ Wird bei der Meldepflicht iSd § 8 Abs 1 EU-MPFG einem anderen Intermediär eine Gestaltung bereitgestellt, so muss dieser jene Informationen erhalten und in die Lage versetzt werden, dass er die Gestaltung an potenzielle relevante Steuerpflichtige weitervermitteln kann.

3. Die „Bereitschaft zur Umsetzung“

3.1. Konzeptionierung als „Bereitschaft zur Umsetzung“?

Der fristauslösende Tatbestand „Bereitschaft zur Umsetzung“ iSd § 8 Abs 1 Z 2 und § 13 Abs 1 Z 2 EU-MPFG löst eine Meldefrist bloß dann als selbstständiger Tatbestand aus, wenn die „Bereitschaft zur Umsetzung“ vor den übrigen in § 8 Abs 1 oder § 13 Abs 1 EU-MPFG genannten fristauslösenden Ereignissen (insb vor der „Bereitstellung zur Umsetzung“) eintritt. Wie der fristauslösende

Steuerpflichtigen weitergibt und dies der frühestmögliche Zeitpunkt sein soll, zu dem eine Meldepflicht realistischerweise gefordert werden kann; siehe OECD, Mandatory Disclosure Rules – Action 12: 2015 Report Rz 141. Die Ausführungen der OECD dürfen dabei bei der Auslegung der DAC 6 und des EU-MPFG allerdings auch nicht überbewertet werden.

⁴⁷ Siehe aber Resenig, RwSt 3/2020, 79 (115) mit Verweis auf Jerabek/Schellander/Neubauer, RWZ 2020, 41 (41 ff).

⁴⁸ So auch Schnitger/Brink/Welling, IStR 2019, 157 (162).

⁴⁹ Info des BMF vom 21. 10. 2020, 2020-0.675.748, Punkt 3b.

⁵⁰ So soll ein Brainstorming zwischen Mandanten und Steuerberater nicht als „Bereitstellung“ gelten. Vgl S. Bendlinger in Kanduth-Kristen/Urnik/Fritz-Schmied, GS Kofler (2020) 246.

⁵¹ Schnitger/Brink/Welling, IStR 2019, 157 (162).

⁵² Siehe auch mwN Resenig, RwSt 3/2020, 79 (84 f), die mit Bergmann, GES 2020, 153 (153 ff) zum Zeitpunkt der inhaltlichen Zugänglichmachung der notwendigen Informationen, Unterlagen und Verträge von der Absicht des relevanten Steuerpflichtigen, die Gestaltung umzusetzen, ausgeht.

⁵³ So Info des BMF vom 21. 10. 2020, 2020-0.675.748, Punkt 8.

⁵⁴ S. Bendlinger/V. Bendlinger in Bergmann/Pinetz/Spies, Kommentar zum EU-MPFG § 8 Rz 12; Klokcar/Langer in Bergmann/Pinetz/Spies, Kommentar zum EU-MPFG § 13 Rz 14 mit Verweis auf Erläut IA 983/26. GP 29.

⁵⁵ Vgl Bundesministerium der Finanzen, Anwendung der Vorschriften über die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen, IV A 3 – S 0304/19/10006: 008, Diskussionsentwurf 07-2020, Rz 16 und 58 f.



Tatbestand „Bereitschaft zur Umsetzung“ zu verstehen ist, ergibt sich ebenso weder aus dem EU-MPFG noch aus der DAC 6.⁵⁶

Die „Bereitschaft zur Umsetzung“ setzt gem § 8 Abs 1 Z 2 und § 13 Abs 1 Z 2 EU-MPFG, wie auch der fristauslösende Tatbestand der „Bereitstellung zur Umsetzung“, das Vorliegen einer meldepflichtigen Gestaltung voraus.⁵⁷ Zudem erfordert die „Bereitschaft zur Umsetzung“ gem § 8 Abs 1 Z 2 EU-MPFG – zumindest dem Wortlaut nach – die Existenz eines relevanten Steuerpflichtigen.⁵⁸ Wenn § 8 Abs 1 Z 2 EU-MPFG dabei auf den Tag abstellt, „an dem der relevante Steuerpflichtige bereit ist, die meldepflichtige Gestaltung umzusetzen“, entspricht dies jedoch nicht wortgleich der zugrunde liegenden Richtlinienbestimmung, die auf den Tag abstellt, „nach dem die meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung umsetzungsbereit ist“. Wenn sich § 13 Abs 1 Z 2 EU-MPFG auf den Tag bezieht, „an dem er bereit ist, die meldepflichtige Gestaltung umzusetzen“, wurde die unionsrechtliche Vorgabe des Art 8ab Abs 7 ebenfalls nicht wortgleich übernommen. Nach der zugrunde liegenden Richtlinienbestimmung wird nämlich auf den Tag abgestellt, nach dem „es zur Umsetzung durch den relevanten Steuerpflichtigen bereit ist“. Mit dem Wort „es“ dürfte die § 13 Abs 1 Z 2 EU-MPFG zugrunde liegende Richtlinienbestimmung auf jenen Zeitpunkt abstellen, an dem die meldepflichtige Gestaltung zur Umsetzung bereit ist.⁵⁹ Die unpassende Verwendung der Worte „es“ und „dessen“ in Art 8ab Abs 7 der AmtshilfeRL (anstatt „sie“ und „deren“ als Rückbezug auf „die Gestaltung“) dürfte auf vergessene textliche Anpassungen im Zuge der Anpassung der gesamten Richtlinie von dem im ursprünglichen Entwurf zur Übersetzung des Wortes „arrangement“ verwendeten Begriff „Modell“ („es“) auf den Begriff „Gestaltung“ („sie“) zurückzuführen sein.⁶⁰

Die unionsrechtlichen Vorgaben stellen also beim fristauslösenden Tatbestand der „Bereitstellung zur Umsetzung“ darauf ab, ob die meldepflichtige Gestaltung zur Umsetzung bereit ist (nicht der Steuerpflichtige).⁶¹ Dabei lässt der Unionsgesetzgeber offen, ob eine Gestaltung „umsetzungsbereit“ sein soll, wenn deren Konzeption durch den Intermediär oder den relevanten Steuerpflichtigen abgeschlossen wurde, oder ob eine Gestaltung erst dann als „umsetzungsbereit“ gelten soll, wenn sie – bei Bestehen eines Intermediärs – dem relevanten Steuerpflichtigen tatsächlich kommuniziert wurde. So könnte es durchaus die Absicht des Unionsgesetzgebers gewesen sein, mit dem

fristauslösenden Tatbestand der „Bereitschaft zur Umsetzung“ eine Meldepflicht marktfähiger Gestaltungen vorzusehen, die bereits bei Abschluss der Konzeptionierung gegeben sein soll. Auch wäre dies vom Richtlinienwortlaut gedeckt. In ähnlicher Weise verweisen auch die Ausführungen der OECD im Annex A des Final Report zum Aktionspunkt 12 auf die Offenlegungspflichten des britischen Rechts.⁶² Nach einem „Makes a firm approach/marketing contact“-Test beginnt im britischen Recht die Meldefrist für eine marktfähige Gestaltung bereits in dem Zeitpunkt, in dem mit dem Ziel der Vermarktung der Gestaltung zum ersten Mal ein Marketing-Kontakt des Intermediärs zu potenziellen Kunden hergestellt wird.⁶³ Die Ausführungen des BMF im Informationsschreiben zur Anwendung des EU-MPFG scheinen diesem Verständnis zu folgen, wenn eine Meldepflicht im Fall von marktfähigen Gestaltungen bereits mit Abschluss ihrer Konzeption bestehen soll.⁶⁴

3.2. Bereitschaft des „relevanten Steuerpflichtigen“ zur Umsetzung

Der österreichische Gesetzgeber scheint den von der DAC 6 vorgegebenen fristauslösenden Tatbestand der „Bereitschaft zur Umsetzung“ jedoch nicht so zu verstehen, dass die „Bereitschaft zur Umsetzung“ bereits mit der Konzeptionierung einer Gestaltung oder mit der Aufnahme des ersten Marketingkontakts erfüllt sein soll. Der österreichische Gesetzgeber hat mit dem von den zugrunde liegenden Richtlinienbestimmungen abweichenden Wortlaut des § 8 Abs 1 Z 2 EU-MPFG zum Ausdruck gebracht, dass der Tatbestand dann erfüllt sein soll, wenn „der relevante Steuerpflichtige bereit ist, die Gestaltung umzusetzen“. Der österreichische Gesetzgeber setzt somit gem § 8 Abs 1 Z 2 EU-MPFG für die „Bereitschaft zur Umsetzung“ explizit die Existenz eines relevanten Steuerpflichtigen voraus, somit einer Person, der eine meldepflichtige Gestaltung zur Umsetzung bereitgestellt wird, die bereit ist, eine meldepflichtige Gestaltung umzusetzen oder die den ersten Schritt einer meldepflichtigen Gestaltung umgesetzt hat.

Setzt die „Bereitschaft zur Umsetzung“ voraus, dass die Gestaltung final abgeschlossen ist und der relevante Steuerpflichtige bereit ist, sie umzusetzen, könnte der erkennbare Wille des relevanten Steuerpflichtigen, die meldepflichtige Gestaltung umsetzen zu wollen, als Bereitschaft verstanden werden. Die Gestaltung muss für einen relevanten Steuerpflichtigen verwertbar

⁵⁶ Siehe auch *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2019, 162.

⁵⁷ Siehe zu den Anforderungen an die Gestaltung oben.

⁵⁸ Ähnliches gilt für die „Bereitschaft zur Umsetzung“ auch gem § 13 Abs 1 Z 2, wobei eine Meldepflicht des relevanten Steuerpflichtigen ohnehin erst dann gegeben sein kann, wenn es einen solchen gibt.

⁵⁹ Vgl zur AmtshilfeRL *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2019, 157 (167); ähnlich zur Meldepflicht des Intermediärs, dem Wortlaut nach aber klarer, *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2019, 157 (162).

⁶⁰ In der englischen Sprachfassung des Art 8ab Abs 7 der AmtshilfeRL heißt es auch: „beginning on the day after the reportable cross-border arrangement (...) is ready for implementation by the relevant taxpayer“.

⁶¹ Vgl auch *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ 2020, 41 (43); *Neubauer*, Meldeverpflichtung des relevanten Steuerpflichtigen, in *Jann/Jerabek/Reither/Spanblöchl* (Hrsg), SWI-Spezial: Meldepflicht für potenziell aggressive Steuerplanungsmodelle (2020) 167 (171).

⁶² Siehe *OECD*, Action 12: Final Report 83 f; darauf verweisend *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2019, 157 (162).

⁶³ Der Tatbestand sei insb im Hinblick auf marktfähige Gestaltungen geschaffen worden, da diese auch ohne relevanten Steuerpflichtigen umsetzungsbereit sein könnten: Das Abstellen auf die „Bereitstellung zur Umsetzung“ im britischen Recht habe dazu geführt, dass Intermediäre versucht hätten, die Bereitstellung so nahe wie möglich an den Zeitpunkt der Umsetzung zu verschieben. Um dieser Form der Umgehung einen Riegel vorzuschieben, sei ein „Makes a firm approach/marketing contact“-Test vorgeschaltet worden. Vgl dazu mwN S. *Bendlinger/V. Bendlinger* in *Bergmann/Pinetz/Spies*, Kommentar zum EU-MPFG § 8 Rz 24.

⁶⁴ Vgl Info des BMF vom 21. 10. 2020, 2020-0.675.748, Punkt 8.



sein.⁶⁵ In jenen Fällen, in denen eine Gestaltung von einem Intermediär für den relevanten Steuerpflichtigen entwickelt wurde, erfordert die für die „Bereitschaft zur Umsetzung“ vorausgesetzte Willensbildung des relevanten Steuerpflichtigen, dass die meldepflichtige Gestaltung dem relevanten Steuerpflichtigen auch vorgelegt wurde, damit eine abschließende Entscheidung über die Umsetzung getroffen werden kann.⁶⁶ In den Ausführungen des BMF im Informationsschreiben zur Anwendung des EU-MPFG wird dabei – möglicherweise bezogen auf die Meldepflicht des Steuerpflichtigen bei *Inhouse*-Gestaltungen – sogar auf die Genehmigung der zuständigen Organe abgestellt.⁶⁷

Nun wird ein relevanter Steuerpflichtiger weder im Zeitpunkt der Konzeptionierung einer Gestaltung durch den Intermediär noch beim ersten Marketingkontakt „umsetzungsbereit“ sein, sofern der relevante Steuerpflichtige keine Kenntnis über die Gestaltung hat oder über ein Mindestmaß an Informationen über die Gestaltung verfügt, um sich für oder gegen eine Umsetzung zu entscheiden. Es kann für den Tatbestand des § 8 Abs 1 Z 2 EU-MPFG daher nicht ausreichend sein, dass eine Gestaltung – auch wenn es sich um eine marktfähige Gestaltung handelt – für einen hypothetischen Steuerpflichtigen „zur Umsetzung bereit“ ist.⁶⁸ Vielmehr muss eine marktfähige Gestaltung auch beim fristauslösenden Tatbestand der „Bereitschaft zur Umsetzung“ erst „auf den Markt“ kommen, ehe eine Meldepflicht bestehen kann und Fristen ausgelöst werden.⁶⁹ Auch wäre die Bestimmung des Zeitpunktes der „Idee“ einer Gestaltung kaum feststellbar.⁷⁰

Hätte der österreichische Gesetzgeber den fristauslösenden Tatbestand der „Bereitschaft zur Umsetzung“ bereits mit der Konzeptionierung oder der Aufnahme von Marketingkontakten als erfüllt sehen wollen, wäre es für ihn einfach gewesen, im Zuge der Umsetzung der DAC 6 auch bloß auf die abstrakte Umsetzungsbereitschaft der Gestaltung abzustellen. Stattdessen setzt er explizit das Bestehen eines relevanten Steuerpflichtigen voraus. Ein Widerspruch zu den Vorgaben der DAC 6, die dem Wortlaut nach auf die Umsetzungsbereitschaft der Gestaltung abstellen, ist jedoch insofern nicht gegeben, als auch nach der Vorstellung des Unionsgesetzgebers eine Gestaltung umsetzungsbereit sein könnte, wenn einem konkreten Steuerpflichtigen zumindest die Existenz der Gestaltung bekannt ist und dieser – anhand objektiv erkennbarer Umstände – bereit ist, die Gestaltung auch umzusetzen.⁷¹

3.3. Anwendungsbereich der „Bereitschaft zur Umsetzung“

Dem Tatbestand der „Bereitschaft zur Umsetzung“ verbleibt in Fällen, in denen ein Intermediär beteiligt ist, neben den übrigen fristauslösenden Ereignissen ein äußerst eingeschränkter – wenn überhaupt vorhandener – selbstständiger Anwendungsbereich.⁷² Die zur „Bereitschaft zur Umsetzung“ erforderliche Willensbildung des relevanten Steuerpflichtigen setzt nämlich voraus, dass die Gestaltung dem relevanten Steuerpflichtigen vorab soweit vorgelegt wurde, dass eine abschließende Entscheidung über die Umsetzung getroffen werden kann. So kann auch bei marktfähigen Gestaltungen die explizite Bewerbung einer Gestaltung – mitunter sogar der erste Marketingkontakt⁷³ – dann zu einer „Bereitschaft zur Umsetzung“ führen, wenn relevante Steuerpflichtige Kenntnis über die Existenz einer konkreten Gestaltung in dem Ausmaß erlangen, dass sie sich für die Umsetzung dieser Gestaltung entscheiden können. Mit der Zurverfügungstellung dieser Information wird jedoch bereits der fristauslösende Tatbestand der „Bereitschaft zur Umsetzung“ verwirklicht. In vielen Fällen dürfte die „Bereitschaft zur Umsetzung“ regelmäßig vor der „Bereitschaft zur Umsetzung“ verwirklicht werden; insb wenn bei komplexen Gestaltungen ein relevanter Steuerpflichtiger (oder ein Intermediär) zur Verfügung gestellte Unterlagen erst an einem Tag nach der Bereitstellung studiert und die entsprechende Willensbildung erfolgt oder wenn auf einen späteren Organbeschluss abzustellen sein sollte. Im Rahmen des § 8 EU-MPFG kann die Verwirklichung beider Tatbestände daher allenfalls zusammenfallen, wenn der relevante Steuerpflichtige am selben Tag der Bereitstellung der Unterlagen zu seiner Entscheidung kommt.⁷⁴ Somit verbleibt kein eigenständiger Anwendungsbereich für den fristauslösenden Tatbestand der „Bereitschaft zur Umsetzung“ im Rahmen des § 8 EU-MPFG, weil die „Bereitschaft zur Umsetzung“ iSd § 8 Abs 1 Z 2 EU-MPFG nur dann eine Meldefrist auslösen kann, wenn der Tatbestand der „Bereitschaft zur Umsetzung“ vor den übrigen in § 8 Abs 1 EU-MPFG genannten fristauslösenden Ereignissen (insb vor der „Bereitschaft zur Umsetzung“ gem § 8 Abs 1 Z 1 EU-MPFG) eintritt.⁷⁵

Von erheblicher Bedeutung ist der fristauslösende Tatbestand der „Bereitschaft zur Umsetzung“ jedoch bei der Meldepflicht des relevanten Steuerpflichtigen, wenn kein Intermediär⁷⁶ an der

⁶⁵ Vgl zur Verwertbarkeit zB *Klokar/Langer* in *Bergmann/Pinetz/Spies*, Kommentar zum EU-MPFG § 13 Rz 17 und 24.

⁶⁶ Vgl auch *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2019, 157 (167).

⁶⁷ Info des BMF vom 21. 10. 2020, 2020-0.675.748, Punkt 8.

⁶⁸ Vgl *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2019, 157 (162); siehe auch *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ 2020, 41 (43).

⁶⁹ S. *Bendlinger/V. Bendlinger* in *Bergmann/Pinetz/Spies*, Kommentar zum EU-MPFG § 8 Rz 14.

⁷⁰ *Grotherr*, DStZ 2019, 287 (292); *Bergmann* in *Bergmann/Pinetz/Spies*, Kommentar zum EU-MPFG § 3 Rz 24; *Bergmann*, GES 2020, 153 (156). Siehe auch bereits die Ausführungen in Punkt 3.3.

⁷¹ Sollte es hingegen tatsächlich die Absicht des Unionsgesetzgebers gewesen sein, mit dem Tatbestand der „Bereitschaft zur Umsetzung“ eine Meldepflicht zum Zeitpunkt der Konzeption einer Gestaltung vorzusehen, hätte der österreichische Gesetzgeber diesen Vorgaben nicht entsprochen. Für einen Meldepflichtigen bedeutet dies jedoch keine potenziell

frühere Meldepflicht (zum Zeitpunkt der Konzeption), weil die Richtlinie in diesem Fall nicht unmittelbar anwendbar ist.

⁷² So bereits S. *Bendlinger/V. Bendlinger* in *Bergmann/Pinetz/Spies*, Kommentar zum EU-MPFG § 8 Rz 23 ff; *Klokar/Langer* in *Bergmann/Pinetz/Spies*, Kommentar zum EU-MPFG § 13 Rz 22 ff.

⁷³ Wie in BEPS-Aktionspunkt 12 aufgeworfen („*makes a firm approach/marketing contact*“), siehe Kapitel 4.1.

⁷⁴ Vgl S. *Bendlinger/V. Bendlinger* in *Bergmann/Pinetz/Spies*, Kommentar zum EU-MPFG § 8 Rz 24; *Klokar/Langer* in *Bergmann/Pinetz/Spies*, Kommentar zum EU-MPFG § 13 Rz 25.

⁷⁵ Siehe insb mwN S. *Bendlinger/V. Bendlinger* in *Bergmann/Pinetz/Spies*, Kommentar zum EU-MPFG § 8 Rz 25 ff.

⁷⁶ Es spielt dabei keine Rolle, ob der Bereitstellende ein Intermediär iSd § 3 Z 3 EU-MPFG, eines anderen Mitgliedstaates oder eines Drittstaates ohne territoriale Anknüpfungspunkte ist.



Entwicklung einer meldepflichtigen Gestaltung beteiligt ist, sondern eine solche vom relevanten Steuerpflichtigen selbst „in-house“ entwickelt wird.⁷⁷ In diesen Fällen kann von einer „Bereitschaft zur Umsetzung“ gesprochen werden, wenn die Gestaltung vom relevanten Steuerpflichtigen abschließend konzeptioniert wurde und dieser entschlossen ist, die Gestaltung umzusetzen. Dabei ist den Ausführungen des BMF im Informationsschreiben zum EU-MPFG zufolge auf den Zeitpunkt abzustellen, an dem die Umsetzung von den zuständigen Organen genehmigt wurde,⁷⁸ wobei diese Ausführungen wohl bloß jene Meldepflichtigen betreffen, die überhaupt über entsprechende zuständige Organe verfügen. Bei Inhouse-Gestaltungen scheidet eine „Bereitstellung zur Umsetzung“, die zeitgleich oder vor der „Bereitschaft zur Umsetzung“ erfüllt wäre, mangels Vorliegens eines Intermediärs aus.⁷⁹ Die Meldefrist des relevanten Steuerpflichtigen beginnt bei Inhouse-Gestaltungen daher mit der „Bereitschaft zur Umsetzung“ gem § 13 Abs 1 Z 1 EU-MPFG zu laufen.

4. Der „erste Schritt zur Umsetzung“

Mit dem „Setzen des ersten Schritts zur Umsetzung der meldepflichtigen Gestaltung“ iSv § 8 Abs 1 Z 3 und § 13 Abs 1 Z 3 EU-MPFG besteht ein weiterer fristauslösender Tatbestand. Die Meldefrist beginnt bloß dann tatsächlich mit dem Setzen des ersten Schritts zur Umsetzung, wenn dieses Ereignis vor oder zeitgleich mit den übrigen fristauslösenden Ereignissen des § 8 Abs 1 bzw § 13 Abs 1 EU-MPFG eintritt. Im Unterschied zu Z 1 und Z 2 wird nach dem Wortlaut von § 8 Abs 1 Z 3 bzw § 13 Abs 1 Z 3 EU-MPFG die Frist nicht erst am Folgetag, sondern bereits an dem Tag ausgelöst, an dem der relevante Steuerpflichtige den ersten Schritt zur Umsetzung der meldepflichtigen Gestaltung gesetzt hat. Dies entspricht zwar der Vorgabe der AmthilfeRL, stimmt aber nicht mit den Vorgaben von § 108 Abs 1 BAO überein, wonach im Abgabenverfahren der für den Beginn von Fristen maßgebende Tag grundsätzlich nicht zu berücksichtigen ist.⁸⁰ Zwar gelten die §§ 8 und 13 EU-MPFG wohl als *lex specialis*

zu § 108 BAO, jedoch wäre es im Sinne der Rechtssicherheit auch beim fristauslösenden Ereignis „Setzen des ersten Schritts zur Umsetzung“ wünschenswert, den Tag, an dem der erste Schritt vom relevanten Steuerpflichtigen gesetzt worden ist, nicht in die Fristenberechnung miteinzubeziehen.⁸¹

Auch zur Bedeutung des ersten Schrittes geben weder das EU-MPFG noch die DAC 6 Auskunft. Das Setzen des ersten Schrittes setzt ein Handeln des relevanten Steuerpflichtigen voraus. Im Schrifttum wurde dazu die Frage aufgeworfen, ob der „erste Schritt“ bewusstes Handeln verlangt oder ob auch unbewusstes oder gar zufälliges Handeln fristauslösend wirken kann. Mit Bezug auf den deutschen Referentenentwurf⁸² zur korrespondierenden Umsetzung der DAC 6 wird dazu vertreten, das Setzen des ersten Schritts einer Gestaltung setze ein bewusstes Handeln voraus, weil auch schon über das Vorliegen einer meldepflichtigen Gestaltung an sich Bewusstsein bestehen müsse.⁸³ Schnitger/Brink/Welling messen bei der Auslegung des „ersten Schrittes“ insb dem Begriff „Gestaltung“ Bedeutung zu. Eine Gestaltung muss nämlich nicht nur aus einem Schritt, sondern kann aus mehreren Schritten bestehen.⁸⁴ Die Autoren verdeutlichen dies anhand eines ansehnlichen Beispiels: Soll zB ein präferenzielles Steuerregime im Ausland genutzt werden, so könnte eine Lizenz einerseits in eine bestehende Gesellschaft und andererseits in eine neu zu gründende Gesellschaft eingebracht werden. Im ersten Fall ist der erste Schritt durch die zivilrechtliche Übertragung der Lizenz erfüllt, im zweiten Fall wird die Gründung der Auslandsgesellschaft (bspw der Abschluss eines Gesellschaftsvertrags) den ersten Schritt verwirklichen.⁸⁵

Dem fristauslösenden Tatbestand des „Setzens des ersten Schritts zur Umsetzung“ verbleibt neben den Tatbeständen der „Bereitstellung zur Umsetzung“ iSd Z 1 oder der „Umsetzungsbereitschaft“ iSd Z 2 kaum ein eigenständiger Anwendungsbereich. Wird in „klassischen“ Fallkonstellationen relevanten Steuerpflichtigen eine meldepflichtige Gestaltung von einem Intermediär zur Verfügung gestellt und setzt das erste Setzen eines Schrittes die bewusste Umsetzung einer meldepflichtigen Gestaltung voraus, wäre das fristauslösende Ereignis der „Be-

⁷⁷ Vgl zum Anwendungsbereich bei Inhouse-Gestaltungen zB Bredow/Gibis, Anzeigepflichten für Steuergestaltungen – Ein Überblick, aber wer hat den Durchblick? (Teil I), BB 2019, 1303 (1306); Ditz/Bärsch/Engelen, Gesetzesentwurf zur Mitteilungspflicht von Steuergestaltungen – Ein erster Überblick, DStR 2019, 815 (821); Baum, NWB 2019, 3069 (3074); Jerabek/Schellander/Neubauer, RWZ 2019, 347 (353); Adrian/Heinsen, Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen, WPg 2020, 232 (241); so auch zu § 138d Abs 5 Nr 2 AO Bundesministerium der Finanzen, Anwendung der Vorschriften über die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen, IV A 3 – S 0304/19/10006: 008, Diskussionsentwurf 07-2020, Rz 16.

⁷⁸ Vgl Info des BMF vom 21. 10. 2020, 2020-0.675.748, Punkt 8.

⁷⁹ Zu Fällen mit einem Drittstaatsintermediär siehe ausführlich Klokar/Langer in Bergmann/Pinetz/Spies, Kommentar zum EU-MPFG § 12 Rz 11 ff. Zu den Voraussetzungen eines Intermediärs iSd § 3 Z 3, der zwar im Drittstaat ansässig ist, aber zur Erfüllung der Intermediäreigenschaft dennoch genügend Anknüpfungspunkte zu Österreich hat, vgl Klokar/Langer, Die territoriale Anknüpfung relevanter Steuerpflichtiger nach dem EU-MPFG, AVR 2020, 106 (106).

⁸⁰ Die Frist der Tatbestände „Bereitstellung zur Umsetzung“ (Z 1), „Bereitschaft zur Umsetzung“ (Z 2) und „Information des relevanten Steuerpflichtigen“ (§ 13 Abs 1 Z 4 EU-MPFG) beginnt den Vorgaben der DAC 6 entspre-

chend am Tag, nach dem ein bestimmtes Verhalten vom Intermediär oder vom relevanten Steuerpflichtigen gesetzt wurde. Dies entspricht auch dem Verständnis des § 108 Abs 1 BAO, wonach bei nach Tagen berechneten Fristen der für den Beginn der Frist maßgebende Tag, also der Tag, an dem das fristauslösende Ereignis eintritt, nicht eingerechnet wird. Kritisch zum deutschen Recht Schnitger/Brink/Welling, IStR 2019, 157 (163).

⁸¹ So bereits S. Bendlinger/V. Bendlinger in Bergmann/Pinetz/Spies, Kommentar zum EU-MPFG § 8 Rz 29; Klokar/Langer in Bergmann/Pinetz/Spies, Kommentar zum EU-MPFG § 13 Rz 9.

⁸² Bundesministerium der Finanzen, Anwendung der Vorschriften über die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen, IV A 3 – S 0304/19/10006: 008, Diskussionsentwurf 07-2020, Rz 9.

⁸³ S. Bendlinger/Hofmann, AVR 2020, 4 (5) mit Verweis auf Lüdicke/Oppel, IWB 2019, 58 (62); mwN Klokar/Langer in Bergmann/Pinetz/Spies, Kommentar zum EU-MPFG § 13 Rz 31.

⁸⁴ Schnitger/Brink/Welling, IStR 2019, 157 (162 f).

⁸⁵ S. Bendlinger/V. Bendlinger in Bergmann/Pinetz/Spies, Kommentar zum EU-MPFG § 8 Rz 30; Klokar/Langer in Bergmann/Pinetz/Spies, Kommentar zum EU-MPFG § 13 Rz 31.



reitstellung zur Umsetzung“ gem § 8 Abs 1 Z 1 EU-MPFG erfüllt, ehe der erste Schritt zur Umsetzung gesetzt werden kann. Lediglich wenn am selben Tag der Bereitstellung auch der erste Schritt gesetzt wird, besteht ein verbleibender Anwendungsbereich. Die Frist würde in einem solchen Fall nach § 8 Abs 1 Z 3 und § 13 Abs 1 Z 3 EU-MPFG ausgelöst werden, weil die Frist nach diesen Tatbeständen schon am Tag des ersten Schrittes zu laufen beginnen würde. Wird eine meldepflichtige Gestaltung hingegen von einem Steuerpflichtigen *inhouse* konzipiert, ohne einen Intermediär einzubeziehen, ist wohl bereits das fristauslösende Ereignis der „Umsetzungsbereitschaft“ gem § 13 Abs 1 Z 2 EU-MPFG erfüllt, ehe der erste Schritt zur Umsetzung gesetzt wurde. Selbstständige Anwendungsfälle des Tatbestandes „Setzen des ersten Schrittes zur Umsetzung“ sind somit äußerst rar. Nicht Rechnung getragen wird damit der Empfehlung der OECD, im Regelfall den ersten Schritt zur Umsetzung als das für relevante Steuerpflichtige ausschlaggebende fristauslösende Ereignis vorzusehen.⁸⁶

Ein selbstständiger Anwendungsbereich des „ersten Schrittes zur Umsetzung“ verbleibt jedenfalls für Gestaltungen iSd § 4 Z 2 EU-MPFG. Nach § 4 Z 2 EU-MPFG sind Gestaltungen meldepflichtig, wenn der erste Schritt ab dem 1. 7. 2020 (entspricht dem Inkrafttreten des EU-MPFG)⁸⁷ gesetzt wird. Durch § 4 Z 2 EU-MPFG werden bspw solche Gestaltungen in die Meldepflicht gezogen, die vor dem 1. 7. 2020 „bereitgestellt“ wurden oder „umsetzungsbereit“ waren. Bei solchen Gestaltungen kann nur das Setzen des ersten Schrittes nach § 8 Abs 1 Z 3 oder § 13 Abs 1 Z 3 EU-MPFG fristauslösend wirken, weil sie erst dann meldepflichtig sind.⁸⁸

Der erste Schritt zur Umsetzung ist darüber hinaus auch für die Meldepflicht von Gestaltungen iSd § 4 Z 1 EU-MPFG relevant. § 4 Z 1 EU-MPFG betrifft Gestaltungen, bei denen der erste Schritt zur Umsetzung zwischen 25. 6. 2018 und 30. 6. 2020 gesetzt wird (sogenannte „Altfälle“). Zwar ist auch hier der erste Schritt zur Umsetzung für die Entstehung der Meldepflicht ausschlaggebend, allerdings wird in § 8 Abs 4 EU-MPFG für diese eine eigene fixe Meldefrist vorgesehen.

5. Zusammenfassung

Die fristauslösenden Ereignisse iSv § 8 Abs 1 und § 13 Abs 1 EU-MPFG sind in höchstem Maße auslegungsbedürftig. In der Praxis dürfte der Tatbestand der „Bereitstellung zur Umsetzung“ in den weitaus überwiegenden Fällen für den Fristenlauf ausschlaggebend sein,⁸⁹ sei es, weil die dreißigtägige Meldefrist un-

mittelbar durch die „Bereitstellung zur Umsetzung“ ausgelöst wird, sei es, weil ein von der Meldepflicht befreiter Intermediär den relevanten Steuerpflichtigen nach der „Bereitstellung“ über diesen Umstand in Kenntnis zu setzen hat.

„Bereitstellung zur Umsetzung“ setzt voraus, dass eine Gestaltung (i) derart fortgeschritten konzipiert ist, dass eine praktische Umsetzung bereits möglich wäre, und (ii) die Gestaltung derart nach außen tritt, dass potenziell relevante Steuerpflichtige oder andere Intermediäre von der Existenz der Gestaltung informiert und anhand dieser Information ihre Umsetzung oder Weitervermarktung ernstlich in Betracht ziehen können. Der relevante Steuerpflichtige muss die für eine Umsetzung der Gestaltung erforderlichen Informationen erhalten haben und in die Lage versetzt werden, eine Steuergestaltung zu nutzen; die Umsetzung der Steuergestaltung muss nur noch von der abschließenden Entscheidung des relevanten Steuerpflichtigen abhängig sein. Dieses Verständnis gilt uE sowohl für marktfähige als auch für maßgeschneiderte Gestaltungen gleichermaßen.

Die „Bereitschaft zur Umsetzung“ setzt voraus, dass die Gestaltung final abgeschlossen ist und der relevante Steuerpflichtige bereit ist, sie umzusetzen; es bedarf einer Willensbildung des relevanten Steuerpflichtigen und diese erforderliche Willensbildung setzt voraus, dass die Gestaltung dem relevanten Steuerpflichtigen soweit vorgelegt wurde, dass eine abschließende Entscheidung über die Umsetzung getroffen werden kann. IdR wird „Bereitstellung zur Umsetzung“ vor – frühestens aber zeitgleich mit – dem Tatbestand der „Bereitschaft zur Umsetzung“ vorliegen. Daher verbleibt der „Bereitschaft zur Umsetzung“ bei der Meldepflicht des Intermediärs, wenn überhaupt, kaum ein eigenständiger Anwendungsbereich.⁹⁰ Aus Gründen der Rechtsklarheit könnte somit angedacht werden, den Tatbestand der „Bereitschaft zur Umsetzung“ in § 8 Abs 1 Z 2 EU-MPFG ersatzlos zu streichen oder, sofern auch die bloße Konzeption die Meldefrist auslösen sollte, zu konkretisieren. Im Unterschied dazu verbleibt der „Bereitschaft zur Umsetzung“ gem § 13 Abs 1 Z 2 EU-MPFG bei der subsidiären Meldepflicht des relevanten Steuerpflichtigen gerade bei *Inhouse*-Gestaltungen ein bedeutender Anwendungsbereich.

Der selbstständige Anwendungsbereich des fristauslösenden Ereignisses des „ersten Schrittes zur Umsetzung“ ist ebenso sehr eingeschränkt. Ein solcher ist zumindest im Falle von Gestaltungen, die vor dem 1. Juli 2020 konzipiert, aber erst nach diesem Datum umgesetzt werden (§ 4 Z 2 EU-MPFG), vorhanden. Weiters verbleibt ein Anwendungsbereich, wenn die „Bereitstellung“ am selben Tag des „ersten Schrittes“ erfolgt. Auch diesfalls wirkt das Setzen des ersten Schrittes fristauslösend, weil iSv § 8 Abs 1 Z 3 und § 13 Abs 1 Z 3 EU-MPFG die Meldefrist – im Gegensatz zu den beiden anderen fristauslösenden Ereignissen – bereits am Tag der Verwirklichung des fristauslösenden Ereignisses und nicht erst am Folgetag beginnt.

⁸⁶ OECD, BEPS Action 12, Rz 157. Vgl auch *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2019, 161.

⁸⁷ § 27 EU-MPFG.

⁸⁸ *Jerabek/Schellander/Neubauer*, Zweifelsfragen zum EU-MPFG (Teil 2): Meldeverpflichtung – wer hat wann, was zu melden? RWZ 2020, 41 (41); *S. Bendlinger/V. Bendlinger* in *Bergmann/Pinetz/Spies*, Kommentar zum EU-MPFG § 8 Rz 34.

⁸⁹ Zu dieser Erkenntnis gelangen auch *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ 2020, 41 (41).

⁹⁰ Siehe auch *KSW*, Frageliste der KSW zum EU-Meldepflichtgesetz (2020) 23.



Zum Abschluss sei auf den Final Report zu BEPS-Aktionspunkt 12 verwiesen, der gleich zu Beginn in seiner *Executive Summary* fordert, dass Meldepflichten für Steuergestaltungen klar und leicht verständlich sein sollten („*should be clear and easy to understand*“).⁹¹ Ob die unionsrechtlich vorgegebenen Meldepflichten diesem Anspruch gerecht werden, mag – zumindest in Bezug auf die Fristenregelungen – bezweifelt werden. Der österreichische Ge-

setzgeber hat die vagen unionsrechtlichen Vorgaben übernommen und zudem abgewandelt, wodurch die Auslegung der ohnehin bereits undefinierten Bestimmungen zusätzlich erschwert wird.

91 OECD, Mandatory Disclosure Rules – Action 12: 2015 Report 9.

Foto: Paul Hamm GmbH



Der Autor:

Mag. **Valentin Bendlinger**, MSc, LL.B. ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien).

lesen.lexisnexus.at/autor/Bendlinger/Valentin



Der Autor:

Martin Klokár, MSc (WU) LL.B. (WU) BSc (WU) ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien).

lesen.lexisnexus.at/autor/Klokár/Martin



Der Autor:

Dr. **Andreas Langer** ist Rechtsanwaltsanwärter in einer international tätigen Wirtschaftskanzlei in Wien und war zuvor wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien).

lesen.lexisnexus.at/autor/Langer/Andreas

Foto: Huger

Foto: Fotostudio Huger

Wohnrecht Taschenkommentar



Übersichtliche und zeitsparende Schnellinformation von ausgewiesenen Experten aus Praxis und Lehre mit ausführlichen Lehrmeinungen zu den wichtigsten wohnrechtlichen Gesetzen.

Die Herausgeber:

RA Mag. Dr. Alexander Illedits
RA Dr. Otto Reich-Rohrwig

**Beide Werke im Paket
Preis € 199,-***

Best.-Nr. 32145001
ISBN 978-3-7007-7928-5

3. Auflage | Preis € 182,- | Wien 2018 | 948 Seiten
Best.-Nr. 92051003 | SBN 978-3-7007-7172-2

Wohnrecht Taschenkommentar – Update

WGG, Baurechtsgesetz, Kleingartengesetz

Die Herausgeber:

RA Mag. Dr. Alexander Illedits
RA Dr. Otto Reich-Rohrwig

Preis € 49,- | Wien 2020 | 252 Seiten
Best.-Nr. 32139001 | ISBN 978-3-7007-7864-6



*in Ihrer Buchhandlung oder direkt ab Verlag. Jedes Werk auch einzeln erhältlich.



JETZT BESTELLEN!

E-Mail: kundenservice@lexisnexus.at | Tel.: +43-1-534 52-0

Ab 40 Euro Bestellwert versandkostenfrei
innerhalb von Österreich unter shop.lexisnexus.at