

ANGRENZENDES STEUERRECHT

Intermediäre im Sinne des EU-MPFG

Im Zuge des AbgÄG 2020¹ hat der Gesetzgeber ein EU-MPFG² erlassen, mit welchem die Änderungen der AmtshilfeRL³ durch die sogenannte DAC 6⁴ in österreichisches Recht implementiert wurden. Das EU-MPFG tritt mit 1.7.2020 in Kraft und normiert eine Meldepflicht für bestimmte grenzüberschreitende Steuergestaltungen sowie einen automatischen Informationsaustausch über die gemeldeten Steuergestaltungen innerhalb der EU. Die Pflicht zur Meldung obliegt primär den an der betroffenen Steuergestaltung beteiligten Beratern, die vom EU-MPFG bzw der DAC 6 als „Intermediäre“ bezeichnet werden. Im nachfolgenden Beitrag soll der Begriff des Intermediärs näher analysiert werden.

Deskriptoren: Intermediär, Hauptintermediär, Hilfsintermediär, Nebenintermediär, Steuergestaltung, Meldepflicht, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwalt, Notar, Bilanzbuchhalter, Unternehmensberater, Finanzberater, Vermögensberater, Asset Manager, Family Office, Bank, Versicherung.

Normen: § 3 Z 3 EU-MPFG; Art 3 Z 21 AmtshilfeRL.

Von Sebastian Bergmann

1. Allgemeines

Der Begriff des „Intermediärs“ wird gesetzlich durch die Bestimmung des § 3 Z 3 EU-MPFG definiert, welche Art 3 Z 21 der AmtshilfeRL in österreichisches Recht umsetzt.⁵ Als Intermediär gilt demnach eine Person (§ 3 Z 8 EU-MPFG),

- die eine meldepflichtige Gestaltung (§ 3 Z 6 iVm § 4 EU-MPFG) konzipiert, vermarktet, organisiert, zur Umsetzung bereitstellt oder die Umsetzung einer solchen Gestaltung verwaltet (siehe dazu unten Punkt 2.1.) oder
 - die weiß oder vernünftigerweise wissen müsste, dass sie unmittelbar oder mittelbar Hilfe, Unterstützung oder Beratung im Hinblick auf die Konzeption, Vermarktung, Organisation, Bereitstellung zur Umsetzung oder Verwaltung der Umsetzung einer meldepflichtigen Gestaltung geleistet hat (siehe dazu unten Punkt 2.2.), und
- zusätzlich einen gewissen territorialen Anknüpfungspunkt zu Österreich aufweist (siehe dazu unten Punkt 3.). Der Begriff des Intermediärs ist nicht auf bestimmte Berufsgruppen beschränkt,⁶ sondern weit gefasst⁷ und rein tätigkeitsbezogen definiert,⁸ um auch jene Personen einzufangen, die Steuerplanungsmodelle kreieren bzw bera-

1 BGBl I Nr 91/2019.

2 EU-Meldepflichtgesetz.

3 Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15.2.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABl L 64/1 ff (11.3.2011) idgF.

4 Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25.5.2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, ABl L 139/1 ff (5.6.2018).

5 Vgl Erl IA 983/A 26. GP 29.

6 Vgl BT-Drucks 19/14685, 27; *Schnitger/Brink/Welling*, Die neue Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen (Teil II), IStR 2019, 157 (158); *Grotherr*, Wer hat künftig die Mitteilungspflichten bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen zu erfüllen? DStZ 2019, 287 (292); *Hammingner*, Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Anzeige von Steuergestaltungen, NWB 2018, 2267 (2269); *Rautenstrauch*, Umsetzung der DAC 6-Richtlinie – Neue Meldepflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungen, GmbHR 2019, R348 (R349); *Mertens*, GmbH-Jahres-Check 2019/2020 (Teil 1), GmbH-Stpr 2019, 321 (321); *Brocke/Templer*, DAC6 – Die Umsetzung der Melderichtlinie für grenzüberschreiten-

de Steuergestaltungen – einige praktische Hinweise, SAM 2019, 137 (140); *Tiemann*, Anzeigepflichten für Steuergestaltungen: Überblick über die DAC 6-Richtlinie und die geplante nationale Umsetzung (Teil 2), SAM 2019, 175 (175); *Herold*, Die geplante Anzeigepflicht für Steuergestaltungen, GmbH-StB 2019, 163 (165); *Bendlinger*, Das EU-Meldepflichtgesetz, VWT 2019, 277 (278).

7 Vgl *Osterlob-Konrad*, Aktionspunkt 12: Anzeigepflichten für Steuergestaltungen, in *Kofler/Schnitger*, BEPS-Handbuch (2019) Rz 85; *Spanblöchl*, Die fünfte Änderung der AmtshilfeRichtlinie – automatischer Informationsaustausch potenziell aggressiver Steuerplanungsmodelle, SWI 2018, 223 (228); *Cachia*, Tax Transparency für Intermediaries: The Mandatory Disclosure Rules and Ist EU Impact, EC Tax Rev 2018, 206 (210); *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2019, 157 (159); *Kepp/Schober*, Anzeigepflicht grenzüberschreitender Steuergestaltungsmodelle – Praxisfragen und Ausblick, BB 2018, 2455 (2458 f); *Duttiné/Partin*, EU-Richtlinienvorschlag zur Transparenz (Steuergestaltungen) mit für Deutschland untypischer Gesetzestechnik und mit Unklarheiten, BB 2017, 3031 (3033); *Tiemann*, SAM 2019, 175 (175); *Stöber*, Anzeigepflichten in Bezug auf Steuergestaltungen im deutschen und europäischen Recht, BB 2018, 1559 (1565); *Patzner/Nagler*, Die Anzeigepflicht für Steuergestaltungen als Herausforderung für Steuerpflichtige, IStR 2019, 402 (403).

ten, aber keinem klassischen steuerlich beratenden Beruf angehören.⁹ Entgeltlichkeit, Erlaubtheit und Erfolg der Tätigkeit sind ohne Bedeutung.¹⁰

Als Intermediäre kommen beispielsweise Steuerberater,¹¹ Wirtschaftsprüfer,¹² Rechtsanwälte,¹³ Notare,¹⁴ Bilanzbuchhalter,¹⁵ Unternehmensberater,¹⁶ Finanzberater,¹⁷ Vermögensberater,¹⁸ Asset Manager,¹⁹ Family Offices,²⁰ Banken²¹ und Versicherungen²² in Betracht, aber auch andere Personen, die Beratung anbieten.²³ Zu letzteren können auch „interne“ Berater wie Konzernsteuerabteilungen zählen, die (zB als Shared Service Center) in andere

Konzerngesellschaften als die relevanten Steuerpflichtigen (§ 3 Z 9 EU-MPFG) ausgegliedert sind.²⁴

Bezüglich der möglichen Rechtsform von Intermediären lässt sich aus der Anknüpfung an den Personenbegriff des § 3 Z 8 EU-MPFG ableiten, dass als solche neben natürlichen und juristischen Personen auch rechtsfähige Personengesellschaften in Betracht kommen.²⁵ Dies ungeachtet des Umstandes, dass die territorialen Anknüpfungsmerkmale (siehe dazu unten Punkt 3.) hinsichtlich Personengesellschaften mitunter unpassend erscheinen.²⁶ Insoweit dürfte aber auf die hinter den Personengesellschaften ste-

8 Vgl *Ditz/Bärsch/Engelen*, Gesetzesentwurf zur Mitteilungspflicht von Steuergestaltungen – Ein erster Überblick, DStR 2019, 815 (817); *Rautenstrauch*, GmbHR 2019, R348 (R349).

9 Vgl *Spanblöchl*, SWI 2018, 223 (228).

10 Vgl *Brocke/Templer*, SAM 2019, 137 (140).

11 Vgl *Perl*, Meldepflicht für Berater über grenzüberschreitende Steuergestaltungen, SWK 2019, 2 (2); *Bendlinger*, VWT 2019, 277 (278); *Bendlinger/Kofler*, RuSt 2018: Highlights aus dem Workshop „Internationales Steuerrecht“, RdW 2018, 727 (730); *Holzinger/Holzinger*, Die DAC 6 und Verrechnungspreisgestaltungen, TPI 2018, 277 (279); *Bermwieser/Wagner*, Die neue Meldepflicht für Steuergestaltungen im Überblick, ÖStZ 2019, 287 (288); *Finsterer/Lehner*, Neue Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen, GES 2018, 345 (345 f); *Reither/Spanblöchl*, Der persönliche Anwendungsbereich des EU-Meldepflichtgesetzes, ÖStZ 2019, 550 (550); *Spanblöchl*, SWI 2018, 223 (228); *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2019, 157 (158); *Baum*, Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Mitteilungspflicht grenzüberschreitender Steuergestaltungen, NWB 2019, 3069 (3072); *Poddeyn/Tschatsch/Fischler*, Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen – praktische Relevanz für die Finanzbranche, DB 2018, 3081 (3083); *Kowallik*, Praktische Umsetzung der DAC-6-Vorgaben und Automationsmöglichkeiten, DB 2019, 812 (813); *Cloer/Niemeyer*, Anzeigepflicht für potenziell aggressive Steuergestaltungen, DStZ 2019, 425 (435); *Brocke/Templer*, SAM 2019, 137 (140); *Tiemann*, SAM 2019, 175 (175); *Ditz/Bärsch/Engelen*, DStR 2019, 815 (817); *Herold*, GmbH-StB 2019, 163 (165); *Schilcher/Spies/Zirngast*, Mutual Assistance in Direct Tax Matters, in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer*, Introduction to European Tax Law on Direct Taxation⁵ (2018) Rz 766; BT-Drucks 19/14685, 28.

12 Vgl *Holzinger/Holzinger*, TPI 2018, 277 (279); *Bendlinger*, VWT 2019, 277 (278); *Bendlinger/Kofler*, RdW 2018, 727 (730); *Cloer/Niemeyer*, DStZ 2019, 425 (435); *Kowallik*, DB 2019, 812 (813); *Grotherr*, DStZ 2019, 287 (289); *Baum*, NWB 2019, 3069 (3072); *Tiemann*, SAM 2019, 175 (175); *Herold*, GmbH-StB 2019, 163 (165); *Ditz/Bärsch/Engelen*, DStR 2019, 815 (817); *Poddeyn/Tschatsch/Fischler*, DB 2018, 3081 (3083); *Schick*, EU-Richtlinie über Anzeigepflichten von „Steuerintermediären“ in Kraft, DStR 2018, 1583 (1583); BT-Drucks 19/14685, 28.

13 Vgl *Bermwieser/Wagner*, ÖStZ 2019, 287 (288); *Finsterer/Lehner*, GES 2018, 345 (345 f); *Perl*, SWK 2019, 2 (2); *Spanblöchl*, Das EU-Meldepflichtgesetz im Überblick, RWZ 2019, 317 (320); *dieselbe*, SWI 2018, 223 (228); *Franke*, Meldepflicht für potentiell aggressive Steuergestaltungen, taxlex 2019, 65 (68); *Bendlinger*, VWT 2019, 277 (278); *Bendlinger/Kofler*, RdW 2018, 727 (730); *Reither/Spanblöchl*, ÖStZ 2019, 550 (550); *Ditz/Bärsch/Engelen*, DStR 2019, 815 (817); *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2019, 157 (158); *Baum*, NWB 2019, 3069 (3072); *Herold*, GmbH-StB 2019, 163 (165); *Brocke/Templer*, SAM 2019, 137 (140); *Tiemann*, SAM 2019, 175 (175); *Poddeyn/Tschatsch/Fischler*, DB 2018, 3081 (3083); *Kowallik*, DB 2019, 812 (813); *Cloer/Niemeyer*, DStZ 2019, 425 (435); *Schilcher/Spies/Zirngast* in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer*, Introduction to European Tax Law on Direct Taxation⁵ Rz 766; BT-Drucks 19/14685, 28.

14 Vgl *Bendlinger*, VWT 2019, 277 (278); *Perl*, SWK 2019, 2 (2); *Finsterer/Lehner*, GES 2018, 345 (346); *Reither/Spanblöchl*, ÖStZ

2019, 550 (550); *Spanblöchl*, RWZ 2019, 317 (320); *dieselbe*, SWI 2018, 223 (228); *Franke*, taxlex 2019, 317 (68); *Welzer/Dombrowski*, Anzeigepflicht für Steuergestaltungen – Einordnung des Referentenentwurfs, FR 2019, 360 (367).

15 Vgl *Perl*, SWK 2019, 2 (2); *Höring*, Die Anzeigepflicht für Steuergestaltungen, StBp 2019, 91 (92); *Cachia*, EC Tax Rev 2018, 206 (210).

16 Vgl *Holzinger/Holzinger*, TPI 2018, 277 (279); *Brocke/Templer*, SAM 2019, 137 (140); *Cachia*, EC Tax Rev 2018, 206 (210).

17 Vgl *Bendlinger*, VWT 2019, 277 (278); *Bendlinger/Kofler*, RdW 2018, 727 (730); *Holzinger/Holzinger*, TPI 2018, 277 (279); *Perl*, SWK 2019, 2 (2); *Cachia*, EC Tax Rev 2018, 206 (210); *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2019, 157 (158); *Engelen*, Neue Mitteilungspflichten für Steuergestaltungen, Die Bank 2019, 50 (50).

18 Vgl *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2019, 157 (158); *Bendlinger*, VWT 2019, 277 (278).

19 Vgl *Poddeyn/Tschatsch/Fischler*, Anzeigepflicht für Steuergestaltungen: Ausgewählte Überlegungen zum aktuellen Stand des Referentenentwurfs vom 30.01.2019, DB 2019, 633 (635).

20 Vgl *Finsterer/Lehner*, GES 2018, 345 (346); *Engelen*, Die Bank 2019, 50 (50); *Ditz/Engelen*, Neue Anzeigepflicht für Steuergestaltungen – Überblick und erste Handlungsempfehlungen, DStR 2019, 352 (357); *Ditz/Bärsch/Engelen*, DStR 2019, 815 (817).

21 Vgl *Bermwieser/Wagner*, ÖStZ 2019, 287 (288); *Finsterer/Lehner*, GES 2018, 345 (346); *Reither/Spanblöchl*, ÖStZ 2019, 550 (550); *Holzinger/Holzinger*, TPI 2018, 277 (279); *Spanblöchl*, RWZ 2019, 317 (320); *Perl*, SWK 2019, 2 (2); *Bendlinger*, VWT 2019, 277 (278); *Ibering*, Wie erfüllen Banken die neuen Anzeigepflichten für Steuergestaltungen? ZfgK 2019, 33 (35 f); *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2019, 157 (158); *Höring*, StBp 2019, 91 (92); *Brocke/Templer*, SAM 2019, 137 (140); *Poddeyn/Tschatsch/Fischler*, DB 2019, 633 (635); *Cachia*, EC Tax Rev 2018, 206 (210); *Bindl/Stadler*, Anzeigepflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungen – neue Tax-Compliance-Anforderungen bei Finanzinstrumenten, RdF 2019, 33 (33); *Ditz/Bärsch/Engelen*, DStR 2019, 815 (817); *Poddeyn/Tschatsch/Fischler*, DB 2018, 3081 (3082 f).

22 Vgl *Bendlinger*, VWT 2019, 277 (278); *Ditz/Bärsch/Engelen*, DStR 2019, 815 (817); *Poddeyn/Tschatsch/Fischler*, DB 2018, 3081 (3082 f); *dieselben*, DB 2019, 633 (635).

23 Vgl *Perl*, SWK 2019, 2 (2).

24 Vgl *Bermwieser/Wagner*, ÖStZ 2019, 287 (288); *Eversloh*, Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen, RdW 2019, 798 (799); *Ditz/Bärsch/Engelen*, DStR 2019, 815 (816 f); *Grotherr*, Ausgewählte Problembereiche und Zweifelsfragen der neuen Mitteilungspflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungen, Ubg 2019, 633 (636); *Cloer/Hagemann/van Lück*, Die Mitteilungspflicht für Steuergestaltungen ante portas – Handlungsmöglichkeiten für den Steuerbürger, BB 2019, 2583 (2584); *Kowallik*, DB 2019, 812 (814).

25 Vgl *Jerabek/Schellander/Neubauer*, Zweifelsfragen zum EU-MPFG (Teil 1): Der Intermediär, der relevante Steuerpflichtige und ihre Meldepflicht, RWZ 2019, 347 (348); *Grotherr*, Ubg 2019, 633 (636).

26 Vgl *Grotherr*, Ubg 2019, 633 (636); *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ 2019, 347 (348); *Lüdicke/Oppel*, Überblick über die europäischen Anzeigepflichten für grenzüberschreitende Gestaltungen, IWB 2019, 58 (63).

henden natürlichen bzw juristischen Personen abzustellen sein.

In Anknüpfung an den Begriff des Intermediärs (bzw subsidiär jenen des relevanten Steuerpflichtigen) wird durch die §§ 7 und 12 EU-MPFG der persönliche Anwendungsbereich des EU-MPFG definiert.²⁷

2. Intermediärstypen

2.1. Hauptintermediäre

2.1.1. Allgemeines

Ein Intermediär im Sinne des § 3 Z 3 lit a EU-MPFG ist unmittelbar an der Konzeption, Vermarktung, Organisation, Bereitstellung zur Umsetzung oder Verwaltung der Umsetzung einer meldepflichtigen Gestaltung beteiligt.²⁸ Die Definition des § 3 Z 3 lit a EU-MPFG knüpft damit an die Mitwirkung in den verschiedenen Stadien meldepflichtiger Gestaltungen an.²⁹ Intermediäre im Sinne des § 3 Z 3 lit a EU-MPFG werden im Schrifttum auch als „Hauptintermediäre“³⁰ bzw „unmittelbare Intermediäre“³¹ bezeichnet.

Die Begriffe der Konzeption, Vermarktung, Organisation, Bereitstellung zur Umsetzung und Verwaltung der Umsetzung setzten keine bestimmte Form voraus. Folglich können diese etwa auch auf rein mündlichem Wege verwirklicht werden.³² Zur Qualifikation als Intermediär im Sinne des § 3 Z 3 lit a EU-MPFG soll aber jedenfalls ein aktives Mitwirken an einer Gestaltung erforderlich sein.³³ Ein bloßes Dulden oder Unterlassen kann daher keine Intermediäreigenschaft begründen.

Während etwa Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwälte oder Notare überwiegend wegen der Kriterien

der Konzeption und der Bereitstellung zur Umsetzung als Intermediäre zu qualifizieren sein werden, dürften die Kriterien der Vermarktung, der Organisation und der Verwaltung der Umsetzung eher auf Finanzberater, Vermögensberater, Family Offices, Banken oder Versicherungen abstellen.³⁴

2.1.2. Konzeption

Unter der Konzeption ist insbesondere die Planung,³⁵ das Entwerfen,³⁶ die Entwicklung,³⁷ die Schaffung³⁸ oder die Ausformung³⁹ einer meldepflichtigen Gestaltung zu verstehen. Auch wenn nach dem Gesetzeswortlaut scheinbar alleine das Konzipieren einer meldepflichtigen Gestaltung genügen würde, um eine Intermediäreigenschaft zu begründen, dürfte eine Stellung als Intermediär tatsächlich stets auch das Bestehen eines gewissen Bezugs zu einem konkreten relevanten Steuerpflichtigen (oder – im Fall einer marktfähige Gestaltung im Sinne des § 3 Z 4 EU-MPFG – einer ins Auge gefassten, erst einzuwerbenden Gruppe von relevanten Steuerpflichtigen⁴⁰) erfordern (sei es durch den Konzipierenden selbst oder über eine andere Person).⁴¹ Andernfalls wäre der Intermediärsbegriff völlig überschießend und würde beispielsweise auch Autoren von Fachpublikationen über einschlägige Steuergestaltungen erfassen.

2.1.3. Vermarktung

Unter der Vermarktung ist beispielsweise das Inverkehrbringen einer Gestaltung (dh das erstmalige Bereitstellen auf dem Markt) oder das Bewerben einer solchen zu verstehen.⁴² Durch eine Vermarktung soll Dritten ein Zu-

27 Vgl *Spanblöchl*, RWZ 2019, 317 (317 und 319); *dieselbe*, Meldepflicht für potenziell aggressive Steuerplanungsgestaltungen – Verhältnis zwischen DAC 6 und § 22 BAO, SWI 2018, 597 (597 f); *Reither/Spanblöchl*, Das EU-Meldepflichtgesetz zur Umsetzung der DAC 6, SWI 2019, 269 (270); *Spanblöchl/Wilplinger*, Meldepflicht für potenziell aggressive Steuergestaltungen, RdW 2019, 854 (857).

28 Vgl Erl IA 983/A 26. GP 29.

29 Vgl BT-Drucks 19/14685, 27.

30 Vgl *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2019, 157 (157); *Bernwieser/Wagner*, ÖStZ 2019, 287 (287); *Spanblöchl/Wilplinger*, RdW 2019, 854 (856); *Bendlinger*, VWT 2019, 277 (278); *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ 2019, 347 (348).

31 Vgl *Reither/Spanblöchl*, ÖStZ 2019, 550 (550); *dieselben*, SWI 2019, 269 (271); *Spanblöchl*, RWZ 2019, 317 (319).

32 Vgl auch Europäische Kommission 24.9.2018, Working Party IV (Direct Taxation), Summary Record 2; *Brocke/Templer*, SAM 2019, 137 (139).

33 Vgl *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ 2019, 347 (351).

34 Vgl *Bredow/Gibis*, Anzeigepflichten für Steuergestaltungen – Ein Überblick, aber wer hat den Durchblick? (Teil I), BB 2019, 1303 (1305); *Ditz/Engelen*, DStR 2019, 352 (357); *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ 2019, 347 (349).

35 Vgl BT-Drucks 19/14685, 27; *Trageser/Schenk*, Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen: Ausgewählte Problemfelder aus Sicht der Finanzindustrie, BB 2019, 2910 (2910); *Höring*,

StBp 2019, 91 (92); *Ditz/Engelen*, DStR 2019, 352 (358); *Baum*, NWB 2019, 3069 (3072); *Ditz/Bärsch/Engelen*, DStR 2019, 815 (816); *Herold*, GmbH-StB 2019, 163 (165); *Bredow/Gibis*, BB 2019, 1303 (1305).

36 Vgl BT-Drucks 19/14685, 27; *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2019, 157 (158); *Baum*, NWB 2019, 3069 (3072); *Trageser/Schenk*, BB 2019, 2910 (2910); *Ditz/Bärsch/Engelen*, DStR 2019, 815 (816); *Ditz/Engelen*, DStR 2019, 352 (358); *Höring*, StBp 2019, 91 (92); *Herold*, GmbH-StB 2019, 163 (165).

37 Vgl Erl IA 983/A 26. GP 29; BT-Drucks 19/14685, 27; *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ 2019, 347 (349); *Baum*, NWB 2019, 3069 (3072); *Ditz/Engelen*, DStR 2019, 352 (358); *Ditz/Bärsch/Engelen*, DStR 2019, 815 (816); *Bredow/Gibis*, BB 2019, 1303 (1305); *Herold*, GmbH-StB 2019, 163 (165); *Höring*, StBp 2019, 91 (92); *Trageser/Schenk*, BB 2019, 2910 (2910).

38 Vgl Erl IA 983/A 26. GP 29; *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ 2019, 347 (349).

39 Vgl Erl IA 983/A 26. GP 29; *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ 2019, 347 (349).

40 Vgl *Grotherr*, Ubg 2019, 633 (635).

41 Vgl *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2019, 157 (158); *Ditz/Bärsch/Engelen*, DStR 2019, 815 (816); *Herold*, GmbH-StB 2019, 163 (165).

42 Vgl Erl IA 983/A 26. GP 29; *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ 2019, 347 (349).

gang zu einer Gestaltung ermöglicht werden.⁴³ Eine spezielle Form eines öffentlichen Angebots ist nicht erforderlich.⁴⁴ Eine tatbestandliche Vermarktung ist sowohl betreffend marktfähiger als auch maßgeschneiderter Gestaltungen möglich.⁴⁵

2.1.4. Organisation

Der Begriff der Organisation stellt insbesondere auf administrative Aspekte ab.⁴⁶ Welche Tätigkeiten konkret als Organisieren gelten, ist unklar.⁴⁷ Die Gesetzesmaterialien führen generalunternehmerische Tätigkeiten als Beispiel an.⁴⁸ So könnte ein tatbestandlichen Organisieren etwa dann vorliegen, wenn eine Person die Entwicklung einer meldepflichtigen Gestaltung zwischen verschiedenen Intermediären koordiniert.⁴⁹

2.1.5. Bereitstellung zur Umsetzung

Unter einer Bereitstellung zur Umsetzung ist jede entgeltliche und unentgeltliche Abgabe zum Vertrieb oder zur Verwendung zu verstehen.⁵⁰ Gemeint ist eine Aushändigung oder anderweitige inhaltliche Zugänglichmachung der für die Umsetzung einer Gestaltung erforderlichen Informationen bzw. Unterlagen.⁵¹ Bildlich gesprochen müssen letztere die Schreibtischlade des Entwicklers verlassen.⁵² Die bloße Verbreitung allgemeiner Informationen (zB die Veröffentlichung unverbindlicher Informationen im Internet⁵³ oder durch das Verfassen von Fachpublikationen⁵⁴) soll jedoch nicht genügen.⁵⁵ Tatbestandlich sollen sowohl Fälle sein können, bei denen eine Gestaltung einem oder mehreren relevanten Steuerpflichtigen bereitgestellt wird, als auch Fälle, bei denen eine Gestaltung noch keinem konkreten Steuerpflichtigen angeboten

wird.⁵⁶ Nicht erforderlich ist, dass die Gestaltung tatsächlich umgesetzt wird.⁵⁷ Ebenso wenig erforderlich ist das Bestehen eines Auftragsverhältnisses.⁵⁸

2.1.6. Verwaltung der Umsetzung

Mit der Verwaltung der Umsetzung sind insbesondere jene Situationen angesprochen, in denen eine Gestaltung bereits von einem oder mehreren konkreten relevanten Steuerpflichtigen erworben wurde und eine Betreuung dieses bzw. dieser relevanten Steuerpflichtigen im Hinblick auf die Gestaltung erfolgt.⁵⁹ Angesprochen ist eine verantwortliche Leitung der konkreten Gestaltungsumsetzung.⁶⁰ Eine tatbestandliche Verwaltung kann einen oder mehrere Schritte betreffen.⁶¹

2.2. Hilfs- bzw. Nebenintermediäre

Ein Intermediär im Sinne des § 3 Z 3 lit b EU-MPFG bringt unmittelbar oder mittelbar Hilfe-, Unterstützungs- oder Beratungsleistungen im Zusammenhang mit einer meldepflichtigen Gestaltung.⁶² Im Schrifttum werden Intermediäre im Sinne des § 3 Z 3 lit b EU-MPFG auch als „Hilfsintermediäre“⁶³, „Nebenintermediäre“⁶⁴ bzw. „erweiterte Intermediäre“⁶⁵ bezeichnet. Da der Tatbestand des § 3 Z 3 lit b EU-MPFG durchaus umfassend ist, dürfte es in der Praxis zu herausfordernden Anwendungsfragen kommen.⁶⁶

In subjektiver Hinsicht setzt der Tatbestand des § 3 Z 3 lit b EU-MPFG voraus, dass die betreffende Person anhand der relevanten Fakten und Umstände sowie der verfügbaren Informationen und ihres einschlägigen (für die Erbringung solcher Dienstleistungen erforderlichen) Fachwissens und Verständnisses weiß oder vernünftiger-

43 Vgl. *Bredow/Gibis*, BB 2019, 1303 (1305).

44 Vgl. *Grotherr*, DStZ 2019, 287 (292); *derselbe*, Ubg 2019, 633 (635).

45 Vgl. *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2019, 157 (158).

46 Vgl. Erl IA 983/A 26. GP 29; *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ 2019, 347 (349).

47 Vgl. *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ 2019, 347 (349).

48 Vgl. Erl IA 983/A 26. GP 29.

49 Vgl. *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2019, 157 (159).

50 Vgl. Erl IA 983/A 26. GP 29; *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ 2019, 347 (349).

51 Vgl. BT-Drucks 19/14685, 27; *Trageser/Schenk*, BB 2019, 2910 (2910); *Grotherr*, Ubg 2019, 633 (636); *Baum*, NWB 2019, 3069 (3072).

52 Vgl. *Grotherr*, DStZ 2019, 287 (292).

53 Vgl. BT-Drucks 19/14685, 27; *Baum*, NWB 2019, 3069 (3072); *Trageser/Schenk*, BB 2019, 2910 (2910).

54 Vgl. *Baum*, NWB 2019, 3069 (3072).

55 Vgl. BT-Drucks 19/14685, 27; *Baum*, NWB 2019, 3069 (3072); *Trageser/Schenk*, BB 2019, 2910 (2910).

56 Vgl. Erl IA 983/A 26. GP 29; *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ 2019, 347 (349).

57 Vgl. BT-Drucks 19/14685, 27; *Grotherr*, DStZ 2019, 287 (292).

58 Vgl. *Grotherr*, DStZ 2019, 287 (292).

59 Vgl. Erl IA 983/A 26. GP 29; *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ 2019, 347 (349).

60 Vgl. BT-Drucks 19/14685, 27; *Trageser/Schenk*, BB 2019, 2910 (2910); *Ditz/Bärsch/Engelen*, DStR 2019, 815 (816); *Grotherr*, Ubg 2019, 633 (636); *Baum*, NWB 2019, 3069 (3072); *Tiemann*, SAM 2019, 175 (175); *Herold*, GmbH-StB 2019, 163 (165); *Höring*, StBp 2019, 91 (92).

61 Vgl. Erl IA 983/A 26. GP 29.

62 Vgl. Erl IA 983/A 26. GP 29; *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ 2019, 347 (349).

63 Vgl. *Bendlinger*, VWT 2019, 277 (278); *Reither/Spanblöchl*, SWI 2019, 269 (271); *dieselben*, ÖStZ 2019, 550 (550); *Spanblöchl*, RWZ 2019, 317 (319); *Spanblöchl/Wilplinger*, RdW 2019, 854 (856); *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ 2019, 347 (347 f); *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2019, 157 (160); *Bindl/Stadler*, RdF 2019, 33 (34).

64 Vgl. *Bernwieser/Wagner*, ÖStZ 2019, 287 (287); *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ 2019, 347 (347 f); *Bendlinger*, VWT 2019, 277 (278).

65 Vgl. *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ 2019, 347 (347); *Trageser/Schenk*, BB 2019, 2910 (2911); *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2019, 157 (160).

66 Vgl. *Reither/Spanblöchl*, SWI 2019, 269 (271); *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ 2019, 347 (349).

weise wissen müsste, dass sie unmittelbar oder mittelbar Hilfe, Unterstützung oder Beratung im Hinblick auf die Konzeption, Vermarktung, Organisation, Bereitstellung zur Umsetzung oder Verwaltung der Umsetzung einer meldepflichtigen Gestaltung geleistet hat. Der Begriff des einschlägigen Fachwissens bzw. Verständnisses (bezogen auf das jeweilige Kennzeichen im Sinne der §§ 6 und 7 EU-MPFG⁶⁷) ist dahingehend auszulegen, dass dieses für die Erbringung von Hilfe-, Unterstützungs- oder Beratungsleistungen im Zusammenhang mit einer meldepflichtigen Gestaltung notwendig ist und die involvierte Person über dieses verfügen muss, um die Beurteilung vornehmen zu können, dass es sich bei der Gestaltung um eine meldepflichtige Gestaltung handelt.⁶⁸ Sofern der beteiligten Person auch nur eine einzige steuerlich relevante Information nicht vorliegt, die erforderlich wäre, um die Erfüllung der Voraussetzungen einer Meldepflicht zu erkennen, kann diese nicht als Intermediär qualifiziert werden.⁶⁹ Aus dem Gesetzeswortlaut („vernünftigerweise wissen müsste“) dürfte wohl abzuleiten sein, dass es nicht auf das konkrete Fachwissen der betreffenden Person, sondern auf den „Idealtypus“ des Fachwissens Angehöriger der Berufsgruppe dieser Person ankommt⁷⁰ und folglich bei gewissen Berufsgruppen (zB Steuerberatern oder Rechtsanwälten) ein höheres Maß an Sorgfalt in Bezug auf die mögliche Beurteilung geboten ist, ob eine einschlägige Gestaltung vorliegt.⁷¹

Da die Stellung als Intermediär gemäß § 3 Z 3 lit b EU-MPFG durch unmittelbare oder mittelbare Hilfe, Unterstützung oder Beratung im Hinblick auf Tätigkeiten im Sinne des § 3 Z 3 lit a EU-MPFG begründet wird, dürfte die Möglichkeit einer Qualifikation als Intermediär im Sinne des § 3 Z 3 lit b EU-MPFG voraussetzen, dass in Bezug auf die gegenständliche Gestaltung zumindest ein Intermediär gemäß § 3 Z 3 lit a EU-MPFG existiert, dessen Tätigkeit durch den Intermediär im Sinne des § 3 Z 3 lit b EU-MPFG gefördert wird.⁷² Nicht erforderlich ist jedoch, dass der Intermediär im Sinne des § 3 Z 3 lit b EU-

MPFG im Auftrag für den Intermediär im Sinne des § 3 Z 3 lit a EU-MPFG tätig ist.⁷³

Eine Eigenschaft als Intermediär im Sinne des § 3 Z 3 lit b EU-MPFG kann etwa durch die Abgabe einer „Second Opinion“ verwirklicht werden.⁷⁴

Als Intermediäre im Sinne des § 3 Z 3 lit b EU-MPFG sollen auch solche Personen qualifiziert werden können, die zwar grundsätzlich Beratungsleistungen außerhalb des Anwendungsbereiches des EU-MPFG erbringen (weil die Beratung etwa zu außersteuerlichen Fragen⁷⁵ oder zu Fragen der Umsatzsteuer⁷⁶ erfolgt), denen aber genügend Informationen bekannt waren sowie ausreichendes Fachwissen vorlag, um vernünftigerweise beurteilen zu können, dass Hilfe, Unterstützung oder Beratung im Zusammenhang mit einer meldepflichtigen Gestaltung geleistet worden ist.⁷⁷

*Beispiel: Wird eine Person, die nicht über das erforderliche Fachwissen zur Beurteilung einer potenziellen Meldepflicht verfügt oder der trotz Vorliegens des Fachwissens über keine näheren einschlägigen Informationen bekannt sind, nur zur Bewertung einer Transaktion herangezogen, so wird eine Qualifikation als Intermediär im Sinne des § 3 Z 3 lit b EU-MPFG in der Regel nicht geboten sein.*⁷⁸

Insbesondere für Banken wird sich im Zusammenhang mit vielen Sachverhalten die Frage stellen, ob eine Subsumtion unter den Tatbestand des § 3 Z 3 lit b EU-MPFG geboten ist.⁷⁹ So könnte bereits bei einer Kreditvergabe oder bei einer Tätigkeit als bloßer Zahlungsabwickler fraglich sein, ob durch diese Unterstützungsleistungen eine Intermediäreigenschaft verwirklicht wird, dies auch unter Berücksichtigung des Umstandes, dass sich Banken vor allem im Zusammenhang mit Kreditvergaben typischerweise zahlreiche Unterlagen zur Verfügung stellen lassen,⁸⁰ was zu einem Wissen bzw. Wissenmüssen führen könnte.⁸¹

Ebenso wie in Bezug auf Hauptintermediäre stellt auch die tatbestandliche Erbringung von Hilfe-, Unterstützungs-

67 Vgl Spanblöchl/Wilplinger, RdW 2019, 854 (856).

68 Vgl Erl IA 983/A 26. GP 30.

69 Vgl Schnitger/Brink/Welling, IStR 2019, 157 (160); Jerabek/Schellander/Neubauer, RWZ 2019, 347 (347 f).

70 Vgl Schnitger/Brink/Welling, IStR 2019, 157 (160).

71 Vgl Jerabek/Schellander/Neubauer, RWZ 2019, 347 (352); Schnitger/Brink/Welling, IStR 2019, 157 (160).

72 Vgl Schnitger/Brink/Welling, IStR 2019, 157 (160).

73 Vgl Schnitger/Brink/Welling, IStR 2019, 157 (161).

74 Vgl Schnitger/Brink/Welling, IStR 2019, 157 (161); Jerabek/Schellander/Neubauer, RWZ 2019, 347 (349); aA Bredow/Gibis, BB 2019, 1303 (1305); Grotherr, Ubg 2019, 633 (637).

75 Vgl Jerabek/Schellander/Neubauer, RWZ 2019, 347 (351 f).

76 § 2 Abs 2 EU-MPFG iVm § 1 Abs 3 Z 1 EU-AHG.

77 Vgl Erl IA 983/A 26. GP 29 f; Jerabek/Schellander/Neubauer, RWZ 2019, 347 (349); Reither/Spanblöchl, SWI 2019, 269 (271).

78 Vgl Spanblöchl, RWZ 2019, 317 (320).

79 Vgl Jerabek/Schellander/Neubauer, RWZ 2019, 347 (349).

80 Vgl Jerabek/Schellander/Neubauer, RWZ 2019, 347 (349); Bindl/Stadler, RdF 2019, 33 (34).

81 Vgl Jerabek/Schellander/Neubauer, RWZ 2019, 347 (349 f), wonach es in diesem Zusammenhang unter anderem darauf ankommen soll, inwieweit seitens der Bank eine tatsächliche Auseinandersetzung mit den zur Verfügung gestellten Informationen erfolgt. Anders als Österreich hat Deutschland den Tatbestand des Hilfs- bzw. Nebenintermediärs (wohl unionsrechtswidrig) nicht in innerstaatliches Recht implementiert (vgl zB Trageser/Schenk, BB 2019, 2910 (2910 f); Ditz/Bärsch/Engelen, DStR 2019, 815 (816); Stöber, Der RegE zur Mitteilungspflicht in Bezug auf Steuergestaltungen, DB 2019, 2649 (2651); Tiemann, SAM 2019, 175 [175 f]). Für den deutschen Rechtsbereich in solchen Konstellationen eine Intermediäreigenschaft von Banken daher verneinend Bindl/Stadler, RdF 2019, 33 (34); Trageser/Schenk, BB 2019, 2910 (2911).

oder Beratungsleistungen auf eine aktive Handlung der involvierten Person ab⁸² und kann daher ein bloßes Dulden oder Unterlassen keine Intermediärseigenschaft begründen.

3. Territoriale Anknüpfung

Um als Intermediär im Sinne des § 3 Z 3 EU-MPFG gelten zu können, ist zudem eine territoriale Anknüpfung zu Österreich erforderlich.⁸³ Konkret muss dafür eine der folgenden Zusatzbedingungen erfüllt sein:

- **Die Person hat in Österreich ihren Wohnsitz, ihren gewöhnlichen Aufenthalt, ihren Sitz oder ihren Ort der Geschäftsleitung (§ 3 Z 3 Teilstrich 1 EU-MPFG):** Die für diesen Tatbestand maßgeblichen territorialen Anknüpfungsmerkmale eines Wohnsitzes, eines gewöhnlichen Aufenthalts, eines Sitzes bzw eines Ortes der Geschäftsleitung sind gemäß § 2 Abs 2 EU-MPFG im Sinne der §§ 26 f BAO zu interpretieren.⁸⁴
- **Die Person ist in keinem anderen Mitgliedstaat steuerlich ansässig und erbringt über eine in Österreich gelegene Betriebsstätte Dienstleistungen im Zusammenhang mit der meldepflichtigen Gestaltung (§ 3 Z 3 Teilstrich 2 EU-MPFG):** Das Erbringen einer Dienstleistung im Zusammenhang mit einer meldepflichtigen Gestaltung über eine Betriebsstätte⁸⁵ einer in keinem Mitgliedstaat (§ 3 Z 7 EU-MPFG), sondern einem Drittland (§ 3 Z 1 EU-MPFG) steuerlich ansässigen⁸⁶ Person⁸⁷ erfordert, dass die betreffende Dienstleistung der Betriebsstätte aufgrund einer Funktionsanalyse⁸⁸ zuzurechnen ist. Dies könnte beispielsweise der Fall sein, wenn eine Betriebsstätte eines in einem Drittland steuerlich ansässig Intermediärs die Umsetzung einer meldepflichtigen Gestaltung verwaltet.⁸⁹

- **Die Person ist in keinem anderen Mitgliedstaat steuerlich ansässig und unterliegt in Österreich den einschlägigen berufs- oder gewerberechtlichen Vorschriften (§ 3 Z 3 Teilstrich 3 EU-MPFG):** Unter diesen Tatbestand dürften solche ausschließlich in Drittländern steuerlich ansässige Personen zu subsumieren sein, die in Österreich keine Betriebsstätte unterhalten, aber aufgrund ihrer Dienstleistungserbringung mit Bezug auf Österreich nichtsdestotrotz den einschlägigen österreichischen berufs- oder gewerberechtlichen Vorschriften unterliegen. Zu letzteren sollen ausweislich der Gesetzesmaterialien das WTBG 2017⁹⁰, die RAO⁹¹, die NO⁹², das Bi-BuG 2014⁹³, das BWG⁹⁴ und die GewO 1994⁹⁵ zählen.⁹⁶
- **Die Person ist in keinem anderen Mitgliedstaat steuerlich ansässig und ist Mitglied eines österreichischen Berufsverbandes für juristische, steuerliche oder beratende Dienstleistungen (§ 3 Z 3 Teilstrich 4 EU-MPFG):** Nach diesem Tatbestand haben ausschließlich in Drittländern steuerlich ansässige Personen auch dann einen qualifizierten Anknüpfungspunkt in Österreich, wenn sie Mitglieder eines österreichischen Berufsverbandes für juristische, steuerliche oder beratende Dienstleistungen sind, wobei der Terminus „Berufsverband“ im Zusammenhang mit einer berufsrechtlichen Organisation steht.⁹⁷ Als Beispiele dürften etwa die Rechtsanwaltskammern sowie die Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer zu nennen sein.

In Bezug auf die territorialen Anknüpfungsmerkmale weicht die innerstaatliche Implementierung insoweit von den Vorgaben der AmtshilfeRL ab, als das in § 3 Z 3 Teilstriche 2 bis 4 EU-MPFG jeweils verankerte Zusatzanfordernis, dass die betreffende Person in keinem anderen Mitgliedstaat steuerlich ansässig ist, in Art 3 Z 21 lit b bis d

82 Vgl Erl IA 983/A 26. GP 29; *Reither/Spanblöchl*, SWI 2019, 269 (271); *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ 2019, 347 (349).

83 Vgl Erl IA 983/A 26. GP 30.

84 Vgl auch *Spanblöchl*, RWZ 2019, 317 (319) FN 22.

85 Der Begriff der „Betriebsstätte“ wird weder durch die AmtshilfeRL noch durch das EU-MPFG definiert. Aufgrund der Übernahme des Begriffs aus der AmtshilfeRL dürfte aber davon auszugehen sein, dass dieser nicht im Sinne der nationalen Begriffsdefinition des § 29 BAO zu verstehen ist. Naheliegender erscheint vielmehr, den gegenständlichen Begriff im Sinne der engeren (vgl BMF 8.6.2018, EAS 3399; *Bendlinger* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA³ [2019] Art 5 Rz 2) Betriebsstättendefinition des Art 5 OECD-MA zu interpretieren. Demgegenüber sollen in Deutschland aufgrund der ausdrücklichen gesetzlichen Anordnung durch § 138d Abs 4 dAO als Betriebsstätten sowohl solche nach dem innerstaatlichen Begriffsverständnis gemäß § 12 dAO als auch solche im Sinne des konkret anwendbaren DBA gelten. Damit soll ausweislich der Erläuterungen zum deutschen Regierungsentwurf ein möglichst weiter Anwendungsbereich der Mitteilungspflichten gewährleistet werden (vgl BT-Drucks 19/14685, 30).

86 Die steuerliche Ansässigkeit muss sich nach dem nationalen Steuerrecht der jeweiligen Mitgliedstaaten bzw Drittländer bestimmen, wobei in Bezug auf Österreich zur Begründung einer steuerlichen Ansässigkeit gemäß § 1 Abs 2 EStG ein inländischer Wohnsitz (§ 26 Abs 1 BAO) oder ein inländischer gewöhnlicher

Aufenthalt (§ 26 Abs 2 BAO) bzw nach § 1 Abs 2 KStG ein inländischer Sitz (§ 27 Abs 1 BAO) oder ein inländischer Ort der Geschäftsleitung (§ 27 Abs 2 BAO) maßgeblich ist (vgl Erl IA 983/A 26. GP 29) und bezüglich der meisten anderen Staaten ähnliche Anknüpfungsmerkmale gelten.

87 Vgl *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ 2019, 347 (348).

88 Vgl dazu VPR 2010 Rz 179 ff; *Bendlinger* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA³ Art 7 Rz 37 ff. Ausgangspunkt einer solchen Funktionsanalyse (nach Maßgabe des Authorized OECD Approach bzw „AOA“) ist die Feststellung der tatsächlich von der Betriebsstätte ausgeübten Tätigkeiten, wobei die von den Unternehmensmitarbeitern persönlich ausgeübten wesentlichen Funktionen („significant people functions“) entscheidend sind (vgl VPR 2010 Rz 183; *Bendlinger* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA³ Art 7 Rz 39).

89 Vgl Erl IA 983/A 26. GP 30.

90 Wirtschaftstreuhandberufsgesetz 2017, BGBl I Nr 137/2017 idGF.

91 Rechtsanwaltsordnung, RGBl Nr 96/1868 idGF.

92 Notariatsordnung, RGBl Nr 75/1871 idGF.

93 Bilanzbuchhaltungsgesetz 2014, BGBl I Nr 191/2013 idGF.

94 Bankwesengesetz, BGBl Nr 532/1993 idGF.

95 Gewerbeordnung 1994, BGBl Nr 194/1994 idGF.

96 Vgl Erl IA 983/A 26. GP 30; ebenso *Bendlinger*, VWT 2019, 277 (278).

97 Vgl Erl IA 983/A 26. GP 30.

der AmtshilfeRL nicht enthalten ist.⁹⁸ Allerdings sieht Art 8ab Abs 3 lit a der AmtshilfeRL vor, dass eine dem Grunde nach in mehreren Mitgliedstaaten meldepflichtige Person primär nur in jenem Mitgliedstaat zur Meldung verpflichtet ist, in dem diese steuerlich ansässig ist.⁹⁹ Somit hat in Österreich mangels Intermediäreigenschaft keine Meldung zu erfolgen, sofern eine Person bereits in einem anderen Mitgliedstaat steuerlich ansässig ist¹⁰⁰ und erscheint das in § 3 Z 3 Teilstriche 2 bis 4 EU-MPFG jeweils verankerte Zusatzerfordernis, dass die betreffende Person in keinem anderen Mitgliedstaat steuerlich ansässig ist, vor diesem Hintergrund im Ergebnis schlüssig. In technischer Hinsicht weicht die nationale Umsetzung letztlich insofern von der Richtlinienvorgabe ab, als Personen, die die Voraussetzungen für eine territoriale Anknüpfung nach § 3 Z 3 Teilstriche 2 bis 4 EU-MPFG nur deshalb nicht erfüllen, weil sie in einem anderen Mitgliedstaat steuerlich ansässig sind, nach dem EU-MPFG nicht als Intermediäre gelten, während solche nach der AmtshilfeRL als Intermediäre zu qualifizieren sind, die aber letztlich in Österreich nicht zur Meldung verpflichtet wären.¹⁰¹ Von Relevanz kann letzterer Unterschied wohl nur dann sein, wenn der Mitgliedstaat, in dem die betreffende Person steuerlich ansässig ist, ein Kennzeichen („Hallmark“) anders interpretiert als Österreich und es in Folge dessen auch im Ansässigkeitsstaat zu keiner Meldung kommt.¹⁰² Diesfalls hätte nach den Vorgaben der AmtshilfeRL in Österreich eine Meldung zu erfolgen, die aber mangels Intermediäreigenschaft nach dem EU-MPFG aufgrund der technisch abweichenden Umsetzung des territorialen Anknüpfungserfordernisses in § 3 Z 3 Teilstriche 2 bis 4 EU-MPFG nicht stattfinden wird.¹⁰³

Zwar kommen aufgrund der Anknüpfung an den Personenbegriff des § 3 Z 8 EU-MPFG iVm § 2 Abs 1 Z 12 lit c EU-AHG auch rechtsfähige Personengesellschaften als potenzielle Intermediäre in Betracht, doch erscheinen die territorialen Anknüpfungsmerkmale insofern mitunter unpassend,¹⁰⁴ zumal Personengesellschaften aus Perspektive des österreichischen Steuerrechts selbst weder eine steuerliche Ansässigkeit noch Betriebsstätten begründen können.¹⁰⁵ Bezüglich einer steuerlichen Ansässigkeit bzw dem Vorliegen einer Betriebsstätte dürfte daher auf die hinter den Personengesellschaften stehenden natürlichen

bzw juristischen Personen abzustellen sein, wobei es im Hinblick auf den Sinn und Zweck des Gesetzes genügen dürfte, wenn die Kriterien in Bezug auf mindestens einen von mehreren Gesellschaftern zutreffen. Hinsichtlich des Unterliegens der einschlägigen österreichischen berufs- oder gewerberechtlichen Vorschriften (§ 3 Z 3 Teilstrich 3 EU-MPFG) bzw der Mitgliedschaft in einem österreichischen Berufsverband für juristische, steuerliche oder beratende Dienstleistungen (§ 3 Z 3 Teilstrich 4 EU-MPFG) dürfte hingegen auf die Personengesellschaft selbst abzustellen sein, zumal diese qualifizierte Person im Sinne des § 3 Z 8 EU-MPFG und bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen Intermediär sein kann.

4. Nicht erfasste Tätigkeiten

Ungeachtet des Umstandes, dass der Intermediärsbegriff weit gefasst ist, sollte durch folgende Tätigkeiten keine Intermediäreigenschaft begründet werden:

- Abstrakte Ausführungen im Rahmen einer Präsentation.¹⁰⁶
- Reguläre Abschlussprüfungen, bei denen vom Abschlussprüfer lediglich bereits verwirklichte Gestaltungen beurteilt werden.¹⁰⁷
- Die Beantwortung abstrakt gehaltener Anfragen betreffend potenziell meldepflichtiger Gestaltungen, bei denen unbekannt ist, ob und durch welchen relevanten Steuerpflichtigen bzw welche Gruppe von relevanten Steuerpflichtigen die Gestaltung überhaupt verwirklicht werden soll.¹⁰⁸ Dies wird allerdings nur dann gelten, wenn tatsächlich nur abstrakte Beratungsleistungen erbracht werden und Anfragen nicht künstlich mit dem Ziel abstrakt gehalten werden, eine Meldepflicht zu umgehen.¹⁰⁹
- Beratungsleistungen im Anschluss an die Umsetzung von Gestaltungen (zB die Abhandlung von für sich nicht einschlägigen Follow-Up-Themen oder die Abgabe einer zeitlich der Umsetzung nachgelagerten „Second Opinion“).¹¹⁰ Anderes gilt hingegen dann, wenn eine meldepflichtige Gestaltung zwar in der Vergangenheit entwickelt, aber noch nicht umgesetzt wurde, und das vorliegende Konzept nachträglich (wenn auch nur geringfügig) geprüft bzw überarbeitet wird.¹¹¹

98 Vgl *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ 2019, 347 (348).

99 Vgl *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ 2019, 347 (348).

100 Vgl *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ 2019, 347 (348).

101 Vgl *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ 2019, 347 (348).

102 Vgl *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ 2019, 347 (349).

103 Vgl *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ 2019, 347 (349).

104 Vgl *Grotherr*, Ubg 2019, 633 (636); *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ 2019, 347 (348); *Schnitger/Brink/Welling*, Die neue Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen (Teil I), IStR 2018, 513 (516).

105 Vgl auch *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2018, 513 (516).

106 Vgl *Bredow/Gibis*, BB 2019, 1303 (1307); *Grotherr*, Ubg 2019, (637).

107 Vgl *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2019, 157 (160); *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ 2019, 347 (351).

108 Vgl *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ 2019, 347 (351); *Bredow/Gibis*, BB 2019, 1303 (1307); *Ditz/Bärsch/Engelen*, DStR 2019, 815 (816).

109 Vgl *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ 2019, 347 (351).

110 Vgl *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ 2019, 347 (351).

111 Vgl *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ 2019, 347 (351).

- Beratungsleistungen betreffend die Frage, ob eine bereits verwirklichte Gestaltung eine Meldepflicht im Sinne des EU-MPFG auslöst.¹¹²
- Die Besprechung aktueller Themenstellungen im Rahmen eines Mandantentermins, auch wenn abstrakt über eine mögliche Gestaltungsvariante gesprochen wird.¹¹³
- Die Betreuung eines Steuerpflichtigen im Rahmen einer Betriebsprüfung im Zusammenhang mit einer bereits umgesetzten meldepflichtigen Gestaltung.¹¹⁴
- Die Betreuung eines Steuerpflichtigen im Rahmen eines Rechtsmittelverfahrens im Zusammenhang mit einer bereits umgesetzten meldepflichtigen Gestaltung.¹¹⁵
- Die nachgelagerte Untersuchung bereits verwirklichter Sachverhalte im Rahmen einer Due Diligence.¹¹⁶
- Als Privatperson erbrachte Leistungen im Zusammenhang mit meldepflichtigen Gestaltungen (zB ein Tipp unter Freunden), zumal die Einführung der Meldepflicht mit dem Ziel erfolgte, unternehmerische Tätigkeiten zur Steuervermeidung und Steuerhinterziehung zu unterbinden (vgl Erwägungsgrund 4 der DAC 6).¹¹⁷ Da der Begriffsdefinition des § 3 Z 3 EU-MPFG eine Differenzierung zwischen unternehmerischen und privaten Tätigkeiten fremd ist, besteht in diesem Zusammenhang aber eine gewisse Unsicherheit.
- Die Unterstützung bei Compliance-Pflichten (wie der Abgabe von Steuererklärungen oder der Erstellung von Country-by-Country-Reports, Master- bzw Local-Files), weil im Zeitpunkt deren Erfüllung allfällig meldepflichtige Sachverhalte bereits verwirklicht sind und ein aktives Einwirken auf die Gestaltung nicht mehr stattfindet.¹¹⁸
- Das Verfassen von Fachpublikationen und das Verlegen von solchen, zumal dabei regelmäßig kein unmittelbarer Zusammenhang mit tatsächlichen Gestaltungen von konkreten Steuerpflichtigen (bzw einer ins Auge gefassten, erst einzuwerbenden Gruppe von relevanten Steuerpflichtigen) besteht.¹¹⁹

telbarer Zusammenhang mit tatsächlichen Gestaltungen von konkreten Steuerpflichtigen (bzw einer ins Auge gefassten, erst einzuwerbenden Gruppe von relevanten Steuerpflichtigen) besteht.¹¹⁹

Sonstiges

Die Definition des Intermediärs kann in Bezug auf ein und dieselbe meldepflichtige Gestaltung auch hinsichtlich mehrerer Personen erfüllt sein.¹²⁰ Die persönliche Meldepflicht trifft diesfalls grundsätzlich jeden einzelnen Intermediär (§ 10 EU-MPFG).¹²¹

Eine Intermediäreigenschaft sollte aber grundsätzlich nur in Bezug auf jene Personen begründet werden, in deren Namen und auf deren Rechnung tatbestandliche Tätigkeiten ausgeübt bzw Leistungen erbracht werden.¹²² In diesem Sinne soll eine für einen Intermediär tätige natürliche Person (zB ein Angestellter einer als Intermediär zu qualifizierenden Steuerberatungsgesellschaft¹²³) nach den Gesetzesmaterialien selbst nicht zusätzlich als Intermediär zu qualifizieren sein.¹²⁴ Unklar ist, ob dies auch für Personen gilt, die auf Grundlage eines Werk- oder Auftragsvertrages tätig werden (zB ein selbständiger Substitut einer Rechtsanwaltsgesellschaft), doch dürfte dies aufgrund des Tätigwerdens im eigenen Namen und auf eigene Rechnung wohl zu verneinen und folglich eine gesonderte Intermediäreigenschaft solcher Personen zu bejahen sein. Angestellte Mitarbeiter sollten mangels Tätigwerden im eigenen Namen und auf eigene Rechnung auch dann nicht als Intermediäre einzustufen sein, wenn der Arbeitgeber selbst mangels territorialer Anknüpfung nicht als Intermediär zu qualifizieren ist.¹²⁵

Beispiel: Ein in Österreich steuerlich ansässiger Steuerberater ist im Anstellungsvertrag für eine in einem Drittland steuerlich ansässige Steuerberatungsgesellschaft tätig.

112 Vgl *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2019, 157 (160); *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ 2019, 347 (351); *Ditz/Bärsch/Engelen*, DStR 2019, 815 (817).

113 Vgl *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2019, 157 (160); *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ 2019, 347 (351).

114 Vgl *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ 2019, 347 (351); *Ditz/Bärsch/Engelen*, DStR 2019, 815 (817).

115 Vgl *Bredow/Gibis*, BB 2019, 1303 (1305); *Grotherr*, Ubg 2019, 633 (637); *Ditz/Bärsch/Engelen*, DStR 2019, 815 (817); *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ 2019, 347 (351).

116 Vgl *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ 2019, 347 (351).

117 Vgl *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2019, 157 (158); *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ 2019, 347 (351).

118 Vgl *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ 2019, 347 (351); *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2019, 157 (160); *Bredow/Gibis*, BB 2019, 1303 (1305); *Grotherr*, Ubg 2019, 633 (637).

119 Vgl auch Europäische Kommission 24.9.2018, Working Party IV (Direct Taxation), Summary Record 2: „In the case of a book from a bookshop with a tax-planning subject, the connection between the arrangement, as it stands in the book, and its readers would be too remote“; *Brocke/Templer*, SAM 2019, 137 (139); *Baum*, NWB 2019, 3069 (3072).

120 Vgl Erl IA 983/A 26. GP 30; *Bendlinger*, VWT 2019, 277 (278); *Holzinger/Holzinger*, TPI 2018, 277 (279); *Bernwieser/Wagner*, ÖStZ 2019, 287 (288); *Reither/Spanblöchl*, ÖStZ 2019, 550 (550); *Spanblöchl*, SWI 2018, 223 (228); *Baum*, NWB 2019, 3069 (3073); *Kepp/Schober*, BB 2018, 2455 (2459); *Lüdicke/Oppel*, IWB 2019, 58 (65); *Tiemann*, SAM 2019, 175 (175); *Podeyn/Tschatsch/Fischler*, DB 2018, 3081 (3082); *dieselben*, DB 2019, 633 (635).

121 Vgl Erl IA 983/A 26. GP 30.

122 Vgl *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2019, 157 (158); *Grotherr*, Ubg 2019, 633 (636).

123 Vgl Erl IA 983/A 26. GP 30; *Reither/Spanblöchl*, ÖStZ 2019, 550 (550); *Bendlinger*, VWT 2019, 277 (278); *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2019, 157 (158); *Grotherr*, DStZ 2019, 287 (291); *derselbe*, Ubg 2019, 633 (636).

124 Vgl Erl IA 983/A 26. GP 30; ebenso *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2019, 157 (158); *Bendlinger*, VWT 2019, 277 (278); *Reither/Spanblöchl*, ÖStZ 2019, 550 (550); *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ 2019, 347 (348).

125 Vgl auch *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ 2019, 347 (348).

schaft tätig, die über keine qualifizierte territoriale Anknüpfung zu Österreich verfügt. Im Rahmen seiner Tätigkeit arbeitet der Steuerberater an einem Umstrukturierungsprojekt, das auch österreichische Gesellschaften betrifft und eine Meldepflicht nach dem EU-MPFg auslöst. Die Steuerberatungsgesellschaft ist mangels territorialer Anknüpfung nicht als Intermediär zu qualifizieren. Mangels Tätigwerden im eigenen Namen und auf eigene Rechnung dürfte dies (trotz persönlicher territorialer Anknüpfung zu Österreich) wohl auch für den für die Steuerberatungsgesellschaft tätigen Steuerberater gelten.¹²⁶

Ob eine Person als Intermediär gilt, unterliegt einer einzelfallbezogenen¹²⁷ Sachverhaltsermittlung und kann nicht pauschal ermittelt werden.¹²⁸ Eine grundsätzlich unter die Definition des § 3 Z 3 EU-MPFg fallende Person kann den Nachweis erbringen, dass sie nicht wusste oder vernünftigerweise nicht wissen konnte, dass sie an einer meldepflichtigen Gestaltung beteiligt gewesen ist („Freibeweis“¹²⁹ bzw. „Exkulpation“¹³⁰). Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn die Person nicht über das einschlägige Fachwissen oder nicht oder nicht ausreichend über die relevanten Fakten oder verfügbaren Informationen einer meldepflichtigen Gestaltung verfügt, um diese Beurteilung vornehmen zu können.¹³¹ Die praktische Erbringung eines derartigen Freibeweises kann freilich mit Schwierigkeiten

verbunden sein, insbesondere weil offen ist, wo die Grenze zum „Wissen müssen“ zu ziehen ist.¹³² Das Gesetz selbst lässt zwar offen, ob und, wenn ja, welche Erkundungspflichten den betroffenen Personen obliegen.¹³³ Anders als etwa im Bereich der Verhinderung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung, wo sich ähnliche Fragen stellen, hat der Richtliniengeber im gegenständlichen Zusammenhang aber keinen risikobasierenden Ansatz vorgesehen,¹³⁴ sodass davon auszugehen sein dürfte, dass aus der AmtshilfeRL keine aktiven Erkundungs- bzw. Nachforschungspflichten über Informationen abgeleitet werden können, die den betreffenden Personen nicht vorliegen.¹³⁵ Im Schrifttum wird regelmäßig davon ausgegangen, dass die Freibeweiismöglichkeit lediglich Hilfs- bzw. Nebenintermediäre (siehe zu diesen oben Punkt 2.2.) betreffe.¹³⁶ Tatsächlich ist dem Gesetz eine solche Einschränkung aber nicht zu entnehmen (Arg: „Jede Person“) und wird auch in den Gesetzesmaterialien davon ausgegangen, dass die Bestimmung Personen betrifft, die an der Konzeption, Vermarktung, Organisation, Bereitstellung zur Umsetzung oder Verwaltung der Umsetzung einer meldepflichtigen Gestaltung beteiligt waren, weswegen von der Bestimmung auch Hauptintermediäre (siehe zu diesen oben Punkt 2.1.) erfasst sein sollten,¹³⁷ wenngleich Intermediären der letzteren Gruppe ein Freibeweis in der Praxis nur in Ausnahmefällen gelingen dürfte.¹³⁸

Zusammenfassung

Durch das EU-MPFg wird für bestimmte grenzüberschreitende Steuergestaltungen eine Meldepflicht sowie ein automatischer Informationsaustausch über die gemeldeten Steuergestaltungen innerhalb der EU eingeführt. Die Pflicht zur Meldung obliegt dabei primär den an der betroffenen Steuergestaltung beteiligten

Intermediären. Der Begriff des Intermediärs wird gesetzlich durch § 3 Z 3 EU-MPFg definiert und umfasst Personen die meldepflichtige Gestaltungen konzipieren, vermarkten, organisieren, zur Umsetzung bereitstellen oder die Umsetzung solcher Gestaltungen verwalten bzw die wissen oder vernünftigerweise wissen

126 Vgl auch *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ 2019, 347 (348).

127 Bezogen auf die jeweilige meldepflichtige Gestaltung (vgl Erl IA 983/A 26. GP 30; *Reither/Spanblöchl*, ÖStZ 2019, 550 [551]; *Spanblöchl/Wilplinger*, RdW 2019, 854 [856]).

128 Vgl Erl IA 983/A 26. GP 30.

129 Vgl *Bendlinger*, VWT 2019, 277 (278); *Bernwieser/Wagner*, ÖStZ 2019, 287 (287); *Finsterer/Lehner*, GES 2018, 345 (346).

130 Vgl *Trageser/Schenk*, BB 2019, 2910 (2913); *Duttiné/Blanke*, Umsetzung der DAC 6 im Vereinigten Königreich – Ein Überblick, IStR 2019, 888 (890); *Kepp/Schober*, BB 2018, 2455 (2459); *Cloerl/Niemeyer*, DStZ 2019, 425 (435).

131 Vgl Erl IA 983/A 26. GP 30.

132 Vgl *Finsterer/Lehner*, GES 2018, 345 (346).

133 Vgl *Finsterer/Lehner*, GES 2018, 345 (346).

134 Vgl *Finsterer/Lehner*, GES 2018, 345 (346).

135 Vgl Europäische Kommission 24.9.2018, Working Party IV (Direct Taxation), Summary Record 3: „There is no specific obligation for an intermediary or relevant taxpayer to actively investigate in quest for reportable information that the intermediary/relevant taxpayer does not hold at the first place“; Erl IA 983/A 26. GP 30; *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ 2019, 347 (348 und 352); *Spanblöchl/Wilplinger*, RdW 2019, 854 (856); *Reither/Spanblöchl*, SWI 2019, 269 (271); *Finsterer/Lehner*, GES 2018, 345 (346) FN 15.

136 Vgl *Bernwieser/Wagner*, ÖStZ 2019, 287 (287); *Bendlinger*, VWT 2019, 277 (278); *Finsterer/Lehner*, GES 2018, 345 (346); *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ 2019, 347 (352); *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2019, 157 (160).

137 Vgl Erl IA 983/A 26. GP 30.

138 Vgl auch *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ 2019, 347 (352).

müssten, dass sie unmittelbar oder mittelbar Hilfe, Unterstützung oder Beratung im Hinblick auf die Konzeption, Vermarktung, Organisation, Bereitstellung zur Umsetzung oder Verwaltung der Umsetzung meldepflichtiger Gestaltungen geleistet haben, und zusätzlich einen gewissen territorialen Anknüpfungspunkt zu Österreich aufweisen. Der Begriff des Intermediärs ist nicht auf bestimmte Berufsgruppen beschränkt, sondern weit gefasst und rein tätigkeitsbezogen definiert. Als Interme-

diäre kommen insbesondere Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Rechtsanwälte, aber auch Notare, Bilanzbuchhalter, Unternehmensberater, Finanzberater, Vermögensberater, Asset Manager, Family Offices, Banken und Versicherungen in Betracht.

Korrespondenz:

Assoz. Univ.-Prof. Dr. Sebastian Bergmann,
LL.M. MBA, sebastian.bergmann@jku.at