

# Anzeigepflicht für Steuergestaltungen – der richtige Weg?



Mario Riedl, MSc (WU) BSc LL.B. (WU)  
Annika Streicher, LL.M. (WU) LL.B. (WU) B.A.



Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht • [www.wu.ac.at/taxlaw](http://www.wu.ac.at/taxlaw)



# Agenda

---

## I. Die DAC 6

1. Entstehung und Regelungszweck
2. Regelung im Überblick
3. Nationale Umsetzung

## II. Verfassungsrechtliche Implikationen der DAC 6

1. Rückwirkende Meldung von Steuergestaltungen
2. Berufsprivilegien des Intermediärs
3. Die DAC 6 und das Bestimmtheitsgebot
4. Selbstbezichtigung durch verpflichtende Offenlegung

## III. Conclusio

# BEPS-Aktionspunkt 12 als Ausgangspunkt

- OECD kein legitimiertes Gesetzgebungsorgan
- **Ziel:** Bekämpfung potenziell aggressiver grenzüberschreitender Steuergestaltungen
  - **Steuerschlupflöcher** wurden von nationalen Behörden zu langsam erkannt
  - **Informationsasymmetrien** zwischen den mitgliedstaatlichen Behörden
- **Regelungszweck**
  - Frühzeitige Informationsgenerierung durch die Behörden
  - Rechtzeitige Erkennung von missbräuchlichen Gestaltungen
  - Abschreckende Wirkung
  - Summa summarum: Eindeutiger Zweck nicht klar erkennbar

# Regelung im Überblick

---

- **Sachlicher** Anwendungsbereich
  - Art 8ab (1) „meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen“
    - Keine Definition des Begriffs „Gestaltung“
  - Keine *de minimis*-Grenzen
- **Persönlicher** Anwendungsbereich
  - Intermediär: Meldepflicht nur wenn Anknüpfung an einen MS und keine Verschwiegenheitspflicht
  - Sonst: Steuerpflichtiger
- **Sanktionen** bei Verstoß gegen Meldepflicht
  - „*wirksame, verhältnismäßige und abschreckende*“ Sanktionen

# Nationale Umsetzung

15.2.2011	<b>EU-Amtshilferichtlinie</b>
25.6.2018	<b>Erlass</b> der DAC 6
Bis 31.12.2019	<b>Erlass</b> nationaler Umsetzungsvorschriften
Ab 1.7.2020	<b>Anwendbarkeit</b> der nationalen Vorschriften
Bis 31.8.2020	<b>Meldung</b> von Gestaltungen, die <b>zwischen 25.6.2018 und 1.7.2020</b> umgesetzt wurden

**Österreich:** noch kein Umsetzungsvorschlag

# Meldepflicht des Intermediärs - Vertrauensbeziehung gefährdet? I

- Gesetzliche Verschwiegenheitspflicht von Geheimnissen als **Grundpfeiler der Berufstätigkeit**
- Intermediäre
  - Rechtsanwälte
  - Wirtschaftstreuhänder
  - Finanzdienstleister (zB Banken)
  - Unternehmensberater
  - Notare
- **Resultat:** Differenzierung der Meldepflicht zwischen den Intermediären untereinander – Wettbewerbsverzerrung?

# Meldepflicht des Intermediärs - Vertrauensbeziehung gefährdet? II

- Grundrechtlicher Schutz der Verschwiegenheitspflicht?
  - **Kein explizites Grundrecht** zum Schutze der Verschwiegenheitspflicht der freien Berufe
  - Verschwiegenheitspflicht als **allgemeiner Rechtsgrundsatz** der Union
    - EuGH 18.05.1982, C-155/79, *AM&S/Kommission*
    - EuGH 14.12.2012, C-550/07, *Akzo Nobel/Kommission*

# Meldepflicht des Intermediärs - Vertrauensbeziehung gefährdet? III

- Art 7 GRC, Art 8 EMRK - Recht auf Achtung des Privat- und Familienlebens
  - Persönlicher Schutzbereich
  - Sachlicher Schutzbereich
  - Eingriff in die Sphäre des Steuerpflichtigen oder Intermediärs?
    - Schutzbereich des Intermediärs (abstraktes Steuergestaltungsmodell)
    - Schutzbereich des Steuerpflichtigen (bei Vorliegen eines konkreten Bezugs)
  - Primäre Meldung durch Intermediäre **gerechtfertigt?**
  - Conclusio
    - Drohender Verstoß gegen Art 7 GRC und Art 8 EMRK

# Meldepflicht des Intermediärs - Vertrauensbeziehung gefährdet? IV

- Art 16 GRC – Unternehmerische Freiheit
  - Persönlicher Schutzbereich
  - Sachlicher Schutzbereich
    - Schutz der Geschäftsunterlagen und –informationen  
(EuGH 23.9.2004, C-435/02, *Axel Springer AG/Zeitungsverlag Niederrhein*)
  - Eingriff in die Unternehmerische Freiheit?
    - **Vermarktung** von grenzüberschreitenden Steuermodellen als eigener Beruf?
    - Zusätzlicher **Mehraufwand und Kosten**  
(EuGH 30.06.2016, C-134/15, *Lidl*)
  - Primäre Meldung durch Intermediäre **gerechtfertigt?**
  - Conclusio
    - Drohender Verstoß gegen Art 16 GRC
  - **Mögliche Lösung:** Meldepflicht durch den Steuerpflichtigen

# Bestimmtheitsgebot und die DAC 6

- Legalitätsprinzip gem Art 18 B-VG
- **Rechtssicherheit** und **Rechtsklarheit**
- Bestimmtheitsanforderung orientiert sich an der Intensität des Eingriffs und Regelungsgegenstands
- Mögliche Spannungsfelder
  - RL enthält nur **beispielhafte Aufzählung** der hallmarks
  - Definition „**Gestaltung**“ nicht vorhanden
- **Bußgelder** bei Verstoß gegen die Meldepflicht

# Rückwirkende Meldung von Steuergestaltungen

- **DAC 6** schreibt Rückwirkung vor
  - Umsetzungsgesetze *müssen* bei korrekter Umsetzung rückwirken
  - Rechtsunsicherheit: Wiederaufnahme gem § 303 (1) lit b BAO?
- **RL** wirkt zurück – an EuGH-Rspr messen
  - Nationales Umsetzungsgesetz muss bei korrekter Umsetzung Rückwirkung entfalten
  - Rückwirkung durch RL vorprogrammiert
- Rückwirkung grds mit Grundsatz der **Rechtssicherheit** unvereinbar (s ua EuGH 25.1.1979, 98/78, *Racke* und EuGH 25.1.1979, 99/78, *Decker*)
- Zulässigkeitsprüfung anhand **Racke-Formel**

# Rückwirkende Meldung von Steuergestaltungen

## 1. Erforderlichkeit

- Ziel der DAC 6?
- Geeignet: ja
- Erforderlichkeit: fraglich

## 2. Rücksichtnahme auf **Vertrauen** der Rechtsunterworfenen

- Absehbarkeit der Neuregelung: wohl ja
- Wissen über konkrete Regelung: nicht erforderlich
- Problem: Gestaltungen, an denen kein Intermediär beteiligt ist

## ▪ **Conclusio**

- Fraglich, ob Rückwirkung zulässig
- Fraglich, wie österr Gesetzgeber damit umgeht

# Selbstbezichtigung durch verpflichtende Offenlegung

- **Nemo tenetur**-Grundsatz: Art 41 GRC und 48 (2) GRC
- **Persönlicher** Anwendungsbereich
- **Sachlicher** Anwendungsbereich: Strafverfahren
  - Auch Abgabeverfahren?
  - Art 52 GRC: EMRK und EGRM-Rspr beachten
    - EGMR 3.5.2001, 31827/96, *J.B. v Schweiz*: Ausstrahlungswirkung
    - Zusammenhang etwa bei Mitwirkungspflichten im Abgabeverfahren (zB §§ 119 ff BAO)
    - Auch DAC 6 sieht Mitwirkungspflichten vor
    - Voraussetzung: offengelegte Gestaltungen fallen/könnten fallen in Anwendungsbereich des FinStrG

# Selbstbezichtigung durch verpflichtende Offenlegung

- **4 Lösungsmöglichkeiten**
  1. Offenlegung als Selbstanzeige gem § 29 FinStrG
  2. Entfall von Zwangsmaßnahmen
  3. Entfall der Mitwirkungspflicht
  4. Abschottungslösung
- **Conclusio**
  - Drohender Verstoß
  - Gesetzgebung und Verwaltung gefordert

# Conclusio

---

- Ein weiterer Schritt in Richtung „**totale**“ Transparenz
- **Offene Fragen**
  - Wo ist die Grenze im Kampf gegen Steuervermeidung?
  - Verfassungsrechtliche Bedenken gegen DAC 6
  - Praktische Auswirkungen bleiben abzuwarten
- Nationale **Umsetzung** abzuwarten



VIENNA UNIVERSITY OF  
ECONOMICS AND BUSINESS

**Mario Riedl, MSc (WU) BSc (WU) LL.B. (WU)**

[mario.riedl@wu.ac.at](mailto:mario.riedl@wu.ac.at)  
0043 1 313 36 – 62602

**Annika Streicher, LL.M. (WU) LL.B. (WU) B.A.**

[annika.streicher@wu.ac.at](mailto:annika.streicher@wu.ac.at)  
0043 1 313 36 – 5901

Institut für Österreichisches und Internationales  
Steuerrecht  
Gebäude D3, Ebene 2  
Welthandelsplatz 1  
1020 Wien

