

Neue Regeln zur Bekämpfung von Missbrauch und Steuerumgehung – Alles klar?



Mag. Desiree Auer
Katharina Moldaschl, LL.M. (WU)



Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht • www.wu.ac.at/taxlaw



Gliederung

- 1 Problemaufriss
- 2 Der allgemeine Missbrauchsbegriff in Art 6 ATAD
- 3 Umsetzung von Art 6 ATAD in Österreich
- 4 Fazit – Alles klar?

Problemaufriss

- Zahlreiche Initiativen zur Bekämpfung von Steuerumgehungs- und Missbrauchsmodellen
- Europäische Ebene: Allgemeine Vorschrift zur Verhinderung von Missbrauch durch Art 6 ATAD
 - Schaffung eines unionsweit einheitlichen Missbrauchsbegriffs
 - Anpassungen in nationalen Rechtsordnungen
 - Interpretative Spielräume
- Umsetzung in Österreich durch JStG 2018

Hintergrund zu Art 6 ATAD

- Missbrauchsbekämpfung im Bereich der direkten Steuern
 - Bisher Prägung durch EuGH Rsp
 - Harmonisierung

Ziel

- Vorgehen gegen missbräuchliche Steuerpraktiken, für die noch keine besonderen Vorschriften bestehen
- Simple Lückenschließung

Anwendungsbereich

- Körperschaftsteuersubjekte
- Sachverhalte im Inland, innerhalb der EU und mit Drittstaatsbezug

Art 6 ATAD – Tatbestandsvoraussetzungen

- *„unangemessene Gestaltung oder eine unangemessene Abfolge von Gestaltungen“*

Subjektives Kriterium

- *„wesentliche[r] Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke“*
- Rs *Halifax*
- Abstellen auf Motiv problematisch

Objektives Kriterium

- *„Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft“*
- Interpretation über Wortlaut hinausgehend
- *„wirtschaftliche Realität“*: Ermahnung zur sorgfältigen Sachverhaltsermittlung (Rs *Cadbury Schweppes*)

Art 6 ATAD – Folgen

Recharakterisierung gem Art 6 Abs 3?

- Wenn bloßem Wortlaut gefolgt
- Gestaltung bleibt unberücksichtigt und Berechnung der Steuerschuld im Einklang mit dem nationalen Recht
- Bisherige EuGH Rsp im Bereich des Mehrwertsteuerrechts

Aufforderung zur teleologischen Interpretation

- Subjektives Element bleibt unberücksichtigt
- Art 6 als bloßer Auslegungshinweis
- Missbrauchsbekämpfung ist kein eigener Tatbestand
- Konsequenz: **Bruch der Rechtstraditionen**

Neufassung von §22 BAO

- Art 6 ATAD ersetzt **100-Jähriges** österr Missbrauchsverständnis
- Umsetzung der Neufassung durch JStG 2018
- Im Wesentlichen Übernahme des Wortlauts der ATAD

§22 Abs 2 BAO nF

- *Missbrauch liegt bei einer unangemessen Gestaltung vor*
- *Unangemessen sind Gestaltungen, deren wesentlicher Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke in einem steuerlichen Vorteil besteht, der dem Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft*
- *Bestehen triftige wirtschaftliche Gründe, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln, liegt kein Missbrauch vor*

Missbrauchsbekämpfung durch Gesetzesinterpretation

- Art 6 ATAD (und demzufolge auch § 22 BAO nF) beenden Theorienstreit
- Missbrauchsverständnis von Art 6 ATAD gilt auch für §22 BAO nF
- § 22 BAO nF ist Aufruf an den Gesetzesanwender, die Bestimmung über ihren tatsächlichen Wortlaut hinaus nach Sinn und Zweck zu erforschen
- Art 6 ATAD schafft einheitlich determinierten unionsweiten Missbrauchsbegriff

Art 6 Abs 1 ATAD

„Liegt (...) eine unangemessene Gestaltung (...) vor, bei der (...) einer der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft (...)“

Gesetzesmaterialien zum JStG 2018

Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum JStG 2018:

- Einerseits: Erfüllung der **unionrechtlichen Umsetzungsverpflichtung**
- Andererseits: Beibehaltung der **bisherigen Auslegungstradition**
- Jud in Gesetzesmaterialien verweist auf Auslegung nach Ziel und Zweck
- VwGH in 2008/15/0115: Missbrauch liegt vor, wenn die „*einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderlaufen.*“

Finale Deutungshoheit durch den EuGH

- Verschiebung der österr Missbrauchskontrolle vom VwGH zum **EuGH**
- Schaffung eines eigenständigen unionsrechtlichen Missbrauchsbegriffs
- Einheitliche Anwendung in allen Mitgliedsstaaten

- **Kompetenzen des EuGH:**
 - Kontrolle der korrekten Umsetzung von Art 6 ATAD
 - **Bestimmung des Inhalts von Art 6 ATAD**
 - Feststellen eines Steuervorteils, wirtschaftlicher Gründe

 - Nicht: Erforschung des Telos der nationalen umgangenen Norm
 - Unabhängig von: Mindestschutzniveau, Umsetzung in der BAO

Fazit - Alles klar?

Jedenfalls:

- **Große Bedeutung** in der europäischen Missbrauchsbekämpfung
- Bruch mit bisherigen Missbrauchstraditionen in den MS
- Beendigung des österr Theorienstreits zu §22 BAO

Offen:

- Inhalt von Art 6 ATAD lässt interpretative Spielräume zu
- Klärung des Inhalts von Art 6 ATAD erst durch zukünftige EuGH Rsp
- Insofern werden Streitigkeiten auch für §22 BAO nF andauern



VIENNA UNIVERSITY OF
ECONOMICS AND BUSINESS

**INSTITUT FÜR ÖSTERREICHISCHES
UND INTERNATIONALES
STEUERRECHT**

Welthandelsplatz 1, Gebäude D3,
1020 Wien Österreich

Mag. Desiree Auer

Katharina Moldaschl, LL.M. (WU)

www.wu.ac.at/taxlaw

Vielen Dank!

