

SWI

Steuer und Wirtschaft International
Tax and Business Review

Heinz Jirousek

Die neuen Steuerabkommen mit Liechtenstein

The New Tax Treaties with Liechtenstein

Eline Huisman / Nadine Oberbauer

Anleihezinsen bei Wohnsitzverlegung nach Deutschland

Taxation of Coupon Rates in Case of Emigration to Germany

Michael Lang

„Aggressive Steuerplanung“

“Aggressive Tax Planning”

Caroline Heber

Der steinige Weg hin zu einem österreichischen Compliance Model

The Stony Road to an Austrian Compliance Model

Ulrich Paugger

Steuerliche Neuerungen in der Slowakei 2013

Amendments to Slovak Tax Law in 2013

Aus der Arbeit der BMF-Fachabteilungen

Legal Directives of the Ministry of Finance

Internationale Rechtsprechung

International Court Decisions



Linde

Michael Lang*)

„Aggressive Steuerplanung“ – eine Analyse der Empfehlung der Europäischen Kommission

“AGGRESSIVE TAX PLANNING” – AN ANALYSIS OF THE RECOMMENDATIONS OF THE EUROPEAN COMMISSION

In 2012 the European Commission carried out a public consultation on double non-taxation in the Internal Market. As a result, the Commission published a Recommendation in December 2012. This Recommendation addresses aggressive tax planning in the area of direct taxation. Michael Lang describes and analyses the measures proposed by the Commission.

I. Die Stoßrichtung der Europäischen Kommission

Zur Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung auf europäischer Ebene hat die Europäische Kommission 2012 eine Mitteilung und einen Aktionsplan sowie zwei an die Mitgliedstaaten gerichtete Empfehlungen ausgearbeitet.¹⁾ Eine dieser Empfehlungen behandelt „aggressive Steuerplanung“ und stammt vom 6. 12. 2012.²⁾ Darin hat die Europäische Kommission den Mitgliedstaaten konkrete Maßnahmen vorgeschlagen.

Den Begriff der „aggressiven Steuerplanung“ hat die Europäische Kommission zunächst in ihrer Mitteilung vom 27. 6. 2012 definiert:³⁾ *„Aggressive Steuerplanung liegt vor, wenn künstliche Geschäfte oder Strukturen genutzt oder Unterschiede zwischen Steuersystemen so ausgenutzt werden, dass dies die Steuervorschriften der Mitgliedstaaten untergräbt und dem Fiskus noch mehr Steuereinnahmen entgehen.“* Diese Definition legt nahe, dass solche Gestaltungen von den Fisci auf Grundlage der Sachverhaltsermittlung und Interpretation der geltenden Vorschriften erfasst werden können: Im Falle von „künstlichen Geschäften oder Strukturen“ liegen nach den meisten Rechtsordnungen unbeachtliche Scheingeschäfte vor.⁴⁾ Für die Rechtsordnung ist nicht der vorgeschobene, bloß behauptete Sachverhalt, sondern das tatsächliche Geschehen von Bedeutung. Wenn ein Steuerpflichtiger derart von den Steuervorschriften Gebrauch machen will, dass er sie dadurch „untergräbt“, liegt die Vermutung nahe, dass er sich auf einen vermeintlichen Inhalt der Steuervorschrift stützen will, den sie im Lichte ihres Ziels und Zwecks gar nicht hat. In solchen Fällen wird die unter Berücksichtigung historischer, systematischer und teleologischer Aspekte vorgenommene Interpretation im Regelfall auch gar nicht das vom Steuerpflichtigen intendierte Ergebnis haben. Daher sollten dem Fiskus auch gar keine Steuereinnahmen entgehen.

In der nunmehrigen Empfehlung vom 6. 12. 2012 wird zunächst – ohne den Begriff der „aggressiven“ Steuerplanung zu verwenden – allgemein das Problem umschrieben,

*) Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU. Herrn Erik Pinetz, LL.M., danke ich für die Unterstützung bei der Literaturrecherche und der Fahnenkorrektur.

¹⁾ Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat vom 27. 6. 2012 über konkrete Maßnahmen, auch in Bezug auf Drittländer, zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung (KOM [2012] 351 endgültig); Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat vom 6. 12. 2012: Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung (KOM [2012] 722 endgültig); Empfehlung der Kommission vom 6. 12. 2012 für Maßnahmen, durch die Drittländer zur Anwendung von Mindeststandards für verantwortungsvolles Handeln im Steuerbereich veranlasst werden sollen (KOM [2012] 8805 endgültig); Empfehlung der Kommission vom 6. 12. 2012 betreffend aggressive Steuerplanung (KOM [2012] 8806 endgültig).

²⁾ KOM (2012) 8806 endgültig.

³⁾ KOM (2012) 351 endgültig, S. 4.

⁴⁾ Zur Diskussion in Österreich siehe beispielhaft Lang, Das Scheingeschäft nach § 23 BAO, in *Holoubek/Lang*, Die allgemeinen Bestimmungen der BAO (2012) 187 (200 ff.).

dem sich die Europäische Kommission zuwendet:⁵⁾ *„Steuerplanung wird weltweit traditionell als rechtmäßige Praxis behandelt. Im Laufe der Zeit sind die Steuerplanungsstrukturen jedoch immer ausgefeilter geworden. Sie entwickeln sich länderübergreifend und bewirken die effektive Verlagerung steuerpflichtiger Gewinne in Staaten mit vorteilhaften Steuersystemen. Ein Hauptmerkmal dieser Praktiken ist, dass sie die Steuerschuld durch Vorkehrungen senken, die zwar durchaus legal sind, aber zur Absicht des Gesetzes im Widerspruch stehen.“* Dabei fällt auf, dass die Europäische Kommission zwar davon spricht, dass die von ihr angesprochenen „Praktiken“ zwar „*durchaus legal*“ wären, aber dennoch *„zur Absicht des Gesetzes im Widerspruch stehen“*. Diese Formulierung wirft ähnliche Fragen auf wie die wenige Monate zuvor vorgenommene Definition der „*aggressiven Steuerplanung*“: Können „Praktiken“, die *„zur Absicht des Gesetzes im Widerspruch stehen“*, tatsächlich „*legal*“ sein? Der Verdacht kommt auf, dass die Verfasser der Empfehlung ein verkürztes Verständnis von Gesetzesauslegung haben und den Inhalt von Steuervorschriften in Wahrheit auf deren bloßen Wortlaut reduzieren. Denn sonst müsste bei der Auslegung bereits die *„Absicht des Gesetzes“* – und damit neben den historischen Aspekten auch Ziel und Zweck des Gesetzes – berücksichtigt werden. Bezieht man neben dem Wortlaut auch die anderen Aspekte der Auslegung mit ein, werden sich manche der als „*legal*“ bezeichneten Praktiken als dennoch von der Steuervorschrift erfasst oder eben bereits außerhalb einer Befreiungsvorschrift stehend erweisen.

Die Europäische Kommission bemüht sich in ihrer Empfehlung vom 6. 12. 2012 dann aber in weiterer Folge um eine neue Definition der „*aggressiven Steuerplanung*“. Dabei zeigt sich, dass dieser Definition zumindest auf den ersten Blick ein viel weiteres Verständnis zugrunde liegt, als die einleitend vorgenommene Beschreibung der Praktiken nahelegt, und dass sie auch wesentlich von jener Definition abweicht, die noch wenige Monate vorher in der Kommissionsmitteilung verwendet wurde:⁶⁾ *„Aggressive Steuerplanung besteht darin, die Feinheiten eines Steuersystems oder Unstimmigkeiten zwischen zwei oder mehr Steuersystemen auszunutzen, um die Steuerschuld zu senken. Aggressive Steuerplanung kann in vielerlei Formen auftreten. Zu ihren Folgen gehören doppelte Abzüge (d. h. ein und derselbe Verlust wird sowohl im Quellenstaat als auch im Ansässigkeitsstaat abgezogen) und doppelte Nichtbesteuerung (d. h. Einkünfte, die im Quellenstaat nicht besteuert werden, sind im Ansässigkeitsstaat steuerbefreit).“*

Die nunmehr vorgenommene Definition wirft die Frage der Abgrenzung der „*aggressiven*“ von anderen – weniger oder gar nicht „*aggressiven*“ – Arten der Steuerplanung auf. Wenn jede Steuerplanung, die sich die *„Feinheiten eines Steuersystems oder Unstimmigkeiten zwischen zwei oder mehreren Steuersystemen“* zunutze macht, rechtspolitisch verpönt ist, sofern sie anstrebt, *„die Steuerschuld zu senken“*, bleibt nicht allzu viel Raum für andere Arten der Steuerplanung. Steuerplanung berücksichtigt wohl meist auch zumindest die *„Feinheiten eines Steuersystems“*. Nur jene Steuerplanung, die nicht darauf abzielt, *„die Steuerschuld zu senken“*, könnte dann allenfalls als nicht „*aggressiv*“ akzeptiert werden.

Die Wortfolge *„die Steuerschuld zu senken“* lässt es aber auch denkbar erscheinen, dass diese Definition nur jene Konstellationen vor Augen hat, in denen die sich nach dem Ziel und Zweck des Gesetzes ergebende Steuerschuld ohnehin schon feststeht und die Intention des Steuerpflichtigen oder seines Beraters darin liegt, durch „*künstliche*“ Gestaltungen den wahren Sachverhalt zu verschleiern oder sich ausschließlich auf den Buchstaben des Gesetzes zu stützen und Ziel und Zweck der Regelung zu ignorieren. Dann ist der Inhalt des Begriffs der „*aggressiven Steuerplanung*“, wie er von

⁵⁾ KOM (2012) 8806 endgültig, S. 2.

⁶⁾ KOM (2012) 8806 endgültig, S. 2.

der Europäischen Kommission verwendet wird, aber doch deutlich enger, und so verstandene Fälle „aggressiver“ Steuerplanung können durch ordnungsgemäße Sachverhaltsmittlung oder eine am Ziel und Zweck der Vorschrift orientierte Gesetzesauslegung – also auf Grundlage des geltenden Rechts – in den Griff bekommen werden. „Aggressive Steuerplanung“ würde sich dann von vornherein jenseits der Grenzen des Rechts bewegen. Vor dem Hintergrund eines so verstandenen Begriffs der „aggressiven Steuerplanung“ bedürfte es aber keiner anderen Empfehlung als jener, die Steuergesetze schlicht und einfach anzuwenden.

Dabei geht es nicht um bloß terminologische Unschärfen. Die Stoßrichtung der Empfehlung hängt wesentlich vom zugrunde gelegten Verständnis der „aggressiven Steuerplanung“ ab. Die vorgeschlagenen Maßnahmen machen deutlich, dass nicht nur die Begriffsbildung schwankt. Die Europäische Kommission schlägt – wie in der Folge gezeigt werden soll – sowohl Regelungen vor, die sich gegen derzeit einwandfrei legale Formen der Steuerplanung richten, als auch Vorschriften, die Gestaltungen ins Visier nehmen, bei denen sich bei zutreffender Gesetzesauslegung die Steuerpflicht ohnehin schon jetzt nicht vermeiden lässt.

II. Die Einführung einer Subject-to-Tax-Klausel

Die Europäische Kommission spricht sich für eine *Subject-to-Tax*-Klausel aus, die Fälle von Nichtbesteuerung erfasst, die sich durch das Zusammenspiel abkommensrechtlicher Freistellung und fehlender innerstaatlicher Besteuerung in einem der Vertragsstaaten ergeben können. Die in DBA einzufügende Vorschrift soll folgenden Wortlaut haben:⁷⁾ „*Sieht dieses Abkommen vor, dass bestimmte Einkünfte nur in einem der Vertragsstaaten steuerpflichtig sind oder dass sie in einem der Vertragsstaaten besteuert werden können, so ist die Besteuerung dieser Einkünfte durch den anderen Vertragsstaat nur dann ausgeschlossen, wenn diese Einkünfte im ersten Vertragsstaat der Steuer unterliegen.*“

Subject-to-Tax-Klauseln sind nicht neu, sie werden aber in der internationalen Vertragspraxis im Wesentlichen aus zwei Gründen nur selten und dann im Regelfall bloß punktuell – also meist beschränkt auf bestimmte und nicht etwa auf alle einem DBA unterliegenden Einkünfte – angewendet: Zunächst führen sie zu schwer lösbaren Auslegungsproblemen.⁸⁾ Die Voraussetzung, dass die Einkünfte „*der Steuer unterliegen*“, wirft nämlich zahlreiche Fragen auf, die in der Kommissionsempfehlung nur partiell angesprochen werden: Macht es einen Unterschied, ob die Einkünfte gar nicht der Besteuerung unterworfen werden oder ob sie zwar tatbestandlich erfasst, im gleichen Atemzug aber wieder befreit werden? Ist zwischen persönlicher und sachlicher Befreiung zu unterscheiden? Wie sind Regelungen zu qualifizieren, nach denen die Bemessungsgrundlage so eng gefasst ist oder so umfangreiche Abzüge vorgesehen sind, dass im Regelfall gar keine Steuer anfällt? Welche Auswirkungen haben großzügig zugestandene Verlustvorträge, die die Steuererhebung über Jahre oder Jahrzehnte ausschließen?

Vor allem aber führen *Subject-to-Tax*-Klauseln zu äußerst fragwürdigen Unterscheidungen: Nach der von der Europäischen Kommission vorgeschlagenen Regelung wären die Rechtsfolgen im Ansässigkeitsstaat völlig unterschiedlich, wenn im Quellenstaat eine Steuer in der Höhe von wenigen Promillepunkten oder gar keine Steuer einbehalten wird, obwohl diese Sachverhalte sehr ähnlich sind. Diese Verwerfungen können auch vor dem Hintergrund des aus den Grundfreiheiten abzuleitenden Verhältnismäßig-

⁷⁾ KOM (2012) 8806 endgültig, S. 4.

⁸⁾ Lang, Double non-taxation (Generalbericht), CDFI 89a (2004) 21 (63).

keitsgebots bedenklich sein, insbesondere wenn man – wie dies die EuGH-Rechtsprechung nach wie vor anklingen lässt⁹⁾ – auch horizontale Vergleichspaare der Grundfreiheitenprüfung unterwirft. Doppelte Nichtbesteuerung ist eben eine der möglichen Konsequenzen, die die Freistellungsmethode mit sich bringen kann. Wer diese Konsequenz scheut, sollte sich in seinen DBA stattdessen der Anrechnungsmethode bedienen, um Verwerfungen zu vermeiden. Die diametral entgegengesetzten Neutralitätskonzepte, von denen Freistellungs- und Anrechnungsmethode geprägt sind, lassen für ein und dieselben Einkünfte keinen befriedigenden Kompromiss zu.

Die Frage, ob punktuelle Regelungen zur Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung sinnvoll sind, hat aber auch eine grundsätzlichere Dimension. Immerhin ist nicht auszuschließen, dass die Europäische Kommission über die *Subject-to-Tax*-Klausel hinaus weitere derartige Maßnahmen vorschlägt. In ihrer Empfehlung hat sie bei der Analyse des von ihr erkannten Problems von „*Unstimmigkeiten zwischen zwei oder mehreren Steuersystemen*“ gesprochen, die sich die Steuerplanung zunutze macht. Mit dieser verharmlosenden Wortwahl überspielt die Kommission das Fehlen fast jeglicher Harmonisierung auf dem Gebiet der direkten Steuern. Oft bedarf es gar keiner besonders „aggressiven“ Steuerplanung, um „*doppelte Abzüge*“ oder „*doppelte Nichtbesteuerung*“ herbeizuführen. Vielmehr handelt es sich dabei häufig um die nahezu unvermeidlichen Folgen fehlender Steuerharmonisierung: Steuerpflichtige, die verschiedenen Steuersystemen ausgesetzt sind, setzen sich geradezu zwangsläufig der Gefahr von Doppelbesteuerung aus, die auch innerhalb der EU oft nicht vermieden wird. Genauso aber kann das Aufeinandertreffen völlig unterschiedlicher Besteuerungsregelungen zweier oder mehrerer Mitgliedstaaten zum doppelten Abzug von Aufwendungen oder zur doppelten Nichtbesteuerung von Einnahmen führen.

Wenn die Europäische Kommission daher Maßnahmen zur Vermeidung doppelter Abzüge oder doppelter Nichtbesteuerung vorschlägt, setzt sie bei den Symptomen an, nicht aber beim zugrunde liegenden Übel selbst: Die Harmonisierung des direkten Steuerrechts in der EU würde Doppelbesteuerung wie doppelte Nichtbesteuerung erst gar nicht auftreten lassen. Hingegen ist es fragwürdig, Besteuerungslücken, die sich aus den Unterschieden der Besteuerungssysteme ergeben, punktuell zu schließen: Im Regelfall ist zumindest die Steuerrechtsordnung jedes Mitgliedstaates von mehr oder weniger konsequent umgesetzten Wertungen getragen. Daher mag es zwar bei einer Zusammenschau mehrerer Steuersysteme irritieren, wenn Aufwendungen in zwei Steuerrechtsordnungen abgezogen werden können. Betrachtet man aber jede Rechtsordnung für sich, kann es überzeugende Gründe geben, warum derselbe Aufwand in jedem Staat abzugsfähig ist. Ebenso kann der Einkommensbegriff in zwei Steuersystemen – für sich betrachtet völlig stimmig – jeweils so gefasst sein, dass bestimmte Einnahmen nicht erfasst werden und sie im Ergebnis in keinem Staat besteuert werden. Die Abzugsfähigkeit einer Zahlung kann nach den Maßstäben einer Steuerrechtsordnung genauso gut begründet sein wie die Steuerfreiheit derselben Zahlung bei ihrem Empfänger nach den Maßstäben der anderen Steuerrechtsordnung. Punktuelle Verknüpfungen zwischen zwei Steuerrechtsordnungen, die den Doppelabzug ausschließen oder die Einfachbesteuerung sicherstellen wollen, können aus dem Blickwinkel jeder dieser Steuerrechtsordnungen systemfremd sein und dort zu Verwerfungen führen, ohne dass sie eine umfassende Harmonisierung des Steuerrechts herbeiführen. Das Steuerrecht jedes einzelnen Mitgliedstaates wird dadurch noch brüchiger.

⁹⁾ Lang, Jüngste Tendenzen zur „horizontalen“ Vergleichbarkeitsprüfung in der steuerlichen Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten, SWI 2011, 154 (161).

III. Die Einführung einer allgemeinen Missbrauchsvorschrift

Die Empfehlung der Europäischen Kommission sieht noch eine weitere konkrete Maßnahme vor:¹⁰⁾ „Um Praktiken der aggressiven Steuerplanung entgegenzuwirken, die nicht in den Geltungsbereich ihrer spezifischen Vorschriften zur Bekämpfung der Steuervermeidung fallen, sollten die Mitgliedstaaten eine allgemeine Vorschrift zur Verhinderung von Missbrauch erlassen, die auf inländische und grenzübergreifende Fälle innerhalb der Union und auf Situationen unter Beteiligung von Drittländern zugeschnitten ist.“ Die Vorschrift soll folgenden Wortlaut haben: „Eine künstliche Vorkehrung oder eine künstliche Reihe von Vorkehrungen, die mit dem wesentlichen Zweck eingeführt wurde, eine Besteuerung zu vermeiden, und die zu einem steuerlichen Vorteil führt, bleibt außer Acht. Die nationalen Behörden behandeln solche Vorkehrungen für steuerliche Zwecke entsprechend ihrer wirtschaftlichen Substanz.“

Mit künstlichen Gestaltungen hat sich der EuGH in seiner Rechtsprechung schon ausführlich auseinandergesetzt. In *Avoir Fiscal* hatte es der EuGH zwar noch abgelehnt, die Gefahr der Steuerumgehung als Rechtfertigung für eine unterschiedliche Behandlung von in- und ausländischen Situationen in Betracht zu ziehen.¹¹⁾ In weiterer Folge schlich sich die Zulässigkeit der unterschiedlichen Behandlung von „wholly artificial arrangements“ aber dennoch – zunächst eher *en passant* – in die Rechtsprechung ein.¹²⁾ In *Cadbury Schweppes* wurde dieses Kriterium auf dem Gebiet der direkten Steuern konkretisiert und mit den Entwicklungen der Rechtsprechung außerhalb der direkten Steuern abgestimmt.¹³⁾ Der EuGH hat sich dafür entschieden, auf eine Kombination objektiver und subjektiver Kriterien abzustellen.¹⁴⁾ Noch vor dieser Rechtsprechung haben sich im steuerlichen Sekundärrecht eigene Missbrauchsbegriffe herausgebildet.¹⁵⁾ Der vor knapp zwei Jahren veröffentlichte CCCTB-Richtlinienentwurf enthält ebenfalls eine allgemeine Missbrauchsvorschrift, die zwar an die bisherige EuGH-Rechtsprechung angelehnt ist, sich aber doch davon unterscheidet.¹⁶⁾ Das Europäische Parlament und die dänische Ratspräsidentschaft haben diesen Regelungsvorschlag in weiterer Folge verändert, und zwar mit der offenkundigen Intention, den Abgabenbehörden die Anwendung dieser Regelungen zu erleichtern.¹⁷⁾ Der nun in der Kommissionsempfehlung den Mitgliedstaaten vorgeschlagene Text weicht aber selbst wiederum von diesen Vorschlägen ab. Ein einheitlicher unionsrechtlicher Missbrauchsbegriff ist auch dann nicht in Sicht, wenn die von der Kommission intendierte Überarbeitung der Missbrauchsbegriffe der bisher geltenden sekundärrechtlichen Vorschriften auf Grundlage des nunmehrigen Vorschlags gelingt.

Diese Entwicklung ist in mehrfacher Hinsicht bedauerlich. Geht es der Kommission darum, zu verhindern, dass Steuerpflichtige „Unstimmigkeiten zwischen zwei oder mehr Steuersystemen aus[...]nutzen“, oder – mit anderen Worten – will sie den Steuerpflichtigen die Möglichkeit nehmen, vom Versagen der Mitgliedstaaten, die direkten Steuern zu harmonisieren, zu profitieren, ist die Schaffung allgemeiner Missbrauchsvorschriften

¹⁰⁾ KOM (2012) 8806 endgültig, S. 4.

¹¹⁾ EuGH 28. 1. 1986, Rs. 270/83, *Kommission/Frankreich* („*Avoir Fiscal*“), Slg. 1986, 273, Rn. 25.

¹²⁾ EuGH 16. 7. 1998, Rs. C-264/96, *ICI*, Slg. 1998, I-4695, Rn. 26.

¹³⁾ EuGH 12. 9. 2006, Rs. C-196/04, *Cadbury Schweppes*, Slg. 2006, I-7995, Rn. 64.

¹⁴⁾ Kritisch *Lang*, *Cadbury Schweppes*’ Line of Case Law from the Member States’ Perspective, in *de la Feria/Vogenauer*, *Prohibition of Abuse of Law* (2010) 435 (448 ff.).

¹⁵⁾ *Precht/Tumpel*, *Die Grenzen steuerlicher Gestaltung in der Rechtsprechung des EuGH zum Sekundärrecht*, in *Lang/Schuch/Staringer*, *Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht* (2009) 67 (69 ff.).

¹⁶⁾ *Lang*, *The General Anti-abuse Rule of Article 80 of the Draft Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base*, *European Taxation* 2011, 223 (224 f.).

¹⁷⁾ Bericht des Europäischen Parlaments vom 28. 3. 2012 über den Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) (KOM [2011] 0121 – C7-009 2/2011 – 2011/0058 [CNS]), 21.

vorschriften definitiv nicht der richtige Weg. Derartige „*Unstimmigkeiten*“ sollten stattdessen durch Steuerharmonisierung beseitigt werden. Kommission und Mitgliedstaaten, denen die Harmonisierung der direkten Steuern bisher nicht gelungen ist, sind es, die sich Kritik gefallen lassen müssen. Es ist nicht einzusehen, den Spieß umzudrehen und jene Steuerpflichtigen, die sich bei ihren Steuerplanungen anhand der geltenden – eben „unstimmigen“ – Rechtslage orientieren, einem pauschalen Missbrauchsvorwurf auszusetzen.

Darüber hinaus bergen die bei allgemeinen Missbrauchsregelungen üblicherweise vorgesehenen – und auch hier vorgeschlagenen – subjektiven Kriterien die Gefahr, dass die Anwendung derartiger Vorschriften beliebig wird und mehr vom subjektiven Rechtsempfinden der maßgeblichen Rechtsanwender – Finanzbeamte und Richter – als von den Wertungen des Gesetzes abhängt: Gerichte lassen sich dann oft – wie die leidvolle österreichische Erfahrung bestätigt¹⁸⁾ – mehr vom „Geruchstest“ als vom methodisch vorgegebenen Postulat der Subsumtion des sorgfältig ermittelten Sachverhalts unter den nach den Regeln der juristischen Kunst ausgeloteten Tatbestand der Rechtsvorschrift leiten. Motive, die für eine bestimmte Gestaltung ausschlaggebend waren, lassen sich nämlich letztlich nie beweisen. Genauso wenig lässt sich daher die von Verwaltungen aufgestellte Behauptung, dass der angestrebte Steuervorteil für den Steuerpflichtigen im Vordergrund stand, von diesem widerlegen. Wem ein Gericht die Beweislast für das Motiv auferlegt, der hat bereits von vornherein verloren.

Wenn es der Kommission darum geht – wie sie in ihrer Empfehlung erläutert –, jene Gestaltungen zu erfassen, die „den Gegenstand, Geist und Zweck der Steuervorschriften“ unterlaufen, „die andernfalls gelten würden“, stellt sich die Frage, warum es dazu einer eigenen Vorschrift bedarf: Die Gefahr, dass bei der Auslegung von Steuervorschriften deren „Gegenstand, Geist und Zweck“ unterlaufen werden, besteht nur vor dem Hintergrund einer am Buchstaben des Gesetzes orientierten Interpretation. Mittlerweile ist es aber gesicherter Stand der Methodenlehre, dass der Wortlaut einer Vorschrift nicht am Ende, sondern am Anfang der Interpretation steht.¹⁹⁾ Mit Hilfe einer am Ziel und Zweck der Vorschriften orientierten Auslegung sollte entschieden werden, ob ein Umgehungsversuch von der tatsächlich oder vermeintlich umgangenen Vorschrift noch oder nicht mehr erfasst ist. Eines eigenen zusätzlichen Besteuerungstatbestands bedarf es dazu nicht.

Eine solche Vorschrift ist aber nicht bloß überflüssig, sondern auch der Rechtskultur abträglich. Sie verleitet Rechtsanwender dazu, in Fällen, in denen fraglich ist, ob eine von Steuerpflichtigen gewählte Gestaltung von einer Steuervorschrift erfasst ist oder nicht, nicht nach dem Sinn der Steuervorschrift zu fragen, sondern stattdessen einen unbestimmten Tatbestand in Stellung zu bringen, der es möglich zu machen scheint, den Sachverhalt anhand des eigenen Rechtsgefühls des Rechtsanwenders und nicht anhand der aus dem Gesetz gewonnenen Wertungen zu beurteilen. Umgekehrt besteht für Behörden und Gerichte in anderen – als unbedenklich eingestuften – Fällen die Versuchung, sich auf den – meist ohnehin nur vermeintlich – klaren Wortlaut zu beschränken und die Frage nach dem Sinn und Zweck der Rechtsvorschriften auszublenden. Rechtsanwendung verkümmert aber, wenn sie sich auf den „*primitiven Positivismus des nackten Wortes*“ beschränkt.²⁰⁾ Der verstorbene deutsche Höchstrichter und Kommentator Ludwig Schmidt hat am Beispiel des deutschen § 42 AO treffend darauf hingewie-

¹⁸⁾ Dazu ausführlich Lang/Massoner, Die Grenzen steuerlicher Gestaltung in der österreichischen Rechtsprechung, in Lang/Schuch/Staringer, Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht (2009) 15 (47).

¹⁹⁾ Weiterführend Lang, Der Normgehalt von § 22 BAO, ÖStZ 2001, 65 (68).

²⁰⁾ Antoniolli, Gleichheit vor dem Gesetz, ÖJZ 1956, 646 (647).

sen, dass der gute Jurist keiner Missbrauchsvorschrift bedarf.²¹⁾ Er bedient sich ohnehin der teleologischen Interpretation. Der schlechte Jurist hingegen wird dankbar den Strohalm ergreifen, den ihm allgemeine Missbrauchsvorschriften scheinbar bieten: Er erhofft sich dadurch die oft mühevollen und anspruchsvollen Auseinandersetzungen mit dem Sinn und Zweck der tatsächlich oder bloß vermeintlich umgangenen Vorschrift zu sparen, indem er auf eine Vorschrift „ausweichen“ kann, die es ihm vordergründig erlaubt, sein subjektives Rechtsempfinden an die Stelle der Gesetzesauslegung zu setzen. Der frühere Generalanwalt Pöschers *Maduro* hat in seinen Schlussanträgen in *Cartesio* unter Verweis auf *Gutteridge* den Grundsatz des Rechtsmissbrauchs als „*Droge, die zunächst harmlos erscheint, doch später äußerst unangenehme Folge haben kann*“, beschrieben.²²⁾ Die EU sollte die Finger davon lassen!

Österreich wäre daher auch nicht gut beraten, der Empfehlung zu folgen und die vorgeschlagene Regelung statt § 22 BAO einzuführen. § 22 BAO ist zwar ebenfalls umstritten, und die ersatzlose Streichung dieser Vorschrift wäre zweifellos die beste Lösung. Diese Bestimmung hat aber zumindest den Vorzug, dass ihr nach herrschender Lehre keine selbständige normative Bedeutung zukommt und sie bloßer Interpretationsshinweis ist.²³⁾ Die Hoffnung, dass die Rechtsprechung einmal von der von ihr derzeit präferierten Außentheorie abrückt und sich der sonst herrschenden Innentheorie anschließt, lebt immerhin.

IV. Zusammenfassung

Die Empfehlung der Europäischen Kommission leidet unter der Unschärfe des Begriffs der „*aggressiven Steuerplanung*“. Es bleibt unklar, ob darunter Gestaltungen zu verstehen sind, die bei einer am Ziel und Zweck des Gesetzes orientierten Auslegung ohnehin steuerpflichtig sind, oder ob es sich tatsächlich um Steuerplanung innerhalb des bisher gesetzlich zulässigen Rahmens handelt. Dann fehlt es aber an Kriterien, anhand derer die Grenze zur ebenfalls zulässigen, aber nicht als aggressiv verpönten Steuerplanung gezogen werden kann. Der Vorschlag der Einführung einer allgemeinen Missbrauchsvorschrift deutet eher in die erstgenannte Richtung. Bei einer am Gesetzeszweck orientierten Auslegung sind solche Regelungen aber überflüssig. Sie lassen darüber hinaus die Rechtsanwendung verkümmern und sind daher auch der Rechtskultur abträglich: Sie verführen Abgabenbehörden und Gerichte dazu, Gestaltungen, die ihrem subjektiven Rechtsgefühl widersprechen, unter der Missbrauchsvorschrift zu erfassen, in allen anderen Fällen sich aber mit dem nackten Wortlaut der Gesetzesvorschriften zu begnügen und Ziel und Zweck der Regelungen bei der Auslegung auszublenden.

Die vorgeschlagene – bereits isoliert betrachtet fragwürdige – *Subject-to-Tax*-Klausel lässt hingegen eher darauf schließen, dass die Europäische Kommission auf an sich bisher legale Gestaltungen abzielt. Dann greift die Empfehlung aber zu kurz: Doppelte Nichtbesteuerung ist bloßes Symptom. Die unterschiedlichen Steuervorschriften in den Mitgliedstaaten sind das eigentliche Übel. Ziel sollte die Steuerharmonisierung in der EU sein. Darauf sollte sich die Europäische Kommission konzentrieren. Das ist das beste Rezept gegen doppelte Nichtbesteuerung und doppelte Abzüge.

²¹⁾ Vgl. den Hinweis von Schön, Ludwig Schmidt (1928 – 2011), FR 2011, 1125 (1125 f.).

²²⁾ Schlussanträge des Generalanwalts *Maduro* vom 22. 5. 2008, Rs. C-210/06, *Cartesio Oktató és Szolgáltató bt*, Slg. 2008, I-9641, Rn. 55 mit Verweis auf *Gutteridge*, Abuse of Rights, 5 Cambridge Law Journal, 22, 44, 1933–1935.

²³⁾ Vgl. die Nachweise bei Lang/Massoner, Grenzen steuerlicher Gestaltung, 17.

BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO!



SWI-Jahresabo 2013

(Heft 1–12)

Print & Online

EUR 222,–

Inklusive Heft 12/2012 und
Onlinezugang bis Jahresende gratis!

Bestellschein

Fax +43 1 24 630-53

Ich / Wir bestelle(n) hiermit umgehend direkt durch die Linde Verlag Wien GmbH, Scheydgasse 24, 1210 Wien,
Tel.: +43 1 24 630 • Fax: +43 1 24 630-23 • www.lindeverlag.at • E-Mail: office@lindeverlag.at

☐ Ex. **SWI-Jahresabonnement 2013**, Print & Online (Heft 1–12)
Inklusive Heft 12/2012 und Onlinezugang bis Jahresende gratis

EUR 222,–

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Kundennummer (falls vorhanden):	Firma:
Vorname:	Nachname:
Straße:	PLZ:
Telefon:	Fax:
E-Mail:	Newsletter: ☐ ja ☐ nein
Datum:	Unterschrift:

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

office@lindeverlag.at • www.lindeverlag.at

Linde