

Die Grenzen steuerlicher Gestaltung in der österreichischen Rechtsprechung

Michael Lang/Christian Massoner

I. Der Stand der Diskussion

II. Die Deutung der Rechtsprechung des VwGH nach der Außentheorie

1. Die objektiven Voraussetzungen des § 22 BAO nach der Außentheorie
2. Die subjektiven Voraussetzungen der Anwendung des § 22 BAO nach der Außentheorie
3. Die Rechtsfolge der Anwendung des § 22 BAO nach der Außentheorie

III. Die Deutung der Rechtsprechung des VwGH nach der Innentheorie

1. Der vom Gesetz vorgezeichnete Weg
2. Die Interpretation der vermeintlich oder tatsächlich umgangenen Norm
3. Die sorgfältige Ermittlung des Sachverhalts

IV. Schlussfolgerungen

I. Der Stand der Diskussion

§ 22 BAO hat folgenden Wortlaut:

„(1) Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden.

(2) Liegt ein Missbrauch (Abs 1) vor, so sind die Abgaben so zu erheben wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.“

Die Bedeutung des § 22 BAO ist umstritten. Die Kontroversen drehen sich um zahlreiche Detailfragen. Im Mittelpunkt steht aber die Frage, ob § 22 BAO nach der „Außentheorie“ oder der „Innentheorie“ zu verstehen ist. Nach der Außentheorie hat § 22 BAO selbständige normative Bedeutung und tritt als eigenständiger Besteuerungstatbestand zu den anderen in den Steuergesetzen vorgeschriebenen Steuerpflichten hinzu¹. Die Vorschrift ist immer dann verwirklicht, wenn ein zivilrechtlicher Weg beschritten oder eine wirtschaftliche Form gewählt wird, dieser Weg oder die Gestaltungsform aber dem angestrebten wirtschaftlichen Erfolg nicht gemäß ist (objektives Element)². Zusätzlich muss aber der ungewöhnliche, ungebrauchliche und unangemessene Weg in der Absicht beschritten werden, Abgaben zu umgehen, also die Entstehung des Abgabenspruchs zu verhindern oder hinauszuschieben (subjektives Element)³.

Nach der Innentheorie ist das in § 22 BAO angesprochene Umgehungsproblem nicht eine Besonderheit des Steuerrechts, sondern ein allgemeines Rechtsproblem, das sich auf allen Gebieten der Rechtsordnung in grundsätzlich gleicher Weise stellt⁴. Gesetzesumgehung ist nichts anderes als ein Problem des Wirkungsbereichs des Gesetzes. Denn bei jedem Umgehungsversuch geht es um die Frage, ob eine Gesetzesbestimmung auf den Umgehungsversuch noch anzuwenden ist und der Umgehungsversuch daher misslingt oder ob die Gesetzesbestimmung nicht anzuwenden ist und der Umgehungsversuch doch gelingt. Darüber gibt die Interpretation der jeweiligen Gesetzesbestimmung Auskunft, die darüber entscheidet, ob ein bestimmter Sachverhalt von einer Gesetzesbestimmung noch erfasst wird oder nicht. § 22 BAO hat demnach die Bedeutung festzuhalten, dass die zivilrechtlichen Formen und Gestaltungsmöglichkeiten grundsätzlich irrelevant und daher für Umgehungsversuche ungeeignet sind, weil das Steuerrecht in der Regel nicht an das

¹ Vgl etwa *Ellinger*, Anmerkungen zu dem Artikel „Ende oder neuer Anfang der wirtschaftlichen Betrachtungsweise?“, ÖStZ 1975, 202 (202 ff); *Loukota*, Briefkastenfirmen und Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1991, 164 (166).

² Siehe Abschnitt II.1.

³ Siehe Abschnitt II.2.

⁴ Grundlegend *Gassner*, Interpretation und Anwendung der Steuergesetze (1972) 115 ff; *ders*, Der Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht – Änderungen der Rechtsprechung?, ÖStZ 1981, 262 (263 ff); *ders*, Der Stand der Umgehungslehre des Steuerrechts, WBl 1987, 5 (5 ff); vgl auch *Stoll*, BAO-Kommentar (1994) 240 ff; *Ritz*, BAO³, § 22 Tz 6 ff; *Lang*, Der Gestaltungsmissbrauch (§ 22 BAO) in der jüngeren Rechtsprechung des VwGH, ÖStZ 1994, 173 (178 f); *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts II⁵ (2006) Tz 432.

Zivilrecht anknüpft, sondern wirtschaftliche Tatbestände bildet. § 22 BAO führt daher lediglich den bereits in § 21 BAO anklingenden Grundsatz der wirtschaftlichen Anknüpfung des Steuerrechts aus und betont damit die Notwendigkeit einer Interpretation, die den wirtschaftlichen Sinn und Zweck der Steuervorschriften beachtet. Die Steuerpflicht kann demnach nie auf § 22 BAO, sondern nur auf den jeweiligen Steuertatbestand gestützt werden. Als bloßer Interpretationshinweis hat § 22 BAO keine selbständige normative Bedeutung.

Lang hat die bis 1993 ergangene Rechtsprechung des VwGH untersucht und ist dabei zum Ergebnis gekommen, dass damals von einer gefestigten Judikatur zu § 22 BAO nicht gesprochen werden konnte.⁵ Einzelne Erkenntnisse des VwGH schienen eher von der Innentheorie geprägt, andere lehnten sich stärker an die Außentheorie an. Gegenstand unserer Untersuchung soll nun die seitdem ergangene Rechtsprechung des VwGH sein. Die Frage, ob die jüngeren höchstgerichtlichen Entscheidungen zu § 22 BAO innen- oder außentheoretisch eingeordnet werden können, steht im Mittelpunkt.

II. Die Deutung der Rechtsprechung des VwGH nach der Außentheorie

1. Die objektiven Voraussetzungen des § 22 BAO nach der Außentheorie

Eine erste Durchsicht der jüngeren Rechtsprechung erweckt den Eindruck, dass der VwGH nunmehr der Außentheorie folgt. Er leitet seine Erkenntnisbegründungen mit nahezu wortidenten Formulierungen ein: *„Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird als Missbrauch im Sinne des § 22 BAO eine rechtliche Gestaltung angesehen, die im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung ungewöhnlich und unangemessen ist und nur auf Grund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich wird. (...) Der Steuerpflichtige ist grundsätzlich nicht gehindert, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, dass die geringste Steuerbelastung erzielt wird. Im Falle einer rechtlichen Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet, ist zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich ist. Können daher beachtliche außersteuerliche Gründe für eine – wenn auch ungewöhnliche – Gestaltung angeführt werden, ist ein Missbrauch auszuschließen (...).“*⁶

⁵ Lang, ÖStZ 1994, 178 f.

⁶ Vgl VwGH 22.9.2005, 2001/14/0188 sowie ähnliche Formulierungen etwa in VwGH 1.3.2007, 2006/15/0070; 29.11.2006, 2003/13/0034; 18.10.2006, 2003/13/0031; 13.9.2006, 2003/13/0025; 10.8.2005, 2001/13/0018; 9.12.2004, 2002/14/0074; 26.5.2004, 99/14/0209; 30.4.2003, 97/13/0130; 14.1.2003, 97/14/0042; 25.9.2002, 97/13/0175; 27.8.2002, 98/14/0194; 14.12.2000, 95/15/0111; 2.8.2000, 98/13/0152; 20.6.2000, 98/15/0008; 10.9.1998, 93/15/0051; 10.12.1997, 93/13/0185.

Der VwGH bringt gelegentlich auch zum Ausdruck, dass er § 22 BAO als eigenen Tatbestand ansieht, indem er dem Anwendungsbereich dieser Regelung Grenzen zieht: Ist eine Umgehung von bankrechtlichen Bestimmungen angestrebt, liegt dies „außerhalb abgabenrechtlicher Erwägungen“ und kann daher keine Steuerpflicht auslösen.⁷ Ebenso wenig kommt § 22 BAO „bei einer zur Umgehung von Schweizer Steuern gewählten Gestaltung zur Anwendung“.⁸ Anders wäre dies aber bei der Umgehung von Abgaben anderer Mitgliedstaaten der EU, „soweit sich dies aus dem Gemeinschaftsrecht ergibt“⁹.

Der VwGH hat gerade in letzter Zeit wiederholt festgehalten, § 22 BAO wäre die Bedeutung beizumessen, „dass bei der Subsumtion des konkreten Sachverhaltes unter einen abgabenrechtlichen Tatbestand die Frage einer missbräuchlichen Gestaltung zu prüfen ist, ohne dass es darauf ankommt, ob dieser Tatbestand stärker oder weniger stark an das Zivilrecht anknüpft“¹⁰. Die Anwendung des § 22 BAO kommt auch „im Falle formal-rechtlich anknüpfender Abgabenvorschriften“ in Betracht¹¹. Mit diesen Erkenntnissen steht aber das Erkenntnis des VwGH vom 12.9.2001, 99/16/0166 im Widerspruch: Dort bezeichnet der Gerichtshof die „Missbrauchsregelung als Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise iSd § 21 BAO“. In dieselbe Richtung weist das Erkenntnis vom 17.11.2004, 99/14/0254: Nach Auffassung des VwGH hat die Behörde übersehen, „dass die Frage nach der Rechts- und Handlungsfähigkeit keine solche ist, welche nach § 22 Abs. 2 BAO zu beantworten ist. Die belangte Behörde verweist zutreffend selbst auch auf § 79 BAO, wonach für die Rechts- und Handlungsfähigkeit die Bestimmungen des bürgerlichen Rechts gelten. (...) Für die aber gemäß § 79 BAO nach bürgerlichem Recht zu beurteilende Frage der Rechts- und Handlungsfähigkeit (bei welcher es sich nicht um die Erhebung von Abgaben handelt) hat die Beurteilung des Sachverhalts als Missbrauch im Sinne des § 22 Abs. 1 BAO keine Bedeutung.“ Für den VwGH war offenbar zum einen ausschlaggebend, dass § 79 BAO nicht unmittelbar die Abgabenerhebung regelt, zum anderen aber auch der Umstand, dass diese Regelung an das Zivilrecht anknüpft und daher auch aus diesem Grund keinen Platz für die Anwendung des § 22 BAO lässt.

Speziellere Vorschriften zur Missbrauchsvermeidung schließen die Anwendung des § 22 BAO nach Auffassung des VwGH nicht aus. Dies hat der VwGH anhand des seinerzeitigen § 7 Abs 4 KStG erläutert¹²: „Eine Einschränkung des Anwendungsbereiches der Bestimmung des § 22 BAO können die Formulierungen

⁷ Vgl VwGH 17.10.2007, 2006/13/0014.

⁸ Vgl VwGH 25.11.1999, 97/15/0104.

⁹ Vgl VwGH 25.11.1999, 97/15/0104.

¹⁰ Vgl VwGH 2.8.2000, 98/15/0152; sowie ähnliche Formulierungen etwa in VwGH 22.9.2005, 2001/14/0188; 10.8.2005, 2001/13/0018, 0019; 19.1.2005, 2000/13/0176; 9.12.2004, 2002/14/0074; 24.6.2003, 97/14/0060; 14.1.2003, 97/14/0042, 97/14/0051.

¹¹ Vgl VwGH 19.1.2005, 2000/13/0176.

¹² Vgl VwGH 19.1.2005, 2000/13/0176.

zur Tatbestandsumschreibung der in den genannten Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes 1988 vorgesehenen Steuerbefreiung schon deswegen nicht bewirken, weil es beim Gestaltungsmissbrauch im Sinne des § 22 BAO um etwas anderes als den ‚Missbrauch‘ geht, der mit der Tatbestandsbeschreibung des § 7 Abs. 4 KStG 1980 in der Fassung BGBl. Nr. 660/1989 zu bekämpfen versucht worden war. § 22 BAO sanktioniert einen der wirtschaftlichen Realität nicht angemessenen Einsatz zivilrechtlicher Gestaltungsmittel allein zum Zweck der Abgabenvermeidung. Mit einer Regelung, die den Anwendungsbereich einer Steuerbefreiung so zu formulieren versuchte, dass diese Steuerbefreiung nicht der gesetzgeberischen Absicht zuwider erlangt werden konnte, hat die Missbrauchsvorschrift des § 22 BAO (ungeachtet der Gleichartigkeit der Ergebnisse ihrer Anwendung) nichts gemein, weshalb sie durch eine solche auch nicht in ihrer Anwendbarkeit verdrängt werden konnte.“ Für die dann in § 10 Abs 3 – nunmehr Abs 4 – KStG vorgesehene Regelung des Methodenwechsels hat der VwGH diese Rechtsprechung bestätigt.¹³

Eine Anwendung des § 22 BAO kommt jedenfalls nur dann in Betracht, wenn die vom Steuerpflichtigen gewählte Gestaltung einen Steuervorteil bewirkt. Dies hat die Behörde zu ermitteln. Im Erkenntnis vom 20.6.2000, 98/15/0008 sah der VwGH den Missbrauchstatbestand nicht als verwirklicht an, da der angefochtene Bescheid keine Feststellung enthielt, wonach die von der Beschwerdeführerin gewählte Gestaltung zu einer Minderung der Umsatzsteuerpflicht geführt hätte. Im Erkenntnis vom 2.8.2000, 98/13/0152 genügte dem VwGH allerdings bereits, dass der Steuervorteil bei einem *anderen* Steuerpflichtigen eintrat: Der VwGH billigte im Falle eines – noch vor der Einführung der Mantelkaufregelung des heutigen § 8 Abs 4 Z 2 KStG angesiedelten – Mantelkaufs unter Berufung auf § 22 BAO die Versagung des Verlustvortrags: Die Großmuttergesellschaft der erworbenen Enkelgesellschaft, die bis dahin ihre überschüssige Liquidität selbst gewinnbringend veranlagt hatte, leistete nunmehr Zuschüsse an ihre Enkelgesellschaft, die die Veranlagung vornahm und die Gewinne mit den „eingekauften“ Verlusten verrechnen konnte. „Soweit schließlich in der Beschwerde eingewendet wird, die Rechtsfolgen der Missbrauchsabsicht würden bei einem anderen Rechtssubjekt eintreten als bei dem, das in Missbrauchsabsicht gehandelt habe, so ist dem entgegenzuhalten, dass die Willensbildung in infolge der Fremdbestimmtheit juristischer Personen durch ihrer Gesellschafter erfolgt. Dabei kann – wie dies der Beschwerdefall zeigt – auch eine bloß mittelbare Beteiligung entscheidend sein. Im Beschwerdefall wurden die Zuschüsse an die Beschwerdeführerin, mittels derer der wirtschaftliche Vorteil aus dem Mantelkauf bei der Beschwerdeführerin lukriert wurde, von der ‚Großmuttergesellschaft‘ als mittelbarer (Allein-)Gesellschafterin geleistet. Auf Grund dieses Naheverhältnisses im Konzern trat aber mittelbar, also durch die Erhöhung des Wertes der Beschwerdeführerin, der wirtschaftliche Erfolg bei der Großmuttergesellschaft ein, bei der auch die entsprechende Willensbildung erfolgt ist. Im

¹³ Vgl VwGH 10.8.2005, 2001/13/0018; vgl weiters VwGH 24.7.2007, 2007/14/0029.

*Hinblick auf das vorhandene Naheverhältnis konnte somit vom Fehlen der Rechtssubjektidentität im Bezug auf die Rechtsfolgen im Ergebnis keine Rede sein.*¹⁴

Die Maßstäbe, die der VwGH im Hinblick auf die objektiven Missbrauchsvoraussetzungen anlegt, sind durchaus schwankend: In seiner häufig verwendeten Formel verlangt er die Ungewöhnlichkeit und Unangemessenheit der Gestaltung. Gelegentlich erweckt der Gerichtshof aber den Eindruck, dass eine der beiden Voraussetzungen reichen könnte¹⁵. Im Erkenntnis vom 29.11.2006, 2003/13/0026 hat der VwGH von der Behörde verlangt, „bezogen auf die jeweiligen Darlehenszuwählungen aufzuzeigen, dass der von den Beschwerdeführerinnen eingeschlagene Weg der Rechtsgestaltung – auch unter Berücksichtigung der bei Konzernen der vorliegenden Größenordnung gebräuchlichen Aufspaltung der Konzernaktivitäten auf verschiedene Rechtsträger – *unüblich* oder *umständlich* erscheint“.¹⁶ Im dem Erkenntnis vom 16.12.1998, 93/13/0257 zugrunde liegenden Sachverhalt hätte sowohl die Art der Vertragsgestaltung als auch deren konkreter Inhalt als „unüblich“ oder „unwirtschaftlich“ beurteilt werden müssen, um eine Missbrauchsprüfung auszulösen. Im Erkenntnis vom 14.12.2000, 95/15/0111 hat der VwGH den Beschwerdeführer darauf hingewiesen, dass es „*bei üblichen wirtschaftlichen Handlungen nicht auf außergewöhnliche und wenig wahrscheinliche Rahmenbedingungen ankommt, sondern auf die nach der Lebenserfahrung üblichen Umstände*“.

Schon *Gassner* und *Schimetschek* haben darauf hingewiesen, dass das Kriterium der Ungewöhnlichkeit die Anwendung des § 22 BAO zum „Erfinderschicksal“ mache¹⁷: Wer als Erster eine neue zivilrechtliche Gestaltung zur Steuerersparnis wählt, läuft Gefahr, dass die Konstruktion als ungewöhnlich angesehen und ihr die steuerliche Anerkennung versagt wird. Wird der Weg aber dann von vielen anderen auch gegangen, so verliert die Gestaltung durch die Häufigkeit ihrer Verwendung das Merkmal der Ungewöhnlichkeit. So erachtete es der VwGH im Jahre 1990 als entscheidungserheblich, ob in der Zwischenschaltung einer Sanierungsgesellschaft (Auffanggesellschaft), die der notleidenden Gesellschaft (zB) über Pachtzinsen Mittel zur Tilgung der Gläubigeransprüche zur Verfügung stellt, „*überhaupt noch ein ungewöhnlicher Weg erblickt werden kann*“¹⁸. In seinem Erkenntnis vom 19.1.2005, 2000/13/0176 hat sich der VwGH nunmehr mit dieser Kritik auseinandergesetzt: „*Soweit die beschwerdeführende Partei im angefochtenen Bescheid eine eingehendere Auseinandersetzung mit ihrem Vorbringen vermisst, die Einschaltung von Veranlagungsgesellschaften in Niedrigsteuereurländern sei im Falle der Investition österreichischer Unternehmen ‚im Ausland‘ ein ‚ständig beschränkter Weg‘, sei ihr erwidert, dass der Begriff der ‚Un-*

¹⁴ Vgl VwGH 2.8.2000, 98/13/0152.

¹⁵ Vgl VwGH 26.5.2004, 99/14/0209.

¹⁶ Hervorhebung nicht im Original.

¹⁷ Vgl *Gassner*, ÖStZ 1981, 263; *Schimetschek*, Die Problematik der Steuerungsvorschrift des § 22 BAO, FJ 1983, 153 (155); *Lang*, ÖStZ 1994, 175.

¹⁸ Vgl VwGH 23.5.1990, 89/13/0272–0275; *Lang*, ÖStZ 1994, 175.

gewöhnlichkeit' einer von der Sanktion des § 22 BAO bedrohten Gestaltung im Sinne der Unangemessenheit des eingeschlagenen Weges zur Verfolgung des angestrebten Zieles zu verstehen ist. Die statistische Häufigkeit des Vorkommens einer bestimmten zivilrechtlichen Gestaltung im Wirtschaftsleben allein ist für die Beurteilung dieser Gestaltung als Missbrauch im Sinne des § 22 BAO kein entscheidender Parameter. Gestaltungsmissbrauch bleibt ein solcher auch dann, wenn er von vielen Steuerpflichtigen in gleicher oder ähnlicher Weise betrieben wird. Das von Verfechtern der so genannten Innentheorie u.a. auch geäußerte Argument, die Beurteilung eines steuerlichen Lösungsweges als Gestaltungsmissbrauch sei typisches ‚Erfinderschicksal‘ (Gassner, *Der Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht – Änderung der Rechtsprechung?*, in *ÖStZ* 1981/22, 263, Lang, *Der Gestaltungsmissbrauch (§ 22 BAO) in der jüngeren Rechtsprechung des VwGH*, in *ÖStZ* 1994/8, 175, sowie derselbe, *Der Normgehalt des § 22 BAO*, in *ÖStZ* 2001/4, 67), trifft nicht zu, wenn das Kriterium der rechtlichen Angemessenheit und nicht jenes (unbeachtliche) der Übereinstimmung einer Vorgangsweise mit den Vorgangsweisen vieler anderer den Maßstab für die Missbrauchsbeurteilung bildet. Nichts anderes als die rechtliche Angemessenheit ist es schließlich auch, was das Gesetz in der Regelung des § 22 Abs. 2 BAO als Kriterium der Rechtsfolge einer Missbrauchsbeurteilung bestimmt hat.“

Der VwGH hat scheinbar – ohne Befassung eines verstärkten Senats – seine frühere Rechtsprechung aufgegeben und setzt nunmehr offenbar Ungewöhnlichkeit und Unangemessenheit gleich. Er scheint die – nicht näher definierte – „rechtliche Angemessenheit“ als maßgebendes Kriterium in den Vordergrund zu stellen. In der Praxis bildet der VwGH nunmehr Fallgruppen: Für Kommanditisten, die nicht unternehmensrechtliche Geschäftsführer einer Komplementär-GmbH sind, besteht in der Regel kein wirtschaftlicher Grund dafür, ihre Tätigkeit nicht unmittelbar der KG zu erbringen, sondern eine (Komplementär-)GmbH zwischenschalten. Eine solche Zwischenschaltung ist als ungewöhnlich einzustufen¹⁹. Ein zwischen dem Gesellschafter und der Gesellschaft abgeschlossenes In-sich-Geschäft ist unüblich²⁰. Weiters geht der VwGH in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass „ein Vorgang, bei welchem ein Arbeitnehmer ein ihm gehörendes Einfamilienhaus oder eine ihm gehörende Eigentumswohnung dem Arbeitgeber vermietet und er diese(s) vom Arbeitgeber wieder als Dienstwohnung zur Verfügung gestellt erhält“, den Missbrauchstatbestand erfüllt²¹. Im Erkenntnis vom 27.9.1995, 93/13/0095 hat sich der VwGH überhaupt damit begnügt, eine Schenkung und die anschließende zeitnahe Veräußerung von Anteilen wiederzugeben und daran folgende Aussage zu knüpfen: „Dieser objektivierte Sachverhalt indizierte die behördliche Annahme eines Gestaltungsmissbrauches in nachgerade erdrückender Weise.“

¹⁹ Vgl VwGH 19.11.1998, 98/15/0150.

²⁰ Vgl VwGH 10.9.1998, 93/15/0051.

²¹ Vgl VwGH 13.10.1999, 96/13/0113; 25.9.2002, 97/13/0175, 97/13/0192.

Andere Gestaltungen werden hingegen außer Streit gestellt: Der VwGH ging im Erkenntnis vom 19.12.2006, 2006/15/0275 davon aus, dass der Behörde nicht entgegengetreten werden (kann), „wenn sie Gestaltungen mit einer – Wirtschaftsgüter überlassenden – Besitzgesellschaft einerseits und einer Betriebsgesellschaft vor dem Hintergrund des § 108e EStG nicht als unangemessen iSd § 22 BAO beurteilt hat“. Im Erkenntnis vom 24.6.2003, 97/14/0060 erachtete der VwGH den „Verkauf von Wirtschaftsgütern bei gleichzeitiger Rückmietung derselben, der in der Regel zur Verbesserung der Liquidität des Verkäufers führt, als sinnvolle rechtliche Gestaltung“. Im Erkenntnis vom 21.9.2006, 2006/15/0236, knüpfte der VwGH bereits daran an: „Dass weder Leasingverträge als solche noch lease back Verträge als solche als ungewöhnliche und unangemessene Gestaltungen beurteilt werden, entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (...).“ Ebenso wenig sah der VwGH einen Grund, warum die Vermarktung von Werberechten durch eine eigene GmbH, an der der Werbeträger zu mehr als 90 % beteiligt und deren Alleingeschäftsführer er ist, ungewöhnlich sein sollte²²: „Das Vermarkten von Werberechten durch eigene Unternehmen (namens des Werbeträgers oder denen die Rechte vom Werbeträger entgeltlich überlassen wurden) ist doch im Wirtschaftsleben geradezu der Regelfall gegenüber der Vermarktung durch den Werbeträger selbst.“ Offenbar kommt es in derartigen Konstellationen doch – obwohl wie oben dargelegt vom VwGH geleugnet – darauf an, ob sich die Vorgangsweise des Steuerpflichtigen in „Übereinstimmung (...) mit den Vorgangsweisen vieler anderer“ befindet²³.

Einen gegenüber den Steuerpflichtigen besonders strengen Maßstab legt der VwGH häufig bei grenzüberschreitenden Sachverhalten an: „(...) Ein Zwischenschalten einer Tochtergesellschaft auf den Kanalinseln zur Gewährung von Darlehen und für Factoringgeschäfte jeweils innerhalb eines Konzerns, ohne dass von dieser Gesellschaft insoweit eine wirtschaftliche Funktion erfüllt wird, (ist) unangemessen.“²⁴ Diese Aussage wiederholte der VwGH in seinem Erkenntnis vom 29.11.2006, 2003/13/0026 und ersetzte das Wort „Kanalinseln“ dabei durch „Steuroase“. Im Erkenntnis vom 9.12.2004, 2002/14/0074, in dem es um von einer irischen Gesellschaft bezogene Einkünfte ging, nahm der VwGH die Existenz einer „Briefkastengesellschaft“ in einer „Steuroase“ an, fügte dem noch einige weitere Sachverhaltselemente hinzu und zog dann ohne Umschweife folgende Schlussfolgerung: „Dass die belangte Behörde bei der gegebenen Sachlage von einer ungewöhnlichen und unangemessenen Gestaltung ausgegangen ist und die Ursache für die Wahl einer solchen Gestaltung im subjektiven Streben nach Steuervermeidung gesehen hat, vermag der VwGH nicht als rechtswidrig zu erkennen.“ Der VwGH erachtete die schon von der Behörde gewählte Terminologie nicht als tendenziös, sondern stützte diese Sachverhaltsfeststellungen, indem er versuchte, die verwen-

²² Vgl VwGH 13.9.2006, 2003/13/0025.

²³ Vgl VwGH 19.1.2005, 2000/13/0176.

²⁴ Vgl VwGH 18.10.2006, 2003/13/0031.

deten Begriffe mit Inhalt zu füllen: „Im Beschwerdefall steht außer Zweifel, dass die Behörde mit dem Begriff der ‚Briefkastengesellschaft‘ auf die – von der Beschwerdeführerin keineswegs bestrittene – Tatsache Bezug genommen hat, dass weder die T noch die E über eigene Büroräumlichkeiten verfügten, sondern nur jene der B Bank in Dublin mitbenützen konnten. Die beiden irischen Gesellschaften schienen weder im irischen Telefonbuch noch im Welttelexverzeichnis auf. In der – nicht konkret bestrittenen – Stellungnahme des Prüfers zur Berufung der Beschwerdeführerin wird ausgeführt, die Gesellschaften ‚entfalten selbst keine Tätigkeit in Irland, sondern sind als funktionslose Gebilde lediglich in Form eines Türschildes bei dem jeweiligen Unterlizenzgeber‘ etabliert. Bei dieser Sachlage und unter Berücksichtigung der geringen Steuerbelastung, welcher die irischen Gesellschaften unterlagen, erscheint der Begriff der ‚Briefkastengesellschaft‘ als durchaus geeignet, die in Rede stehenden irischen Gesellschaften zu charakterisieren. Dies gilt auch für den Begriff der ‚Steueroase‘. Aus dem angefochtenen Bescheid ist nämlich ohne weiteres erkennbar, dass die belangte Behörde diese Formulierung gewählt hat, um die besonderen steuerlichen Begünstigungen, welche Irland ausländischen Gesellschaften unter bestimmten – im Beschwerdefall gegebenen – Voraussetzungen einräumte, zu beschreiben.“²⁵ Würde derselbe Sachverhalt – wie dies in Inlandskonstellationen im Regelfall erfolgt – neutral wiedergegeben, bedürfte es eines erheblich höheren Begründungsaufwandes, um die Unangemessenheit und Ungewöhnlichkeit nachzuweisen. Mit den vom VwGH übernommenen Formulierungen könnten nämlich auch inländische Holdinggesellschaften, die häufig weder über eigene Räume noch über eigenes Personal verfügen und von der Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 Abs 1 KStG profitieren, als „Briefkastengesellschaften“²⁶ gebrandmarkt und damit von vorneherein als missbrauchsverdächtig eingestuft werden. Ein Teil der zu Auslandssachverhalten ergangenen Rechtsprechung scheint sich überhaupt dadurch auszuzeichnen, dass in der in das Erkenntnis übernommenen Sachverhaltsdarstellung die Fakten bereits mit einer bestimmten „Schiefelage“ geschildert werden und die Gestaltung dann ohne weitere Begründung als ungewöhnlich und unangemessen angesehen wird²⁷. So setzt die in der Sachverhaltsschilderung verwendete Formulierung der erfolgten „Umleitung“ von Geldern, die durch andere Gesellschaften „geschleust“ werden, bereits voraus, dass offenbar nicht der angemessene Weg gewählt wurde, und nimmt auf diese Weise vorweg, was erst zu begründen wäre.²⁸

In derartigen Konstellationen sieht der VwGH die Anwendung des § 22 BAO auch nicht durch DBA-Regelungen beeinträchtigt: „Enthält ein Abkommen Be-

²⁵ Vgl VwGH 9.12.2004, 2002/14/0074.

²⁶ Zum Ausdruck „Briefkastengesellschaft“ ausführlich *Dziurdz/Prillinger*, „Briefkastengesellschaften“ und die Grenzen steuerlicher Gestaltung, in diesem Band.

²⁷ Als extremes Beispiel vgl die im Erkenntnis vom 19.1.2005, 2000/13/0176 vom VwGH verwendeten Formulierungen.

²⁸ Vgl VwGH 29.11.2006, 2003/13/0026.

stimmungen über die wirtschaftliche Betrachtungsweise von abgabenrechtlichen Fragen und die Zurechnung von Wirtschaftsgütern, sind diese Bestimmungen anzuwenden. Das Fehlen von solchen Bestimmungen in einem Doppelbesteuerungsabkommen – wie im vorliegenden Fall im DBA-Schweiz – lässt allerdings nicht den Schluss zu, dass das Abkommen Treuhandkonstruktionen zur Erreichung von Abkommensvorteilen oder den Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des Bürgerlichen Rechtes für zulässig erklärt. Derartiges wäre mit dem – für die Auslegung eines völkerrechtlichen Vertrages bedeutsamen (vgl. Art. 31 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge BGBl. Nr. 40/1980) – Ziel und Zweck des Abkommens, die Besteuerungsrechte auf die Staaten nach sachlichen Kriterien aufzuteilen, unvereinbar. Auch bei Fehlen ausdrücklicher Abkommensbestimmungen über die wirtschaftliche Betrachtungsweise und die Zurechnung von Wirtschaftsgütern hat daher ein Staat das Recht, sich vor einer unberechtigten Ausnützung der im Abkommen vorgesehenen Steuervorteile zu schützen (...).“²⁹ Aus diesen allgemein gehaltenen Überlegungen, Staaten hätten das Recht, sich vor einer „unberechtigten“ Ausnützung der Abkommensvorteile zu „schützen“, zieht der VwGH ohne weitere Begründung und unvermutet den Schluss, dass die Anwendung einer als Steuertatbestand verstandenen Regelung des § 22 BAO mit ihren detaillierten Anwendungsvoraussetzungen jedenfalls mit den österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen in Einklang steht. Der VwGH differenziert dabei nicht nach der konkreten DBA-Regelung. Ob es um im Ausland ansässige Steuerpflichtige geht, deren Quellensteuerpflicht in Österreich fraglich ist³⁰, oder um die Steuerfreiheit von Einkünften beim inländischen Empfänger³¹, macht für ihn genauso wenig einen Unterschied wie der Umstand, ob die „unberechtigt“ in Anspruch genommene Abkommensvorschrift auf einem der OECD-Musterabkommen basiert oder davon abweicht³².

Fraglich ist, ob das Gemeinschaftsrecht der vom VwGH zu § 22 BAO vertretenen Auffassung entgegensteht. Im Ergebnis ist der Prüfungsmaßstab, den der VwGH bei grenzüberschreitenden Konstellationen anlegt, gegenüber den Steuerpflichtigen nämlich strenger als jener, der bei Inlandssachverhalten zum Tragen kommt: Der VwGH qualifiziert manche Staaten als „Steueroasen“ und manche ausländische Gesellschaften als „Briefkastengesellschaften“, wenn – unter anderem – deren Steuerbelastung gering ist³³. Einkünfte aus oder in einer „Steueroase“ und die Involvierung derartiger Gesellschaften indizieren nach Auffassung des Gerichtshofs von vorneherein die Ungewöhnlichkeit einer Gestaltung. Dazu kommt, dass der VwGH dazu tendiert, die mögliche Alternative, den Sachverhalt im Inland abzuwickeln, als angemessen und damit die gewählte Auslandsgestaltung von

²⁹ Vgl VwGH 26.7.2000, 97/14/0070.

³⁰ Vgl VwGH 26.7.2000, 97/14/0070.

³¹ Vgl VwGH 9.12.2004, 2002/14/0074; 10.8.2005, 2001/13/0018.

³² Vgl VwGH 9.12.2004, 2002/14/0074; 10.8.2005, 2001/13/0018.

³³ Vgl *Dziurdz/Prillinger*, in diesem Band.

vorneherein als unangemessen oder zumindest begründungsbedürftig zu erachten: „Solcherart ist nicht ersichtlich, warum die gleichen (...) Beratungsleistungen nicht auch von Österreich aus (...) in Anspruch zu nehmen gewesen wären.“³⁴ Vor dem Hintergrund dieses Verständnisses bleibt für § 22 BAO ein weiterer Anwendungsbereich als in reinen Inlandsfällen.

In seinem Erkenntnis vom 10.8.2005, 2001/13/0018, 0019 hat der VwGH implizit anerkannt, dass die beschriebene Anwendung des § 22 BAO in innergemeinschaftlichen Konstellationen der grundfreiheitenrechtlichen Rechtfertigung bedarf, die gemeinschaftsrechtlichen Bedenken jedoch aus folgenden Gründen als ausgeräumt angesehen: „Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten, dass nach Rechtsprechung des EuGH die nationalen Gerichte im Einzelfall dem missbräuchlichen oder betrügerischen Verhalten des Betroffenen auf der Grundlage objektiver Kriterien Rechnung tragen können, um ihm gegebenenfalls die Berufung auf das einschlägige Gemeinschaftsrecht zu verwehren, wobei aber bei der Beurteilung eines solchen Verhaltens die Ziele der fraglichen gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen zu beachten sind (vgl. z.B. das Urteil des EuGH vom 21. November 2002, C-436/00, X und Y, Rn 42). Der Anwendung des § 22 BAO ist damit im Einzelfall auch im Geltungsbereich gemeinschaftsrechtlicher Normen (...) nicht der Boden entzogen (...).“ Der VwGH hat offenbar angenommen, dass seine Rechtsprechung zu § 22 BAO ausschließlich „missbräuchliches oder betrügerisches Verhalten“ im Sinne der EuGH-Rechtsprechung³⁵ erfasst, ohne dies näher zu begründen oder die Frage dem EuGH vorzulegen. In der Folge hat sich der Gerichtshof dann auf die lapidare Behauptung zurückgezogen, dass der „Anwendung des § 22 BAO (...) im Einzelfall auch im Geltungsbereich gemeinschaftsrechtlicher Normen nicht der Boden entzogen“ ist, ohne dies aber tatsächlich „im Einzelfall“ zu prüfen und zu begründen³⁶. Im Lichte des mittlerweile ergangenen Urteils des EuGH in der Rs *Cadbury Schweppes*³⁷ sah sich der VwGH dann doch wieder veranlasst darzulegen, warum im konkreten Fall die Einschaltung der luxemburgischen Gesellschaft als „wholly artificial arrangement“ zu qualifizieren und die Versagung der Steuervorteile daher gerechtfertigt wäre³⁸. Um eine derartige Einzelfallprüfung anhand der vom EuGH entwickelten Kriterien wird der VwGH jedenfalls in Zukunft nicht umhinkönnen. Seine eigene Rechtsprechung könnte ihm dabei allerdings im Wege stehen: Wenn der VwGH im Falle eines dubios anmutenden Sachverhalts von vorneherein die Anwendung des § 22 BAO vermutet, ist er selbst dabei weit-

³⁴ Vgl VwGH 22.9.2005, 2001/14/0188, allerdings zu einer Konstellation außerhalb des Anwendungsbereichs der Niederlassungsfreiheit.

³⁵ Ausführlich *Heidenbauer*, Die Grenzen steuerlicher Gestaltung in der Rechtsprechung des EuGH zum Primärrecht, in diesem Band; *Precht/Tumpel*, Die Grenzen steuerlicher Gestaltung in der Rechtsprechung des EuGH zum Sekundärrecht, in diesem Band.

³⁶ Vgl VwGH 29.11.2006, 2003/13/0026, 2003/13/0034.

³⁷ Vgl EuGH 12.9.2006, Rs C-196/04, *Cadbury Schweppes*, Slg 2006, I-7995.

³⁸ Vgl VwGH 24.7.2007, 2007/14/0029.

gehend an die Sachverhaltsfeststellungen der Behörde gebunden, die er nur im Falle eines wesentlichen Verfahrensfehlers nachprüfen kann³⁹. Zusätzlich kann bezweifelt werden, ob die gemeinschaftsrechtlich maßgebenden Kriterien überhaupt die Anwendung einer tatbestandlich verstandenen Missbrauchsregelung zulassen oder der EuGH mit dem Hinweis auf „wholly artificial arrangements“ nicht eher zum Ausdruck bringen wollte, dass Missbrauchsfälle durch sorgfältige Sachverhaltsermittlung einerseits und teleologische Interpretation der umgehungsanfälligen Rechtsvorschriften andererseits erfasst werden sollten⁴⁰. Vor diesem Hintergrund überrascht es, dass der VwGH nicht bereits die Gelegenheit genutzt hat, die Frage, ob die von ihm vertretene Interpretation des § 22 BAO den gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen entspricht, dem EuGH vorzulegen.

Die Beweislast für das Vorliegen der objektiven Tatbestandsvoraussetzungen trifft an sich die Behörde⁴¹. Zur Illustration dienen die Ausführungen des VwGH im Erkenntnis vom 29.11.2006, 2003/13/0034, die sogar einen grenzüberschreitenden Sachverhalt betreffen: *„Die Ausschüttung eines Gewinnes (der Beschwerdeführerin) an die Muttergesellschaft (die B. GmbH) allein ist genauso wenig unangemessen wie die Aufnahme eines Darlehens (durch die Beschwerdeführerin) von einem Unternehmen im Ausland (von der K. Finanz AG). Erst durch eine Kette von Rechtshandlungen, die etwa Darlehensgewährung und Ausschüttung in einem Kreislauf verbindet, kann allenfalls eine missbräuchliche Gestaltung erreicht werden. Um dies beurteilen zu können, sind konkrete Sachverhaltsfeststellungen erforderlich, welche den von der belangten Behörde offenbar angenommenen Kreislauf nachvollziehen lassen. Solche fehlen im Beschwerdefall.“* Die Rechtsprechung neigt allerdings zur Typisierung. Die bereits oben geschilderten Beispiele zeigen, dass es eine Reihe von Fallgruppen gibt, bei deren Vorliegen die Behörde ohne weitere Begründung davon ausgehen kann, dass der Sachverhalt ungewöhnlich und unangemessen ist. Das Vorliegen dieser beiden – nach der Außentheorie maßgebenden – Voraussetzungen für die Anwendung des § 22 BAO wird unwiderlegbar vermutet.

2. Die subjektiven Voraussetzungen der Anwendung des § 22 BAO nach der Außentheorie

Während die ältere Judikatur noch geschwankt hatte⁴², legt die jüngere Rechtsprechung des VwGH die Beweislast für das Vorliegen außersteuerlicher Gründe für eine Gestaltung nun offenbar übereinstimmend dem Steuerpflichtigen auf⁴³: *„Die*

³⁹ Vgl § 42 Abs 2 Z 3 lit b VwGG; Lang, Rechtswidrigkeit infolge Aktenwidrigkeit oder Ergänzungsbefürftigkeit des Sachverhaltes, in Holoubek/Lang (Hrsg) Das verwaltungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen (1999) 135 (142 ff).

⁴⁰ Vgl Lang/Heidenbauer, Wholly Artificial Arrangements, in Ph. Hinnekens/L. Hinnekens (Hrsg) A Vision of Taxes within and outside the European borders (2007) 597 (597 ff).

⁴¹ Vgl VwGH 29.11.2006, 2003/13/0034.

⁴² Vgl die Nachweise bei Lang, ÖStZ 1994, 176.

⁴³ Vgl VwGH 19.1.2005, 2000/13/0176.

behördliche Auffassung, dass es im Falle des Vorliegens einer dem wirtschaftlichen Erfolg nicht angemessenen und nur durch die Absicht der Steuervermeidung erklärbaren Gestaltung Sache des Steuerpflichtigen sei, außersteuerliche Gründe für die gewählte Gestaltung darzulegen, steht mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Einklang (...).“ Der Steuerpflichtige hat diese Gründe vorzutragen und darf dabei nicht auf der bloßen „Behauptungsebene“ bleiben⁴⁴. Diese Gründe müssen „stichhältig“⁴⁵ sein oder „plausibel gemacht“⁴⁶ werden. Es darf sich dabei nicht um ein „hohles Konstrukt“ handeln⁴⁷. Das Sachvorbringen zur wirtschaftlichen Funktion einer Konzerngesellschaft darf sich nicht „in Floskeln und Worthülsen“ erschöpfen, „deren inhaltliche Leere sich auch durch den Einsatz finanzwissenschaftlichen Fachidioms (...) nicht wirklich füllen“ lässt⁴⁸. Dazu kommt noch, „dass sich nicht bereits jeder für bestimmte Ausnahmefälle denkbare geringfügige Vorteil der gewählten Umwegkonstruktion als beachtlicher außersteuerlicher Grund eignet“⁴⁹. All dies macht deutlich, dass die Akzeptanz eines außersteuerlichen Grundes eine Wertungsentscheidung bedingt und letztlich im Belieben der Behörde und dann in weiterer Konsequenz des VwGH liegt. Der Gerichtshof tendiert jedenfalls dazu, dem Steuerpflichtigen hohe Anforderungen aufzuerlegen.

Problematisch ist auch, dass der VwGH in jüngerer Zeit dazu neigt, die seinerzeit für den Steuerpflichtigen maßgebenden Motive für eine gewählte Gestaltung ausschließlich vor dem Hintergrund des tatsächlichen *späteren* Geschehensablaufes zu würdigen. Im Erkenntnis vom 18.10.2006, 2003/13/0031 ging es um die Motive für die Involvierung einer Konzerngesellschaft auf einer Kanalinsel: „Die von der Beschwerdeführerin hervorgehobene Nähe zum anglosächsischen Kapitalmarkt und die bessere Informationsmöglichkeit mit dem Wegfall von Sprachbarrieren bilden kein tragfähiges Argument gegen den angefochtenen Bescheid, weil nach den insoweit unbekämpften Feststellungen der belangten Behörde die tatsächlichen Geldgeschäfte – abgesehen vom Sitz der S. Treasury Ltd. auf Guernsey – über eine schwedische Bank in Luxemburg abgewickelt worden und innerhalb des schwedischen Konzerns geblieben sind. Warum es zur Darlehensgewährung an Konzerngesellschaften einer Nähe zum anglosächsischen Kapitalmarkt bedurft hätte, ist somit nicht nachvollziehbar (...).“ Der Umstand, dass die Geschäfte letztlich über eine schwedische Gesellschaft in Luxemburg abgewickelt wurden, widerlegt allerdings keineswegs, dass das seinerzeitige Motiv für die Gründung einer Kapitalgesellschaft auf Guernsey in der Nähe zum anglosächsischen Kapitalmarkt gelegen sein kann. Im Erkenntnis vom 9.12.2004, 2002/14/0074 ging es um die Gründe für die Einschaltung einer Kapitalgesellschaft: „Die Beschwerdeführerin

⁴⁴ Vgl VwGH 10.8.2005, 2001/13/0018.

⁴⁵ Vgl VwGH 10.8.2005, 2001/13/0018.

⁴⁶ Vgl VwGH 19.1.2005, 2000/13/0176.

⁴⁷ Vgl VwGH 27.9.1995, 93/13/0095.

⁴⁸ Vgl VwGH 19.1.2005, 2000/13/0176.

⁴⁹ Vgl VwGH 22.9.2005, 2001/14/0188.

bringt vor, die Ausgliederung der Finanzierungsaktivitäten in eine eigene Gesellschaft hätte insbesondere der Haftungsverminderung gedient. Diesem Argument hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid zutreffend entgegengehalten, dass bei der Veranlagung in Festgeld und bei der Zeichnung von Anleihen im Falle der Insolvenz des Schuldners die hingegebenen Geldmittel verloren seien, dieses Risiko aber durch die Zwischenschaltung irischer Gesellschaften nicht gemindert werde.“ Der Umstand, dass letztlich risikolos investiert wurde, widerlegt jedoch nicht, dass mit der Gründung einer Kapitalgesellschaft die Option geschaffen wurde, bei beschränkter Haftung riskantere Investments zu tätigen. Letztlich schließt der VwGH aus dem Umstand, dass im konkreten Fall die Haftung nicht schlagend geworden ist, dass die Haftungs-minderung kein relevantes Motiv für die Gründung der Gesellschaft war. Diese Schlussfolgerung ist alles andere als zwingend.

Verschärfend wirkt sich aus dem Blickwinkel des Steuerpflichtigen aus, dass es ihm offenbar negativ angerechnet wird, wenn ihm „erst im Zug des Abgabeverfahrens andere als steuersparende Gründe für die (...) gewählte Gestaltung eingefallen“ sind⁵⁰. Wenn es aber darum geht, „ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich ist“, kann es doch keine Rolle spielen, wann und von wem die außersteuerlichen Gründe vorgetragen werden, solange das Neuerungsverbot dem nicht entgegensteht. Aus dem Blickwinkel dieser üblicherweise verwendeten Formel wäre es nicht einmal zwingend, dem Steuerpflichtigen überhaupt die Beweislast für den außersteuerlichen Grund aufzuerlegen.

Die jüngere Rechtsprechung hat die Anforderungen auch insoweit hinaufgeschraubt, als der VwGH in letzter Zeit betont, dass es nicht unbedingt auf die einzelne Handlung ankommt. Der VwGH geht zB davon aus, dass ein bloßer „Vorgang“ – wie etwa eine Einfuhr von Kraftfahrzeugen – keinen Missbrauch darstellen kann⁵¹. Daher ist „nicht die Frage zu lösen, ob die Einfuhr der 64 Mercedes an sich missbräuchlich erfolgt ist, sondern nur, ob die Zwischenschaltung der deutschen E-GmbH, um so die Ausfuhr und sofortige Wiedereinfuhr der 64 Mercedes zu ermöglichen, ausschließlich zum Zweck der Steuerersparnis erfolgt ist“⁵². Ebenso wenig können nach Auffassung des VwGH „Realakte für sich, wie (...) etwa die Übertragung einer Beteiligung, oder auch die Gründung einer Kapitalgesellschaft als solche, also Akte, die nicht untrennbarer Teil einer Gesamtgestaltung („des bürgerlichen Rechts“) sind, (...) den Missbrauchstatbestand (...) erfüllen“⁵³. Diese Rechtsprechung geht auf die von Stoll⁵⁴ begründete Auffassung zurück, wonach „im allgemeinen nicht ein einziger Rechtsschritt, sondern stets eine Kette von

⁵⁰ Vgl VwGH 14.1.2003, 97/14/0042.

⁵¹ Vgl VwGH 14.1.2003, 97/14/0042, 97/14/0051.

⁵² Vgl VwGH 14.1.2003, 97/14/0042, 97/14/0051.

⁵³ Vgl VwGH 10.12.1997, 93/13/0185.

⁵⁴ Vgl Stoll, BAO-Kommentar (1994) 246 ff.

*Handlungen den Sachverhalt erfüllt, mit dem die Folge des § 22 Abs 2 BAO verbunden wird.*⁵⁵ Der VwGH setzt voraus, dass „gesellschaftsrechtliche Vorgänge als solche für sich nicht dem § 22 BAO zuordenbar (sind). Ein Missbrauch könnte in solchen Fällen nur in der dem tatsächlichen Geschehen nicht angemessenen Hintereinanderschaltung mehrerer rechtlicher Schritte bestehen“⁵⁶. Diese erst vor wenigen Jahren begründete Rechtsprechungslinie erschwert es dem Steuerpflichtigen, den Missbrauchsvorwurf abzuwehren: Gelingt es ihm, stichhaltige außersteuerliche Motive für jede von ihm gesetzte Handlung darzutun, ist die Anwendung des § 22 BAO keineswegs ausgeschlossen, da die Behörde immer noch die – weder beweis- noch widerlegbare – Behauptung aufstellen kann, es liege eine „Kette von Handlungen“ oder ein „Hintereinanderschalten mehrerer Schritte“ vor. Ein anschauliches Beispiel dafür bietet das Erkenntnis vom 9.12.2004, 2002/14/0074: *„Die Beschwerdeführerin vermeine offensichtlich, bei ihrem planmäßigen Vorgehen wäre jeder Schritt für sich zu betrachten und zu beurteilen. Die belangte Behörde verkenne nicht, dass die Gründung einer Finanzierungsgesellschaft an sich nicht Ungewöhnliches sei. Ungewöhnlich und unangemessen sei es nach Ansicht der belangten Behörde jedoch, für die geplante Veranlagung von Liquiditätsüberschüssen in Festgeld und Anleihen in Schilling eine Briefkastengesellschaft in einer Steueroase zu gründen, mit dieser Gesellschaft die Anteile einer zweiten irischen Gesellschaft zu erwerben, diese einen Managementvertrag mit einer irischen Gesellschaft abschließen zu lassen, welche die Gelder letztlich über Banken in Österreich in Festgeld und Anleihen in Schilling veranlage, und die daraus resultierenden Zinsen über die beiden irischen Gesellschaften als steuerfreie Schachteldividenden fließen zu lassen.*“ Der VwGH betont, dass nicht die einzelne Handlung, sondern die „Gesamtgestaltung“ im Vordergrund steht. Auf diese Weise schafft er der Behörde die Möglichkeit, sich der Auseinandersetzung mit den für die einzelnen Maßnahmen vom Steuerpflichtigen vorgebrachten Gründen zu entziehen.

Die Beweislast trifft den Steuerpflichtigen allerdings nur dann, wenn die Behörde die objektiven Voraussetzungen der Anwendung des § 22 BAO nach der Außentheorie feststellt⁵⁷: *„Da den vorgelegten Akten zufolge die Bescheide sowohl des Finanzamtes S. wie auch des Finanzamtes W. lediglich auf den Prüferbericht verwiesen und dessen Begründung keinen Hinweis auf die Annahme eines Missbrauchs im Sinne des § 22 BAO enthält, war der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren darüber hinaus nicht zu einem Vorbringen gehalten, mit dem er den von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid in Abrede gestellten außersteuerlichen Grund für die gewählte Vorgangsweise hätte darlegen können. Insoweit kann die belangte Behörde dem Beschwerdeführer in der Gegenschrift*

⁵⁵ Vgl VwGH 10.12.1997, 93/13/0185; 14.1.2003, 97/14/0042, 97/14/0051; 24.6.2003, 97/14/0060; 09.12.2004, 2002/14/0074; 10.8.2005, 2001/13/0018; 22.9.2005, 2001/14/0188; 29.11.2006, 2003/13/0026, 2003/13/0034.

⁵⁶ Vgl VwGH 2.8.2000, 98/13/0152.

⁵⁷ Vgl VwGH 13.9.2006, 2003/13/0025.

daher nicht das Neuerungsverbot entgegenhalten. Sie hat mit der auf § 22 BAO gestützten Begründung im angefochtenen Bescheid selbst gegen das Überraschungsverbot verstoßen (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 11. Mai 2005, 2002/13/0142, und vom 22. Dezember 2005, 2002/15/0169) und auch dadurch Verfahrensvorschriften verletzt.“ In dieselbe Richtung gehen auch die vom VwGH angestellten Überlegungen in dem Fall, in welchem es um die Übertragung einer österreichischen Beteiligung ging, die zeitnah zur Herabsetzung des Quellensteuersatzes nach dem DBA Österreich–Niederlande erfolgte⁵⁸: „Nach dem Inhalt der Verwaltungsakten rügt die Beschwerdeführerin aber im Ergebnis zu Recht, dass ihr keine Gelegenheit gegeben worden sei, die tatsächlichen Gründe zur ‚Übertragung der Beteiligung‘ anzugeben oder zu der Sachverhaltsannahme, dass keine außersteuerlichen Gründe für die Übertragung der Beteiligung vorgelegen seien und es sich bei der Beschwerdeführerin um eine Domizilgesellschaft handle, Stellung zu nehmen. Soweit die belangte Behörde diesem gerügten Verfahrensmangel in ihrer Gegenschrift entgegenhält, dass schon in einem der Beschwerdeführerin übermittelten Fragebogen im Hinblick auf die sich erst durch die Reform des österreichischen Körperschaftsteuergesetzes (Abschaffung des Spaltsatzes bei Ausschüttungen) eröffnenden Abkommensvorteile aus dem DBA-NL, welche ‚zweifellos auch der Beschwerdeführerin bekannt gewesen‘ seien, nach dem Zeitpunkt der Übertragung der Beteiligung gefragt worden sei, ist darauf hinzuweisen, dass dieser Umstand allein nicht geeignet ist, das Fehlen der gerügten Verfahrensmängel aufzuzeigen, weil die Beschwerdeführerin in dieser Fragestellung keine Aufforderung sehen musste, die außersteuerlichen Gründe für die Übertragung der Beteiligung anzugeben, zumal der Zeitpunkt der Übertragung allein keine schlüssige Folgerung auf eine missbräuchliche Gestaltung der Rechtsverhältnisse im Sinn des § 22 BAO zulässt. Auch war der Beschwerdeführerin in diesem Zeitpunkt noch nicht bekannt, dass die Behörde vom Fehlen außersteuerlicher Gründe für die Übertragung der Beteiligung ausgehen würde, weshalb sich die Beschwerdeführerin nicht veranlasst sehen musste, eine solche Annahme zu widerlegen. Die Beschwerdeführerin rügt aber – in der Gegenschrift unwidersprochen – auch zu Recht, dass von der belangten Behörde nicht behauptet worden sei, dass die vorliegende Gestaltung im Sinn der oben angeführten Rechtsprechung zu § 22 BAO ungewöhnlich sei.“

Allerdings gibt es auch Konstellationen, in denen die Behörde dem Steuerpflichtigen nicht die Gelegenheit geben muss, außersteuerliche Gründe geltend zu machen: Der VwGH geht in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass „ein Vorgang, bei welchem ein Arbeitnehmer ein ihm gehörendes Einfamilienhaus oder eine ihm gehörende Eigentumswohnung dem Arbeitgeber vermietet und er diese(s) vom Arbeitgeber wieder als Dienstwohnung zur Verfügung gestellt erhält“, den Miss-

⁵⁸ Vgl VwGH 10.12.1997, 93/13/0185.

brauchstatbestand erfüllt⁵⁹. In diesem Fall wird die Anwendung des § 22 BAO bereits unwiderlegbar aufgrund der vom VwGH von vorneherein angenommenen – und nicht einmal beweisbedürftigen – Ungewöhnlichkeit des Sachverhalts vermutet.

3. Die Rechtsfolge der Anwendung des § 22 BAO nach der Außentheorie

Nach der Außentheorie führt die Anwendung des § 22 BAO dazu, dass bei der Abgabenerhebung von der „angemessenen“ Gestaltung auszugehen ist. Der Missbrauchstatbestand unterscheidet sich dabei vom Scheingeschäft: Ist ein Rechtsgeschäft nur vorgeschoben, kann gar kein Missbrauch vorliegen⁶⁰. Die Anwendung des § 22 BAO setzt voraus, dass das Rechtsgeschäft zustande gekommen ist. Die zwischengeschaltete Gesellschaft muss tatsächlich gegründet, das Darlehen gewährt oder die Leasingverträge wirksam abgeschlossen worden sein. Die Rechtsfolge der Missbrauchsvorschrift besteht nach der Außentheorie darin, dass sich die Abgabenbehörde über den realen Sachverhalt hinwegsetzen und ihn durch den von ihr als „angemessen“ empfundenen Sachverhalt ersetzen kann. Der fiktive Sachverhalt tritt an die Stelle des tatsächlichen Sachverhalts. Die Abgabenvorschriften werden dann auf den fiktiven Sachverhalt angewendet. Unter Zugrundelegung der Fiktion erfolgt dann die Besteuerung.

Die Reichweite dieser Fiktion geht häufig über den missbräuchlich erlangten Steuervorteil hinaus: Im Erkenntnis vom 30.4.2003, 97/13/0130 rechnete die Behörde unter Berufung auf § 22 BAO eine von einer natürlichen Person an eine Kapitalgesellschaft übertragene Liegenschaft weiterhin der natürlichen Person zu und verweigerte der Gesellschaft die Geltendmachung der Absetzung für Abnutzung. Der VwGH erachtete es unter anderem als unzulässig, die Rechtsfolgen des § 22 BAO auf die AfA zu beschränken⁶¹: *„Diese AfA betrifft jedoch die mit der in Rede stehenden Vereinbarung zivilrechtlich übertragene Liegenschaft, ein Wirtschaftsgut, aus welchem die Beschwerdeführerin jedoch – von der belangten Behörde unbeanstandet – Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt hatte. Eine Erklärung dafür, warum die belangte Behörde zwar das Wirtschaftsgut nicht der Beschwerdeführerin, sondern dem MB zurechnete, die aus der Vermietung und Verpachtung dieses Wirtschaftsgutes erfließenden Einkünfte jedoch der Beschwerdeführerin zurechnete, blieb sie schuldig.“* Im Erkenntnis vom 16.12.1998, 93/13/0257 wies der VwGH darauf hin, dass *„bei Feststellung von Missbrauch die davon gekennzeichnete vertragliche Gestaltung in ihrem vollen Umfang abgabenrechtlich nicht anzuerkennen“* ist. Für veräußerte und rückgemietete Kraftfahrzeuge, die unter Anwendung des § 22 BAO weiterhin dem Betriebsvermögen des Veräußerers zuzurechnen sind, kann daher auch die angemessene Miete nicht als

⁵⁹ Vgl VwGH 25.9.2002, 97/13/0175, 97/13/0192; 13.10.1999, 96/13/0113.

⁶⁰ Vgl VwGH 27.9.1995, 93/13/0095.

⁶¹ Vgl VwGH 30.4.2003, 97/13/0130.

Betriebsausgabe abgezogen werden. Der dem Erkenntnis vom 26.5.2004, 99/14/0209 zugrunde liegende Fall betraf eine im Betriebsvermögen eines Einzelunternehmers befindliche Liegenschaft, die an dessen Ehegattin verkauft wurde. Die belangte Behörde ging davon aus, dass durch die gewählte Gestaltung die bei einer bloßen Entnahme der Liegenschaft nicht mögliche Übertragung der realisierten stillen Reserven im Wege der Veräußerung an die Ehefrau gesetzeskonform gewahrt und gleichzeitig die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Abgabenbegünstigung des § 12 EStG geschaffen werden sollten. Sie erachtete den Abschluss des Kaufvertrags als missbräuchlich. Der VwGH ging davon aus, dass sich – selbst wenn man im vorliegenden Fall von einem Missbrauch ausginge – *„bei ‚angemessener Gestaltung‘ zwar allenfalls die Vernachlässigung des Veräußerungsvorganges, aber unter gleichzeitiger Belassung des Liegenschaftsanteils im Betriebsvermögen angeboten“* hätte. Die anlässlich der Entnahme erfolgte Aufdeckung der stillen Reserven muss daher auch entfallen. In derartigen Konstellationen wäre es nicht gerade einfach, den in der Zukunft liegenden Zeitpunkt zu ermitteln, zu dem die Entnahme der – zivilrechtlich eindeutig im Eigentum der Ehegattin stehenden und nicht mehr betrieblich genutzten – Liegenschaft zu fingieren ist.

Die Reichweite der Fiktion der „angemessenen Gestaltung“ ist oft unklar. In mehreren Entscheidungen ging es um die Schenkung eines unter der damals für die Veräußerung maßgebenden Beteiligungsgrenze liegenden Beteiligungsteils an die Ehefrau und die anschließende steuerfreie Veräußerung. Die damalige Rechtslage stellte für Zwecke der Beteiligungsgrenze noch nicht auf das vom Rechtsvorgänger gehaltene Beteiligungsausmaß ab. Der VwGH sah derartige Konstellationen wiederholt als Missbrauch an und rechnete den Veräußerungsgewinn dem Ehegatten zu, bei dem er steuerpflichtig war. Im Erkenntnis vom 27.9.1995, 93/13/0095 hatte der VwGH auch darüber zu entscheiden, wem die Erträge aus dem Veräußerungserlös in weiterer Folge zuzurechnen waren: *„War der Beschwerdeführer in steuerrechtlicher Beurteilung demnach als Veräußerer des gesamten Geschäftsanteiles im Ausmaß von 35 % anzusehen, dann folgt aus der daraus zwangsläufigen Zurechnung des gesamten Veräußerungserlöses an ihn auch die Rechtsrichtigkeit der einkommensteuerlichen Zurechnung der Einkünfte aus den Erträgen des angelegten Veräußerungserlöses allein an den Beschwerdeführer; war er allein als wirtschaftlicher Eigentümer des Wirtschaftsgutes des angelegten Kapitals anzusehen, dann hatte der Beschwerdeführer auch als Bezieher der Einkünfte aus diesem seinem Kapitalvermögen zu gelten, sodass die auch seiner Ehegattin eingeräumte Verfügungsmöglichkeit über die veranlagten Veräußerungserlöse und ihre Erträge rechtlich nicht mehr als einen einkommensteuerlich unbeachtlichen Akt der Einkommensverwendung durch den Beschwerdeführer darstellt.“* Im Erkenntnis vom 1.3.2007, 2006/15/0070 sah es der VwGH offenbar als nicht ausgeschlossen an, dass die für Zwecke der Einkommensteuererhebung angenommene Fiktion bis in das Schenkungssteuerrecht reicht und zum Entfall der durch die Übertragung der Beteiligung vom Ehegatten auf die Ehegattin ausgelösten Schenkungs-

steuerpflicht führen kann. Der VwGH wies nämlich darauf hin, dass „*im Beschwerdefall auch nicht zu erkennen (ist), dass dem Finanzamt bei der im Jahr 1998 erfolgten Vorschreibung von Schenkungssteuer der im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung im Jahr 2001 festgestellte Sachverhalt bekannt gewesen wäre*“. Angesichts dieser weitreichenden Fiktionen kann man darüber spekulieren, ob die Anwendung des Missbrauchstatbestandes im Falle einer zehn Jahre später erfolgenden Schenkung der Kapitalanlage durch die Ehegattin an einen Dritten noch dazu führt, dass die Behörde diesen Vorgang dann als Schenkung *des Ehegatten* an einen Dritten zu werten hat, oder ob die Behörde irgendwann wieder den tatsächlichen Sachverhalt der Besteuerung zugrunde legen könnte.

Die Schwierigkeiten, die die Notwendigkeit einer Fiktion mit sich bringt, werden besonders im dem Erkenntnis vom 18.10.2006, 2003/13/0031 zugrunde liegenden Fall deutlich: Die österreichische L-AG gehörte zu einem Konzern, an dessen Spitze eine schwedische Gesellschaft stand. Die L-AG hatte auf Guernsey eine 100%ige Tochtergesellschaft gegründet und stattete diese Finanzierungsgesellschaft mit Eigenkapital aus. Die liquiden Mittel stammten aus Veräußerungserlösen, die die Beschwerdeführerin erzielt hatte. Darüber hinaus leistete auch die österreichische Muttergesellschaft der L-AG indirekte Zuschüsse an die auf Guernsey gelegene Gesellschaft. Der VwGH wertete die Einschaltung der Guernsey-Gesellschaft als Missbrauch und erachtete es als zulässig, die von der Guernsey-Gesellschaft bezogenen Zinseinkünfte der L-AG zuzurechnen. Die Zinsen, die auf den von der österreichischen Muttergesellschaft L-AG der Guernsey-Gesellschaft geleisteten indirekten Gesellschafterzuschuss zurückzuführen waren, konnten hingegen nach Auffassung des VwGH nicht bei der L-AG erfasst werden, obwohl sie wohl im Wege von Dividenden zunächst an die L-AG ausgeschüttet worden wären. Der VwGH sah die „angemessene Gestaltung“ nicht darin, dass die Muttergesellschaft der L-AG ihre liquiden Mittel bei der L-AG veranlagt hätte, wenn deren in Guernsey gelegene Tochtergesellschaft nicht zur Verfügung gestanden wäre. Warum aber bei den von der L-AG der Guernsey-Gesellschaft zur Verfügung gestellten Mittel die Direktveranlagung durch die L-AG als „angemessene“ Rechtsfolge anzunehmen ist, ist fraglich. Der L-AG stand ja immer noch die Alternative zur Verfügung, die Mittel über ihre österreichische Muttergesellschaft an die schwedische Konzernspitze auszuschütten, die dann die Veranlagung direkt oder auch über die Guernsey-Gesellschaft oder in anderer Weise durchführen hätte können. Dann wären die Zinsen keinesfalls in Österreich steuerpflichtig gewesen. Der VwGH hat diese Alternative nicht aufgegriffen⁶²: „*Den Ausführungen in der Beschwerde, eine ‚Umgehung‘ der österreichischen Steuerpflicht wäre durch Verlagerung liquider Mittel an die Konzernspitze wesentlich einfacher zu bewerkstelligen gewesen, ist entgegenzuhalten, dass nicht fiktive, sondern tatsächlich verwirklichte Sachverhalte zu beurteilen sind.*“ Diese Begründung erscheint wenig über-

⁶² Vgl VwGH 18.10.2006, 2003/13/0031.

zeugend. Die Anwendung des § 22 BAO – verstanden im Sinne der vom VwGH offenbar präferierten Außentheorie – erfordert ja *jedenfalls*, statt des tatsächlich verwirklichten Sachverhalts der Besteuerung eine Fiktion zugrunde zu legen, und die Frage besteht nur darin, von *welcher* der meist mehreren Möglichkeiten fiktiver Sachverhalte auszugehen ist. Bei der Wahl des fiktiven Sachverhaltes scheint es für den VwGH nicht entscheidungsrelevant zu sein, ob eine fiktive Gestaltung überhaupt als wirtschaftlich sinnvoll eingestuft worden wäre.

Ähnlich problematisch sind die vom VwGH in seinem Erkenntnis vom 22.9.2005, 2001/14/0188 angestellten Überlegungen: Eine österreichische Kapitalgesellschaft hatte eine Finanzierungsgesellschaft auf Jersey errichtet. Diese Finanzierungsgesellschaft hatte die Mittel genutzt, um eine deutsche Konzerngesellschaft mit Fremdkapital auszustatten. Die von der Jersey-Gesellschaft bezogenen Zinsen wurden im Wege von Dividenden an die österreichische Gesellschaft ausgeschüttet. Nach damaliger Rechtslage waren Auslandsdividenden unter der Voraussetzung der internationalen Schachtelbeteiligung ungeachtet der Art der Einkünfte, die die ausländische Gesellschaft bezieht, und des dortigen Steuerniveaus in Österreich steuerfrei. Der VwGH sah die Gestaltung als missbräuchlich an. Er unterstellte als „angemessene“ Gestaltung die Gewährung von Darlehen durch die österreichische Muttergesellschaft an die deutschen Konzerngesellschaften. Die Möglichkeit, es als angemessen zu erachten, dass die österreichische Gesellschaft, die ja die Jersey-Gesellschaft mit Eigenmitteln ausstattete, statt dessen ihren deutschen Töchtern direkt Eigenkapital zur Verfügung stellt – was ebenfalls Steuerfreiheit der Dividenden in Österreich zur Folge hätte –, zog der VwGH nicht in Betracht⁶³: *„Dass die angemessene Gestaltung im Beschwerdefall die Ausstattung der Töchtergesellschaften mit Eigenkapital gewesen wäre, ist im Beschwerdefall nicht zu erkennen. Wie die Beschwerdeführerin zutreffend an anderer Stelle der Beschwerde ausführt, steht es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dem Steuerpflichtigen grundsätzlich – soweit keine ‚Krise‘ im Sinne des Eigenkapitalersatz-Gesetzes vorliegt – frei, ob er sein Unternehmen mit Eigen- oder Fremdkapital ausstattet (vgl. für viele das schon angeführte hg. Erkenntnis vom 20. März 1974, 72/1157). Wenn die belangte Behörde die von der Beschwerdeführerin getroffene Wahl der Finanzierungsform auch bei Anwendung der Rechtsfolge des § 22 Abs. 2 BAO unangetastet gelassen hat, kann dies nicht als rechtswidrig erkannt werden.“* Warum der VwGH, der keine Schwierigkeiten sieht, die über die ausländische Finanzierungsgesellschaft gelaufenen Transaktionen insgesamt zu negieren, im Hinblick auf die Unterscheidung zwischen Eigen- und Fremdkapital so großen Respekt vor der Finanzierungsfreiheit des Steuerpflichtigen hat, bleibt unerfindlich. Der VwGH zögert sonst auch nicht, den von ihm unter Berufung auf § 22 BAO angenommenen Fiktionen große Reichweite zuzumessen. Die Entscheidung verblüfft vor allem deshalb, da die Finanzierungsentscheidung des *Steuer-*

⁶³ Vgl VwGH 22.9.2005, 2001/14/0188.

pflichtigen – also der österreichischen Gesellschaft – gerade darin bestand, *Eigenkapital* zur Verfügung zu stellen. Das Fremdkapital wurde den deutschen Konzerngesellschaften hingegen von der mit diesem Eigenkapital ausgestatteten Jersey-Gesellschaft zur Verfügung gestellt.

Das Erkenntnis vom 19.1.2005, 2000/13/0176 zeigt ebenfalls die Schwierigkeiten auf, die mit der Notwendigkeit, eine „angemessene“ Gestaltung zu fingieren, verbunden sind⁶⁴: Gesellschafter der beschwerdeführenden österreichischen Gesellschaft waren mehrere andere österreichische Kapitalgesellschaften („Investoren“), die über Liquidität verfügten und diese der Beschwerdeführerin im Wege von Eigenkapital zur Verfügung stellten. Sie erhielten zuvor ihre Anteile von einer Konzerngesellschaft, einer österreichischen Bank, die das „Modell“ in einem Prospekt bewarb. Die Beschwerdeführerin stattete mit dem von den Investoren erhaltenen Kapital wiederum eine in Hongkong gelegene Tochtergesellschaft mit Eigenmitteln aus, die von dieser veranlagt wurden. Die von der Hongkong-Gesellschaft erzielten Zinseinnahmen wurden im Wege von Dividenden an die Beschwerdeführerin und dann weiter an die Investoren ausgeschüttet. Die an diesem „Modell“ Beteiligten hegten die Hoffnung, dass die Dividenden nach damaliger Rechtslage von der Beschwerdeführerin und von den Investoren steuerfrei bezogen werden könnten. Der VwGH betrachtete die Konstruktion als Missbrauch und rechnete die Zinsen der Beschwerdeführerin zu. Den Einwand, dass als „angemessene“ Gestaltung auch die Zurechnung der von der Hongkong-Gesellschaft erzielten Zinsen direkt an die Investoren angesehen werden könnte, entkräftete der VwGH nicht einmal, sondern erachtete dies sogar ausdrücklich für möglich⁶⁵: *„Aus dem in der Beschwerdeschrift referierten Vorhaben verschiedener Abgabenbehörden, den vorliegenden Sachverhalt auch zum Anlass einer Besteuerung bei den einzelnen Investoren zu nehmen, lässt sich für eine Rechtswidrigkeit des hier angefochtenen Bescheides von vornherein nichts gewinnen, in welchem Zusammenhang zusätzlich darauf zu verweisen ist, dass ein rechtskräftiger Abgabenbescheid, mit dem gegen ein Steuersubjekt ein bestimmter Abgabensanspruch geltend gemacht wurde, der Geltendmachung eines auf der selben Tatbestandsverwirklichung beruhenden Abgabenspruches gegen ein anderes Steuersubjekt grundsätzlich nicht entgegensteht (siehe die hg. Erkenntnisse vom 15. Juli 1998, 93/13/0269, 0270, und vom 19. November 1998, 97/15/0001).“* Die Investoren kann wohl mit zumindest vergleichbarer Berechtigung der Vorwurf treffen, sie hätten sich der Zwischenschaltung einer österreichischen Gesellschaft *und* einer Hongkong-Gesellschaft bedient, um ihre liquiden Mittel steuerfrei zu veranlagen, wie dieser Vorwurf im dem Erkenntnis zugrunde liegenden Fall der zwischengeschalteten österreichischen Gesellschaft selbst zum Verhängnis geworden ist. Eine weitere Möglichkeit, den Sachverhalt zu fingieren, würde nämlich im Ergeb-

⁶⁴ Zu einer ähnlichen Konstellation vgl VwGH 24.7.2007, 2007/14/0029.

⁶⁵ Vgl VwGH 19.1.2005, 2000/13/0176.

nis auch die Investoren treffen. Der das „Modell“ entwickelnden Bank oder deren Konzerngesellschaft könnten die von der Hongkong-Gesellschaft bezogenen Zinsen ebenfalls zugerechnet werden, wenn man davon ausgeht, dass sie „Mastermind“ der Konstruktion war.⁶⁶ Konsequenz wäre dies aber nur dann, wenn man gleichzeitig ein Darlehen der Investoren an die Bank oder deren Konzerngesellschaft fingiert und beim Schuldner der Zinsen dementsprechend Betriebsausgaben abzieht, die bei den Investoren als steuerpflichtige Einnahmen ankommen würden. Diese Fiktion würde somit letztlich auch die Investoren treffen. Vor diesem Hintergrund völlig unterschiedlicher denkbarer Fiktionen erscheint jede angenommene „angemessene Gestaltung“ letztlich als völlig willkürlich gewählt.

III. Die Deutung der Rechtsprechung des VwGH nach der Innentheorie

1. Der vom Gesetz vorgezeichnete Weg

Die bisher erwähnten Erkenntnisse des VwGH vermitteln überwiegend den Eindruck, dass der Gerichtshof § 22 BAO als eigenen Besteuerungstatbestand versteht, der zu den sonst vorgesehenen Steuerpflichten hinzutritt. Eine genaue Analyse zeigt aber, dass die Rechtsprechung widersprüchlich ist. So steht der VwGH im Erkenntnis vom 12.9.2001, 99/13/0167 offenkundig am Boden der Innentheorie: Er weist ausdrücklich darauf hin, *„dass die Missbrauchsregelung als Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise iSd § 21 BAO (vgl Ritz, BAO, § 21, Rz 12) eben gerade nicht einen Besteuerungstatbestand schafft“*.

Die frühere Rechtsprechung des VwGH war insoweit von der Innentheorie geprägt, als der Gerichtshof seiner textbausteinartig verwendeten Begründungsformel häufig folgenden Satz hinzufügte⁶⁷: *„Von einer ungewöhnlichen oder unangemessenen rechtlichen Gestaltung kann aber nicht gesprochen werden, wenn der Steuerpflichtige unmittelbar jenen Weg beschreitet, den das Gesetz selbst vorzeichnet, mag auch die Steuerersparnis das Ziel der Gestaltung sein.“* Mit diesem Satz brachte der VwGH zum Ausdruck, dass eine besondere Steuerpflicht aufgrund des § 22 BAO jedenfalls dann nicht in Betracht kommt, wenn als Ergebnis der Interpretation der anzuwendenden Steuervorschriften die Besteuerung ausgeschlossen ist. Dabei kann aber nicht maßgebend sein, ob das Auslegungsergebnis alleine auf den Wortlaut gestützt werden kann oder unter Berücksichtigung systematischer, teleologischer oder historischer Aspekte erzielt wird⁶⁸. Genauso wenig kann von Bedeutung sein, ob es um ausdrücklich als Begünstigungs- oder Befreiungsvorschriften bezeichnete oder um andere Regelungen geht⁶⁹. Es handelt sich nämlich

⁶⁶ Vgl Lang, in Brugger, Einkünftezurechnung und § 22 BAO, SWI 2008, 24 (26).

⁶⁷ Vgl die Nachweise bei Lang, ÖStZ 1994, 174.

⁶⁸ Vgl Lang, ÖStZ 1994, 176.

⁶⁹ Vgl Lang, ÖStZ 1994, 176 f.

bloß um eine Frage der Gesetzestechnik, ob Besteuerungstatbestände zunächst sehr umfassend beschrieben werden, um sie durch eine Befreiung wieder einzuschränken, oder ob sie von vorneherein eng formuliert werden⁷⁰. Ist aber die Anwendung des § 22 BAO als selbständiger Besteuerungstatbestand ausgeschlossen, wenn die Auslegung der entsprechenden Steuervorschriften keine Steuerpflicht nach sich zieht, werden die anderen – in Abschnitt II angesprochenen – „Voraussetzungen“ der Missbrauchsvorschrift bedeutungslos⁷¹. Ergibt sich die Steuerpflicht nämlich bereits ohnehin aus der jeweiligen Abgabenvorschrift, bedarf es nicht des § 22 BAO. Führt die Interpretation der Regelung aber zu keiner Steuerpflicht, kann auch nicht mehr unter Berufung auf § 22 BAO besteuert werden. Lediglich die Interpretation der jeweiligen gesetzlichen Vorschrift – und nicht der unbestimmte Steuerrechtssatz des § 22 BAO – gibt darüber Auskunft, ob ein Sachverhalt von einer Gesetzesbestimmung noch erfasst ist oder nicht. Dieses Verständnis des § 22 BAO entspricht exakt jenem der Innentheorie.

Die jüngere Rechtsprechung ist widersprüchlich. Nur vereinzelt – wie im Erkenntnis vom 20.6.1995, 92/13/0268 – verwendet der VwGH Sätze wie den folgenden: *„Beschreitet der Steuerpflichtige aber unmittelbar jenen Weg, den das Gesetz selbst vorzeichnet, so kann von einem Missbrauch nicht gesprochen werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 13. September 1988, Zl. 87/14/0120).“* Im Erkenntnis vom 9.12.2004, 2002/14/0074 hat der Gerichtshof ausdrücklich auf sein Erkenntnis vom 20.6.1995, 92/13/0268 hingewiesen und dazu ausgeführt: *„Im letztgenannten Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass Missbrauch nicht vorliege, wenn der Steuerpflichtige unmittelbar jenen Weg beschreite, den das Gesetz selbst vorzeichne; diese Ansicht, von der auch die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid ausgeht, hält der Verwaltungsgerichtshof aufrecht.“* Dieses implizite Bekenntnis zur Innentheorie hat den VwGH aber erstaunlicherweise im Erkenntnis vom 9.12.2004, 2002/14/0074 nicht gehindert, das ihm gestellte Rechtsproblem letztlich doch auf dem Boden der Außentheorie zu lösen.

Die gelegentlich verwendete Formel vom durch das Gesetz selbst vorgezeichneten Weg ist aber nicht immer nur ein bloßes Lippenbekenntnis⁷²: *„Die Form des Abschlusses eines Darlehensvertrag dergestalt, dass keine förmliche Urkunde iS des § 15 Abs. 1 GebG errichtet wird, kann nicht als Missbrauch im Sinne des österreichischen Abgabenrechtes (vgl. § 22 BAO) angesehen werden (vgl. dazu z.B. das Erk. des VfGH vom 8. Mai 1980, V 14/80, VfSlG 8807).“*⁷³ Zum Wechsel der

⁷⁰ Vgl. Ruppe, Die Ausnahmebestimmung des Einkommensteuergesetzes (1971) 28 ff; Stoll, Das Schuldverhältnis in seiner grundlegenden Bedeutung für die steuerliche Rechtsfindung (1972) 104; Lang, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992) 75 f.

⁷¹ Dazu Lang, ÖStZ 1994, 177.

⁷² Vgl. VwGH 18.12.1997, 96/16/0256.

⁷³ Bei dem vom VwGH zitierten Erkenntnis des VfGH handelt es sich um jene Entscheidung, die im Schrifttum als Beleg dafür angeführt wird, dass der VfGH der Innentheorie folgt; vgl. Gassner, ÖStZ 1981, 262.

Gewinnermittlungsart entschied der VwGH, dass die Anwendung des § 22 BAO nicht in Betracht kommt⁷⁴: „*Geht man dementsprechend aber davon aus, dass der Beschwerdeführer ab 1. Jänner 1988 tatsächlich keine Bücher geführt hat, so können auch aus dem Zeitpunkt, wann der Beschwerdeführer der Abgabenbehörde diesen Umstand mitteilte, keine Schlussfolgerungen dahingehend gezogen werden, dass der Wechsel der Gewinnermittlungsart missbräuchlich erfolgt wäre, zumal die grundsätzlich freie Wahl der Gewinnermittlungsart vom Gesetz vorgezeichnet ist.*“

2. Die Interpretation der vermeintlich oder tatsächlich umgangenen Norm

Die jüngere Rechtsprechung enthält genügend Beispiele dafür, dass der VwGH gar nicht des im Abgabenverfahren ins Spiel gebrachten § 22 BAO bedarf, um sein Ergebnis zu begründen. Vielmehr begnügt er sich damit – wie von der Innentheorie gefordert –, die vermeintlich oder tatsächlich umgangene Norm zu interpretieren. Im Erkenntnis vom 19.12.2006, 2006/15/0275 ging es um die Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie durch eine Personengesellschaft, an der ein Transportunternehmen (GmbH) beteiligt war. Diese GmbH war Gesellschafterin der Personengesellschaft, die Lkw und Anhänger erwarb und dann an die GmbH vermietete. Die Behörde unterstellte, dass der Grund für die „Auslagerung“ nur in der Inanspruchnahme der höheren Investitionszuwachsprämie lag. Bei einem neu gegründeten Unternehmen war nämlich der Vergleich mit der durchschnittlichen Investitionshöhe der vorangegangenen Jahre nicht möglich. Der VwGH ging davon aus, dass das Gesetz für Zwecke der Berechnung der Prämie keine konsolidierte Bemessungsgrundlage zwischen einer Personengesellschaft und ihrer Gesellschafterin vorsieht⁷⁵: „*Auch der mit der Investitionszuwachsprämie verfolgte Zweck der Investitionsförderung steht einer Gewährung im Fall von Neugründungen nicht entgegen. Ist es vom Zweck der Bestimmung erfasst, in der Vergangenheit nicht investierende betriebliche Einheiten zur Investitionstätigkeit anzuregen, so entspricht es umso mehr dem Zweck der Bestimmung, Personen zur Gründung von Unternehmen und der damit verbundenen Investitionstätigkeit anzuregen. Schließlich kann der belangten Behörde auch nicht entgegen getreten werden, wenn sie Gestaltungen mit einer – Wirtschaftsgüter überlassenden – Besitzgesellschaft einerseits und einer Betriebsgesellschaft vor dem Hintergrund des § 108e EStG nicht als unangemessen iSd § 22 BAO beurteilt hat.*“ In diesem Fall führte die Ziel und Zweck der Norm berücksichtigende Interpretation somit zum Ergebnis, dass die gewählte Gestaltung in den Anwendungsbereich der für den Steuerpflichtigen vorteilhaften Regelung fällt.

Das Erkenntnis vom 20.11.1996, 95/15/0202 betraf eine Lohnvorauszahlung, die der Steuerpflichtige mit einer GmbH vereinbarte, deren Geschäftsführer er war

⁷⁴ Vgl VwGH 20.6.1995, 92/13/0268.

⁷⁵ Vgl VwGH 19.12.2006, 2006/15/0275.

und an der er zu 10 % und seine Gattin zu 90 % beteiligt war. Wäre es zur Steuerpflicht des gesamten Gehalts im Zeitpunkt der Vorauszahlung gekommen, hätte der Steuerpflichtige diese Einkünfte mit einem in diesem Jahr letztmalig verwertbaren Verlustvortrag verrechnen können⁷⁶: *„Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshof ist maßgebendes Kriterium für die in wirtschaftlicher Betrachtungsweise vorzunehmende einkommensteuerrechtliche Abgrenzung des von einem Dienstgeber einem Dienstnehmer gewährten Gehaltsvorschusses als Zahlung von Arbeitslohn oder als Hingabe eines Darlehens der Umstand, ob der Vorschuss zu den seiner Hingabe unmittelbar nachfolgenden Lohnzahlungszeitpunkten zurückzuzahlen ist; ist dies nicht der Fall, kommt dem Vorschuss in Wahrheit der Charakter eines Darlehens zu (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 23. Mai 1996, 93/15/0242, und vom 21. Februar 1996, 92/14/0056). Soll der Vorschuss erst mit weiter in der Zukunft liegenden Lohnansprüchen verrechnet werden, ist er sohin beim Empfänger nicht bereits im Zeitpunkt der tatsächlichen Auszahlung, sondern erst in dem Zeitpunkt einkommensteuerlich zu erfassen, in dem der Anspruch auf den Teil des Arbeitslohnes entsteht (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 10. November 1993, 92/13/0286). Im gegenständlichen Fall wurde eine Vorauszahlung auf den Entlohnungsanspruch, der erst durch die Arbeitsleistungen der nachfolgenden 49 Monate entsteht, geleistet und deren Rückzahlung für den Fall des Unterbleibens der Arbeitsleistung vereinbart. Solcherart hat die belangte Behörde im Ergebnis zu Recht die einkommensteuerliche Erfassung nach Maßgabe des Entstehens der jeweiligen Entlohnungsansprüche vorgenommen. Weil sohin die strittige Gestaltung bei richtiger rechtlicher Beurteilung ohnedies zu jenem steuerlichen Ergebnis führt, welches dem angefochtenen Bescheid zugrundeliegt, stellt sie jedenfalls keinen Missbrauch iSd § 22 BAO dar; zu Unrecht hat die belangte Behörde daher ihren Bescheid auf § 22 BAO gestützt.“*

Im Erkenntnis vom 30.6.2005, 2001/15/0218 ging es um eine Kommanditgesellschaft, die in Geschäftsbeziehungen mit einer in der Schweiz ansässigen Kapitalgesellschaft stand. Maßgebender Gesellschafter der schweizerischen Gesellschaft war der zu 100 % am Kapital und am Gewinn der KG beteiligte Kommanditist. Die schweizerische Kapitalgesellschaft kaufte Waren ein, die sie zu deutlich höheren Preisen an die KG weiterverkaufte. Dadurch kam es nach Auffassung der Behörde zu einer „Gewinnverlagerung in die Schweiz“. Der VwGH wies die Beschwerde ab und stützte sich in seiner Begründung nicht auf § 22 BAO, sondern verneinte die betriebliche Veranlassung von Zahlungen, die von der KG an die schweizerische Gesellschaft geleistet wurden⁷⁷: *„Beschwerdefallbezogen können somit die Zahlungen der R. KG durch deren Betrieb oder durch das Gesellschaftsverhältnis des Erstbeschwerdeführers bei der R. AG veranlasst sein. Die R. KG hat an die (Schweizer) R. AG ihres Gesellschafters für Waren einen bei weitem höheren*

⁷⁶ Vgl VwGH 20.11.1996, 95/15/0202.

⁷⁷ Vgl VwGH 30.6.2005, 2001/15/0218.

Preis gezahlt als dieser bei Einkauf von einem fremden Dritten (der M. GmbH) gezahlt werden musste. Wenn die belangte Behörde bei diesem Sachverhalt davon ausgegangen ist, dass der übersteigende Teil der Zahlung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, kann ihr nicht entgegengetreten werden. Daran ändert auch nichts, dass die R. AG im Jahr 1996 Akquisitionstätigkeiten gesetzt haben soll. Diese sollen nämlich, wie in der Beschwerde ausgeführt, lediglich darin bestanden haben, dass sich die R. AG um das Vertriebsrecht anderer Arzneimittel bemüht habe. Es ist nicht zu erkennen, dass diese Tätigkeit im Interesse der R. KG gelegen gewesen wäre. Welche Tätigkeit die R. AG im Streitjahr 1996 über den in Rede stehenden Arzneimittelkauf und -verkauf hinaus für die R. KG konkret ausgeübt hätte, lässt die Beschwerde offen, wenn sie allgemein von einer Auslagerung von Marketing- und Werbefunktionen aus der R. KG spricht, ohne darzulegen welche konkrete diesbezügliche Tätigkeiten die R. AG im Streitjahr übernommen hätte. Damit erübrigt es sich, auf die Ausführungen im angefochtenen Bescheid und in der Beschwerde hinsichtlich eines Missbrauchs von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes (...) einzugehen.“

Im Erkenntnis vom 11.7.1995, 91/13/0154, 91/13/0186, stützte sich der VwGH auf Grundsätze der Einkünftezurechnung – statt auf § 22 BAO –, um zu begründen, warum Nachlässe und Provisionen für von einer GmbH & Co KG erbrachten Umsätze bei der KG und nicht bei der Komplementär-GmbH zu erfassen waren: *„Einkünfte sind demjenigen zuzurechnen, der die entsprechenden Leistungen erbringt (vgl. Doralt, EStG², § 2 Tz. 142). Unbestritten ist, dass diese ‚Angleichungsnachlässe‘ vor 1979 der KG zugekommen sind. Es war also nicht Aufgabe der GmbH, eine Geschäftsbeziehung zur V-AG aufzubauen, es ging vielmehr um die Fortsetzung einer bereits bestehenden Geschäftsverbindung. Ebenfalls unbestritten ist, daß die V-AG diese Zahlungen geleistet hat, um mit den billigeren Produkten aus dem EG-Raum konkurrieren zu können. Unter Beachtung des Umstandes, dass bei der KG und (mittelbar über die Komplementär-GmbH der KG) bei der GmbH dieselben Personen beteiligt waren, kann eine Verletzung subjektiver Rechte der Beschwerdeführerinnen nicht darin erblickt werden, dass diese Angleichungsnachlässe als Minderung der Anschaffungskosten des angekauften Stahls und nicht als Entgelt für die Vermittlungsleistung der GmbH angesehen worden ist. Der Angleichungsnachlässe waren ausschließlich dadurch veranlasst, dass die KG bei der V-AG Stahl kauft, der Preis dieses Stahls aber über jenem von EG-Produkten lag. Das Lukrieren dieser Preisdifferenz macht überhaupt erst den Kauf durch die KG zum (vermeintlich) höheren Preis verständlich. Es war bereits Geschäftsgrundlage der Einkäufe der KG bei der V-AG vor 1979 und ist daher nicht auf eine eigenständige Leistung der GmbH zurückzuführen, sodass relevante Leistungen der GmbH, die eine entsprechende Abgeltung veranlassen könnte, nicht vorlagen. Aufgrund des von der belangten Behörde festgestellten Sachverhaltes kann es nicht als rechtswidrig erkannt werden, wenn in den angefochtenen Bescheiden angenommen wurde, dass die strittigen Einnahmen (Umsätze) durch die Einkäufe der*

KG, aber nicht durch Leistungen der GmbH veranlasst waren, auch wenn es hiezu einer Bezugnahme auf § 22 BAO nicht bedurft hätte.“

Die Grundsätze der Einkünftezurechnung – und nicht § 22 BAO – waren für den VwGH auch im Erkenntnis vom 19.11.1998, 97/15/0001 maßgebend, um darüber zu entscheiden, ob ein Honorar für eine angebliche „Projektentwicklungsleistung“ einem Steuerberater oder seiner – sonst gewerbliche Einkünfte aus dem Betrieb eines Kindermodengeschäftes beziehenden – Ehegattin zuzurechnen war: *„Zurechnungssubjekt von Einkünften ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich ist die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Für die Zurechnung von Einkünften kommt es entscheidend darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung der Einkünfte und damit über die Einkünfte disponieren kann. Die rechtliche Gestaltung ist nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt (siehe beispielsweise das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. Juli 1998, 93/14/0149, m.w.N.). Bei der Einkünftezurechnung kommt es auf die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis über die Einkünfte und nicht auf eine allenfalls nach § 24 BAO zu lösende Zurechnung von Wirtschaftsgütern, aber auch nicht – wie etwa im Bereich des § 22 BAO – auf das Vorliegen eventueller ‚außersteuerlicher‘ Gründe für eine vorgenommene Gestaltung, an.“*

Im Erkenntnis vom 10.12.1997, 93/13/0185 hatte der VwGH darüber zu entscheiden, ob die Übertragung einer österreichischen Beteiligung durch eine britische Gesellschaft an eine niederländische Gesellschaft, aufgrund derer bei der Ausschüttung der Dividenden größere DBA-Vorteile in Anspruch genommen werden konnten, steuerlich anzuerkennen war. In seiner Begründung vermengt der Gerichtshof zwar außen- und innentheoretische Argumente⁷⁸. Im Kern löst der VwGH aber die Frage im Interpretationsweg⁷⁹: *„Fraglich kann nur sein, ob die Gesellschaft tatsächlich den Zwecken dient, die vorgegeben werden. Wenn dies zur Verneinen ist, wenn etwa die Gesellschaft am Erwerbsleben nicht in der erklärten Art und Weise teilnimmt oder nicht zwischengeschaltet sinnvolle Funktionen erfüllt, sind die Ergebnisse der entfalteten Tätigkeit nicht der Gesellschaft, sondern den tatsächlichen Trägern der Erwerbstätigkeit zuzurechnen. Dabei handelt es sich letztlich um die Frage der sachgerechten Zuordnung. In gleicher Weise ist die Errichtung und Einschaltung ausländischer Basisgesellschaften zu sehen (...).“*

Innen- und außen-theoretische Begründungsschritte sind auch im Erkenntnis vom 9.12.2004, 2002/14/0074 nur mit Schwierigkeiten auseinanderzuhalten. Der VwGH hatte über den Fall einer österreichischen Gesellschaft zu entscheiden, die Dividenden aus einer irischen niedrig besteuerten Gesellschaft mit vorwiegend pas-

⁷⁸ Zur Kritik vgl. Lang, VwGH zu Treaty Shopping, SWI 1998, 216 (216 ff); vgl. auch Stürzlinger, „Treaty Shopping“ und seine Grenzen in der österreichischen Rechtsprechung, in diesem Band.

⁷⁹ Vgl. VwGH 10.12.1997, 93/13/0185.

siven Einkünften bezog. Die damals geltende Regelung des § 7 Abs 4 KStG sah eine Ausnahme von der Befreiung für Gewinnanteile und Veräußerungsgewinne aus internationalen Schachtelbeteiligungen vor, wenn „*der Steuerpflichtige an ausländischen Gesellschaften, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sind, nachweislich in Form von Gesellschaftsrechten unmittelbar mindestens zu einem Viertel beteiligt ist. Der Unternehmensgegenstand der ausländischen Gesellschaft darf zu nicht mehr als 25 % im Verwalten von eigenen Forderungswertpapieren (Teilschuldverschreibungen, Pfandbriefe, Kommunalschuldverschreibungen und ähnliche Wertpapiere) und Beteiligungen an anderen Unternehmen mit einem derartigen Unternehmensgegenstand liegen, es sei denn, die Gesellschaft unterhält einen Bankbetrieb.*“ Der VwGH widmete sich – unter anderem – auch ausführlich der Interpretation dieser Vorschrift⁸⁰: „*Dem Verwaltungsgerichtshof ist nicht einsichtig, aus welchen Gründen das Tatbestandsmerkmal der ‚Forderungswertpapiere‘ in § 7 Abs 4 KStG im Sinne einer ‚formalrechtlichen Anknüpfung‘ zu interpretieren sei, bzw welche sachliche Rechtfertigung dafür gefunden werden könnte – ein solches Interpretationsergebnis schwebt dem Beschwerdeführer offenkundig mit Appellieren an eine ‚formalrechtliche Anknüpfung‘ vor –, bei der Festlegung einer internationalen Schachtelbeteiligung iSd § 7 Abs 4 KStG Festgeldveranlagungen anders zu behandeln als etwa Anleihen. Der Zweck der Regelung des § 7 Abs 4 KStG, soweit sie die Begünstigung für internationale Beteiligungen ausschließt, wenn der Unternehmensgegenstand der ausländischen Beteiligungsgesellschaft wesentlich die Verwaltung eigener Forderungswertpapiere umfasst, liegt offenkundig darin, Gewinnanteile, die wesentlich auf risikoarme ‚passive Veranlagungsformen‘ zurückgehen, von der Steuerbefreiung auszunehmen. Vor einem gänzlich anderen Hintergrund ist die kapitalertragsteuerliche Regelung des EStG zu sehen: ‚Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren‘ iSd § 93 Abs 3 EStG erfassen Zinserträge aus Forderungen gegenüber Banken nicht, weil letztere bereits nach § 93 Abs 2 Z 3 iVm § 93 Abs 1 EStG dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen.*“ Es ist bedauerlich, dass der VwGH nicht ausschließlich diese Begründung gewählt hat. Dies ist vermutlich darauf zurückzuführen, dass im konkreten Fall Art 8 Abs 4 DBA Österreich–Irland die Beteiligungsertragsbefreiung auch auf abkommensrechtlicher Ebene und ohne Vorbehalt verankert hatte. Der – vom VwGH letztlich legitimierte – Abkommensbruch im Falle einer bloß auf § 7 Abs 4 KStG gestützten Argumentation, die ohne eine mit dem Missbrauchsvorwurf meist verbundene anrühige Darstellung des Sachverhalts auskommen hätte müssen, wäre wohl zu offenkundig gewesen.

3. Die sorgfältige Ermittlung des Sachverhalts

Manche der primär außentheoretisch geprägten Entscheidungen des VwGH enthalten auch einzelne Begründungselemente, die das Umgehungsproblem im Wege

⁸⁰ Vgl VwGH 9.12.2004, 2002/14/0074.

der Interpretation der tatsächlich oder vermeintlich umgangenen Norm lösen und daran anknüpfend der Behörde fehlende Sachverhaltsermittlung vorwerfen. Das Erkenntnis vom 29.11.2006, 2003/13/0026 enthält dazu folgende Ausführungen: *„Ob eine der beiden Beschwerdeführerinnen oder eine beiden Beschwerdeführerinnen übergeordnete Gesellschaft oder Einzelperson die Darlehensvergaben bzw. den 1994 erfolgten Beteiligungserwerb in einer Weise bestimmten, dass den Geschäftsführern der luxemburgischen Gesellschaften kein Handlungsspielraum verblieb, wird in den angefochtenen Bescheiden (...) nicht nachvollziehbar dargestellt.“* Die Frage, ob den Geschäftsführern ein Handlungsspielraum bleibt, ist wohl primär vor dem Hintergrund der Einkünftezurechnung von Bedeutung. Darüber hinaus könnte diese Frage auch noch eine Rolle für den Ort der Geschäftsleitung der luxemburgischen Gesellschaft – von der die unbeschränkte Steuerpflicht dieser Gesellschaft in Österreich abhängt – spielen.

Ähnlich lässt der VwGH anklingen, dass auch der dem Erkenntnis vom 27.8.2002, 98/14/0194 zugrunde liegende Fall innentheoretisch gelöst werden könnte, wobei er auch in dieser Entscheidung der Behörde vorwirft, den Sachverhalt nicht hinreichend ermittelt zu haben: *„Bei Beurteilung des wirtschaftlichen Gehalts der getroffenen Vereinbarungen werden überdies nicht nur die Regelungen zur Höhe der Leasingraten, sondern insbesondere auch jene Bestimmungen des (in den vorgelegten Verwaltungsakten enthaltenen) Werknutzungsvertrages, die sich mit den wechselseitigen ‚Rückkaufverpflichtungen‘ befassen, in eine Gesamtschau einzufließen haben, zumal der Vertrag den Eindruck erweckt, als wäre das Verlustrisiko (durch die Kaufverpflichtung) und auch die Chance der Wertsteigerung (durch das Recht, nach Ablauf eines bestimmten Zeitraums zu kaufen) bei der MLS GmbH verblieben, was bei der Zurechnung des Wirtschaftsgutes von wesentlicher Bedeutung ist.“*

Die Argumentation des VwGH im Erkenntnis vom 20.3.2002, 96/15/0258 ist letztlich ebenfalls darauf hinausgelaufen, dass die Behörde den Sachverhalt nicht ordnungsgemäß ermittelt hat. Es ging um eine „Flugzeugtransaktion“ und um die Frage, ob eine pauschale Wertberichtigung für Auslandsforderungen nach dem seinerzeitigen § 6 Z 2 lit c EStG zustand. Im Mittelpunkt stand also die Interpretation der damals geltenden begünstigenden Regelung des EStG. Der VwGH wies darauf hin, *„dass die Kreditvergabe selbst (die Hin- und Rückgabe der Kreditsumme) an ausländische Abnehmer keinen nach § 6 Z. 2 lit c leg.cit. begünstigungsfähigen Ausfuhrumsatz darstellt (...)“*⁸¹ Die Behörde hätte daher ermitteln müssen, ob eine bloße Kreditvergabe oder tatsächlich ein Ausfuhrumsatz vorliegt.

Im Erkenntnis vom 27.9.1995, 93/13/0095 ging es um die Frage, ob der Steuerpflichtige die Anwendung des § 31 EStG in der damals geltenden Fassung durch rechtzeitige Schenkung eines Anteils an seine Ehegattin und durch sie erfolgte Veräußerung vermeiden konnte. Der VwGH erachtete vordergründig die Missbrauchsvoraussetzungen nach der Außentheorie als gegeben. Der Kern seiner Begründung lässt aber eher darauf schließen, dass die Veräußerung bereits zu einem früheren

⁸¹ Vgl VwGH 20.3.2002, 96/15/0258.

Zeitpunkt erfolgt war und deshalb § 31 EStG zum Tragen kam⁸²: „Reduziert man dieses schon im *Verwaltungsverfahren* entworfene und in der *Sachverhaltsdarstellung* der *Beschwerdeschrift* teilweise unter *Verletzung des Neuerungsverbot*es noch näher dargestellte Szenario auf den Bestand der unbestrittenen, aktenkundigen und in die *Sachverhaltsfeststellung* des angefochtenen Bescheides aufgenommenen Fakten über die zeitliche Abfolge der Geschehnisse, dann steht folgender Hergang vor Augen:

- Schon im Zuge der im Gesellschaftsverhältnis wurzelnden Prozesse kommt es zu Anboten der übrigen Gesellschafter der K. Gesellschaft m.b.H. an den Beschwerdeführer über die Abtretung seiner Geschäftsanteile.
- Am 12. September 1984 wird von den übrigen Gesellschaftern der K. Gesellschaft m.b.H. die C. Gesellschaft m.b.H. gegründet.
- Tags darauf, nämlich am 13. September 1984 tritt der Beschwerdeführer 25 % seiner Beteiligung an der K. Gesellschaft m.b.H. schenkungsweise an seine Ehegattin ab; die Wirksamkeit dieses Geschäftes hängt von der Zustimmung der übrigen Gesellschafter ab und wird im Schenkungsvertrag ausdrücklich auch an die aufschiebende Bedingung der Zustimmung dieser Gesellschafter geknüpft.
- Am 25. September 1984 erklären die übrigen Gesellschafter der K. Gesellschaft m.b.H. ihre Zustimmung zur schenkungsweisen Abtretung.
- Am selben Tag bietet die Ehegattin des Beschwerdeführers die ihr (erst mit diesem Tag wirksam) geschenkten 25%-Anteile an der K. Gesellschaft m.b.H. der aus den zustimmenden übrigen Gesellschaftern dieser Gesellschaft bestehenden C. Gesellschaft m.b.H. zum Kauf an.
- Tags darauf, nämlich am 26. September 1984, unternimmt der Beschwerdeführer dasselbe mit den ihm verbliebenen 10%-Anteilen.
- Die Erlöse aus der durch Annahme der Angebote durch die erwerbende Gesellschaft am 1. und 2. Oktober 1984 wirksam gewordenen Anteilsveräußerung werden vom Beschwerdeführer und seiner Ehegattin nach Abdeckung von Verbindlichkeiten in einer Weise veranlagt, die beiden Ehegatten ungehinderten Zugriff auf sie und ihre Erträge ermöglicht.

Dieser objektivierte Sachverhalt indizierte die behördliche Annahme eines Gestaltungsmissbrauches in nachgerade erdrückender Weise. Dass die mit dem Beschwerdeführer seinem Vorbringen nach verfeindeten und in gesellschaftsrechtliche Rechtsstreitigkeiten verfangenen übrigen Gesellschafter der K. Gesellschaft m.b.H. sich bereit fanden, der schenkungsweisen Abtretung von Geschäftsanteilen durch den Beschwerdeführer am 13. September 1984 zuzustimmen und auf die Ausübung ihres gesellschaftsvertraglich eingeräumten Übernahmerechtes zu verzichten, ist nach menschlicher Erfahrung nur dann erklärbar, wenn

⁸² Vgl VwGH 27.9.1995, 93/13/0095.

diese Gesellschafter mit dem Beschwerdeführer und seiner Ehegattin zuvor über alle anstehenden Fragen weitestgehende Einigung erzielt hatten. In diesem Zusammenhang fällt zudem auf, dass die aus den übrigen Gesellschaftern der K. Gesellschaft m.b.H. bestehende und in der Folge als Erwerblerin der Geschäftsanteile auftretende C. Gesellschaft m.b.H. erst einen Tag vor Abschluss des Schenkungsvertrages des Beschwerdeführers mit seiner Ehegattin gegründet worden war. Wenig glaubhaft mutet es an, wenn der Beschwerdeführer im Berufungsverfahren behauptet hat, dass ihm die Gesellschafter der C. Gesellschaft m.b.H. unbekannt gewesen seien. Der Schilderung des Beschwerdeführers über die erst nach dem von seiner Ehegattin erstellten Abtretungsanbot eingesetzten intensiven Bestrebungen, auch ihn zu einer Anteilsveräußerung zu bewegen, ist sachverhaltsbezogen zu entgegnen, dass die von seiner Gattin, seiner Familie und – wie von seinem steuerlichen Vertreter in der mündlichen Berufungsverhandlung erklärt – auch von seinem steuerlichen Berater aufgewendeten Anstrengungen, auch den Beschwerdeführer zur Anteilsabtretung zu bewegen, nur von kurzer Dauer gewesen sein konnten, da der Beschwerdeführer sein Abtretungsanbot schon am Tage nach dem seiner Gattin erklärte.“ Der VwGH bringt auf diese Weise zum Ausdruck, dass die Behörde möglicherweise in der Lage gewesen wäre, den Nachweis zu führen, dass die Veräußerung schon früher erfolgt ist als vom Steuerpflichtigen angegeben. Indizien deuten bereits in die Richtung, dass der Sachverhalt anders als vom Steuerpflichtigen behauptet gelegen war. Hätte die Behörde daher sorgfältiger ermittelt, hätte sie die von ihr unter Berufung auf § 22 BAO angenommene Steuerpflicht auch innentheoretisch begründen können. Von dieser Beweislast hat der VwGH aber die Behörde letztlich entbunden, indem er den Bescheid nicht wegen Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften aufgehoben, sondern die auf § 22 BAO gestützte Argumentation als ausreichend erachtet hat. Für die Steuerpflicht war daher die Ungewöhnlichkeit der Gestaltung bereits ausreichend. Eine detailliertere Sachverhaltsermittlung, die – wie vom VwGH aufgezeigt – freilich möglich gewesen wäre, war nach Auffassung des Gerichtshofs nicht erforderlich.

IV. Schlussfolgerungen

Eine detailliertere Analyse der seit 1994 ergangenen Rechtsprechung des VwGH zu § 22 BAO zeigt, dass das Bild differenziert ist: Auf den ersten Blick scheint die Außentheorie den Sieg davongetragen zu haben. In mancher Hinsicht hat der VwGH zudem die Möglichkeiten des Steuerpflichtigen beschnitten, einen Missbrauchsvorwurf abzuwehren. Dem steht aber eine nicht unbeträchtliche Anzahl von Entscheidungen gegenüber, die entweder eindeutig auf dem Boden der Innentheorie stehen oder zumindest stark von ihr geprägt sind. Angesichts des Umstands, dass der VwGH in seinem Erkenntnis vom 12.9.2001, 99/13/0166 sogar ausdrücklich die Auffassung vertreten hat, „dass die Missbrauchsregelung als Ausfluss der

wirtschaftlichen Betrachtungsweise iSd § 21 BAO (vgl Ritz, BAO, § 21, Rz 12) eben gerade nicht einen Besteuerungstatbestand schafft“, ist die mangelnde Einheitlichkeit der Rechtsprechung offenkundig. Die Notwendigkeit der Klärung durch einen verstärkten Senat liegt geradezu auf der Hand.

Das Ergebnis der vom VwGH im Einzelfall auf dem Boden der Außentheorie getroffenen Entscheidungen hängt offenbar auch in hohem Maße vom jeweiligen Sachverhalt ab. Bei Lektüre der Erkenntnisse kann man sich des Eindrucks nicht erwehren, dass sich der VwGH oft bereits ein Urteil gebildet hat, bevor er die Voraussetzungen der Anwendung des § 22 BAO näher prüft. Der VwGH dürfte sich häufig 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 lassen: Bewegt sich der Steuerpflichtige innerhalb der vom VwGH als legitim erachteten Grenzen der Steuerplanung, neigt der VwGH dazu, den Missbrauchsvorwurf gleich in mehrfacher Hinsicht zurückzuweisen. Die Gestaltung wird dann häufig weder als ungewöhnlich noch als unangemessen erachtet und gleichzeitig in Abrede gestellt, dass es der Behörde gelungen wäre, die steuerlichen Beweggründe des Steuerpflichtigen nachzuweisen. Gelegentlich fügt der VwGH dann noch die Behauptung hinzu, dass auch die Besteuerung auf dem Boden eines als angemessen fingierten Sachverhalts nicht zu dem von der Behörde intendierten Ergebnis führt. Hat der VwGH aber den Eindruck gewonnen, dass der Steuerpflichtige den Bogen überspannt hat, zieht er mitunter alle Register, um die von der Behörde angenommene Steuerpflicht aufrechtzuerhalten. Die bloße Wiedergabe des Sachverhalts erfolgt dabei bereits durch Verwendung von Formulierungen, die die gesamte Gestaltung in einem schiefen Licht erscheinen lassen. An ihrer Ungewöhnlichkeit und Unangemessenheit kann daher auch ohne weitere Begründung gar kein Zweifel bestehen. Bemüht sich der Steuerpflichtige, seine außersteuerlichen Motive für die einzelnen von ihm gesetzten Maßnahmen darzulegen, werden sie entweder als „nicht stichhaltig“ zurückgewiesen, er darauf hingewiesen, „dass sich nicht bereits jeder für bestimmte Ausnahmefälle denkbare geringfügige Vorteil der gewählten Umwegkonstruktion als beachtlicher außersteuerlicher Grund eignet“, oder ihm wird gar entgegengehalten, es liege eine „Kette von Handlungen“ oder ein „Hintereinanderschalten mehrerer Schritte“ vor. Nicht die einzelne Handlung, sondern die „Gesamtgestaltung“ stünde im Vordergrund. An die Stelle der argumentativen Auseinandersetzung tritt damit die bloße Behauptung, der kein Steuerpflichtiger mehr etwas entgegensetzen kann. Das Schicksal der Beschwerde ist damit von vorneherein besiegelt. Dass eine Entscheidungspraxis, die nicht nur im Einzelfall vom „gesunden Rechtsempfinden“⁸³ geprägt sein dürfte, in einem Rechtsstaat nicht akzeptabel ist, bedarf keiner weiteren Begründung. Gerade vor dem Hintergrund einer Vergangenheit, in der unter Berufung auf die „gesunden Volksanschauungen“ die

⁸³ Vgl Loukota, SWI 1991, 168.

Rechtsanwendung pervertiert wurde⁸⁴, muss besondere Sensibilität gefordert werden. Behördliche und gerichtliche Entscheidungen dürfen nicht von Wertungen getragen sein, die nicht in der Rechtsordnung selbst ihre Grundlage haben.

Die hier untersuchten Entscheidungen zeigen auch, dass der VwGH § 22 BAO in erster Linie dann im Sinne der Außentheorie versteht, wenn er sich nach wie vor einer nackten Wortlautinterpretation verpflichtet erachtet und davor zurückschreit, sich verstärkt am Ziel und Zweck der von ihm auszulegenden Rechtsvorschriften zu orientieren. Die juristische Methodenlehre hat längst aufgezeigt, dass der Wortlaut einer Vorschrift lediglich am Beginn – und nicht am Ende – des Interpretationsvorgangs steht. Die Wortlautinterpretation hat keineswegs generell Vorrang gegenüber teleologischen, systematischen oder historischen Argumenten. Vielmehr kommt es auf die Überzeugungskraft der Argumente im Einzelfall an. Die sogenannte Wortlautgrenze ist schon deshalb ungeeignet, da sich die Bedeutung des Wortlauts meist erst im Lichte der Systematik oder Rechtsentwicklung, in die er eingebettet ist, erhellt. Je länger man den Wortlaut betrachtet, desto schillernder wird er zumeist. Wenn der VwGH stärker Ziel und Zweck der Regelung berücksichtigt, kann er zahlreiche der Umgehungsversuche einfangen, die er derzeit in fragwürdiger Weise als unter § 22 BAO fallend erachtet. Hat der VwGH einmal – über den Wortlaut hinaus – dem Ziel und Zweck einer Regelung zum Durchbruch verholfen, dann kommt die Steuerpflicht auch ungeachtet dessen zum Tragen, wie ungewöhnlich die konkrete Konstellation ist und welche tatsächlichen oder vorgeschobenen Motive der Steuerpflichtige hat. Rechtfertigt aber auch die Heranziehung von Ziel und Zweck der Regelung die Besteuerung nicht, gibt es auch keinen Grund, unter Berufung auf die Ungewöhnlichkeit der Gestaltung oder die dem Steuerpflichtigen unterstellten Gründe dennoch Steuern zu erheben. Ebenso wenig ist einzusehen, die Behörde unter Berufung auf § 22 BAO von der sorgfältigen Sachverhaltsermittlung zu entbinden und sich für die Besteuerung damit zu begnügen, dass die Behörde die Ungewöhnlichkeit einer Gestaltung dartut und erfolgreich die wirtschaftlichen Motive des Steuerpflichtigen in Abrede stellt. § 22 BAO und Rechtsstaatspostulate sind somit kommunizierende Gefäße: Je mehr sich rechtsstaatliche Grundsätze im Abgabenrecht durchsetzen, desto weniger wird unter Berufung auf § 22 BAO besteuert werden. Treffend hat Generalanwalt *Poiares Maduro* in seinen Schlussanträgen in *Cartesio* jüngst unter Verweis auf *Gutteridge* den Grundsatz des Rechtsmissbrauchs als „*Droge, die zunächst harmlos erscheint, doch später äußerst unangenehme Folgen haben kann*“, beschrieben und daher geraten, „*diesen Grundsatz äußerst vorsichtig anzuwenden*“⁸⁵.

⁸⁴ Vgl RStBl 1934, 1398; dazu auch *Tanzer*, Steuerrecht im nationalsozialistischen Staat, in Hofmeister ua (Hrsg) Nationalsozialismus und Recht (1989) 331 (331 ff).

⁸⁵ Schlussanträge des GA *Maduro* 22.5.2008, Rs C-210/06, *Cartesio*, FN 55.