

MICHAEL LANG *

Steuervermeidung und Steuerumgehung nach dem EU-Meldepflichtgesetz

I. Steuervermeidung und Steuerumgehung

Mit Wolfgang Brandstetter verbindet mich eine langjährige freundschaftliche Zusammenarbeit. Die fachlichen Interessen des Jubilars gingen immer weit über das Strafrecht hinaus. Er sucht die Querbezüge zu anderen Rechtsgebieten. Immer wieder spricht er daher auch steuerrechtliche Themen an. Vor vielen Jahren weckte die Frage, wie die Umgehungsproblematik im Steuerrecht behandelt wird, sein besonderes Interesse. Ich erinnere mich gut an interessante gemeinsame Diskussionen darüber. Wolfgang Brandstetters Überlegungen zur Bedeutung der steuerrechtlichen Missbrauchsvorschrift des § 22 BAO an der Schnittstelle zu Finanzstrafrecht und Verfassungsrecht mündeten dann in einer eigenen Veröffentlichung¹. Ich hoffe daher, dass ich dem Jubilar eine Freude bereite, wenn ich in diesem ihm zu Ehren verfassten Beitrag an unseren damaligen Gedankenaustausch anknüpfe.

Aktuellen Anlass dazu geben die Vorschriften des EU-MeldepflichtG, die auf einer EU-Richtlinie beruhen². Der Gesetzgeber hat vor dem Hintergrund der unionsrechtlichen Vorgaben für bestimmte grenzüberschreitende Gestaltungen Meldepflichten normiert. Das EU-MeldepflichtG legt den automatischen Informationsaustausch der bei der österreichischen zuständigen Behörde eingelangten Meldungen mit den zuständigen Behörden aller anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union mithilfe eines unionsweiten Zentralverzeichnisses fest.

Die Umgehungsthematik wird durch diese Regelungen in zumindest zweifacher Weise berührt: Nach § 4 EU-MeldepflichtG sind die in den §§ 5 und 6

DOI <https://doi.org/10.52018/INKB-00305-B039>

* Frau Prof. Dr. Karoline Spies danke ich herzlich für die Diskussion des Manuskripts und für wertvolle Anregungen, Frau Yasmin Lawson, LL.M., und Frau Theres Neumüller, MSc darüber hinaus auch für die Unterstützung bei der Literaturrecherche und der Erstellung des Anmerkungsapparats.

¹ Brandstetter, Das Bestimmtheitsgebot im (Steuer-)Strafrecht, in Leitner (Hrsg), Finanzstrafrecht 2015 (2016) 159 ff.

² § 1 Bundesgesetz über den verpflichtenden automatischen Informationsaustausch über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen im Bereich der Besteuerung (EU-Meldepflichtgesetz – EU-MPfG) BGBl. I Nr. 91/2019.

EU-MeldepflichtG geregelten Gestaltungen meldepflichtig, sofern sie ein Risiko der Steuervermeidung aufweisen. Mit dieser Vorschrift möchte ich mich in Abschnitt II beschäftigen. Im Schrifttum ist mittlerweile intensiv darüber diskutiert worden, inwieweit Gestaltungen, die von der Missbrauchsvorschrift des § 22 BAO erfasst sind, ebenfalls der Meldepflicht unterliegen. Dies gibt mir die Gelegenheit, in Abschnitt III das Verhältnis einzelner meldepflichtiger Tatbestände der §§ 5 und 6 MeldepflichtG zu § 22 BAO näher zu beleuchten. In Abschnitt IV fasse ich dann meine Ergebnisse zusammen.

II. Das Risiko der Steuervermeidung

A. Die Risiken nach § 4 EU-MeldepflichtG als zusätzliche Voraussetzung der Meldepflicht?

Das EU-MeldepflichtG unterscheidet zwischen unbedingt meldepflichtigen Gestaltungen nach § 5 EU-MeldepflichtG und bedingt meldepflichtigen Gestaltungen nach § 6 EU-MeldepflichtG. Jede der in den beiden Vorschriften geregelten Meldepflichten steht unter dem Vorbehalt, dass die Voraussetzungen nach § 4 EU-MeldepflichtG gegeben sind. Dies ergibt sich zum einen aus den §§ 5 und 6 EU-MeldepflichtG, in denen jeweils angeordnet ist, dass die Meldepflicht der in beiden Vorschriften genannten Gestaltungen »nach Maßgabe des § 4« besteht. Zum anderen normiert zusätzlich auch § 4 EU-MeldepflichtG selbst, dass eine marktfähige oder maßgeschneiderte grenzüberschreitende Gestaltung

»gemäß § 5 oder § 6 meldepflichtig [ist], sofern sie ein Risiko der Steuervermeidung oder der Umgehung der Meldepflicht des Gemeinsamen Meldestandards (§ 5 Z 5) oder der Verhinderung der Identifizierung des wirtschaftlichen Eigentümers aufweist«

und in Hinblick auf die Umsetzung oder aber Konzeption, Vermarktung, Bereitstellung zur Umsetzung oder Verwaltung bestimmte zeitliche Voraussetzungen erfüllt. Somit scheint jede Gestaltung nach §§ 5 oder 6 EU-MeldepflichtG eines der in § 4 EU-MeldepflichtG genannten Risiken aufweisen zu müssen, damit es letztlich zur Meldepflicht kommt. § 4 EU-MeldepflichtG tritt somit offenbar als zusätzliche Anwendungsvoraussetzung zu den §§ 5 und 6 EU-MeldepflichtG hinzu³. Besondere Bedeutung dürfte dabei dem Risiko der Steuervermeidung zukommen, zumal der Verweis auf § 5 Z 5 EU-MeldepflichtG deutlich macht,

3 So zB Konrad/Schimek, Banken als Hilfsintermediäre gemäß EU-Meldepflichtgesetz?, AVR 2020, 72 f.

dass das Risiko »der Umgehung der Meldepflicht des Gemeinsamen Meldestandards« ausschließlich auf diesen Tatbestand des § 5 EU-MeldepflichtG abzielt, und aus den Gesetzesmaterialien hervorgeht, dass das Risiko »der Verhinderung der Identifizierung des wirtschaftlichen Eigentümers« § 5 Z 6 EU-MeldepflichtG im Auge hat⁴. Alle anderen Tatbestände der §§ 5 und 6 EU-MeldepflichtG scheinen unter dem Vorbehalt zu stehen, dass sie auch das »Risiko der Steuervermeidung« aufweisen müssen, um eine Meldepflicht auszulösen⁵.

Welche Einschränkung der Meldepflichten in §§ 5 und 6 EU-MeldepflichtG aber in Hinblick auf das »Risiko der Steuervermeidung« aus § 4 EU-MeldepflichtG dann tatsächlich folgen soll, ist kaum festzumachen⁶. Auch der Fachliteratur ist es nicht gelungen, dieser vermeintlichen oder tatsächlichen Voraussetzung der Meldepflicht Konturen zu verleihen⁷. Die Ausführungen von *Bergmann* sind stellvertretend für andere Autoren zitiert⁸:

Das »Risikoelement [kann] alleine durch die Verwirklichung eines Kennzeichens noch nicht als erfüllt betrachtet werden, sondern bezogen auf den konkreten Einzelfall muss ein Risiko der Steuervermeidung vorliegen. Dabei ist auf eine Gesamtbetrachtung abzustellen.«

Daraus ist aber für die Interpretation des § 4 EU-MeldepflichtG nichts zu gewinnen: Rechtsnormen müssen immer auf den jeweiligen »konkreten Einzelfall« angewendet werden. Dazu bedürfte es aber der Ableitung von Kriterien, was unter dem Risiko der Steuervermeidung zu verstehen wäre. Hinweise auf den Einzelfall und die Notwendigkeit einer »Gesamtbetrachtung« helfen dabei nicht weiter.

Das EU-MeldepflichtG dient der Umsetzung von Unionsrecht. Ob der nationale Gesetzgeber die Meldepflicht unter die zusätzliche Voraussetzung des »Risikos der Steuervermeidung« stellen darf, und welcher Inhalt gegebenenfalls

4 *Bergmann* in *Bergmann/Pinetz/Spies* (Hrsg), EU-MPFÜ (2020) § 4 Rz 9 f.

5 Kritisch *G. Holzinger/R. Holzinger*, Die DAC 6 und Verrechnungspreisgestaltungen – Are the Cards Being Reshuffled?, TPI 2018, 277 (278) in Hinblick auf die in § 5 EU-MeldepflichtG erfassten Verrechnungspreisgestaltungen.

6 Zur uneinheitlichen unionsrechtlichen Terminologie in Steuerhinterziehungs-, Missbrauchs- und Steuervermeidungsfragen bereits *Bergmann*, Steuerhinterziehungs- und Missbrauchsterminologieim europäischen Steuerrecht, SWI 2010, 477 (477 ff).

7 *Bergmann* in *Bergmann/Pinetz/Spies* (Hrsg), EU-MPFÜ § 4 Rz 7; *Schimmer*, DAC 6-Richtlinie: Meldepflichtige Gestaltungen gemäß § 4 ff EU-MPFÜ, ZSS 2020, 29 (32).

8 *Bergmann* in *Bergmann/Pinetz/Spies* (Hrsg), EU-MPFÜ § 4 Rz 7; vgl auch *Lawson/Neu-müller*, Mandatory Disclosure Rules in Austria, in *Kofler/Kreuer/Lang/Owens/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer* (Hrsg), Mandatory Disclosure Rules, (in Druck); *Pfleger/Plansky*, Meldepflichtige Steuerergestaltungen nach dem EU-Meldepflichtgesetz – Begriff der meldepflichtigen Gestaltung nach EU-MPFÜ, taxlex 2020, 67 (69); *Spanblöchl*, Das EU-Meldepflichtgesetz im Überblick, RWZ 2019, 317 (318).

mit einer solchen Voraussetzung verbunden sein darf, ist durch Interpretation der Richtlinie zu klären. Dementsprechend verweisen die Ausführungen zu § 4 EU-MeldepflichtG in der Begründung zum Initiativantrag zum Abgabenänderungsgesetz 2020, mit dem auch das EU-MeldepflichtG erlassen wurde, auf Unionsrecht⁹:

»Ein Risiko der Steuervermeidung ist insbesondere dann anzunehmen, wenn die Gestaltung geeignet ist, eine Aushöhlung der nationalen Steuerbemessungsgrundlagen herbeizuführen (vgl. Erwägungsgrund 2 der Richtlinie).«

Der erwähnte Erwägungsgrund 2 der Richtlinie lautet wie folgt¹⁰:

»Für die Mitgliedstaaten wird es immer schwieriger, ihre nationalen Steuerbemessungsgrundlagen gegen Aushöhlung zu schützen, da die Steuerplanungsstrukturen immer ausgefeilter werden und sich häufig die höhere Mobilität von Kapital und Personen im Binnenmarkt zunutze machen. Derartige Strukturen umfassen häufig Gestaltungen, die für mehrere Hoheitsgebiete gemeinsam entwickelt werden und durch die steuerpflichtige Gewinne in Staaten mit vorteilhafteren Steuersystemen verlagert werden oder die eine Verringerung der Gesamtsteuerbelastung der Steuerpflichtigen bewirken. Infolgedessen kommt es häufig zu einem beträchtlichen Rückgang der Steuereinnahmen in den Mitgliedstaaten, was diese wiederum daran hindert, eine wachstumsfreundliche Steuerpolitik zu verfolgen. Es ist daher von entscheidender Bedeutung, dass die Steuerbehörden der Mitgliedstaaten umfassende und relevante Informationen über potenziell aggressive Steuergestaltungen erhalten. Diese Informationen würden die Behörden in die Lage versetzen, zeitnah gegen schädliche Steuerpraktiken vorzugehen und Schlupflöcher durch den Erlass von Rechtsvorschriften oder durch die Durchführung geeigneter Risikoabschätzungen sowie durch Steuerprüfungen zu schließen. Die Tatsache, dass Steuerbehörden nicht auf eine gemeldete Gestaltung reagieren, sollte jedoch nicht die Anerkennung der Gültigkeit oder der steuerlichen Behandlung dieser Gestaltung implizieren.«

Auf den ersten Blick könnte aus diesen Passagen der Eindruck gewonnen werden, es käme hier auf subjektive Kriterien an: Immerhin ist auch in den österreichischen Gesetzesmaterialien davon die Rede, durch die Gestaltung »eine

⁹ Initiativantrag zum Abgabenänderungsgesetz 2020 – AbgÄG 2020, 983/A. XXVI. GP, 31.

¹⁰ Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25. Mai 2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen (DAC 6) OJ L 139, 5.6.2018, p. 1.

Aushöhlung der nationalen Steuerbemessungsgrundlagen herbeizuführen«¹¹. Und die zitierten Erwägungsgründe der Richtlinie sprechen ebenfalls von

»Gestaltungen, die für mehrere Hoheitsgebiete gemeinsam entwickelt werden und durch die steuerpflichtige Gewinne in Staaten mit vorteilhafteren Steuersystemen verlagert werden oder die eine Verringerung der Gesamtsteuerbelastung der Steuerpflichtigen bewirken«¹².

Allerdings ist in den österreichischen Gesetzesmaterialien auch erwähnt, dass die *»Gestaltung geeignet«* sein muss, die Aushöhlung der Bemessungsgrundlage herbeizuführen¹³. Die Richtlinienervägungen stellen ebenfalls die *»potenziell aggressive[n] Steuergestaltungen«* in den Mittelpunkt¹⁴. Ob mit der Gestaltung bewusst ein Steuervorteil angestrebt wurde, kann daher nicht von Bedeutung sein. Der Steuervorteil – als einer der Hauptvorteile – spielt überhaupt nur bei jenen von der Richtlinie erfassten Kennzeichen eine Rolle, die – bezogen auf die österreichische Umsetzung – in § 6 EU-MeldepflichtG geregelt sind. Für Meldepflichten nach § 5 EU-MeldepflichtG ist dieser keine Voraussetzung.

Fraglich ist aber, ob es nach der Richtlinie überhaupt zulässig ist, das Risiko der Steuervermeidung zu einer – zusätzlich zu den §§ 5 und 6 EU-MeldepflichtG – weiteren Voraussetzung für die Meldepflicht zu machen. Die Gesetzesmaterialien zum EU-MeldepflichtG stützen sich – wie gezeigt werden konnte – nicht auf eine bestimmte Richtlinienvorschrift, sondern bloß auf die Erwägungen zur Richtlinie. Darin kommen aber Ziel und Zweck der Richtlinie, nicht aber unbedingt ihre Anwendungsvoraussetzungen zum Ausdruck. Eine Rechtsgrundlage für die in § 4 EU-MeldepflichtG enthaltene Regelung könnte allerdings Art 3 Nummer 20 der Richtlinie abgeben, wonach unter *»Kennzeichen«* ein Merkmal oder eine Eigenschaft einer grenzüberschreitenden Gestaltung gemäß Anhang IV zu verstehen ist, *»das bzw. die auf ein potenzielles Risiko der Steuervermeidung hindeutet«*. Diese Richtlinienvorschrift wird in den österreichischen Gesetzesmaterialien auch als eine Vorschrift genannt, deren Umsetzung § 4 EU-MeldepflichtG dient¹⁵. Die Wortfolge *»das bzw. die auf ein potenzielles Risiko der Steuervermeidung hindeutet«* könnte entweder als bloße Beschreibung der Gemeinsamkeiten aller Merkmale oder Eigenschaften der im Anhang IV beschriebenen Gestaltungen verstanden werden, oder aber als zusätzliche Voraussetzung, wonach alle vom Anhang IV erfassten Gestaltungen nur dann der Meldepflicht unterliegen,

11 IA 983/A. XXVI. GP, 25.

12 ErwGr 2 DAC 6.

13 IA 983/A. XXVI. GP, 31.

14 ErwGr 2 DAC 6.

15 IA 983/A. XXVI. GP, 31.

wenn sie auch auf ein potenzielles Risiko der Steuervermeidung hindeuten. Nur im letztgenannten Fall würde Art 3 Nummer 20 der Richtlinie auch eine Rechtsgrundlage für die Deutung abgeben, im in § 4 EU-MeldepflichtG angesprochenen Risiko der Steuervermeidung eine zu den §§ 5 und 6 EU-MeldepflichtG hinzutretende zulässige Voraussetzung zu sehen. Welche inhaltlichen Kriterien mit dem Risiko der Steuervermeidung verbunden sein sollen, würde es sich um eine eigenständige Anwendungsvoraussetzung handeln, bliebe aber auch auf Ebene der Richtlinie offen.

Seitens der Europäischen Kommission hat es zu dieser Frage eine Abstimmung mit den Mitgliedstaaten gegeben, deren Ergebnis im Protokoll wie folgt zusammengefasst ist¹⁶:

»It was clarified that ›an indication of a potential risk of tax avoidance‹ in definition do not set out an additional condition. They rather describe the purpose or logic of the reporting mechanism; that is, to identify the tax planning arrangements which tax administrations may wish to have closer look at. Hallmarks do not as such constitute a finding of tax avoidance.«

Im angesprochenen Protokoll findet sich zwar der folgende zutreffende Hinweis¹⁷:

»From the outset, the Commission Services clarified that the views expressed during the meeting shall not be taken to be a legally binding interpretation of the Directive, as this is exclusively reserved to the Court of Justice of the European Union based on the Treaties.«

Dies hat allerdings *Bianco* nicht davon abgehalten, dennoch auf dieser Grundlage zu argumentieren¹⁸:

»In the Directive, hallmarks are explicitly defined as being a ›characteristic or feature of a cross-border arrangement that presents an indication of a potential risk of tax avoidance‹ [...] While this means that the hallmarks have a definite tie with tax avoidance, the Commission did state that this definition cannot be understood as yet another filter.«

Peeters/Vanneste verweisen zwar auch auf das erwähnte Protokoll, begründen diese Position aber eigenständig¹⁹:

¹⁶ European Commission, Summary Record – Working Party IV – Direct Taxation, 24.9.2018, 2.

¹⁷ European Commission, Summary Record – Working Party IV – Direct Taxation, 24.9.2018, 1.

¹⁸ *Bianco*, DAC6 and the Challenges Arising from Its Disclosure Obligation, EC Tax Review 2021, 8 (15).

¹⁹ *Peeters/Vanneste*, DAC 6: An Additional Common EU Reporting Standard?, WtJ 2020, 499 (513).

»According to preliminary remark (9) of DAC 6, a hallmark provides ›a strong indication of tax avoidance or abuse‹ (emphasis added). Article 3 (20) of DAC even broadens its scope as it is sufficient to present ›an indication of a potential risk of tax avoidance‹ (emphasis added). [...] This indication is in itself no additional condition. [...] The mere existence of a hallmark suffices to be ›an indication of a potential risk of tax avoidance‹. This can be understood from the aim of DAC 6. The mere fact of an arrangement being reportable does not imply a violation of any tax rule. It will not necessarily trigger further action from the tax administration. [...] The goal of the reporting mechanism is to identify the tax planning arrangements tax administrations may wish to have a closer look at.«

Vor dem Hintergrund dieser Auffassung gibt es unionsrechtlich keinen Anhaltspunkt, das in § 4 EU-MeldepflichtG erwähnte »Risiko der Steuervermeidung« als eigene Voraussetzung der Meldepflicht anzusehen, das für die in den §§ 5 und 6 EU-MeldepflichtG genannten Gestaltungen zusätzlich maßgebend ist²⁰. Schon die unionsrechtskonforme Interpretation des nationalen Rechts spricht somit dagegen, dem § 4 EU-MeldepflichtG eine die §§ 5 und 6 EU-MeldepflichtG einschränkende tatbestandliche Bedeutung beizumessen. Die österreichischen Gesetzesmaterialien zu § 4 EU-MeldepflichtG sprechen zwar von der »weiterer[n] Subsumtion als meldepflichtige Gestaltung im Sinne dieses Paragraphens«, bringen aber auch zum Ausdruck, dass der Gesetzgeber auf die unionsrechtliche Rechtsgrundlage Bedacht nehmen wollte²¹. Wenn sich gerade aus dieser ergibt, dass die Meldepflicht keiner zusätzlichen Voraussetzung unterliegen soll, ist davon auszugehen, dass der österreichische Gesetzgeber mit dem § 4 EU-MeldepflichtG ebenso wenig eine solche Voraussetzung schaffen wollte. Die Materialien sind somit widersprüchlich, und können für die Interpretation kaum herangezogen werden. Schließlich ist auch zu berücksichtigen, dass § 4 EU-MeldepflichtG neben dem Risiko der Steuervermeidung auch jene »der Umgehung der Meldepflicht des Gemeinsamen Meldestandards (§ 5 Z 5) oder der Verhinderung der Identifizierung des wirtschaftlichen Eigentümers« ausdrücklich anspricht. Diese Formulierungen bewirken keine tatbestandliche Einschränkung der Meldepflicht von »Gestaltungen, die zur Umgehung der Meldepflicht« nach den Gemeinsamen Mindeststandards gemäß § 5 Z 5 EU-MeldepflichtG führen können, oder der Meldepflicht von »Gestaltungen mit einer intransparenten Kette an rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentümern« nach § 5 Z 6 EU-MeldepflichtG. Bergmann

20 Ähnlich auch Seiler in Bergmann/Pinetz/Spies (Hrsg), EU-MPFG (2020) § 6 Rz 86.

21 IA 983/A. XXVI. GP, 31.

geht zwar ebenfalls davon aus, dass die Tatbestände des § 5 Z 5 und 6 EU-MeldepflichtG die dazu in § 4 EU-MeldepflichtG angesprochenen Risiken in sich bergen, nimmt aber dennoch an, dass die Risiken im Zusammenhang mit diesen Gestaltungen »gesondert zu prüfen« und Konstellationen denkbar wären, in denen Gestaltungen nach § 5 Z 5 oder 6 EU-MeldepflichtG nicht der Meldepflicht unterliegen²². Er verweist dazu auf ein bei *Konrad/Schimek* erwähntes Beispiel zu § 5 Z 5 lit b EU-MeldepflichtG²³, in dem die Autoren aber einräumen, dass es zur Einschränkung der Meldepflicht gar nicht des § 4 EU-MeldepflichtG bedarf, sondern sich dieses Ergebnis bereits aus der dem Telos der Regelung des § 5 Z 5 lit b EU-MeldepflichtG entsprechenden Interpretation des Ausdrucks »Übertragung« ergibt²⁴. Dies zeigt letztlich, dass auch diese beiden in § 4 EU-MeldepflichtG genannten Risiken bloß als Interpretationshinweise dienen, aber nicht Ausnahmetatbestände der §§ 5 Z 5 und 6 EU-MeldepflichtG darstellen. Systematische Argumente sprechen daher dagegen, das in § 4 EU-MeldepflichtG ebenfalls erwähnte »Risiko der Steuervermeidung« als tatbestandliche Einschränkung der Meldepflicht der anderen Gestaltungen zu verstehen. Der Erwähnung des »Risiko[s] der Steuervermeidung« in § 4 EU-MeldepflichtG kommt daher die Bedeutung zu, die Zielsetzung der in den §§ 5 und 6 EU-MeldepflichtG genannten Gestaltungen explizit zu machen, mit Ausnahme jener, denen eines der anderen ebenfalls in § 4 EU-MeldepflichtG erwähnten Risiken »der Umgehung der Meldepflicht des Gemeinsamen Meldestandards (§ 5 Z 5) oder der Verhinderung der Identifizierung des wirtschaftlichen Eigentümers« inhärent ist²⁵.

B. Das BMF-Informationsschreiben vom 21.10.2020

Das BMF geht offenbar nicht von dieser Auffassung aus, und misst dem in § 4 EU-MeldepflichtG erwähnten Risiko der Steuervermeidung konstitutive Bedeutung bei. Dies machen die Ausführungen in dem vom BMF am 21.10.2020 herausgegebenen »Informationsschreiben zur Anwendung des EU-Meldepflichtgesetzes (EU-MPFG)« deutlich²⁶.

²² Bergmann in Bergmann/Pinetz/Spies (Hrsg.), EU-MPFG § 4 Rz 9.

²³ Bergmann in Bergmann/Pinetz/Spies (Hrsg.), EU-MPFG § 4 Rz 9 FN 27.

²⁴ Konrad/Schimek, AVR 2020, 72.

²⁵ Dazu Schimmer, ZSS 2020, 32, der diese Auffassung als »naheliegend« bezeichnet.

²⁶ BMF, Informationsschreiben zur Anwendung des EU-Meldepflichtgesetzes (EU-MPFG), 21.10.2020, 2020-0.675-748, abrufbar unter <<https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=e100000s1&segmentId=1c87415d-61d7-4f81-af7a-a3f95a658012>> (20.12.2021).

»Zur Bestimmung des Risikos der Steuervermeidung gemäß § 4 EU-MPFg ist auf eine Gesamtbetrachtung abzustellen. Das Risiko der Steuervermeidung basiert auf den Erwägungsgründen 2 und 19 der Richtlinie (EU) 822/2018 und dient als zusätzlicher Prüfschritt zur Vermeidung der Meldung unschädlicher bzw vom Gesetzgeber intendierter Gestaltungen. Das Risiko der Steuervermeidung ist jedenfalls gegeben, wenn die Gefahr der Aushöhlung nationaler Steuerbemessungsgrundlagen bereits in einem der von der Gestaltung betroffenen Staaten vorliegt. Dies wird immer dann der Fall sein, wenn Gestaltungen entwickelt wurden, um potenziell Marktineffizienzen auszunutzen, die auf die Interaktion unterschiedlicher nationaler Steuervorschriften zurückgehen oder die Gestaltung für mehrere Hoheitsgebiete gemeinsam entwickelt wurde, um Steuersubstrat in Hoheitsgebiete mit vorteilhafteren Steuersystemen zu verlagern bzw die Gestaltung einer Verringerung der Gesamtsteuerbelastung des Steuerpflichtigen dient. Bei der Beurteilung des Risikos der Steuervermeidung ist sicherzustellen, dass andere EU-Mitgliedstaaten der Steuervermeidung ist sicherzustellen, dass andere EU-Mitgliedstaaten die ihnen im Sinne der Richtlinie zustehenden Meldungen auch erhalten. Und die Berücksichtigung des primären Zweckes von DAC 6, sollte deshalb in einer ersten Prüfungsschritt davon ausgegangen werden, dass bei Vorliegen eines Kennzeichens nach §§ 5 und 6 EU-MPFg das Risiko der Steuervermeidung gegeben ist, solange keine abmildernden Faktoren dagegensprechen. Vom österreichischen Abgabenrecht ausdrücklich intendierte Steuervorteile werden idR kein Risiko der Steuervermeidung aufweisen, sofern diese Gestaltungen keine künstlichen Schritte aufweisen. Der Begriff des Risikos der Steuervermeidung grenzt sich insofern vom Missbrauch iSv § 22 BAO ab, als nicht nur unangemessene Gestaltungen umfasst sind.

Das BMF geht bis auf Weiteres davon aus, dass insbesondere in folgenden Konstellationen kein Risiko der Steuervermeidung vorliegt, insoweit eine Gestaltung keine künstlichen Schritte umfasst, da es sich bei den genannten Fällen nicht um Gestaltungen handelt, die entwickelt wurden, um potenzielle Marktineffizienzen auszunutzen:

- ▶ Erreichen von Mindestgrenzen iZm der Schachtelbeteiligung (§ 10 KStG 1988);
- ▶ Bezug von steuerfreien Beteiligungserträgen gemäß § 10 KStG 1988;
- ▶ Abwarten von gesetzlichen Fristen;
- ▶ Errichtung von Auslandsurkunden ohne Inlandsbezug im Sinne des § 16 Abs. 2 Gebührengesetzes 1957.[...] Eine fremdfinanzierte Gewinnausschüttung per se führt mangels Risiko der Steuervermeidung nicht zu einer Meldepflicht.«

Überraschend ist nicht nur, dass das BMF § 4 EU-MeldepflichtG überhaupt – die §§ 5 und 6 EU-MeldepflichtG einschränkende – tatbestandliche Bedeutung bei

misst, sondern dass es nach der Auffassung des BMF zur Freizeichnung von Gestaltungen von der Meldepflicht in großem Stil kommt²⁷:

»Vom österreichischen Abgabenrecht ausdrücklich intendierte Steuervorteile werden idR kein Risiko der Steuervermeidung aufweisen, sofern diese Gestaltungen keine künstlichen Schritte aufweisen.«

Dabei stellt sich zunächst die Frage, wie vom »österreichischen Abgabenrecht ausdrücklich intendierte Steuervorteile« von anderen Steuervorteilen unterschieden werden können. Letztlich kann es wohl nicht davon abhängen, ob der Steuervorteil ausdrücklich intendiert ist. Die Steuervorschriften sind auszulegen. Entscheidend kann nur sein, ob die Auslegung der Steuervorschriften einen Steuervorteil zum Ergebnis hat. Ob sich dies unmittelbar aus dem Wortlaut oder – weil von der Intention die Rede ist – unter Heranziehung der auf die Absicht der Gesetzesverfasser schließenden Gesetzesmaterialien oder aber aus anderen historischen, teleologischen oder systematischen Erwägungen ergibt, kann keine Rolle spielen. Gestaltungen, die auf durch die Rechtsordnung eingeräumten Steuervorteilen beruhen, von der Meldepflicht auszunehmen, schränkt jedoch den Anwendungsbereich der §§ 5 und 6 EU-MeldepflichtG gravierend ein. Die vom BMF vertretene Auffassung lässt – wenn man andere sich aus dem österreichischen Steuerrecht ergebende Steuervorteile den »ausdrücklich intendierten« Steuervorteilen gleichstellt – die Meldepflicht über weite Strecken leerlaufen²⁸.

Fraglich ist allerdings, warum Gestaltungen, in denen die Steuerpflichtigen oder deren Berater Steuervorteile, die sich aus dem österreichischen Abgabenrecht ergeben, ausnutzen, überhaupt von der Meldepflicht ausgenommen sein sollen: Zahlreiche der »potenziell aggressiven Steuergestaltungen«²⁹, die der Meldepflicht nach den §§ 5 und 6 EU-MeldepflichtG unterliegen, werden dadurch überhaupt erst möglich, indem sich Steuerpflichtige und deren Berater Vorteile zunutze machen, die sich aus dem Zusammenspiel zweier oder mehrerer Steuerrechtsordnungen ergeben. Dementsprechend halten auch die Erwägungsgründe zur EU-Richtlinie fest, dass die Informationen über meldepflichtige Gestaltungen

»die Behörden in die Lage versetzen, zeitnah gegen schädliche Steuerpraktiken vorzugehen und Schlupflöcher durch den Erlass von Rechtsvorschriften

27 BMF, Informationsschreiben zur Anwendung des EU-Meldepflichtgesetzes (EU-MPfG), 21.10.2020, 2020-0.675.748, 9.

28 Ähnlich Seiler, in Bergmann/Pinetz/Spies (Hrsg), EU-MPfG § 6 Rz 84, der seine Überlegungen allerdings bloß auf den Main Benefit Test des § 6 EU-MeldepflichtG beschränkt.

29 ErwGr 2 DAC 6.

oder durch die Durchführung geeigneter Risikoabschätzungen sowie durch Steuerprüfungen zu schließen«³⁰.

Die Meldepflichten haben für den Gesetzgeber und die Finanzverwaltung den Charakter eines »Frühwarnsystems«³¹. Trotz des Umstands, dass nach dem Abgabenrecht eines Staates bestimmte Steuervorteile intendiert sind, kann sich der Gesetzgeber des anderen Staates veranlasst sehen, Steuerschlupflöcher zu schließen, die sich aus dem Zusammenspiel zwischen den nach dem Recht des einen Staates intendierten Steuervorteilen mit den Steuervorschriften des anderen Staates ergeben. Daher macht es Sinn, auch Gestaltungen von der Meldepflicht umfasst zu sehen, die auf durch das österreichische Abgabenrecht ausdrücklich intendierten oder sich sonst aus der Rechtsordnung ergebenden Steuervorteilen beruhen.

III. § 22 BAO

A. Interpretation des § 22 BAO nach der Außentheorie

Seiler ist in seiner kritischen und tiefgehenden Analyse der im Informations-schreiben des BMF getätigten Aussagen ebenfalls zum Ergebnis gekommen, dass die nach Auffassung des BMF auf § 4 EU-MeldepflichtG gestützten Einschränkungen der Meldepflicht zu weit gehen³². Am Beispiel des § 6 EU-MeldepflichtG erläutert er, dass die dort vorgesehene Meldepflicht auf Basis der vom BMF zu § 4 EU-MeldepflichtG vertretenen Auffassung »konsequent zu Ende gedacht« nur im Missbrauchsfall nach § 22 BAO zum Tragen käme³³. Dies soll Anlass sein, der im Schrifttum intensiv diskutierten Frage nachzugehen, ob Gestaltungen, die von § 22 BAO erfasst sind, der Meldepflicht unterliegen³⁴.

Dazu ist es notwendig, sich mit der rechtlichen Bedeutung des § 22 BAO auseinanderzusetzen, die umstritten ist: Insbesondere die Finanzverwaltung ten-

30 ErwGr 2 DAC 6.

31 R. Holzinger in Bergmann/Pinetz/Spies (Hrsg), EU-MPFG (2020) § 5 Z 7-9 Rz 18.

32 Seiler in Bergmann/Pinetz/Spies (Hrsg), EU-MPFG § 6 Rz 84.

33 Seiler in Bergmann/Pinetz/Spies (Hrsg), EU-MPFG § 6 Rz 84.

34 Dazu zB Lawson/Neumüller, in Kofler/Kreuer/Lang/Owens/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer (Hrsg), (in Druck); Schuster, Mögliche Folgen der Meldepflicht von aggressiven Steuermodellen für Unternehmen – eine kleine DAC-Genese, ÖStZ 2018, 610 (616 ff); Spanblöchl, SWI 2018, 601 ff; Spanblöchl/Wagner, Aggressive Steuerplanung versus gewöhnliche Steuerplanung – der kleine, aber feine Unterschied, ÖStZ 2020, 560 (562 ff); Geringer, Zum Verhältnis zwischen der Anti-BEPS-Richtlinie und der Meldepflicht grenzüberschreitender Steuer-gestaltungen, SWI 2020, 59 (62 ff); Hayden/Thorbauer, Zweifelsfragen iZm der Meldung nach dem EU-MPFG, RdW 2021, 205 (205 ff).

diert dazu, diese Vorschrift als eigenen Besteuerungstatbestand zu verstehen und sie daher im Sinne der »Außentheorie« zu deuten³⁵. Demnach tritt § 22 BAO als eigener Besteuerungstatbestand zu den in anderen Steuergesetzen vorgeschriebenen Steuerpflichten hinzu³⁶. Die Vorschrift ist immer dann anwendbar, wenn ein zivilrechtlicher Weg beschritten oder eine wirtschaftliche Form gewählt wird, dieser Weg oder diese Gestaltungsform aber dem angestrebten wirtschaftlichen Erfolg nicht gemäß ist (objektives Element). Zusätzlich muss 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). Die Rechtsfolge des § 22 BAO besteht nach der »Außentheorie« darin, dass sich die Abgabenbehörde über den realen Sachverhalt hinwegsetzt und durch den von ihr als »angemessen« empfundenen Sachverhalt ersetzt. Der fiktive Sachverhalt tritt an die Stelle des tatsächlichen Sachverhalts. Die Abgabenvorschriften werden auf den fiktiven Sachverhalt angewendet. Die Besteuerung erfolgt dann auf Basis dieser Fiktion.

Eine nach der »Außentheorie« von § 22 BAO erfasste Gestaltung kann den vom Steuerpflichtigen oder seinen Berater angestrebten Erfolg gar nicht vermitteln. Die Steuerpflicht ist nämlich dennoch gegeben. Im Unterschied zu einem Scheingeschäft setzt die Anwendung des § 22 BAO nach der »Außentheorie« voraus, dass das Rechtsgeschäft zustande gekommen ist³⁷: Die zwischengeschaltete Gesellschaft muss tatsächlich gegründet, das Darlehen gewährt oder die Leasingverträge wirksam abgeschlossen werden. Die Rechtsfolge besteht dann darin, dass sich die Abgabenbehörde über den realen Sachverhalt hinwegsetzt und einen fiktiven, ihr als angemessen erscheinenden Sachverhalt der Besteuerung zugrunde legt. Dies hat zum Ergebnis: Die Vermeidung der Steuerpflicht gelingt nicht.

Vor diesem Hintergrund scheint für von § 22 BAO erfasste Gestaltungen zumindest eine Meldepflicht nach § 6 EU-MeldepflichtG ausgeschlossen. Denn nach dieser Vorschrift kommt eine Meldepflicht nur in Betracht, sofern

»der Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile, den eine Person unter Berücksichtigung aller relevanten Fakten und Umstände vernünftigerweise von der Gestaltung erwarten kann, die Erlangung eines Steuervorteils ist.«

35 Lang, Der Normgehalt des § 22 BAO, ÖStZ 2001, 56; jüngst auch Oberkleiner/Mischkreu, KI:St-Entlastung bei Outbound-Dividenden an EU-Holdinggesellschaften, in Ruhm/Kerbl/Bernwieser (Hrsg), Der Konzern im Gesellschafts- und Steuerrecht (2021) 459 (469).

36 Zur Kritik an diesen Kriterien zB Lang, Die Neuregelung des Missbrauchs in § 22 BAO, ÖStZ 2018, 419.

37 Näher Lang, Das Scheingeschäft nach § 23 BAO, in Holoubek/Lang (Hrsg), Die allgemeinen Bestimmungen der BAO (2012) 187.

Für die Anwendung des § 22 BAO – verstanden im Sinne der »Außentheorie« – muss zwar der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke der Gestaltung auch darin bestehen, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen. Dieser angestrebte steuerliche Vorteil wird aber dadurch vereitelt, dass die Abgaben nach § 22 Abs 3 BAO so zu erheben sind, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben gewesen wären³⁸. Daher kann von einer solchen Gestaltung auch nicht »vernünftigerweise« erwartet werden, einen Steuervorteil zu vermitteln.

Die Anwendung des § 22 BAO setzt neben der Absicht, einen Steuervorteil zu erlangen, auch voraus, dass dieser Vorteil dem Ziel und Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft. Wenn daher der angestrebte Vorteil mit dem Ziel und Zweck der Steuervorschriften in Einklang steht, ist keine »angemessene[n] rechtliche[n] Gestaltung« zu fingieren, auf deren Basis dann die Besteuerung vorzunehmen wäre. Der intendierte Steuervorteil kommt daher zum Tragen. Folglich kann eine Meldepflicht nach § 6 EU-MeldepflichtG bestehen, wobei dazu auch einer der Tatbestände des § 6 Z 1 bis 7 EU-MeldepflichtG verwirklicht sein muss. Entgegen der vom BMF vertretenen Auffassung unterliegen nämlich – wie oben gezeigt werden konnte – auch Gestaltungen, die auf »ausdrücklich intendierten« Steuervorteilen beruhen, der Meldepflicht. In einer solchen Konstellation liegt aber aufgrund der Übereinstimmung des Vorteils mit Ziel und Zweck der Steuervorschriften gar keine unter § 22 BAO fallende Gestaltung vor.

Die Meldepflicht nach § 5 EU-MeldepflichtG steht nicht unter der Voraussetzung, dass der Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile, den eine Person vernünftigerweise von der Gestaltung erwarten kann, die Erlangung eines Steuervorteils ist. Daher sind unter § 22 BAO fallende Gestaltungen nicht von vornherein von der Meldepflicht ausgenommen. Hier ist jeder einzelne Tatbestand des § 5 EU-MeldepflichtG und dort wiederum jede Voraussetzung gesondert zu prüfen: Beispielsweise kann die Meldepflicht nach § 5 Z 1 EU-MeldepflichtG für Gestaltungen, die unter bestimmten weiteren Voraussetzungen »abzugsfähige grenzüberschreitende Zahlungen zwischen zwei oder mehreren verbundenen Unternehmen umfassen«³⁹, im Falle der Anwendung des § 22 BAO ausgeschlossen sein. Wenn der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke der Gestaltung darin besteht, die Abzugsfähigkeit der Zahlung zu erlangen, und die Abzugsfähigkeit dem Ziel und Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft, wird als

38 Vgl auch *Spies/Wöhler*, in Bergmann/Pinetz/Spies (Hrsg), EU-MPFÜG (2020) § 6 Z 4 Rz 62 – allerdings nicht unmittelbar auf § 22 BAO bezogen: »Ein Steuervorteil liegt nicht vor, wenn bereits eine Anti-Missbrauchsbestimmung (wie bspw der Mantelkaufatbestand des § 8 Abs 4 Z 2 KStG) zur Anwendung kommt, die den Steuervorteil zur Gänze neutralisiert ([...])«.

39 Dazu *Perl* in Bergmann/Pinetz/Spies (Hrsg), EU-MPFÜG (2020) § 5 Z 1–4 Rz 5, 16 ff.

angemessen eine rechtliche Gestaltung zu fingieren sein, in der die Zahlungen nicht abzugsfähig sind. Damit fällt mangels Abzugsfähigkeit auch die Meldepflicht nach § 5 Z 1 EU-MeldepflichtG weg.

Nicht übersehen werden soll in den erwähnten Fällen des § 6 und des § 5 Z 1 EU-MeldepflichtG, dass die notwendigerweise *ex ante* vorzunehmende Beurteilung, ob eine Meldepflicht vorliegt, und die in § 19 EU-MeldepflichtG angesprochene abgabenrechtliche Beurteilung der Gestaltung im Falle ihrer Umsetzung auseinanderfallen kann. Daher ist es möglich, dass die Meldung unterbleibt, weil die Meldepflichtigen davon ausgehen, dass aufgrund der Anwendung des § 22 BAO kein Steuervorteil entsteht oder die Abzugsfähigkeit ohnehin nicht gegeben ist⁴⁰. Bei der abgabenrechtlichen Beurteilung kann sich dann herausstellen, dass die Behörde § 22 BAO doch nicht als anwendbar erachtet, und der Steuervorteil oder im Falle des § 5 Z 1 EU-MeldepflichtG die Abzugsfähigkeit der Zahlung doch eintritt. Alleine die Möglichkeit, dass die abgabenrechtliche Würdigung der Gestaltung durch die Abgabenbehörde am Ende anders ausfallen kann als die Beurteilung zum Zeitpunkt der Meldepflicht, ist aber noch kein Grund, grenzüberschreitende Gestaltungen, die offenkundig keinen Steuervorteil vermitteln, dennoch generell von der Meldepflicht umfasst zu sehen⁴¹. Wenn der objektivierte Maßstab darin besteht, ob ein Steuervorteil »erwartet« werden kann, reicht die bloße »theoretische Möglichkeit eines Steuervorteils« nicht aus, um eine Meldepflicht zu begründen⁴². Umgekehrt aber werden in Fällen des § 6 oder des § 5 Z 1 EU-MeldepflichtG konsequenterweise Meldungen erfolgen, wenn der Meldeverpflichtete davon überzeugt ist, dass die Gestaltung mit dem Ziel und Zweck der Steuervorschriften in Einklang steht und § 22 BAO daher nicht angewendet werden kann. Nicht auszuschließen ist, dass in einer solchen Konstellation die spätere abgabenrechtliche Beurteilung der Gestaltung anders ausfällt und der angestrebte Steuervorteil doch nicht erlangt werden kann oder die Zahlung nicht abzugsfähig ist. Stellt sich heraus, dass die Erlangung des Steuervorteils von vorneherein völlig aussichtslos war, hat aber keine Meldepflicht bestanden. Denn dann konnte »vernünftigerweise« gar nicht erwartet werden, einen Steuervorteil zu erlangen. Ob eine Meldepflicht besteht, ist jedenfalls für den dafür maßgebenden Zeitpunkt zu beurteilen. Keine Relevanz hat nach der hier vertretenen Auffassung, ob der Steuervorteil vom Gesetzgeber ausdrücklich intendiert war.

40 Anders in Hinblick auf § 22 BAO *Aumayr/Reither*, Die BMF-Info zur Anwendung des EU-Meldepflichtgesetzes, RWZ 2020, 372 (374), die offenbar davon ausgehen, dass »der Missbrauch erst *ex post* entdeckt werden kann«.

41 So aber offenbar *Bergmann* in *Bergmann/Pinetz/Spies* (Hrsg), EU-MPFG § 4 Rz 8.

42 So aber *Schnitger/Brink/Welling*, Die neue Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen (Teil III), IStR 2021, 229 (232).

Ein anderes Beispiel ist § 5 Z 8 EU-MeldepflichtG, wonach »*Verrechnungspreisgestaltungen mit Übertragung von schwer zu bewertenden immateriellen Vermögenswerten*« der Meldepflicht unterliegen⁴³. Dieser Tatbestand hat mit der eben erwähnten Meldepflicht nach § 5 Z 1 EU-MeldepflichtG gemeinsam, dass es – anders als nach den in § 6 EU-MeldepflichtG geregelten Tatbeständen – nicht darauf ankommt, dass ein Steuervorteil zu erwarten ist. § 5 Z 8 EU-MeldepflichtG unterscheidet sich aber insoweit von § 5 Z 1 EU-MeldepflichtG, als nicht auf eine bestimmte steuerliche Rechtsfolge – wie im Falle der Z 1 eben die Abzugsfähigkeit – abgestellt wird. Daher schließt auch die Anwendung des § 22 BAO die Meldepflicht nicht aus: Wenn der Steuerpflichtige oder sein Berater die Übertragung von schwer zu bewertenden immateriellen Vermögenswerten plant, und ihm bei dieser Verrechnungspreisgestaltung die Anwendung einer steuerlich vorteilhaften Regelung vorschwebt, ist die Gestaltung unabhängig davon meldepflichtig, ob die angestrebten Vorteile tatsächlich zum Tragen kommen, oder sie durch Anwendung des § 22 BAO wiederum vereitelt werden. Denn wenn von vorneherein keine Steuervorteile erzielbar wären, bestünde dennoch die Meldepflicht⁴⁴. Daher kann nach § 5 Z 8 EU-MeldepflichtG auch eine unter § 22 BAO fallende Verrechnungspreisgestaltung mit Übertragung von schwer zu bewertenden immateriellen Vermögenswerten meldepflichtig sein.

B. Interpretation des § 22 BAO nach der Innentheorie

Die bisher angestellten Überlegungen sind vom Verständnis des § 22 BAO nach der Außentheorie ausgegangen. Dem steht die »Innentheorie« gegenüber. Die durch das JStG 2018 erfolgten Änderungen des § 22 BAO haben die Grundlagen bereitet, dieser bisher von der Finanzverwaltung und Teilen der Rechtsprechung abgelehnten, aber in der Lehre schon seit langem favorisierten Deutung des § 22 BAO zum Durchbruch zu verhelfen⁴⁵. Nach der »Innentheorie« ist die in § 22 BAO angesprochene Umgehung keine Besonderheit des Steuerrechts, sondern ein allgemeines Rechtsproblem, das sich auf allen Gebieten der Rechtsordnung in grundsätzlich gleicher Weise stellt. Gesetzesumgehung ist nichts anderes als eine Frage des Wirkungsbereichs des Gesetzes. Denn bei jedem Umgehungsversuch geht es darum, ob eine Gesetzesbestimmung noch anzuwenden

43 Dazu R. Holzinger in Bergmann/Pinetz/Spies (Hrsg), EU-MPFG § 5 Z 7–9; G. Holzinger/R. Holzinger, TPI 2018, 277.

44 R. Holzinger in Bergmann/Pinetz/Spies (Hrsg), EU-MPFG § 5 Z 7–9 Rz 19.

45 Ausführlich Lang, ÖStZ 2018, 419 ff; zustimmend Seiler in Bergmann/Pinetz/Spies (Hrsg), EU-MPFG § 6 Rz 93.

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: Sie 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 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 Bedeutung⁴⁶.

Demnach ist § 22 BAO kein eigener Besteuerungstatbestand. Daher kann es auch keine unter § 22 BAO fallende Gestaltungen geben, für die Meldepflicht besteht. Ob ein Steuervorteil nach § 6 EU-MeldepflichtG besteht, kann daher ebenso wenig von § 22 BAO abhängen. Ausschlaggebend ist alleine, ob die Anwendung der eigentlich maßgebenden Steuervorschriften einen derartigen Steuervorteil bewirkt. Ist das der Fall, kann § 22 BAO dieses Ergebnis auch nicht vereiteln. § 22 BAO hat als Ausfluss der in § 21 BAO angesprochenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise lediglich die Bedeutung, auf die wirtschaftliche Anknüpfung vieler Steuervorschriften hinzuweisen. Dies ist bereits bei der Interpretation der den Steuervorteil bewirkenden Vorschrift zu beachten. Ist neben dem Wortlaut der Regelung auch ihr Ziel und Zweck berücksichtigt worden, und ändert dies nichts daran, dass sie sich als steuerlich vorteilhaft erweist, kann dies eine Meldepflicht der Gestaltung nach § 6 EU-MeldepflichtG auslösen. In diesem Fall ist nach § 6 EU-MeldepflichtG zu prüfen, ob die Erlangung dieses Steuervorteils »*der Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile*« ist, »*den eine Person unter Berücksichtigung aller Fakten und Umstände vernünftigerweise von der Gestaltung erwarten kann*«, und ob die Gestaltung unter einen der Tatbestände der Z 1 bis 7 dieser Vorschrift fällt.

Für die beispielhaft erwähnte Meldepflicht nach § 5 Z 1 EU-MeldepflichtG gilt Ähnliches: Maßgebende Voraussetzung ist die Abzugsfähigkeit der Zahlungen. Um die Interpretation der diese Abzugsfähigkeit konstituierenden Regelungen geht es: Im Vordergrund stehen Regelungen wie jene des § 4 Abs 4 EStG

⁴⁶ Lang, ÖStZ 2018, 434.

oder des § 11 KStG. Die Abzugsfähigkeit nach einer solchen Vorschrift muss gegeben sein, und nicht nach einem Abzugsverbot eingeschränkt sein. § 22 BAO – verstanden im Sinne der »Innentheorie« – umschreibt keine eigene Fallgruppe von Gestaltungen, sondern weist lediglich darauf hin, dass bei der Interpretation jener die Abzugsfähigkeit konstituierenden und einschränkenden Regelungen, die wirtschaftlich anknüpfen, dieser Umstand zu beachten ist, und ganz allgemein die Interpretation sich nicht auf den nackten Wortlaut beschränken, sondern Ziel und Zweck der Regelungen berücksichtigen soll. Wenn sich dann letztlich die Zahlungen als abzugsfähig erweisen, kann dies nach Maßgabe der anderen in § 5 Z 1 EU-MeldepflichtG genannten Voraussetzungen eine Meldepflicht auslösen. Ist die Abzugsfähigkeit ausgeschlossen, fehlt es hingegen an der Voraussetzung der Meldepflicht. *Perl* weist zurecht darauf hin, dass dies insbesondere für allgemeine Abzugsverbote (§ 12 KStG) »oder konkrete innerstaatliche Missbrauchsbestimmungen, die die Abzugsfähigkeit von vornherein ausschließen (zB aufgrund einer innerstaatlichen Zinsschranke; § 12 Abs 1 Z 9 oder Z 10 KStG oder § 14 KStG)« gilt⁴⁷. Das Gebot, diese Regelungen teleologisch zu interpretieren, stellt nicht erst § 22 BAO auf.

Die ebenfalls oben als Beispiel diskutierte Meldepflicht nach § 5 Z 8 EU-MeldepflichtG hat hingegen nicht die Anwendung einer spezifischen Vorschrift des österreichischen Steuerrechts zur Voraussetzung. Zwar kann die dort erfasste Verrechnungspreisgestaltung mit Steuerplanungsüberlegungen zusammenhängen, die auf der Anwendung steuerlich vorteilhafter Vorschriften des österreichischen Steuerrechts beruhen. Diese gilt es ihrem Ziel und Zweck entsprechend zu interpretieren. § 22 BAO weist auf diese Notwendigkeit hin. Für die Entscheidung, ob die Verrechnungspreisgestaltung meldepflichtig ist, kommt es aber nicht auf irgendwelche Steuervorteile an. Nicht nur deshalb ist § 22 BAO – verstanden nach der »Innentheorie« – ohne Bedeutung.

IV. Zusammenfassende Würdigung

Die Überlegungen haben gezeigt, dass das in § 4 EU-MeldepflichtG angesprochene Risiko der Steuervermeidung keine selbstständige tatbestandliche Bedeutung hat, die geeignet wäre, die sich aus den §§ 5 und 6 EU-MeldepflichtG ergebenden Meldepflichten für grenzüberschreitende Gestaltungen einzuschränken. Vielmehr sind die in § 4 EU-MeldepflichtG erwähnten Risiken den Gestaltungen nach §§ 5 und 6 EU-MeldepflichtG inhärent. Aus diesem Grund sind alle unter

47 *Perl* in Bergmann/Pinetz/Spies (Hrsg.), EU-MPFG § 5 Z 1-4 Rz 8.

die §§ 5 und 6 EU-MeldepflichtG fallenden Gestaltungen von der Meldepflicht umfasst.

Ob unter § 22 BAO fallende Gestaltungen von der Meldepflicht umfasst sein können, hängt zunächst einmal davon ab, welche Bedeutung man § 22 BAO beimisst. Nach der »Innentheorie« handelt es sich um keinen eigenen Besteuerungstatbestand, sondern um einen bloßen Interpretationshinweis. Demnach können Gestaltungen schon definitionsgemäß nicht unter § 22 BAO fallen. Nach der »Außentheorie« ist danach zu differenzieren, um welchen meldepflichtigen Tatbestand es sich handelt. Erweist sich § 22 BAO als anwendbar, wird der angestrebte Steuervorteil vereitelt. Daher kann von der Gestaltung vernünftigerweise nicht erwartet werden, dass der Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile die Erlangung eines Steuervorteils ist. Eine Meldepflicht nach § 6 EU-MeldepflichtG kommt daher keinesfalls in Betracht. § 5 EU-MeldepflichtG erfasst unterschiedliche Gestaltungen. Führt die Anwendung des § 22 BAO dazu, dass bei einer Gestaltung nach § 5 Z 1 EU-MeldepflichtG die Abzugsfähigkeit der Zahlung zu versagen ist, fehlt es an dieser Voraussetzung des § 5 Z 1 EU-MeldepflichtG und die Meldepflicht kommt deshalb nicht in Betracht. Ist hingegen die Anwendung einer steuerlich vorteilhaften Vorschrift gar nicht Anwendungsvoraussetzung – wie beispielsweise in § 5 Z 8 EU-MeldepflichtG –, kann auch im Falle der Vereitelung eines angestrebten Steuervorteils durch § 22 BAO die Meldepflicht nicht verhindert werden. Ob Gestaltungen auf vom österreichischen Abgabenrecht »ausdrücklich intendierten« Steuervorteilen beruhen, ist entgegen der Auffassung des BMF jedenfalls ohne Bedeutung.