

## Seite 603 Missbrauch ( § 22 BAO) als Gegenstand des Auskunftsbescheids nach § 118 BAO

MICHAEL LANG<sup>1</sup>

1. Rechtssicherheit durch Rechtsauskünfte
2. § 22 BAO: Innentheorie versus Außentheorie
3. § 22 BAO im Sinne der Außentheorie
4. § 22 BAO im Sinne der Innentheorie
5. Zusammenfassende Würdigung

### Seite 604 1. Rechtssicherheit durch Rechtsauskünfte

*Hans Zöchling* gehört zu den hervorragenden Kennern des österreichischen und internationalen Steuerrechts. Seine Expertise nutzt er seit Jahrzehnten auch für herausragende Beiträge im Fachschrifttum. Auf diese Weise bereichert er erheblich den wissenschaftlichen Diskurs. Als gefragter Berater geht es ihm nicht nur um steuerlich vorteilhafte Gestaltungen für seine Klienten: „Tax Certainty“, also die Planungs- und Rechtssicherheit in Steuersachen, ist für ihn in der Praxis genauso relevant.<sup>2</sup> Dementsprechend hat er erst vor kurzem wieder darauf hingewiesen, dass Auskunftsbescheide aus einem modernen Steuerrecht nicht wegzudenken sind:<sup>3</sup> „Steuerpflichtigen, die sich regelkonform verhalten wollen, muss rasch – und nicht nach Ende eines oft viele Jahre dauernden Rechtsmittelverfahrens – Rechts- und Planungssicherheit geboten werden.“ Ich hoffe daher, die Interessen des Jubilars zu treffen, wenn ich mich in meinem ihm zu Ehren verfassten Beitrag Aspekten des Auskunftsbescheides nach § 118 BAO widme und dabei die „Rechtsfragen im Zusammenhang mit [...] dem Vorliegen von Missbrauch (§ 22)“ als eine der jüngsten sachlichen Erweiterungen jener Rechtsfragen, die nach § 118 Abs 2 BAO „Gegenstand von Auskunftsbescheiden“ sein können, herausgreife.

§ 118 BAO ist nicht die einzige Vorschrift, die eine Auskunftspflicht auf dem Gebiet des Steuerrechts regelt. § 90 EStG ermöglicht schon lange Lohnsteuerauskünfte, auch für noch nicht verwirklichte Sachverhalte.<sup>4</sup> Rechtsauskünfte sind auch nach dem Unionszollkodex vorgesehen. Nach Art 33 Unionszollkodex sind sie verbindlich.<sup>5</sup> Zu Rechtsauskünften zuständiger Behörden hat sich Rechtsprechung herausgebildet, wonach nach Maßgabe von Treu und Glauben Rechtssicherheit gegeben ist.<sup>6</sup> Rechtsauskünfte des BMF sind daher – mangels Zuständigkeit für den konkreten Fall – nicht verbindlich.<sup>7</sup> Dennoch haben insbesondere die EAS-Rechtsauskünfte praktische Relevanz erlangt.<sup>8</sup>

Seite 605 Verbindliche Rechtsauskünfte nach § 118 BAO waren zunächst nur für Umgründungen, Unternehmensgruppen und Verrechnungspreise vorgesehen. Ob mit Umgründungen bloß an das UmgrStG und mit Unternehmensgruppen bloß an § 9 KStG angeknüpft wurde, soll hier nicht weiter vertieft werden. Die „Verrechnungspreise“, die zeitgleich als Gegenstand eines Auskunftsbekanntgebens eingeführt wurden, sind jedenfalls sachverhaltsbezogen zu verstehen. Dies spricht dafür, Umgründungen und Unternehmensgruppen ebenso zu interpretieren, und den Auskunftsbekanntgebend nicht auf bestimmte Rechtsnormen beschränkt zu betrachten. In den Gesetzesmaterialien werden Umgründungen, Unternehmensgruppen und Verrechnungspreise als „wirtschaftlich besonders bedeutsame Bereiche“ bezeichnet.<sup>9</sup>

Mit der Novelle BGBl I 2018/62 ist der Anwendungsbereich des § 118 BAO auf

Rechtsfragen im Zusammenhang mit [...]

3. dem internationalen Steuerrecht,
4. dem Umsatzsteuerrecht,
5. dem Vorliegen von Missbrauch (§ 22)

erweitert worden. Mit dem internationalen Steuerrecht und dem Umsatzsteuerrecht werden nunmehr zweifelsfrei **Rechtsgebiete** genannt. Durch die Aufnahme des internationalen Steuerrechts wurde die ausdrückliche Erwähnung der „Verrechnungspreise“ nicht mehr als notwendig erachtet und gestrichen. Die Begründung in den Gesetzesmaterialien ist allerdings widersprüchlich:<sup>10</sup>

Mit dem Begriff „internationales Steuerrecht“ ist ausschließlich zwischenstaatliches Recht gemeint, er umfasst auch die bisher unter den Begriff „Verrechnungspreise“ subsumierten Fragestellungen, nicht aber beispielsweise das österreichische Außensteuerrecht.

Die Verfasser der Erläuterungen zur Regierungsvorlage übersahen, dass Verrechnungspreise auch bei Geschäftsbeziehungen zwischen zwei oder mehreren inländischen verbundenen Unternehmen oder inländischen Betriebsstätten eine Rolle spielen können. Die sich dabei ergebenden Rechtsfragen können wohl keinesfalls unter internationalem Steuerrecht erfasst sein. Die Streichung der Verrechnungspreise stellt daher bereits insoweit eine Einschränkung des Anwendungsbereichs des § 118 BAO dar. Versteht man unter internationalem Steuerrecht aber ausschließlich „zwischenstaatliches Recht“, können auch grenzüberschreitende Verrechnungspreisfragen kaum mehr Gegenstand von Auskunftsbekanntgebenden sein:<sup>11</sup> Für Verrechnungspreise sind primär Regelungen des originär innerstaatlichen Steuerrechts – wie § 6 Z 6 EStG oder die Vorschriften über die verdeckte Gewinnausschüttung – maßgebend. Die Vorschriften der DBA sind nur in Ausnahmefällen relevant, wenn zB die Art 9 OECD-MA nachgebildeten DBA-Normen ihre Seite 606 Schrankenwirkung gegenüber nationalem Recht entfalten. Steuerpflichtbegründende Tatbestände finden sich in den DBA in aller Regel nicht.<sup>12</sup>

Im Mittelpunkt der hier anzustellenden Überlegungen soll die auf § 22 BAO verweisende Vorschrift des § 118 Abs 2 Z 5 BAO stehen. Während mit dem „internationalen Steuerrecht“ und dem „Umsatzsteuerrecht“ der Anwendungsbereich des § 118 BAO um – wie auch immer umrissene – Rechtsgebiete erweitert wurde, ist mit „dem Vorliegen von Missbrauch (§ 22)“ offenkundig eine spezifische Vorschrift des österreichischen Rechts angesprochen, mit der „im Zusammenhang“ stehende Rechtsfragen Gegenstand eines Auskunftsbekanntgebenden sein können. Der Gesetzgeber bedient sich eines anderen Konzepts als bei der Regelung der anderen vier

Tatbestände des § 118 Abs 2 BAO, bei denen es entweder sachverhaltsbezogen um Themenbereiche oder aber um umfassende Rechtsgebiete geht. Die unterschiedlichen Gesetzgebungstechniken bei der Regelung des Gegenstands von Auskunftsbeseiden in § 118 Abs 2 BAO bringen es mit sich, dass sich die einzelnen Tatbestände des § 118 Abs 2 BAO überschneiden können. „Rechtsfragen im Zusammenhang [...] mit dem Vorliegen von Missbrauch (§ 22)“ können sich daher bei Umgründungen und Unternehmensgruppen genauso wie im internationalen Steuerrecht und im Umsatzsteuerrecht stellen.

## 2. § 22 BAO: Innentheorie versus Außentheorie

Mit der Aufnahme des § 22 BAO in den Katalog des § 118 BAO verweist der Gesetzgeber auf eine Vorschrift, die durch das JahressteuerG 2018 neu gefasst wurde. § 22 Abs 1 und Abs 3 BAO entsprechen im Wesentlichen dem bis dahin bestehenden Wortlaut des § 22 BAO. Neu eingefügt wurde § 22 Abs 2 BAO, dessen Formulierungen zum Teil der Rechtsprechung des VwGH und zum Teil Art 6 ATAD entnommen sind. § 22 BAO lautet nun wie folgt:

- (1) Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des privaten Rechts kann die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden.
- (2) Missbrauch liegt vor, wenn eine rechtliche Gestaltung, die einen oder mehrere Schritte umfassen kann, oder eine Abfolge rechtlicher Gestaltungen im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung unangemessen ist. Unangemessen sind solche Gestaltungen, die unter Außerachtlassung der damit verbundenen Steuerersparnis nicht mehr sinnvoll erscheinen, weil der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft. Bei Vorliegen von triftigen wirtschaftlichen Gründen, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln, liegt kein Missbrauch vor.
- (3) Liegt Missbrauch vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Der Inhalt des § 22 BAO ist nach wie vor umstritten. Im Mittelpunkt der Kontroversen steht die Frage, ob § 22 BAO nach der „Außentheorie“ oder der „Innentheorie“ zu ver<sup>Seite 607</sup> stehen ist. Nach der Außentheorie hat § 22 BAO selbständige normative Bedeutung und tritt als eigenständiger Besteuerungstatbestand zu den anderen in den Steuergesetzen vorgeschriebenen Steuerpflichten hinzu.<sup>13</sup> Die Vorschrift ist immer dann anwendbar, wenn ein zivilrechtlicher Weg beschritten oder eine wirtschaftliche Form gewählt wird, dieser Weg oder die Gestaltungsform aber dem angestrebten wirtschaftlichen Erfolg nicht gemäß ist. Dieses objektive Element ist dem neu gefassten Wortlaut des § 22 BAO zufolge dann gegeben, wenn die geplante Rechtsfolge dem Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft. Zusätzlich muss aber der ungewöhnliche, ungebräuchliche und unangemessene Weg in der Absicht beschritten werden, Abgaben zu umgehen, also die Entstehung des Abgabenanspruchs zu verhindern oder hinauszuschieben (subjektives Element).

Nach der Innentheorie ist die in § 22 BAO angesprochene Umgehung nicht eine Besonderheit des Steuerrechts, sondern ein allgemeines Rechtsproblem, das sich auf allen Gebieten der Rechtsordnung in grundsätzlich gleicher Weise stellt.<sup>14</sup> Gesetzesumgehung ist nichts anderes als eine Frage des Wirkungsbereichs des Gesetzes. Denn bei jedem Umgehungsversuch geht es darum, ob eine Gesetzesbestimmung 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: 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 lediglich den bereits in § 21 BAO erwähnten Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise 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.

Die Innentheorie hatte immer schon die überzeugenderen Gründe für sich. Mit dem JahressteuerG 2018 ist § 22 BAO neu gefasst worden. Die Vorschrift ist nun weitgehend von Art 6 ATAD geprägt und dient dessen Umsetzung, und zwar über den Anwendungsbereich der ATAD hinaus.<sup>15</sup> Art 6 ATAD baut auf der Rechtsprechung des EuGH [\[Seite 608\]](#) zum Rechtsmissbrauch auf, der wiederum ein Missbrauchsverständnis zu Grunde liegt, das – wenn man die Maßstäbe der deutschsprachigen Diskussion anlegt – Parallelen zur Innentheorie aufweist.<sup>16</sup> Die Berücksichtigung von „Ziel und Zweck des geltenden Steuerrechts“ ist nun in § 22 BAO ausdrücklich angeordnet. Die Gesetzesänderung hat somit die Grundlagen bereitet, um der in der Lehre schon seit langem favorisierten Innentheorie endgültig zum Durchbruch zu verhelfen.<sup>17</sup> Dennoch soll in der Folge auch überlegt werden, wie § 118 Abs 2 Z 5 BAO zu verstehen ist, wenn man § 22 BAO nach wie vor im Sinne der Außentheorie deutet.

### **3. § 22 BAO im Sinne der Außentheorie**

Nach der Außentheorie ist die Unangemessenheit der Gestaltung eine Anwendungsvoraussetzung des § 22 BAO. § 22 Abs 2 BAO sieht nunmehr eine Legaldefinition dahingehend vor, dass eine Gestaltung dann unangemessen ist, wenn der angestrebte steuerliche Vorteil unter anderem „*dem Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft*“. Gefordert ist somit ein Vergleich: Die Steuerpflicht, die sich unter gedanklicher Ausklammerung des § 22 BAO ergibt, ist der Steuerpflicht gegenüberzustellen, die aus Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts folgt. Führt die zuletzt erwähnte Steuerpflicht zu einer höheren Belastung, verlangt § 22 BAO – wenn auch die anderen Voraussetzungen seiner Anwendung gegeben sind – eine Korrektur. Um die sich aus Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts ergebende Steuerbelastung zu errechnen, bedarf es der Kenntnis der dafür maßgebenden Steuervorschriften. Selbst derjenige, der § 22 BAO als eigenen Besteuerungstatbestand versteht, kann ihn nur dann anwenden, wenn er die Steuervorschriften eruiert hat, die ihrem Ziel und Zweck nach für den geplanten Sachverhalt maßgebend sind. Wer § 22 BAO in Hinblick auf das hier diskutierte objektive Kriterium in einem konkreten Fall als nicht anwendbar erachtet, muss zum Ergebnis gekommen sein, dass sich die aus dem Ziel und Zweck ergebenden Steuervorschriften mit jenen decken, die den Vorteil vermitteln oder zumindest zu keiner höheren Steuerbelastung führen. Wer § 22 BAO als anwendbar erachtet, hat eine oder mehrere Steuervorschriften identifiziert, die ihrem Ziel und Zweck nach zum Tragen kommen sollten und die eine höhere Steuerbelastung auslösen als jene Steuervorschriften, die tatsächlich angewendet werden.

Diese Überlegungen zeigen, dass ein Auskunftsbescheid, der über „das Vorliegen von Missbrauch (§ 22)“ absprechen soll, die Anwendung des § 22 BAO nicht bloß vor dem Hintergrund der den Vorteil vermittelnden Steuervorschrift untersuchen darf. Vielmehr bedarf es der Prüfung, ob dieser Vorteil dem Ziel oder Zweck einer oder mehrerer anderer Steuervorschriften zuwiderläuft, und gegebenenfalls, um welche Vorschriften es sich dabei handelt. Das nunmehr in § 22 Abs 2 BAO eigens definierte Kriterium der Unangemessenheit macht es erforderlich, die Steuervorschriften, die ihrem Ziel und Zweck nach angewendet werden sollten, zu identifizieren.

Entspricht der angestrebte steuerliche Vorteil dem solcherart ermittelten Ziel und Zweck des geltenden Steuerrechts, scheidet die Anwendung des § 22 BAO – verstanden Seite 609 im Sinne der Außentheorie – aus. Nur dann, wenn dieser Vorteil dem Ziel und Zweck der als maßgebend erachteten Steuervorschriften zuwiderläuft, ist auch noch das subjektive Kriterium zu prüfen. Ein Missbrauch liegt dann vor, wenn *„der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen“*. Dabei bedarf es aber auch wieder des Rückgriffs auf jene Steuervorschriften, die ihrem Ziel oder Zweck nach zum Tragen kommen sollten. Denn ein „steuerlicher Vorteil“ oder eine „Steuerersparnis“ setzt den Vergleich jener Steuerbelastung, die als wesentlicher Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke der Gestaltung angestrebt wird, mit der Steuerbelastung, die sich bei Anwendung der ihrem Ziel und Zweck nach maßgebenden Steuervorschriften ergeben würde, voraus.<sup>18</sup>

Die Feststellung des subjektiven Kriteriums ist mit großen Unsicherheiten behaftet: Die Vorschrift scheint zu verlangen, wesentliche Zwecke von anderen Zwecken zu unterscheiden. Selbst wenn andere wesentliche Zwecke nicht-steuerlicher Art für die Gestaltung ins Treffen geführt werden können, ist die Anwendung des § 22 BAO noch immer möglich, sofern nur einer der wesentlichen Zwecke in der Erlangung eines steuerlichen Vorteils besteht. Allerdings scheidet die Anwendung des § 22 BAO bei *„Vorliegen von triftigen wirtschaftlichen Gründen, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln“*. Wer § 22 BAO im Sinne der Außentheorie als Besteuerungstatbestand versteht, dessen Anwendung sich nach den in dieser Vorschrift genannten Voraussetzungen richtet, steht vor kaum überwindbaren Schwierigkeiten, wenn er bei Vorliegen eines Steuervorteils als einer der wesentlichen Zwecke der Gestaltung zu beurteilen hat, ob die – anderen – wirtschaftlichen Gründe für die Gestaltung triftig genug sind, sodass § 22 BAO dann doch nicht anzuwenden ist.<sup>19</sup>

Wenn die Anwendung des § 22 BAO von der vom Steuerpflichtigen verfolgten Absicht abhängt, eignet sich der Auskunftsbescheid aber aus einem weiteren Grund kaum, um Rechtssicherheit zu vermitteln: Der Antrag hat nach § 118 Abs 4 lit a BAO *„eine umfassende und in sich abgeschlossene Darstellung des zum Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht verwirklichten Sachverhaltes“* zu enthalten. Eine solche noch so objektiv vorgenommene „Darstellung“ kann aber kaum eine Bewertung der einzelnen Motive vermeiden. Vielfach wird es auf die Präsentation der hinter der Gestaltung stehenden Motive ankommen, um dann die wesentlichen von den nicht wesentlichen Zwecken der Gestaltung unterscheiden zu können, und beurteilen zu können, ob die wirtschaftlichen Gründe als „triftig“ einzustufen sind. Denn nach § 118 Abs 7 BAO besteht nur dann ein Rechtsanspruch darauf, dass die im Auskunftsbescheid vorgenommene abgabenrechtliche Beurteilung der Erhebung der Abgaben zu Grunde gelegt wird, *„wenn der verwirklichte Sachverhalt von jenem, der dem Auskunftsbescheid zu Grunde gelegt worden ist, nicht oder nur unwesentlich abweicht“*. Wenn die

Abgabenbehörde den Sachverhalt an Seite 610 ders feststellt und dies zu einer nicht nur unwesentlichen Abweichung von dem dem Auskunftsbeseid zu Grunde gelegten Sachverhalt führt, lässt dies die Bindungswirkung des Auskunftsbeseids leerlaufen. Die Abgabenbehörde ist dann auch nicht gehindert, den steuerlichen Vorteil doch als einen der wesentlichen Zwecke einzustufen oder wirtschaftliche Gründe nicht als „triftig“ zu beurteilen.

Sind objektive und subjektive Voraussetzungen der Anwendung des § 22 BAO gegeben, wird die in dieser Vorschrift maßgebende Rechtsfolge schlagend. Zunächst stellt sich die Frage, ob die Rechtsfolge überhaupt im Auskunftsbeseid ausgesprochen werden darf. Denn § 118 Abs 2 Z 5 BAO spricht vom „Vorliegen von Missbrauch (§ 22)“. Diese Formulierung scheint darauf hin zu deuten, es ginge nur um die tatbestandlichen Voraussetzungen. Allerdings ist in § 118 Abs 2 BAO von „Rechtsfragen im Zusammenhang mit [...] dem Vorliegen von Missbrauch (§ 22)“ die Rede, sodass es auch vom Wortlaut gedeckt ist, die Rechtsfolge mit einzubeziehen.

§ 22 Abs 3 BAO enthält folgende Rechtsfolgenanordnung:

Liegt Missbrauch 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 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 tritt an die Stelle des tatsächlichen Sachverhalts.<sup>20</sup> Die Abgabenvorschriften werden auf den fiktiven Sachverhalt angewendet.<sup>21</sup> Unter Zugrundelegung der Fiktion erfolgt dann die Besteuerung. Somit ist letztlich auch auf Rechtsfolgenebene die Vorschrift von Bedeutung, nach deren Ziel und Zweck die geplante Gestaltung steuerlich erfasst sein sollte: Als „angemessen“ wird jener Sachverhalt fingiert, auf den sich diese Vorschrift dann anwendbar erweist. Ob der tatsächlich geplante und daher dem Auskunftsbeseid zu Grunde gelegte Sachverhalt zum Spruch des Auskunftsbeseides gehört, ist umstritten.<sup>22</sup> Im Falle der Anwendbarkeit des § 22 BAO ist jedenfalls der – als Rechtsfolge des § 22 BAO – **fingierte** Sachverhalt und dessen rechtliche Würdigung als Teil der abgabenrechtlichen Beurteilung in den Spruch des Auskunftsbeseides aufzunehmen.

Versteht man § 22 BAO als eigenständigen Besteuerungstatbestand, ist zu berücksichtigen, dass § 118 Abs 2 Z 5 BAO nicht etwa von Rechtsfragen im Zusammenhang mit Missbrauch, sondern „mit dem Vorliegen von Missbrauch (§ 22)“ spricht. Daraus kann aber nicht abgeleitet werden, dass in einem auf § 118 Abs 2 Z 5 BAO gestützten Antrag nur die – nach § 118 Abs 4 lit e BAO „*eingehend begründete[n]*“ – Rechtsansicht dargelegt werden dürfe, dass die Anwendungsvoraussetzungen des § 22 BAO **gegeben** sind. Aus den Gesetzesmaterialien wird deutlich, dass Gegenstand eines Auskunftsbeseides die Frage sein kann, „*ob eine beabsichtigte Gestaltung als Missbrauch im Sinne des § 22 Seite 611 BAO anzusehen ist*“. <sup>23</sup> Der Abgabepflichtige hat daher auch die Möglichkeit, die Rechtsansicht darzulegen, dass die Gestaltung **nicht** als Missbrauch zu qualifizieren ist, und dieser Beurteilung kann sich die Abgabenbehörde gegebenenfalls im Auskunftsbeseid anschließen.

Verneint die Behörde die Anwendung des § 22 BAO, setzt dies voraus, dass sie die rechtliche Gestaltung als angemessen erachtet. Dies bedeutet aber auch, dass sie keine Bedenken dagegen hat, dass die vom Steuerpflichtigen angestrebten steuerlich

vorteilhaften Rechtsfolgen eintreten. Wenn die Anwendung des § 22 BAO an objektiven Kriterien scheitert, muss die Behörde zum Ergebnis gekommen sein, dass die Anwendung der dem Wortlaut nach maßgebenden Steuervorschrift nicht ihrem Ziel und Zweck zuwiderläuft. Sind die subjektiven Kriterien für die Versagung der Anwendung des § 22 BAO ausschlaggebend, muss die Behörde zunächst geprüft haben, ob überhaupt ein steuerlicher Vorteil besteht, und ob dessen Erlangung dann in weiterer Folge einer der wesentlichen Zwecke der Gestaltung war. Um die Anwendung des subjektiven Kriteriums verneinen zu können, muss die Behörde daher nicht nur die letztlich als anwendbar erachtete Rechtslage ermittelt haben, sondern sie auch mit den für alternative Gestaltungen maßgebenden Steuervorschriften verglichen haben. Nur dieser Vergleich kann zeigen, ob überhaupt ein Steuervorteil erlangt werden könnte.

Vor diesem Hintergrund ist zu überlegen, ob und welche Grenzen Steuerpflichtigen gesetzt sind, wenn sie gestützt auf § 118 Abs 2 Z 5 BAO steuerliche Rechtsfragen auf dem Gebiet der Bundesabgaben im Wege eines Antrags auf einen Auskunftsbeseid an die Behörde herantragen. Klar ist, dass es jedenfalls um die Anwendung des § 22 BAO gehen muss. Im „Windschatten“ dieser Vorschrift kann aber nahezu jede beliebige andere Vorschrift des Steuerrechts angesprochen werden. Dem Steuerpflichtigen muss es nur gelingen, in seinem Antrag, zusätzlich zum geplanten, einen alternativen Sachverhalt zu beschreiben, der wirtschaftlich zum selben Ergebnis führt: Sind die steuerlichen Folgen bei dieser Alternativgestaltung nachteiliger, kann der Steuerpflichtige fragen, ob die Anwendung des § 22 BAO dem steuerlichen „Vorteil“ entgegensteht, der sich bei der geplanten Gestaltung ergäbe. Dabei stört nicht, wenn der Steuerpflichtige die Anwendung des § 22 BAO – verstanden nach der Außentheorie – im Ergebnis selbst verneint. Die gestellte Rechtsfrage im Zusammenhang mit „dem Vorliegen von Missbrauch“ eröffnet den Anwendungsbereich des § 118 Abs 2 Z 5 BAO. Wenn sich die Behörde der Auffassung anschließt, dass § 22 BAO nicht anwendbar ist, kommt sie nicht umhin, dabei die Anwendung der den Steuerpflichtigen eigentlich interessierenden Rechtsvorschrift zu klären.

#### 4. § 22 BAO im Sinne der Innentheorie

Die meines Erachtens überzeugenderen Gründe sprechen aber für ein anderes Verständnis des § 22 BAO.<sup>24</sup> In zahlreichen Entscheidungen stand der VwGH, schon vor der Änderung des § 22 BAO durch das JahressteuerG, auf dem Boden der Innentheorie. [Seite 612](#) Ein Beispiel dafür ist das Erkenntnis vom 12.9.2001, 99/13/0167: Der VwGH 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.

Jene Rechtsprechung, in der der Gerichtshof seiner textbausteinartig verwendeten Begründungsformel häufig folgenden Satz hinzufügt, entspricht ebenfalls der Innentheorie:<sup>25</sup>

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 bringt 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 wird.<sup>26</sup> Genauso wenig kann von Bedeutung sein, ob es um ausdrücklich als Begünstigungs- oder Befreiungsvorschriften bezeichnete oder um andere Regelungen geht.<sup>27</sup> Es handelt sich nämlich bloß um eine Frage der Gesetzestechnik, ob Besteuerungstatbestände zunächst sehr umfassend beschrieben werden, um sie durch eine Befreiung wieder einzuschränken, oder ob sie von vornherein eng formuliert werden.<sup>28</sup> 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 „Voraussetzungen“ der Missbrauchsvorschrift bedeutungslos.<sup>29</sup> 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.<sup>30</sup>

Die Formel von dem durch das Gesetz selbst vorgezeichneten Weg hat – wie aus der Rechtsprechung deutlich wird – Konsequenzen:<sup>31</sup>

**Seite 613** Die Form des Abschlusses eines Darlehensvertrages dergestalt, dass keine förmliche Urkunde iSd § 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).<sup>32</sup>

Zum Wechsel der Gewinnermittlungsart entschied der VfGH, dass die Anwendung des § 22 BAO nicht in Betracht kommt:<sup>33</sup>

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.

Auch im Erkenntnis vom 20.9.2010, 2005/13/0079, verneinte der VfGH die Ungewöhnlichkeit und die Unangemessenheit, weil die Vorgangsweise dem Konzept des Gesetzgebers entsprach, und bewegte sich damit im Ergebnis am Boden der Innentheorie:

Die Veräußerung der Anteile lässt sich im vorliegenden Fall aber auch nicht unter Heranziehung des § 22 BAO Elfriede X. zurechnen. Die Idee der belangten Behörde, Elfriede X. hätte die Anteile selbst an die von ihren Kindern gegründete Gesellschaft veräußern, den Kaufpreis kreditieren und später einen durch entsprechende Versteuerung verminderten Erlös in die Stiftung einbringen sollen, läuft darauf hinaus, den Abgabepflichtigen einer Besteuerung nach fiktiven, für ihn ungünstigen und von ihm daher nicht gewählten Abläufen zu unterwerfen. Hatte sich die Stifterin entschlossen, die Anteile in die Stiftung einzubringen und ihre Verfügungsmacht darüber auf diese Weise aufzugeben, so war dieser Vorgang auch im Sinne der hg. Judikatur zu § 22 Abs 1 BAO nicht deshalb als ungewöhnlich und unangemessen zu qualifizieren, weil im Vermögen der Stiftung – und nicht etwa der Stifterin oder der Begünstigten – an die Stelle der danach veräußerten Anteile der nach der damaligen Rechtslage erst auf der Ebene der Begünstigten bei der Zuwendung solcher Stiftungseinkünfte zu besteuerte Erlös trat. Dies entsprach unmittelbar dem Konzept des Gesetzgebers (vgl. 1132 BlgNR 18. GP 40), an dem er auch in der Folge – nach ausdrücklicher Infragestellung der Geltung der Steuerbefreiung für



stiftungsnahen Veräußerungen – noch festhielt ([...]). Die gleichzeitige Inanspruchnahme weiterer der damaligen Rechtslage entsprechender Steuervorteile ändert daran nichts.

In den Fällen, in denen der VwGH auf den vom Gesetzgeber vorgezeichneten Weg hinweist, befürwortet er meist eine Auslegung, die die steuerminimierenden Effekte der gewählten Gestaltung unangetastet lässt. Die Deutung des § 22 BAO im Sinne der Innentheorie kann aber auch eine nähere Prüfung erfordern, ob ein derartiges Ergebnis hingenommen werden kann: „Um auf eine missbräuchliche Praxis schließen zu können“, hat der VwGH in seiner Entscheidung vom 18.10.2012, 2010/15/0010, verlangt, dass der Steuervorteil

trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts dem mit diesen Regelungen verfolgten Ziel zuwiderläuft.

Seite 614 In weiterer Folge hat der VwGH die maßgebenden Vorschriften an ihrem Telos gemessen und im konkreten Fall den Sachverhalt vom Tatbestand der Norm erfasst gesehen:

Vermietungsumsätze fallen in den Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie und des UStG 1994. Soweit Österreich für viele Bereiche der Vermietung das Mitgliedstaatenwahlrecht dahingehend ausgeübt hat, dass die Vermietung ein mehrwertsteuerpflichtiger Vorgang ist, stellt der mit der Vermietung verbundene Vorsteuerabzug keinen Steuervorteil dar, dessen Gewährung dem mit den einschlägigen Bestimmungen dieser Richtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts verfolgten Ziel zuwiderläuft.

In solchen und ähnlichen Fällen hat der VwGH schon vor der Neufassung des § 22 BAO durch das JahressteuerG 2018 auch seine sonst übliche Begründungsformel modifiziert und einen Hinweis auf das mit der Regelung des Abgabengesetzes verfolgte Ziel aufgenommen:<sup>34</sup>

Im Einklang mit dieser Rechtsprechung des EuGH wird im Sinne der Terminologie der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als Missbrauch im Sinne des § 22 BAO eine rechtliche Gestaltung angesehen, die im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung – vor dem Hintergrund des mit der Regelung des Abgabengesetzes verfolgten Zieles – ungewöhnlich und unangemessen ist und die nur auf Grund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich wird. Können beachtliche außersteuerliche Gründe für eine – wenn auch ungewöhnliche – Gestaltung angeführt werden, ist ein Missbrauch auszuschließen.

Ist nach dieser Formel das mit der Regelung des Abgabengesetzes verfolgte Ziel ausschlaggebend, bedeutet dies nichts anderes, als dass es um den Inhalt dieser Regelung geht. Was letztlich alleine zählt, ist somit die Interpretation der vermeintlich oder tatsächlich umgangenen Vorschrift.

Die Einsicht, dass § 22 BAO kein eigener Besteuerungstatbestand ist, eröffnet auch das Verständnis für die Relevanz der in dieser Vorschrift angesprochenen subjektiven Kriterien: § 22 BAO hat die Bedeutung, die Notwendigkeit einer teleologischen Interpretation der Besteuerungsvorschriften für die Fälle besonders zu betonen, in denen der wesentliche oder einer der wesentlichen Zwecke einer Gestaltung auf die Erlangung eines steuerlichen Vorteils gerichtet ist, ohne dies aber für alle anderen Fälle auszuschließen.<sup>35</sup> Zusätzlich unterstreicht § 22 BAO das Erfordernis einer ordnungsgemäßen Sachverhaltsermittlung, indem die Vorschrift die „wirtschaftliche Realität“ anspricht. Diese Mahnung gilt besonders – aber wiederum nicht nur – für die Fälle, in denen es an „triftigen wirtschaftlichen Gründen“ für die Gestaltung zu fehlen scheint.<sup>36</sup>

Auch der auf die Erlassung des Auskunftsbekanntmachungsbescheides gerichtete Antrag hat „eine umfassende und in sich abgeschlossene Darstellung“ des Sachverhaltes und der

Bescheid selbst den der abgabenrechtlichen Beurteilung zu Grunde gelegten Sachverhalt zu enthalten. Gegenstand des Auskunftsbescheides sind aber Rechtsfragen. Die Aufnahme des § 22 BAO in den Katalog des § 118 Abs 2 BAO ermöglicht Steuerpflichtigen, von der Behörde vor<sup>[Seite 615]</sup>weg eine abgabenrechtliche Beurteilung zu erhalten, ob die „*formale Anwendung der Bedingungen*“ einer steuerlichen Vorschrift dem mit ihr „*verfolgten Ziel zuwiderläuft*“. Mit anderen Worten gesagt, lässt sich im Auskunftsbescheid die Frage beantworten, ob die teleologische Interpretation einer Regelung dazu zwingt, sich über ihren Wortlaut hinwegzusetzen.

Durch die Anknüpfung des § 118 Abs 2 Z 5 BAO an § 22 BAO sind die dort angesprochenen subjektiven Kriterien für den Anspruch, einen Auskunftsbescheid zu erhalten, von Bedeutung: In den Fällen, in denen der wesentliche Zweck oder zumindest einer der wesentlichen Zwecke der Gestaltung auf die Erlangung eines steuerlichen Vorteils gerichtet ist, soll der Steuerpflichtige Rechtssicherheit erhalten, ob der angestrebte Vorteil auch Bestand hat. Einen Anspruch auf Erlassung eines Auskunftsbescheides kann der Steuerpflichtige somit dann geltend machen, wenn einer der wesentlichen Zwecke der geplanten Gestaltung darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen. Dazu muss er in der Lage sein, eine alternative Gestaltung zu beschreiben, in der die steuerlichen Folgen nachteiliger sind. Die Behörde, die darüber zu entscheiden hat, ob ein Anspruch auf einen Auskunftsbescheid besteht, hat dabei zu beurteilen, ob die alternative Gestaltung tatsächlich zum selben wirtschaftlichen Ergebnis führt wie der eigentlich geplante Sachverhalt. Denn nur dann kann von einem „steuerlichen Vorteil“ gesprochen werden, der dann als einer der wesentlichen Zwecke der Gestaltung in Betracht kommen muss, wenn § 22 BAO angesprochen sein soll. Hat sich auf diese Weise gezeigt, dass die Voraussetzungen gegeben sind, um auf Grundlage des § 118 Abs 2 Z 5 BAO einen Auskunftsbescheid zu erhalten, muss die Behörde inhaltlich darüber absprechen, ob es ein Spannungsverhältnis zwischen dem Wortlaut und dem Ziel und Zweck der vorteilhaften Steuervorschrift gibt und wie dieses Spannungsverhältnis bei der Interpretation dieser Vorschrift aufzulösen ist.

## 5. Zusammenfassende Würdigung

Mit der Erweiterung des Anwendungsbereichs von Auskunftsbescheiden auf Rechtsfragen im Zusammenhang mit dem Vorliegen von Missbrauch wurde ein Paradigmenwechsel vollzogen: Im Erlass des BMF vom 23.12.2014 wurde noch die Auffassung vertreten, „*dass eine nach steuerlichen Vorschriften nicht anzuerkennende Konstruktion ([...]) oder zumindest eine aus internationaler Sicht potentiell schädliche Gestaltung nicht einem Auskunftsbescheid zugänglich ist*“.<sup>37</sup> Mit der Neufassung des § 118 Abs 2 BAO wurde es nun ausdrücklich ermöglicht, dass Steuerpflichtige die Frage, ob ein Missbrauch vorliegt, an die Behörde herantragen.

Rechtsfragen im Zusammenhang mit dem Vorliegen von Missbrauch sind wohl weniger als Serviceleistung für den aggressiv steuerplanenden Steuerpflichtigen in den Katalog des § 118 Abs 2 BAO aufgenommen worden. Vielmehr soll durch die Ermöglichung von Auskunftsbescheiden in Fällen, in denen sich der Steuerpflichtige mit seinen Planungsüberlegungen an den Rändern des Besteuerungstatbestandes bewegt, das Informations<sup>[Seite 616]</sup>bedürfnis der Abgabenbehörden gestillt werden: Sie haben auf diese Weise die Möglichkeit, schon frühzeitig – und nicht erst im Nachhinein im Rahmen der Außenprüfung – ihre Rechtsauffassung zum Ausdruck zu bringen, dass

bei bestimmten Gestaltungen erhoffte steuerliche Vorteile entgegen dem Wortlaut der Regelung doch nicht eintreten. Stellt sich bei der geforderten abgabenrechtlichen Beurteilung hingegen heraus, dass die für den Steuerpflichtigen vorteilhafte Interpretation der steuerlichen Vorschriften doch nicht ihrem Ziel und Zweck zuwiderläuft, kann dieses Wissen für die Abgabenverwaltung ebenso von Bedeutung sein: Sie kann schon zu einem Zeitpunkt, in dem sich nur wenige Steuerpflichtige diesen Vorteil für ihre Gestaltungen zunutze machen, dem Gesetzgeber vorschlagen, eine rechtspolitisch unerwünschte Steuerlücke zu schließen.

Der Anwendungsbereich für Auskunftsbefragungen wurde durch § 118 Abs 2 Z 5 BAO jedenfalls erheblich erweitert: Gelingt dem Steuerpflichtigen der Nachweis, dass die geplante Gestaltung im Vergleich zu einer alternativen Gestaltung, die wirtschaftlich zu einem ähnlichen Ergebnis führt, steuerlich vorteilhaft ist, und erweist sich die Erlangung des steuerlichen Vorteils als einer der wesentlichen Zwecke der Gestaltung, löst dies die Verpflichtung zur Erlassung eines Auskunftsbefragungsbefehls aus. Der Steuerpflichtige kann dann die Rechtsauffassung der Behörde einholen, ob der mit dem geplanten Sachverhalt angestrebte steuerliche Vorteil mit Ziel und Zweck der geltenden Steuergesetze in Einklang steht oder ihnen zuwiderläuft. Er erlangt Rechtssicherheit, ob die Berücksichtigung von Ziel und Zweck der Regelung den steuerlichen Vorteil, den die Regelung ihrem Wortlaut nach zu vermitteln scheint, vereitelt. Im „Windschatten“ des § 22 BAO lassen sich somit vielfältige Rechtsfragen, die sich bei der Interpretation und Anwendung anderer steuerlicher Vorschriften ergeben, klären.

- 
- 1 *Mag. Rainer Borns und Katharina Moldaschl LL.M.* (WU) danke ich herzlich für die kritische Diskussion des Manuskripts sowie die Unterstützung bei der Literaturrecherche und der Fahnenkorrektur. – Das Manuskript habe ich am 22.1.2022 abgeschlossen.
  - 2 So *Zöchling*, Die Verankerung der begleitenden Kontrolle in der BAO ist ein Meilenstein – weitere Schritte sollten folgen! BFGjournal 2019, 410 (413); vgl auch *Zöchling/Dziurdź*, Das Steuerkontrollsystem als große Chance für mehr Co-operative Tax Compliance in Österreich, SWK 2018, 1150 (1152).
  - 3 *Zöchling*, BFGjournal 2019, 411.
  - 4 *Kirchmayr/Schaunig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>22</sup> (2021) § 90 Rz 1; *Knechtl* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 90 (2013) Rz 13; *Ritz*, Lohnsteuerauskunft gemäß § 90 EStG 1988, ÖStZ 1999, 319 (320).
  - 5 Eine Unterscheidung zwischen unverbindlichen und verbindlichen Auskünften iSd Art 11 und 12 ZK idF Verordnung (EWG) Nr 2913/92 findet nicht mehr statt. Vgl *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht<sup>8</sup> II (2019), Rz 42; *Schulmeister* in *Witte*, Zollkodex<sup>7</sup> (2018) Art 33 Rz 22 ff; *Teibinger* in *Teibinger/Gellert*, Der neue UZK (2020) Abschnitt I, 3.5.1 Auskunftersuchen.
  - 6 *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Rz 44; weiters VwGH 25.6.1985, 85/14/0028, ÖStZB 1986, 51; 8.9.1992, 87/14/0091, ÖStZB 1993, 324; 14.10.1992, 90/13/0009, ÖStZB 1993, 235; 14.12.2000, 95/15/0028; siehe auch *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO<sup>3</sup> (2011) § 117 E 11 sowie *Stoll*, BAO-Kommentar II (1994) 1302.
  - 7 *Ehrke*, Verbindliche Auskünfte im österreichischen Abgabenrecht? (2003) 103 f; *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO<sup>3</sup> § 117 E 28; *Lang*, DBA USA und Wegzugs-

besteuerung: Anmerkungen zur DBA-Auslegung durch den VwGH, SWI 2021, 9 (15).

- 8 Dazu *Grotherr/Wittenstein*, Wie werden verbindliche Auskünfte der Steuerverwaltung (Advance Tax Rulings) in anderen Staaten veröffentlicht? SWI 2015, 293 (294); *Loukota*, EAS-Anfragebeantwortungen: EAS-Nr 1000 wurde erreicht, SWI 1997, 94 (100); *Schwarzenbacher/Wind*, EAS-Auskünfte und der Einfluss der Veröffentlichung auf die Antragshäufigkeit, SWI 2021, 145 (149 f); zur rechtlichen Relevanz *Lang*, Die Bedeutung von EAS-Rechtsauskünften des BMF, SWI 1998, 460 (461 f).
- 9 ErläutRV 662 BlgNR 24. GP, 18.
- 10 ErläutRV 190 BlgNR 26. GP, 46.
- 11 So bereits *Lang* in *Fiala/Hörtenhuber*, SWI-Jahrestagung: Auskunftsbeseid im Zusammenhang mit Fremdwährungsdifferenzen, SWI 2019, 491(494): „*Vertritt man hingegen ein enges Begriffsverständnis, hat dies mE zur Konsequenz, dass dann in Zukunft Fragen betreffend Verrechnungspreise generell nicht mehr vom Anwendungsbereich des § 118 BAO umfasst sind. Fragen betreffend Verrechnungspreise sind nämlich in Wahrheit Fragen des innerstaatlichen Rechts.*“
- 12 *Kofler* in *Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), DBA-Kommentar<sup>2</sup> (2019) Vor Art 1 Rz 35 mwN; *Lang*, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions (2021) Rz 51.
- 13 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); für eine Analyse der VwGH-Rsp iSd Außentheorie siehe *Lang/Massoner*, Die Grenzen steuerlicher Gestaltung in der österreichischen Rechtsprechung, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht (2009) 15 (18 ff).
- 14 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 I (1994) 240 ff; *Lang*, Der Gestaltungsmissbrauch ( § 22 BAO) in der jüngeren Rechtsprechung des VwGH, ÖStZ 1994, 173 (178 f); *Lang/Massoner*, in *Lang/Schuch/Staringer* 15; *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Rz 109 f; *Ritz/Koran*, BAO<sup>7</sup> (2021) § 22 Tz 6 ff.
- 15 *Lang*, Die Neuregelung des Missbrauchs in § 22 BAO, ÖStZ 2018, 419 (434).
- 16 *Lang*, ÖStZ 2018, 434.
- 17 *Lang*, ÖStZ 2018, 434 f.
- 18 Zum Begriff des steuerlichen Vorteils vgl auch die zu § 6 EU-MeldepflichtG geführte Diskussion: *Bendlinger/Hofmann*, Meldepflicht von Steuergestaltungen nach dem EU-MPFG, AVR 2020, 4 (4 ff); *Seiler* in *Bergmann/Pinetz/Spies* (Hrsg), EU-MPFG (2020) § 6 Rz 26 ff; *Schnitger/Brink/Welling*, Die neue Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen IStR 2018, 514 (516 f).
- 19 Zu triftigen wirtschaftlichen Gründen siehe *Drüen*, Missbrauch nach Art 6 der Anti-BEPS-Richtlinie, in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler* (Hrsg), Anti-BEPS-Richtlinie: Konzernsteuerrecht im Umbruch? (2017) 75 (82 f).
- 20 Näher *Leitner*, Steuerumgehung und Missbrauch im Steuerrecht (2012) 102 ff.
- 21 Ausführlich *Lang/Massoner* in *Lang/Schuch/Staringer*, 32.
- 22 Dafür *Steiner*, Musterantrag zur Erlangung eines Auskunftsbeseides iSd § 118 BAO, taxlex 2011, 214 (215); dagegen *Ritz/Koran*, BAO<sup>7</sup> § 118 Tz 15.

- 23 ErläutRV 190 BlgNR 26. GP 45.
- 24 Dazu ausführlich *Lang*, Der Normgehalt des § 22 BAO, ÖStZ 2001 65 (66 f).
- 25 Vgl die Nachweise bei *Lang*, ÖStZ 1994, 174 und *Lang/Massoner* in *Lang/Schuch/Staringer*, 37 ff; weiters zB VwGH 20.6.1995, 92/13/0268; VwGH 9.12.2004, 2002/14/0074.
- 26 Dazu bereits *Lang*, ÖStZ 1994, 176.
- 27 *Lang*, ÖStZ 1994, 176 f.
- 28 So schon *Ruppe*, Die Ausnahmebestimmung des Einkommensteuergesetzes (1971) 28 ff; *Stoll*, Das Steuerschuldverhältnis in seiner grundlegenden Bedeutung für die steuerliche Rechtsfindung (1972) 104; *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992) 75 f.
- 29 Dazu *Lang*, ÖStZ 1994, 177.
- 30 Dazu auch schon *Lang/Massoner* in *Lang/Schuch/Staringer*, 38.
- 31 Vgl VwGH 18.12.1997, 96/16/0256.
- 32 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: Näher *Gassner*, ÖStZ 1981, 262.
- 33 Vgl VwGH 20.6.1995, 92/13/0268.
- 34 VwGH 18.10.2012, 2010/15/0010; sowie ähnliche Formulierungen in VwGH 31.3.2011, 2008/15/0115, 0116; VwGH 25.5.2016, 2013/15/0244; VwGH 25.5.2016, 2013/15/0293.
- 35 *Lang*, ÖStZ 2018, 429.
- 36 *Lang*, ÖStZ 2018, 430.
- 37 BMF 23.12.2014, BMF-010221/0787-VI/8/2014. Diese Information wurde durch den Erlass des BMF vom 20.10.2016, BMF-010221/0708\_VI/8/2016, aufgehoben.