

*Arnold/Torggler/Kalss/Nowotny/Schimka/Schörghofer
/Schopper/Hochedlinger/Schauer/Lang/Tanzer/Bruckner
/Wiedermann/Ruppe/Ehgarter/Althuber/Taucher
/Hirschler/Ludwig/Höfle/Sedlacek/Fellner/Sulz/und in Die
GmbH & Co KG, 2. Aufl. 2016*

Dr. Nikolaus Arnold

Die GmbH & Co KG

2. Auflage

Vorwort zur zweiten Auflage

Autorenverzeichnis

Gesellschafts- und Unternehmensrecht

Allgemeines, Gründung und Gesellschaftsvertrag

GmbH & Co KG in Gründung

Kapitalschutzregelungen der GmbH & Co KG

Gewinn, Entnahmen und Eigenkapital bei der GmbH & Co KG

Haftung der Gesellschafter einer GmbH & Co KG

Geschäftsführung, Vertretung, Informations- und Einsichtsrechte

Die GmbH & Co KG im Eigenkapitalersatzgesetz

Die GmbH & Still als Alternative zur GmbH & Co KG?

Die Anwendungsfälle des § 12a MRG bei der GmbH & Co KG

Die Rechtsanwalts-GmbH & Co KG

Die GmbH & Co KG im Lichte des AIFMG

Ausscheiden aus der GmbH & Co KG

Abgabenrecht

Die Gründung der GmbH & Co KG als Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts

Die GmbH & Co KG im Abgabenverfahrensrecht

Die GmbH & Co KG und ihre Gesellschafter im Ertragsteuerrecht

Die GmbH & Co KG im internationalen Steuerrecht – Ausgewählte Fragestellungen in der ertragsteuerlichen Praxis

Die GmbH & Co KG in der Umsatzsteuer

Die GmbH & Co KG und ihre Gesellschafter im Grunderwerbsteuerrecht

Finanzstrafrechtliche Verantwortlichkeit der GmbH & Co KG

Aspekte der Umgründung einer GmbH & Co KG

Aspekte der Umgründung einer GmbH & Co KG – Sonderfragen bei Zusammenschluss, Realteilung und Spaltung

Die steuer- und sozialversicherungsrechtliche Zuordnung der von einer GmbH & Co KG an ihre Geschäftsführer und Kommanditisten gewährten Tätigkeitsvergütungen

Die Gründung der GmbH & Co KG als Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts

MICHAEL LANG

I. Die GmbH & Co KG und § 22 BAO

II. Die GmbH & Co KG in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes

A. Die Ungewöhnlichkeit der GmbH & Co KG

B. Die Anerkennung der GmbH & Co KG

C. Die Rechtsprechung des RFH zur GmbH & Co KG aus
innentheoretischer Sicht

III. § 22 BAO in der Rechtsprechung des VwGH

A. Die Ungewöhnlichkeit als Tatbestandsvoraussetzung des § 22 BAO

B. Die Anerkennung steuerlicher Gestaltungen

C. Die Rechtsprechung des VwGH zu § 22 BAO aus innentheoretischer
Sicht

IV. Zusammenfassende Würdigung

I. Seite 224 Die GmbH & Co KG und § 22 BAO

Walther Kastner und Gerold Stoll haben im Studienjahr 1969/70 an der Universität Wien ein gemeinsames Seminar zum Thema „Die Gesellschaft mbH & Co KG“ abgehalten, an dem neben Studierenden auch Praktiker und zahlreiche Wissenschaftler teilgenommen haben. Die im Rahmen dieses Seminars gehaltenen Vorträge wurden 1970 in einem Sammelband veröffentlicht, ¹ der 1977 in zweiter Auflage herausgebracht wurde. ² Am Seminar und am Sammelband hat sich unter anderem auch Wolf-Dieter Arnold beteiligt, und zwar gleich mit mehreren Beiträgen. ³ Einer der anderen Referenten und Autoren war mein akademischer Lehrer Wolfgang Gassner, der sich mit der Anerkennung der GmbH & Co KG im Steuerrecht aus dem Blickwinkel des § 22 BAO beschäftigt hat. ⁴ Er hat im Rahmen seines Beitrags anhand der wechselhaften Rechtsprechung des RFH zur GmbH & Co KG aufgezeigt, wie problematisch das Verständnis eines Missbrauchstatbestandes ist, der an die Ungewöhnlichkeit einer Gestaltung als tatbestandliche Voraussetzung anknüpft, und schon damals – wie wenig später auch in seiner Habilitationsschrift ⁵ – überzeugend dargelegt, dass Umgehungsversuche nicht durch die Anwendung eines auf die Missbrauchsabsicht abstellenden

unbestimmten Besteuerungstatbestandes, sondern im Wege einer Ziel und Zweck der tatsächlich oder vermeintlich umgangenen Besteuerungsvorschrift Rechnung tragenden **Interpretation** zu erfassen sind.⁶

In diesem Beitrag sollen die damals zur steuerlichen Anerkennung der *GmbH & Co KG* ins *Treffen* geführten Argumente nochmals in Erinnerung gerufen und die seinerzeitige Judikatur der jüngeren Rechtsprechung des VwGH zu § 22 BAO gegenübergestellt werden, um zu sehen, ob und welche Fortschritte festgestellt werden können.

Ich hoffe, mit der Wahl dieses Themas in mehrfacher Weise an das Werk des von mir hoch geschätzten und viel zu früh verstorbenen *Wolf-Dieter Arnold* anknüpfen zu können: Die *GmbH & Co KG* stand seit Jahrzehnten im Mittelpunkt der wissenschaftlichen und praktischen Betätigung von *Wolf-Dieter Arnold*. Er war ein ausgewiesener Kenner der steuerlichen Rechtsprechung des VwGH, die er selbst über eine Vielzahl von ihm vertretener Fälle sowie durch profunde Analyse der Judikatur im Fachschrifttum maßgebend mitgeprägt hat. Schließlich berührt § 22 BAO methodische Grundsatzfragen, von denen ich weiß, dass sie ebenfalls zu den besonderen Interessengebieten des Verstorbenen zählten.

II. Seite 225 Die GmbH & Co KG in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes

A. Die Ungewöhnlichkeit der GmbH & Co KG

Die *GmbH & Co KG* wurde in der frühen Rechtsprechung des RFH sehr kritisch gesehen. Sie galt als Anwendungsfall des § 5 RAO, der Vorgängervorschrift des § 22 BAO.⁷ *Zorn* berichtet, dass die Rechtsform „*GmbH & Co KG*“ von *Abgabepflichtigen* konstruiert wurde, um die **doppelte steuerliche Erfassung des Gewinnes** einer *GmbH* einerseits bei der *GmbH* und *andererseits* nach *Ausschüttung beim Gesellschafter* zu vermeiden.⁸ Es war aus seiner Sicht daher naheliegend, dass die Abgabenbehörden und in der Folge auch die Gerichte der *GmbH & Co KG* *ursprünglich* die steuerliche Anerkennung versagt haben. Unter Berufung auf § 5 RAO hat der RFH mit seinen Urteilen vom 17.4.1925 und vom 15.7.1925 entschieden, dass der Gewinn der *GmbH & Co KG* *steuerlich der GmbH zuzurechnen ist*.⁹ Die Entnahmen der Kommanditisten galten als Gewinnausschüttungen der *GmbH*.

Diese *Rechtsprechung* hat der *RFH* *wenig* später leicht modifiziert: Am 24.2.1927 hat der RFH ausgesprochen, dass ein *Missbrauch* nur dann nicht vorliegt, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die *GmbH Co KG* zur *Durchführung* der geplanten wirtschaftlichen Ziele die sich naturgemäß bietende zivilrechtliche Rechtsform sei.¹⁰ Sonst würde sich aus § 5 RAO ergeben, dass die *KG* als juristische Person zu werten sei.

1929 kam es dann zu einer weiteren Modifikation: Mit Urteil vom 13.3.1929 hat der RFH die Beweislast verschoben:¹¹ Einer *GmbH Co KG*

dürfe nur dann die steuerliche Anerkennung versagt werden, wenn die Steuerbehörde nachweise, dass zur Erreichung der wirtschaftlichen Ziele die *GmbH Co KG* nicht die *gegebene Form* war, sie vielmehr nur zur Umgehung der Steuerpflicht gegründet wurde.

B. Die Anerkennung der *GmbH Co KG*

Zu einer *Änderung der Rechtsprechung* kam es dann mit Urteil vom 18.2.1933: ¹² Das Finanzamt hat zunächst – aufgrund einer Betriebsprüfung – mit Berufung auf § 5 RAO der *GmbH Co KG* die *steuerliche Anerkennung* versagt und das Gesamtunternehmen als eine „(große) *GmbH*“ angesehen. Die *Kommanditgesellschaft* wäre steuerlich nicht anzuerkennen,

Seite 226 „da die mit ihrer *Gründung* angeblich erstrebten wirtschaftlichen Erfolge in gleicher Weise auch durch die *GmbH* hätten erreicht werden können. Die *letzte* Rechtsform sei für Fälle der vorliegenden Art verkehrsmäßig, während dagegen die *Form* der *GmbH Co* (*Kommanditgesellschaft*), die gegenüber der *GmbH* keine *Rechtsnachteile* von *Bedeutung* mit sich *bringe*, trotz ihrer *bürgerlich-rechtlichen Zulässigkeit* als ungewöhnlich gelten müsse, zumal die *Gesellschafter* der *GmbH* alle mit den *Kommanditisten* *übereinstimmten*. Da die *ungewöhnliche Form* der *GmbH Co* nach *Überzeugung* des *Finanzamts* auch nur zum Zwecke der *Steuerumgehung* gewählt worden sei, müsse ihr die *steuerliche Anerkennung* nach § 5 RAO (...) versagt bleiben.“

Das Finanzgericht hat die Auffassung des Finanzamts, dass die *Kommanditgesellschaft* steuerlich nicht anzuerkennen sei, gebilligt: „*Jrgendein in der Natur des Gesellschaftsverhältnisses liegender Grund für die Beteiligten, neben die seit 1904 bestehende GmbH im Jahre 1921 die Kommanditgesellschaft treten zu lassen*“ , wäre nicht anzuerkennen.

„Die *Doppelgesellschaft* verdanke auch tatsächlich dem Zwecke der *Steuerumgehung* ihre Einrichtung. Der besondere steuerliche Vorteil bei einer *GmbH* bestehe darin, dass die aufgespeicherten Gewinne nur mit der relativ geringen *Körperschaftsteuer* belastet, der Vorteil bei einer *Kommanditgesellschaft* hinwiederum darin, dass die verbrauchten und ausgeschütteten Gewinne nicht mit der *Körperschaftsteuer* vorweg belastet würden. Beide Vorteile miteinander zu verbinden, ermögliche die *Doppelgesellschaft*. Von dieser Möglichkeit hätten die Beteiligten im vorliegenden Falle auch Gebrauch gemacht.“

Das Finanzgericht hielt daher „*die Annahme, dass die ungewöhnliche Form der Doppelgesellschaft hier zum Zwecke der Steuerumgehung gewählt worden sei, für unabweisbar*“.

Der RFH kam zum gegenteiligen Ergebnis: ¹³

„Es muss grundsätzlich dem Pflichtigen überlassen bleiben, die Rechtsform, in der er sein Unternehmen betreiben will, selbst zu bestimmen. Ist die gewählte Rechtsform nicht ungewöhnlich, dann kann ihr die Steuerbehörde grundsätzlich **nicht die steuerliche**

Anerkennung versagen, mit der Begründung, eine andere – etwa steuerlich für den Fiskus günstigere – Form sei für die von den Beteiligten erstrebten Zwecke die natürliche gewesen.“

Die *Missbrauchsvorschrift* „*will der Steuerbehörde nicht das Recht geben, die Beteiligten zu nötigen, die Rechtsform zu wählen, bei der sie die meisten Steuern zu zahlen haben (...)*“. Zur GmbH Co KG selbst führte der RFH aus:

„Die Frage, ob eine GmbH eine *Kommanditgesellschaft* mit Dritten eingehen kann, war und ist auch jetzt noch bestritten. Die Gerichte, insbesondere auch das Reichsgericht, haben sich aber auf den Standpunkt gestellt, dass es zulässig sei (...). Anscheinend ist der erste Anstoß zur Errichtung von *Kommanditgesellschaften* aus einer GmbH als *persönlich haftendem Gesellschafter* und ihren Teilhabern als Kommanditisten durch die Gestaltung der Steuergesetze gegeben worden (...). Solche Bildungen müssen aber nicht ihre wirtschaftliche Bedeutung und Rechtfertigung lediglich in der Steuergesetzgebung haben. Offensichtlich führen auch beachtliche wirtschaftliche Interessen zur Errichtung von sogenannten *Gesellschaften mbH Co*. Es erschien deshalb dem Reichsfinanzhof in Übereinstimmung mit dem Reichsgericht (...) nicht zulässig, diese neuere Entwicklung des Gesellschaftswesens unberücksichtigt zu lassen.“

Seite 227 Weiters führte der RFH aus: „*Die Beschwerdeführerin weist (...) nicht mit Unrecht darauf hin, dass die GmbH Co allmählich ein anerkanntes Gebilde des Rechtsverkehrs geworden sei.*“

C. Die Rechtsprechung des RFH zur GmbH Co KG aus innentheoretischer Sicht

Wer – wie der RFH – die Anwendung der **Missbrauchsvorschrift** auf die GmbH Co KG davon abhängig macht, ob die gewählte Rechtsform noch ungewöhnlich ist oder „*allmählich ein anerkanntes Gebilde des Rechtsverkehrs geworden sei*“, scheint sich bei der Interpretation der Missbrauchsvorschrift auf dem Boden der **Außentheorie** zu befinden: Nach der Außentheorie hat die damalige Missbrauchsvorschrift des § 5 RAO und die nunmehrige Regelung des § 22 BAO selbstständige normative Bedeutung und tritt als **eigenständiger Besteuerungstatbestand** zu den anderen in den Steuergesetzen vorgeschriebenen Steuerpflichten hinzu.¹⁴ 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). Zusätzlich muss der ungewöhnliche, ungebrauchliche und unangemessene Weg in der Absicht beschritten werden, Abgaben zu umgehen, also die Entstehung des Abgabenanspruchs zu verhindern oder hinauszuschieben (subjektives Element).

In der Lehre wird dieser Auffassung die **Innentheorie** entgegengehalten:¹⁵ Demnach ist das in der seinerzeitigen Missbrauchsvorschrift des § 5 RAO und der nunmehrigen Regelung

des § 22 BAO angesprochene Umgehungsproblem nicht eine Besonderheit des Steuerrechts, sondern ein allgemeines Rechtsproblem, das sich auf allen Gebieten der Rechtsordnung in grundsätzlich gleicher Weise stellt. 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 entscheidet, ob ein bestimmter Sachverhalt von einer Gesetzesbestimmung noch erfasst wird oder nicht. Die Steuerpflicht kann demnach nie auf § 22 BAO, sondern nur auf den **jeweiligen Steuertatbestand** gestützt werden.¹⁶ Dessen Auslegung hat beim Wortlaut zu beginnen, ^{Seite 228} nicht aber notwendigerweise zu enden.¹⁷ Vielmehr ist der tatsächlich oder vermeintlich umgangene Besteuerungstatbestand unter Berücksichtigung der Rechtsentwicklung, der Systematik und vor allem seines Zieles und Zweckes auszulegen.

Interessant ist, dass das dargestellte Urteil des RFH vom 18.2.1933 auch bereits Anklänge an das **innentheoretische Verständnis der Missbrauchsvorschrift** erkennen lässt:¹⁸ Die Beschwerdeführerin hat nämlich eingewendet,

„daß, nachdem die Steuergesetzgebung die Rechtsform zum Unterscheidungsmerkmal zwischen Körperschaftsteuer und Einkommensteuer gemacht habe, die Wahl der einen oder anderen Rechtsform nicht mehr dem § 5 RAO aF unterworfen werden könne. Insofern sei § 5 RAO aF durch die Gestaltung der Gesetzgebung ausgeschaltet.“

Der RFH hat dem zugestimmt:

„Diese Ausführungen sind beachtlich (...). Da die Möglichkeit Steuer zu ersparen, im Gesetz selbst durch die entsprechende Ausgestaltung der Einkommen- und Körperschaftsteuer geschaffen und damit anerkannt worden sei, könne einem solchen Erfolge nicht durch Anwendung des § 5 RAO begegnet werden (...).“

Ganz ähnliche Formulierungen finden sich in der Rechtsprechung des VwGH zu § 22 BAO. Der Gerichtshof verwendet häufig textbausteinartig folgenden Teil der Begründungsformel:¹⁹ *„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.²⁰ 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.²¹ Genauso wenig

kann von Bedeutung sein, ob es um ausdrücklich als Begünstigungs- oder Befreiungsvorschriften bezeichnete oder um andere Regelungen geht.²² 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 vorneherein eng formuliert werden.²³ Ist aber die Anwendung des § 22 BAO als selbstständiger Besteuerungstatbestand ausgeschlossen, wenn die Auslegung der entsprechenden Steuervorschriften keine Steuerpflicht nach sich zieht, werden die anderen „Voraussetzungen“ der Missbrauchsvorschrift – wie zum Beispiel die Ungewöhnlichkeit – Seite 229 bedeutungslos. 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.

III. § 22 BAO in der Rechtsprechung des VwGH

A. Die Ungewöhnlichkeit als Tatbestandsvoraussetzung des § 22 BAO

Gassner und *Schimetschek* haben darauf hingewiesen, dass das Kriterium der **Ungewöhnlichkeit** die Anwendung des § 22 BAO zum „Erfinderschicksal“ mache:²⁴ 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. Die geschilderte Rechtsprechung des RFH zur *GmbH Co KG* stellt dies eindrucksvoll unter Beweis.

Mit dieser Kritik hat sich der VwGH in seinem Erkenntnis vom 19.1.2005, 2000/13/0176, auseinandergesetzt:

„Soweit die beschwerdeführende Partei im angefochtenen Bescheid eine eingehendere Auseinandersetzung mit ihrem Vorbringen vermisst, die Einschaltung von Veranlagungsgesellschaften in Niedrigsteuerländern sei im Falle der Investition österreichischer Unternehmen ‚im Ausland‘ ein ‚ständiger beschrittener Weg‘, sei ihr erwidert, dass der Begriff der ‚Ungewöhnlichkeit‘ 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.

Gestaltungsmisbrauch bleibt ein solcher auch dann, wenn er von vielen Steuerpflichtigen in gleicher oder ähnlicher Weise betrieben wird. Das von Verfechtern der sogenannten Innentheorie u.a. auch geäußerte Argument, die Beurteilung eines steuerlichen Lösungsweges als Gestaltungsmisbrauch sei typisches ‚Erfinderschicksal‘ (Gassner, Der Gestaltungsmisbrauch im Steuerrecht – Änderung der Rechtsprechung?, in ÖStZ 1981/22, 263, Lang, Der Gestaltungsmisbrauch [§ 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, dass das Gesetz in der Regelung des § 22 Abs 2 BAO als Kriterium der Rechtsfolge einer Missbrauchsbeurteilung bestimmt hat.“

Seite 230 Sieht man sich allerdings die **Rechtsprechung** genauer an, zeigt sich ein anderes Bild: ²⁵ So hat es der VwGH als entscheidungserheblich angesehen, ob in der Zwischenschaltung einer Sanierungsgesellschaft (Auffanggesellschaft), die der notleidenden Gesellschaft (zB) über Dachzinsen Mittel zur Tilgung der Gläubigeransprüche zur Verfügung stellt, „überhaupt noch ein ungewöhnlicher Weg erblickt werden kann“. ²⁶ 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 nach Auffassung des VwGH als ungewöhnlich einzustufen. ²⁷ Ein zwischen dem Gesellschafter und der Gesellschaft abgeschlossenes In-sich-Geschäft ist unüblich. ²⁸ 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 erfüllt. ²⁹ 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 Gestaltungsmisbrauches in nachgerade erdrückender Weise.“

B. Die Anerkennung steuerlicher Gestaltungen

Lehnt der VwGH die Anerkennung der Missbrauchsvorschrift des § 22 BAO ab, dann beruft er sich oft darauf, dass die **Gestaltung nicht ungewöhnlich** ist. Die Begründung dafür ist aber meist ähnlich dürftig wie in den Fällen, in denen er eine Gestaltung als ungewöhnlich einstuft. Wer diese Erkenntnisse liest, kann sich des Eindrucks nicht erwehren, dass sich der VwGH oft bereits ein Urteil gebildet hat, bevor

er die Voraussetzung 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 Sachverhaltes unter den nach den Regeln der juristischen Kunst ausgeloteten Tatbestand der Rechtsvorschrift leiten lassen.³⁰

So ging der VwGH 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:

Seite 231 *„Dass weder Leasingverträge als solche noch sale-and-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 sollte:³¹

„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“* befindet.

C. Die Rechtsprechung des VwGH zu § 22 BAO aus innentheoretischer Sicht

Dem VwGH ist aber zuzugestehen, dass er der höchst problematischen Deutung des § 22 BAO im Sinne der **Außentheorie** zumindest nicht konsequent folgt. Auf die wiederholt verwendete Aussage des VwGH, wonach von einem Missbrauch nicht gesprochen werden kann, wenn der Steuerpflichtige unmittelbar jenen Weg beschreitet, den das Gesetz selbst vorzeichnet, ist bereits hingewiesen worden.³² Im Erkenntnis vom 12.9.2001, 99/13/0167, hat der VwGH – offenbar ganz auf dem Boden der **Innentheorie** – sogar ausdrücklich darauf hingewiesen, *„dass die Missbrauchsregelung als Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise iSd § 21 BAO (vgl Ritz, BAO, § 21, Rz 12) eben gerade nicht einen Besteuerungstatbestand schafft“*. In zahlreichen Fällen hat der VwGH nicht die von der

Abgabenbehörde ins Treffen geführte Anwendung der Missbrauchsvorschrift aufgegriffen, sondern die Rechtsfrage schlicht und einfach durch **Interpretation der vermeintlich umgangenen Vorschrift** gelöst.

Ganz in diese Richtung geht auch das Erkenntnis vom 11.7.1995, 91/13/0154, 91/13/0186, zur *GmbH Co KG*: Der *VwGH* stützt sich auf die 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 Seite 232 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. Die 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 könnten, 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 *hieszu* einer Bezugnahme auf § 22 BAO nicht bedurft hätte.“

IV. Zusammenfassende Würdigung

Es bleibt dabei: Wer die Ungewöhnlichkeit einer Gestaltung als Tatbestandsvoraussetzung der Missbrauchsvorschrift des § 22 BAO sieht, macht die Anwendung dieser Regelung zum „**Erfinderschicksal**“: 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.³³ Die Rechtsprechung des RFH zur Anerkennung der *GmbH Co KG* bildet dafür höchst illustratives Anschauungsmaterial. Die Judikatur des VWGH hat aber daraus keine Lehren gezogen. Die Ungewöhnlichkeit spielt auch heute in der Rechtsprechung zu § 22 BAO noch eine Rolle.

Das Urteil des RFH vom 15.2.1933 hat aber nicht nur verdeutlicht, wie fragwürdig es ist, an die Ungewöhnlichkeit einer Gestaltung für Zwecke der Anwendung der Missbrauchsvorschrift anzuknüpfen, sondern enthält auch Begründungselemente, die den methodisch zutreffenden Weg für die Erfassung von Umgehungsproblemen zeigen: Es geht darum, ob „die Möglichkeit, Steuer zu ersparen, im Gesetz selbst durch die entsprechende Ausgestaltung der Einkommen- und Körperschaftsteuer geschaffen“ worden ist oder nicht. Entscheidend ist also nicht die Missbrauchsvorschrift, sondern die Interpretation des maßgebenden Besteuerungstatbestandes, die letztlich alleine zeigt, wie der verwirklichte Sachverhalt steuerlich zu behandeln ist. Wer sich rechtsstaatlichen Grundsätzen und der Suche nach methodisch einwandfreien Lösungen bei der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze verpflichtet weiß, wird niemals die Hoffnung aufgeben, das letztlich auch in der Rechtsprechung des VWGH die Innentheorie den Sieg davontragen wird.

-
- 1 Vgl *Kastner/Stoll* (Hrsg), *Die GmbH Co KG im Handels-, Gewerbe- und Steuerrecht* (1970).
 - 2 Vgl *Kastner/Stoll* (Hrsg), *Die GmbH Co KG im Handels-, Gewerbe- und Steuerrecht*² (1977).
 - 3 Vgl *Arnold*, *Die Gründung der GmbH Co im Handelsrecht*, in *Kastner/Stoll* (Hrsg), *GmbH Co KG*, 93 (93 ff); *ders*, *Gebühren und Verkehrsteuern bei der Gründung der GmbH Co*, in *Kastner/Stoll* (Hrsg), *GmbH Co KG*, 129 (129 ff); *ders*, *Die GmbH Co im Gewerberecht*, in *Kastner/Stoll* (Hrsg), *GmbH Co KG*, 438 (438 ff), in der ersten Auflage (1970) sowie *ders*, *Die Gründung der GmbH Co im Handelsrecht*, in *Kastner/Stoll* (Hrsg), *GmbH Co KG*², 113 (113 ff); *ders*, *Gebühren und Verkehrsteuern bei der Gründung einer GmbH Co*, in *Kastner/Stoll* (Hrsg), *GmbH Co KG*², 171 (171 ff); *ders*, *Die GmbH Co im Gewerberecht*, in *Kastner/Stoll* (Hrsg), *GmbH Co KG*², 675 (675 ff); *ders*, *Die Auswirkungen der Gebührengesetznovelle 1977 auf das Recht der GmbH Co*, in *Kastner/Stoll* (Hrsg), *GmbH Co KG*², 743 (743 ff).
 - 4 Vgl *Gassner*, *Die Anerkennung der GmbH Co im Steuerrecht*, in *Kastner/Stoll* (Hrsg), *GmbH Co KG*, 52 (52 ff), in der ersten Auflage (1970) sowie *ders*, *Die Anerkennung der GmbH Co im Steuerrecht*, in *Kastner/Stoll* (Hrsg), *GmbH Co KG*², 67 (67 ff).
 - 5 Vgl *Gassner*, *Interpretation und Anwendung der Steuergesetze* (1972).
 - 6 Vgl *Gassner*, *Interpretation* 72 ff.
 - 7 § 5 Abs 2 R AO 1919 lautete in seiner ursprünglichen Fassung: „Ein Missbrauch (...) liegt vor, wenn
 1. in Fällen, wo das Gesetz wirtschaftliche Vorgänge, Tatsachen und Verhältnisse in der ihnen entsprechenden rechtlichen Gestaltung

einer Steuer unterwirft, zur Umgehung der Steuer ihnen nicht entsprechende, ungewöhnliche Rechtsformen gewählt oder Rechtsgeschäfte vorgenommen werden, und

2. nach Lage der Verhältnisse und nach der Art, wie verfahren wird oder verfahren werden soll, wirtschaftlich für die Beteiligten im wesentlichen derselbe Erfolg erzielt wird, der erzielt wäre, wenn eine den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen entsprechende rechtliche Gestaltung gewählt wäre, und
3. etwaige Rechtsnachteile, die der gewählte Weg mit sich bringt, tatsächlich keine oder nur geringe Bedeutung haben.“; vgl Stoll, BAO-Kommentar (1994) 240 f.

- 8 Vgl Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung bei GmbH, GmbH Co K(EG), GmbH Still (1992) 135.
- 9 Vgl RFH 17.4.1925, II A 911/24, abgedruckt in StuW 1925, E 201; 15.7.1925, I A 18/25, abgedruckt in StuW 1925, E 475.
- 10 Vgl RFH 24.2.1927, I B 83/26, RStBl 1927, 169.
- 11 Vgl RFH 13.3.1929, RStBl 1929, 329.
- 12 Vgl RFH 18.2.1933, I A 422/30, RStBl 1933, 375.
- 13 Vgl RFH 18.2.1933, I A 422/30, RStBl 1933, 375.
- 14 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).
- 15 Grundlegend Gassner, Interpretation 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); Stoll, BAO-Kommentar 240 ff; Ritz, BAO⁵ (2014) § 22 Tz 6 ff; Lang, Der Gestaltungsmissbrauch (§ 22 BAO) in der jüngeren Rechtsprechung des VwGH, ÖStZ 1994, 173 (178 f); Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts II⁷ (2014) Tz 109; Lang/Massoner, Die Grenzen steuerlicher Gestaltung in der österreichischen Rechtsprechung, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht (2009) 15 (17 ff).
- 16 Vgl Lang, ÖStZ 1994, 174; Lang/Massoner in Lang/Schuch/Staringer 18.
- 17 Vgl Lang/Massoner in Lang/Schuch/Staringer 48.
- 18 RFH 18.2.1933, I A 422/30, RStBl 1933, 375.
- 19 Vgl die Nachweise bei Lang, ÖStZ 1994, 174.
- 20 MwN Lang/Massoner in Lang/Schuch/Staringer 37.
- 21 Vgl Lang, ÖStZ 1994, 176; Lang/Massoner in Lang/Schuch/Staringer 37.
- 22 Vgl Lang, ÖStZ 1994, 176 f; Lang/Massoner in Lang/Schuch/Staringer 37.
- 23 Vgl Ruppe, Die Ausnahmestimmungen 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.

- 24 Vgl *Gassner*, ÖStZ 1981, 263; *Schimetschek*, Die Problematik der Steuerumgehungsvorschrift des § 22 BAO, FJ 1983, 153 (155).
- 25 Dazu ausführlich *Lang/Massoner* in *Lang/Schuch/Staringer* 22 ff.
- 26 Vgl VwGH 23.5.1990, 89/13/0272–0275.
- 27 Vgl VwGH 19.11.1998, 98/15/0150.
- 28 Vgl VwGH 10.9.1998, 93/15/0051.
- 29 Vgl VwGH 13.10.1999, 96/13/0113; 25.9.2002, 97/13/0175, 97/13/0192.
- 30 Vgl *Lang/Massoner* in *Lang/Schuch/Staringer* 47.
- 31 Vgl VwGH 13.9.2006, 2003/13/0025.
- 32 Dazu ausführlich *Lang/Massoner* in *Lang/Schuch/Staringer* 37 ff.
- 33 Vgl *Gassner*, ÖStZ 1981, 263; *Schimetschek*, FJ 1983, 155; *Lang*, ÖStZ 1994, 175; *Lang/Massoner* in *Lang/Schuch/Staringer* 21 ff.