

## Die Neuregelung des Missbrauchs in § 22 BAO

Steuerrecht aktuell · Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang · ÖStZ 2018/508 · ÖStZ 2018, 419 · Heft 13 und 14 v. 21.8.2018

Die durch das Jahressteuergesetz 2018 im Wortlaut des [§ 22 BAO](#) vorgenommenen Änderungen erwecken den Eindruck, dass sie sowohl von unionsrechtlichen Vorgaben als auch von der bisherigen Rechtsprechung des VwGH inspiriert wären. Dieser Beitrag untersucht, welchen Einfluss das Unionsrecht und die verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung tatsächlich auf das Verständnis der Vorschrift haben und was dies für die Auslegung und Anwendung der Steuergesetze in Österreich letztlich bedeutet.\*

### 1. Zielsetzung und Hintergrund der geplanten Änderung

Mit dem Jahressteuergesetz 2018 (JStG 2018) ist erstmals seit Inkrafttreten der BAO der Wortlaut des [§ 22 BAO](#) modifiziert worden. Folgende Änderungen erfolgten:

- In [§ 22 Abs 1 BAO](#) wurde die Wortfolge "Durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes" durch die Wortfolge "Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des privaten Rechts" ersetzt.
- Nach [§ 22 Abs 1 BAO](#) wurde folgender Abs 2 eingefügt: "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."
- Im bisherigen [§ 22 Abs 2 BAO](#), der sich nunmehr in [§ 22 Abs 3 BAO](#) findet, wurde der Ausdruck "ein Mißbrauch (Abs. 1)" durch das Wort "Missbrauch" ersetzt.

Im Kern wird die Neuregelung in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage folgendermaßen begründet:<sup>1</sup>

Seite 419

*"Mit der Ergänzung des bisherigen § 22 um einen neuen Abs. 2 soll sichergestellt werden, dass die allgemeine Anti-Missbrauchsbestimmung (General Anti Avoidance Rule - GAAR) des österreichischen Abgabenrechts hinsichtlich des Missbrauchs im Körperschaftsteuerrecht jedenfalls den unionsrechtlichen Anforderungen entspricht und es trotzdem bei nur einer einzigen allgemeinen nationalen Anti-Missbrauchsbestimmung bleibt. Durch die gewählte Formulierung soll es zu keiner Einschränkung des bisherigen Umfangs des Missbrauchstatbestandes kommen und die bestehende Auslegungstradition so weit wie möglich beibehalten werden können."*

Die weitgehende Beibehaltung des [§ 22 Abs 1 BAO](#) und die fast unveränderte Übernahme der zuvor geltenden Fassung des [§ 22 Abs 2 BAO](#) in den nunmehrigen [§ 22 Abs 3 BAO](#) sollen offenbar die Kontinuität des bisher zu [§ 22 BAO](#) vertretenen Verständnisses gewährleisten. Darüber hinaus

bedienen sich die Gesetzesverfasser auch bestimmter Formulierungen, die aus der Rechtsprechung zu [§ 22 BAO](#) bekannt sind:

- In der Judikatur zum bisherigen [§ 22 BAO](#) findet sich häufig die Wortfolge *"im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung ungewöhnlich und unangemessen"*.<sup>2</sup> Der Ministerialentwurf zur neu gefassten Vorschrift übernahm diese Formulierung sogar zur Gänze.<sup>3</sup> In der Regierungsvorlage wurde dann auf die Ungewöhnlichkeit verzichtet.<sup>4</sup>
- Der VwGH spricht im Kontext des [§ 22 BAO](#) häufig auch vom Zweck der *"Steuerersparnis"* und fragt, ob der gewählte Weg noch *"sinnvoll"* erscheint, wenn der abgabenersparende Effekt weggedacht wird.<sup>5</sup>

Die Neufassung des [§ 22 BAO](#) übernimmt aber auch zahlreiche Formulierungen aus Art 6 ATAD:<sup>6</sup>

- In beiden Vorschriften ist von *"Gestaltung"* und *"Abfolge [von] Gestaltungen"* die Rede, wobei der neu eingefügte [§ 22 Abs 2 BAO](#) von *"rechtliche[n]"* Gestaltungen spricht, während Art 6 Abs 1 ATAD stattdessen die *"unangemessene"* Gestaltung und die *"unangemessene"* Abfolge von Gestaltungen erwähnt.
- Die Wortfolge *"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"* ist Art 6 Abs 1 ATAD entnommen.
- In Art 6 Abs 2 ATAD ist ebenso wie im nunmehrigen [§ 22 Abs 2 BAO](#) von den *"triftigen wirtschaftlichen Gründen"* die Rede, *"die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln"*.

Einige Formulierungen erinnern sowohl an Art 6 ATAD als auch an die Rechtsprechung des VwGH zur bisherigen Fassung des [§ 22 BAO](#):

- Die Angemessenheit ist Schlüsselbegriff in Art 6 ATAD und in der schon zuvor bestehenden Fassung des [§ 22 Abs 2 BAO](#) und demzufolge auch in der Rechtsprechung des VwGH.
- Der eingefügte [§ 22 Abs 2 BAO](#) spricht in einem Nebensatz davon, dass die Gestaltung *"einen oder mehrere Schritte umfassen kann"*. Art 6 Abs 1 Satz 2 ATAD lautet: *"Eine Gestaltung kann mehr als einen Schritt oder Teil umfassen"*. Der VwGH spricht gelegentlich davon, dass ein Missbrauch auch in der *"Hintereinanderschaltung mehrerer rechtlicher Schritte"* bestehen kann.<sup>7</sup>

## **2. Bisherige Rechtsprechung zu [§ 22 BAO](#)**

### **2.1. Subjektive Voraussetzungen**

Die Gesetzesverfasser haben sich offenbar - ua - an der bisherigen Rechtsprechung des VwGH zu [§ 22 BAO](#) orientiert. Die Bedeutung des [§ 22 BAO](#) in der zuvor bestehenden Fassung ist - nicht nur - in der Judikatur umstritten. Im Mittelpunkt der Kontroversen steht die Frage, ob [§ 22 BAO](#) nach der "Außentheorie" oder der "Innentheorie" zu verstehen ist. Nach der Außentheorie hat [§ 22 BAO](#) selbstständige normative Bedeutung und tritt als eigenständiger Besteuerungstatbestand zu den anderen in den Steuergesetzen vorgeschriebenen Steuerpflichten hinzu.<sup>8</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 (objektives Element). 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 keine Besonderheit des Steuerrechts, sondern ein allgemeines Rechtsproblem, das sich auf allen Gebieten der Rechtsordnung in grundsätzlich gleicher Weise stellt.<sup>9</sup> Gesetzesumgehung ist nichts anderes als eine Frage des Wirkungsbereichs des

Seite 420

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](#) 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 selbstständige normative Bedeutung.

Der VwGH leitet seine Entscheidungsbegründungen zu [§ 22 BAO](#) in der bis zum JStG 2018 bestehenden Fassung häufig mit nahezu wortidenten Formulierungen ein: *"Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird als Missbrauch im Sinne des [§ 22 BAO](#) eine rechtliche Gestaltung angesehen, die im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung ungewöhnlich und unangemessen ist und nur auf Grund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich wird. (...) Der Steuerpflichtige ist grundsätzlich nicht gehindert, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, dass die geringste Steuerbelastung erzielt wird. Im Falle einer rechtlichen Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet, ist zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich ist. Können daher beachtliche außersteuerliche Gründe für eine - wenn auch ungewöhnliche - Gestaltung angeführt werden, ist ein Missbrauch auszuschließen (...)."*<sup>10</sup>

Der VwGH fragt somit nach der "Absicht" des Steuerpflichtigen und den "außersteuerlichen Gründen" für die gewählte Gestaltung. Der Steuerpflichtige hat diese Gründe vorzutragen und darf dabei nicht auf der bloßen "Behauptungsebene" bleiben.<sup>11</sup> Diese Gründe müssen jedenfalls "nachvollziehbar",<sup>12</sup> aber auch "stichhältig" sein<sup>13</sup> oder "plausibel gemacht" werden.<sup>14</sup> Allerdings eignet sich "nicht bereits jeder für bestimmte Ausnahmefälle denkbare geringfügige Vorteil der gewählten Umwegkonstruktion als beachtlicher außersteuerlicher Grund".<sup>15</sup> All dies macht deutlich, dass die Akzeptanz eines außersteuerlichen Grunds von einer Wertungsentscheidung des zuständigen Organs abhängt und damit der Behörde und dann in weiterer Konsequenz den Gerichten weitgehende Entscheidungsspielräume in jedem Einzelfall ermöglicht.<sup>16</sup>

Die Vorhersehbarkeit der Rechtsprechung leidet auch darunter, dass der VwGH mitunter dazu neigt, die seinerzeit für den Steuerpflichtigen maßgebenden Motive für eine gewählte Gestaltung ausschließlich vor dem Hintergrund des tatsächlichen späteren Geschehensablaufs zu würdigen.<sup>17</sup> Im Erkenntnis vom 18. 10. 2006, [2003/13/0031](#) ging es um die Motive für die Involvierung einer Konzerngesellschaft auf einer Kanalinsel: *"Die von der Beschwerdeführerin hervorgehobene Nähe zum anglosächsischen Kapitalmarkt und die bessere Informationsmöglichkeit mit dem Wegfall von Sprachbarrieren bilden kein tragfähiges Argument gegen den angefochtenen Bescheid, weil nach den insoweit unbekämpften Feststellungen der belangten Behörde die tatsächlichen*

Seite 3

Geldgeschäfte - abgesehen vom Sitz der S. Treasury Ltd. auf Guernsey - über eine schwedische Bank in Luxemburg abgewickelt worden und innerhalb des schwedischen Konzerns geblieben sind. Warum es zur Darlehensgewährung an Konzerngesellschaften einer Nähe zum anglosächsischen Kapitalmarkt bedurft hätte, ist somit nicht nachvollziehbar (...). Der Umstand, dass die Geschäfte letztlich über eine schwedische Gesellschaft in Luxemburg abgewickelt wurden, widerlegt allerdings keineswegs, dass das seinerzeitige Motiv für die Gründung einer Kapitalgesellschaft auf Guernsey in der Nähe zum anglosächsischen Kapitalmarkt gelegen sein kann. Im Erkenntnis vom 9. 12. 2004, [2002/14/0074](#) ging es um die Gründe für die Einschaltung einer Kapitalgesellschaft: "Die Beschwerdeführerin bringt vor, die Ausgliederung der Finanzierungsaktivitäten in eine eigene Gesellschaft hätte insbesondere der Haftungsverminderung gedient. Diesem Argument hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid zutreffend entgegen gehalten, dass bei der Veranlagung in Festgeld und bei der Zeichnung von Anleihen im Falle der Insolvenz des Schuldners die hingegebenen Geldmittel verloren seien, dieses Risiko aber durch die Zwischenschaltung irischer Gesellschaften nicht gemindert werde." Die Tatsache, dass letztlich doch risikolos investiert wurde, widerlegt jedoch nicht, dass mit der Gründung einer Kapitalgesellschaft die Option geschaffen wurde, bei beschränkter Haftung riskantere Investments zu tätigen. Letztlich schließt der VwGH aus dem Umstand, dass im konkreten Fall die Haftung

Seite 421

nicht schlagend geworden ist, dass die Haftungsminde rung kein relevantes Motiv für die Gründung der Gesellschaft war. Diese Schlussfolgerung ist alles andere als zwingend.<sup>18</sup> Verschärfend wirkt sich aus dem Blickwinkel des Steuerpflichtigen aus, dass es ihm offenbar negativ angerechnet wird, wenn ihm "erst im Zug des Abgabenverfahrens andere als steuersparende Gründe für die (...) gewählte Gestaltung eingefallen" sind.<sup>19</sup> Wenn es aber darum geht, "ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich ist",<sup>20</sup> kann es doch keine Rolle spielen, wann und von wem die außersteuerlichen Gründe vorgetragen werden, solange das Neuerungsverbot dem nicht entgegensteht. Aus dem Blickwinkel dieser üblicherweise verwendeten Formel wäre es nicht einmal zwingend, dem Steuerpflichtigen überhaupt die Beweislast für den außersteuerlichen Grund aufzuerlegen.<sup>21</sup>

## 2.2. Objektive Voraussetzungen

Der Rechtsprechung des VwGH zufolge kennt [§ 22 BAO](#) in der bisherigen Fassung noch weitere Anwendungsvoraussetzungen. Zunächst stellt sich die Frage, ob [§ 22 BAO](#) nur bei wirtschaftlich oder auch bei zivilrechtlich anknüpfenden Tatbeständen Bedeutung hat: Der VwGH hat wiederholt festgehalten, [§ 22 BAO](#) wäre die Bedeutung beizumessen, "dass bei der Subsumtion des konkreten Sachverhaltes unter einen abgabenrechtlichen Tatbestand die Frage einer missbräuchlichen Gestaltung zu prüfen ist, ohne dass es darauf ankommt, ob dieser Tatbestand stärker oder weniger stark an das Zivilrecht anknüpft".<sup>22</sup> Die Anwendung des [§ 22 BAO](#) kommt auch "im Falle formal-rechtlich anknüpfender Abgabenvorschriften" in Betracht.<sup>23</sup> Mit diesen Entscheidungen steht aber das Erkenntnis des [VwGH vom 18. 7. 2002, 99/16/0166](#) im Widerspruch: Dort bezeichnet der Gerichtshof die "Missbrauchsregelung als Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise iSd [§ 21 BAO](#)". In dieselbe Richtung weist das Erkenntnis vom 17. 11. 2004, [99/14/0254](#): Nach Auffassung des VwGH hat die Behörde übersehen, "dass die Frage nach der Rechts- und Handlungsfähigkeit keine solche ist, welche nach [§ 22 Abs 2 BAO](#) zu beantworten ist. Die belangte Behörde verweist zutreffend selbst auch auf [§ 79 BAO](#), wonach für die Rechts- und Handlungsfähigkeit die Bestimmungen des bürgerlichen Rechts gelten. (...) Für die aber gemäß [§ 79 BAO](#) nach bürgerlichem Recht zu beurteilende Frage der Rechts- und Handlungsfähigkeit (bei welcher es sich nicht um die Erhebung von Abgaben handelt) hat die Beurteilung des Sachverhalts als Missbrauch im Sinne des [§ 22 Abs. 1 BAO](#) keine Bedeutung." Für den VwGH war offenbar zum einen ausschlaggebend, dass [§ 79 BAO](#) nicht unmittelbar die

Seite 4

Abgabenerhebung regelt, zum anderen aber auch der Umstand, dass diese Regelung an das Zivilrecht anknüpft und daher auch aus diesem Grund keinen Platz für die Anwendung des [§ 22 BAO](#) lässt.<sup>24</sup>

Eine Anwendung des [§ 22 BAO](#) in der bisher bestehenden Fassung kommt jedenfalls nur dann in Betracht, wenn die vom Steuerpflichtigen gewählte Gestaltung einen Steuervorteil bewirkt.<sup>25</sup> Dies hat die Behörde zu ermitteln. Im Erkenntnis vom 20. 6. 2000, [98/15/0008](#) sah der VwGH den Missbrauchstatbestand nicht als verwirklicht an, da der angefochtene Bescheid keine Feststellung enthielt, wonach die von der Beschwerdeführerin gewählte Gestaltung zu einer Minderung der Umsatzsteuerpflicht geführt hätte. Im Erkenntnis vom 2. 8. 2000, [98/13/0152](#) genügte dem VwGH allerdings bereits, dass der Steuervorteil bei einem *anderen* Steuerpflichtigen eintrat.

Die Maßstäbe, die der VwGH im Hinblick auf die objektiven Missbrauchsvoraussetzungen anlegt, sind durchaus schwankend:<sup>26</sup> In seiner häufig verwendeten Formel verlangt er die Ungewöhnlichkeit und Unangemessenheit der Gestaltung. Gelegentlich erweckt der Gerichtshof aber den Eindruck, dass eine der beiden Voraussetzungen reichen könnte.<sup>27</sup> Im Erkenntnis vom 29. 11. 2006, [2003/13/0026](#) hat der VwGH von der Behörde verlangt, *"bezogen auf die jeweiligen Darlehenszuzählungen aufzuzeigen, dass der von den Beschwerdeführerinnen eingeschlagene Weg der Rechtsgestaltung - auch unter Berücksichtigung der bei Konzernen der vorliegenden Größenordnung gebräuchlichen Aufspaltung der Konzernaktivitäten auf verschiedene Rechtsträger - **unüblich** oder **umständlich** erscheint"*.<sup>28</sup> Im dem Erkenntnis vom 16. 12. 1998, [93/13/0257](#) zugrundeliegenden Sachverhalt hätte sowohl die Art der Vertragsgestaltung als auch deren konkreter Inhalt als "unüblich" oder "unwirtschaftlich" beurteilt werden müssen, um eine Missbrauchsprüfung auszulösen. Im Erkenntnis vom 14. 12. 2000, [95/15/0111](#) hat der VwGH den Beschwerdeführer darauf hingewiesen, dass es *"bei üblichen wirtschaftlichen Handlungen nicht auf außergewöhnliche und wenig wahrscheinliche Rahmenbedingungen ankommt, sondern auf die nach der Lebenserfahrung üblichen Umstände."*

Schon *Gassner* und *Schimetschek* haben darauf hingewiesen, dass das Kriterium der Ungewöhnlichkeit die Anwendung des [§ 22 BAO](#) zum "Erfinderschicksal" mache:<sup>29</sup> Wer als Erster eine

Seite 422

neue zivilrechtliche Gestaltung zur Steuerersparnis wählt, läuft Gefahr, dass die Konstruktion als ungewöhnlich angesehen und ihr die steuerliche Anerkennung versagt wird. Wird der Weg aber dann von vielen anderen auch gegangen, so verliert die Gestaltung durch die Häufigkeit ihrer Verwendung das Merkmal der Ungewöhnlichkeit. So erachtete es der VwGH im Jahre 1990 als entscheidungserheblich, ob in der Zwischenschaltung einer Sanierungsgesellschaft (Auffanggesellschaft), die der notleidenden Gesellschaft (zB) über Pachtzinsen Mittel zur Tilgung der Gläubigeransprüche zur Verfügung stellt, *"überhaupt noch ein ungewöhnlicher Weg erblickt werden kann"*.<sup>30</sup> In seinem Erkenntnis vom 19. 1. 2005, [2000/13/0176](#) hat sich der VwGH mit dieser Kritik 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 'ständig 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. Gestaltungsmissbrauch bleibt ein solcher auch dann, wenn er von vielen Steuerpflichtigen in gleicher oder ähnlicher Weise betrieben wird. Das von Verfechtern der so genannten Innentheorie u.a. auch geäußerte Argument, die*

Seite 5

*Beurteilung eines steuerlichen Lösungsweges als Gestaltungsmissbrauch sei typisches 'Erfinderschicksal' (Gassner, Der Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht - Änderung der Rechtsprechung?, in ÖStZ 1981/22, 263, Lang, Der Gestaltungsmissbrauch (§ 22 BAO) in der jüngeren Rechtsprechung des VwGH, in ÖStZ 1994/8, 175, sowie derselbe, Der Normgehalt des § 22 BAO, in ÖStZ 2001/4, 67), trifft nicht zu, wenn das Kriterium der rechtlichen Angemessenheit und nicht jenes (unbeachtliche) der Übereinstimmung einer Vorgangsweise mit den Vorgangsweisen vieler anderer den Maßstab für die Missbrauchsbeurteilung bildet. Nichts anderes als die rechtliche Angemessenheit ist es schließlich auch, was das Gesetz in der Regelung des § 22 Abs. 2 BAO als Kriterium der Rechtsfolge einer Missbrauchsbeurteilung bestimmt hat."*

Der VwGH setzt in dieser Entscheidung offenbar Ungewöhnlichkeit und Unangemessenheit gleich. Er scheint die - nicht näher definierte - "rechtliche Angemessenheit" als maßgebendes Kriterium in den Vordergrund zu stellen. In Wahrheit kommt es aber dennoch auf die "statistische Häufigkeit" an:<sup>31</sup> Schon kurze Zeit nach dem Erkenntnis vom 19. 1. 2005, [2000/13/0176](#) sah der VwGH keinen 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:<sup>32</sup> *"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."* Somit 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.<sup>33</sup>

Die bisher erwähnten Entscheidungen des VwGH vermitteln überwiegend den Eindruck, dass der Gerichtshof [§ 22 BAO](#) als eigenen Besteuerungstatbestand versteht, der zu den sonst vorgesehenen Steuerpflichten hinzutritt. Dies entspricht der Außentheorie. Eine genaue Analyse zeigt aber, dass es in der Rechtsprechung auch andere Tendenzen gibt. So steht der VwGH im Erkenntnis vom 12. 9. 2001, 99/13/0167 offenkundig am Boden der Innentheorie: Er weist ausdrücklich darauf hin, *"dass die Missbrauchsregelung als Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise iSd § 21 BAO (vgl Ritz, BAO, § 21, Rz 12) eben gerade nicht einen Besteuerungstatbestand schafft."* Jene Rechtsprechung, in der der Gerichtshof seiner textbausteinartig verwendeten Begründungsformel häufig folgenden Satz hinzufügt, entspricht ebenfalls der Innentheorie:<sup>34</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>35</sup> Genauso wenig kann von Bedeutung sein, ob es um ausdrücklich als Begünstigungs- oder Befreiungsvorschriften bezeichnete oder um andere Regelungen geht.<sup>36</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 vorneherein eng formuliert werden.<sup>37</sup> 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 bedeutungslos.<sup>38</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>39</sup>

Im Erkenntnis vom 9. 12. 2004, [2002/14/0074](#) hat der Gerichtshof ausdrücklich auf seine Entscheidung vom 20. 6. 1995, [92/13/0268](#) hingewiesen und dazu ausgeführt: *"Im letztgenannten Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass Missbrauch nicht vorliege, wenn der Steuerpflichtige unmittelbar jenen Weg beschreibe, den das Gesetz selbst vorgebe; diese Ansicht, von der auch die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid ausgeht, hält der Verwaltungsgerichtshof aufrecht."* Dieses implizite Bekenntnis zur Innentheorie hat den VwGH erstaunlicherweise aber nicht davon abgehalten, in dieser Entscheidung das ihm gestellte Rechtsproblem letztlich doch auf dem Boden der Außentheorie zu lösen.

Die gelegentlich verwendete Formel von dem durch das Gesetz selbst vorgezeichneten Weg ist aber nicht immer nur ein bloßes Lippenbekenntnis:<sup>40</sup> *"Die Form des Abschlusses eines Darlehensvertrages dergestalt, dass keine förmliche Urkunde iS des [§ 15 Abs. 1 GebG](#) errichtet wird, kann nicht als Missbrauch im Sinne des österreichischen Abgabenrechtes (vgl. [§ 22 BAO](#)) angesehen werden (vgl. dazu z.B. das Erk. des VfGH vom 8. Mai 1980, V 14/80, VfSlG 8807)."*<sup>41</sup> Zum Wechsel der Gewinnermittlungsart entschied der VwGH, dass die Anwendung des [§ 22 BAO](#) nicht in Betracht kommt:<sup>42</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 29. 9. 2010, [2005/13/0079](#) verneinte der VwGH 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 besteuern 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 der jüngeren Rechtsprechung des VwGH zu [§ 22 BAO](#) spielt die Innentheorie auch unter dem Einfluss des Unionsrechts eine größere Rolle. In unionsrechtlich weitgehend harmonisierten Rechtsgebieten wie dem Umsatzsteuerrecht ist der VwGH nämlich an die Missbrauchsjudikatur des EuGH gebunden und bemüht sich, [§ 22 BAO](#) im Lichte dieser Rechtsprechung auszulegen: *"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". 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 auch seine sonst übliche Begründungsformel modifiziert und einen Hinweis auf das mit der Regelung des Abgabengesetzes verfolgte Ziel aufgenommen:<sup>43</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

Seite 424

*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.

### 2.3. Rechtsfolgen

In den Fällen, in denen der VwGH [§ 22 BAO](#) in seiner bis zum JStG 2018 bestehenden Fassung nach wie vor als Besteuerungstatbestand ansieht, vertritt er die Auffassung, dass dann bei der Abgabenerhebung von der "angemessenen" Gestaltung auszugehen ist. Der Missbrauchstatbestand unterscheidet sich dabei vom Scheingeschäft: Ist ein Rechtsgeschäft nur vorgeschoben, kann gar kein Missbrauch vorliegen.<sup>44</sup> Die Anwendung des [§ 22 BAO](#) setzt voraus, dass das Rechtsgeschäft zustande gekommen ist. Die zwischengeschaltete Gesellschaft muss tatsächlich gegründet, das Darlehen gewährt oder die Leasingverträge wirksam abgeschlossen worden sein. Die Rechtsfolge der Missbrauchsvorschrift besteht nach der Außentheorie darin, dass sich die Abgabenbehörde über den realen Sachverhalt hinwegsetzen und ihn durch den von ihr als "angemessen" empfundenen Sachverhalt ersetzen kann. Der fiktive Sachverhalt tritt an die Stelle des tatsächlichen Sachverhalts.<sup>45</sup> Die Abgabenvorschriften werden auf den fiktiven Sachverhalt angewendet.<sup>46</sup> Unter Zugrundelegung der Fiktion erfolgt dann die Besteuerung: "*Im Fall des [§ 22 Abs 2 BAO](#) sind die Abgaben gerade so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen - aber eben nicht tatsächlich gewählten - Gestaltung zu erheben wären.*"<sup>47</sup>

Die Reichweite dieser Fiktion geht häufig über den missbräuchlich erlangten Steuervorteil hinaus:<sup>48</sup> Im Erkenntnis vom 30. 4. 2003, [97/13/0130](#) rechnete die Behörde unter Berufung auf [§ 22 BAO](#) eine von einer natürlichen Person an eine Kapitalgesellschaft übertragene Liegenschaft weiterhin der natürlichen Person zu und verweigerte der Gesellschaft die Geltendmachung der Absetzung für Abnutzung. Der VwGH erachtete es ua als unzulässig, die Rechtsfolgen des [§ 22 BAO](#) auf die AfA zu beschränken:<sup>49</sup> "*Diese AfA betrifft jedoch die mit der in Rede stehenden Vereinbarung zivilrechtlich übertragene Liegenschaft, ein Wirtschaftsgut, aus welchem die Beschwerdeführerin jedoch - von der belangten Behörde unbeanstandet - Einkünfte aus*

Seite 8

Vermietung und Verpachtung erzielt hatte. Eine Erklärung dafür, warum die belangte Behörde zwar das Wirtschaftsgut nicht der Beschwerdeführerin, sondern dem MB zurechnete, die aus der Vermietung und Verpachtung dieses Wirtschaftsgutes erfließenden Einkünfte jedoch der Beschwerdeführerin zurechnete, blieb sie schuldig." Im Erkenntnis vom 16. 12. 1998, [93/13/0257](#) wies der VwGH darauf hin, dass "bei Feststellung von Missbrauch die davon gekennzeichnete vertragliche Gestaltung in ihrem vollen Umfang abgabenrechtlich nicht anzuerkennen" ist. Für veräußerte und rückgemietete Kraftfahrzeuge, die unter Anwendung des [§ 22 BAO](#) weiterhin dem Betriebsvermögen des Veräußerers zuzurechnen sind, kann daher auch die angemessene Miete nicht als Betriebsausgabe abgezogen werden. Der dem Erkenntnis vom 26. 5. 2004, [99/14/0209](#) zugrunde liegende Fall betraf eine im Betriebsvermögen eines Einzelunternehmers befindliche Liegenschaft, die an dessen Ehegattin verkauft wurde. Die belangte Behörde ging davon aus, dass durch die eingeschlagene Gestaltung die bei einer bloßen Entnahme der Liegenschaft nicht mögliche Übertragung der realisierten stillen Reserven im Wege der Veräußerung an die Ehefrau gesetzeskonform gewahrt und gleichzeitig die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Abgabenbegünstigung des [§ 12 EStG](#) geschaffen werden sollten. Sie erachtete den Abschluss des Kaufvertrags als missbräuchlich. Der VwGH ging davon aus, dass sich - selbst wenn man im vorliegenden Fall von einem Missbrauch ausginge - "bei 'angemessener Gestaltung' zwar allenfalls die Vernachlässigung des Veräußerungsvorganges, aber unter gleichzeitiger Belassung des Liegenschaftsanteils im Betriebsvermögen angeboten" hätte. Die anlässlich der Entnahme erfolgte Aufdeckung der stillen Reserven muss daher auch entfallen. In derartigen Konstellationen wäre es nicht gerade einfach, den in der Zukunft liegenden Zeitpunkt zu ermitteln, zu dem die Entnahme der - zivilrechtlich eindeutig im Eigentum der Ehegattin stehenden und nicht mehr betrieblich genutzten - Liegenschaft zu fingieren ist.

Die Reichweite der Fiktion der "angemessenen Gestaltung" ist oft unklar.<sup>50</sup> In mehreren Entscheidungen ging es um die Schenkung eines unter der damals für die Veräußerung maßgebenden Beteiligungsgrenze liegenden Beteiligungsteils an die Ehefrau und die anschließende steuerfreie Veräußerung. Die damalige Rechtslage stellte für Zwecke der Beteiligungsgrenze noch nicht auf das vom Rechtsvorgänger gehaltene Beteiligungsausmaß ab. Der VwGH sah derartige Konstellationen wiederholt als Missbrauch an und rechnete den Veräußerungsgewinn dem Ehegatten zu, bei dem dieser steuerpflichtig war. Im Erkenntnis vom 27. 9. 1995, [93/13/0095](#) hatte der VwGH auch darüber zu entscheiden, wem die Erträge aus dem Veräußerungserlös in weiterer Folge zuzurechnen waren: "War der Beschwerdeführer in steuerrechtlicher Beurteilung demnach als Veräußerer des gesamten Geschäftsanteiles im Ausmaß von 35 % anzusehen, dann folgt aus der daraus zwangsläufigen Zurechnung des gesamten Veräußerungserlöses an ihn auch die Rechtsrichtigkeit der einkommensteuerlichen Zurechnung der Einkünfte aus den Erträgen des angelegten Veräußerungserlöses allein an den Beschwerdeführer; war er allein als wirtschaftlicher Eigentümer des Wirtschaftsgutes des angelegten Kapitals anzusehen, dann hatte der Beschwerdeführer auch als Bezie-

Seite 425

her der Einkünfte aus diesem seinem Kapitalvermögen zu gelten, sodass die auch seiner Ehegattin eingeräumte Verfügungsmöglichkeit über die veranlagten Veräußerungserlöse und ihre Erträge rechtlich nicht mehr als einen einkommensteuerlich unbeachtlichen Akt der Einkommensverwendung durch den Beschwerdeführer darstellt." Im Erkenntnis vom 1. 3. 2007, [2006/15/0070](#) sah es der VwGH offenbar als nicht ausgeschlossen an, dass die für Zwecke der Einkommensteuererhebung angenommene Fiktion bis in das Schenkungssteuerrecht reicht und zum Entfall der durch die Übertragung der Beteiligung vom Ehegatten auf die Ehegattin ausgelösten Schenkungssteuerpflicht führen kann. Der VwGH wies nämlich darauf hin, dass "im Beschwerdefall auch nicht zu erkennen [ist], dass dem Finanzamt bei der im Jahr 1998 erfolgten Vorschreibung von Schenkungssteuer der im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung im Jahr 2001 festgestellte Sachverhalt bekannt gewesen wäre." Angesichts dieser weitreichenden

Seite 9

Fiktionen kann man darüber spekulieren, ob die Anwendung des Missbrauchstatbestands im Falle einer zehn Jahre später erfolgenden Schenkung der Kapitalanlage durch die Ehegattin an einen Dritten noch dazu führt, dass die Behörde diesen Vorgang dann als Schenkung *des Ehegatten* an einen Dritten zu werten hat, oder ob die Behörde irgendwann wieder den tatsächlichen Sachverhalt der Besteuerung zugrunde legen muss.

Die Schwierigkeiten, die die Notwendigkeit einer Fiktion mit sich bringt, werden besonders im dem Erkenntnis vom 18. 10. 2006, [2003/13/0031](#) zugrundeliegenden Fall deutlich:<sup>51</sup> Die österreichische L-AG gehörte zu einem Konzern, an dessen Spitze eine schwedische Gesellschaft stand. Die L-AG hatte auf Guernsey eine 100%ige Tochtergesellschaft gegründet und stattete diese Finanzierungsgesellschaft mit Eigenkapital aus. Die liquiden Mittel stammten aus Veräußerungserlösen, die die Beschwerdeführerin erzielt hatte. Darüber hinaus leistete auch die österreichische Muttergesellschaft der L-AG indirekte Zuschüsse an die auf Guernsey gelegene Gesellschaft. Der VwGH wertete die Einschaltung der Guernsey-Gesellschaft als Missbrauch und erachtete es als zulässig, die von der Guernsey-Gesellschaft bezogenen Zinseinkünfte der L-AG zuzurechnen. Die Zinsen, die auf den von der österreichischen Muttergesellschaft der L-AG der Guernsey-Gesellschaft geleisteten indirekten Gesellschafterzuschuss zurückzuführen waren, konnten hingegen nach Auffassung des VwGH nicht bei der L-AG erfasst werden, obwohl sie wohl im Wege von Dividenden zunächst an die L-AG ausgeschüttet worden wären. Der VwGH sah die "angemessene Gestaltung" nicht darin, dass die Muttergesellschaft der L-AG ihre liquiden Mittel bei der L-AG veranlagt hätte, wenn deren in Guernsey gelegene Tochtergesellschaft nicht zur Verfügung gestanden wäre.<sup>52</sup> Warum aber bei den von der L-AG der Guernsey-Gesellschaft zur Verfügung gestellten Mittel die Direktveranlagung durch die L-AG als "angemessene" Rechtsfolge anzunehmen ist, ist fraglich. Der L-AG stand ja immer noch die Alternative zur Verfügung, die Mittel über ihre österreichische Muttergesellschaft an die schwedische Konzernspitze auszuschütten, die dann die Veranlagung direkt oder auch über die Guernsey-Gesellschaft oder in anderer Weise durchführen hätte können. Dann wären die Zinsen keinesfalls in Österreich steuerpflichtig gewesen. Der VwGH hat diese Alternative nicht aufgegriffen:<sup>53</sup> *"Den Ausführungen in der Beschwerde, eine 'Umgehung' der österreichischen Steuerpflicht wäre durch Verlagerung liquider Mittel an die Konzernspitze wesentlich einfacher zu bewerkstelligen gewesen, ist entgegen zu halten, dass nicht fiktive, sondern tatsächlich verwirklichte Sachverhalte zu beurteilen sind."* Diese Begründung erscheint wenig überzeugend. Die Anwendung des [§ 22 BAO](#) - verstanden im Sinne der vom VwGH offenbar präferierten Außentheorie - erfordert ja *jedenfalls*, statt des tatsächlich verwirklichten Sachverhalts der Besteuerung eine Fiktion zugrunde zu legen, und die Frage besteht nur darin, von *welcher* der meist mehreren Möglichkeiten fiktiver Sachverhalte auszugehen ist. Bei der Wahl des fiktiven Sachverhalts scheint es für den VwGH nicht entscheidungsrelevant zu sein, ob eine fiktive Gestaltung überhaupt als wirtschaftlich sinnvoll eingestuft worden wäre.

Ähnlich problematisch sind die vom VwGH in seinem Erkenntnis vom 22. 9. 2005, [2001/14/0188](#) angestellten Überlegungen:<sup>54</sup> Eine österreichische Kapitalgesellschaft hatte eine Finanzierungsgesellschaft auf Jersey errichtet. Diese Finanzierungsgesellschaft hatte die Mittel genutzt, um eine deutsche Konzerngesellschaft mit Fremdkapital auszustatten. Die von der Jersey-Gesellschaft bezogenen Zinsen wurden im Wege von Dividenden an die österreichische Gesellschaft ausgeschüttet. Nach damaliger Rechtslage waren Auslandsdividenden unter der Voraussetzung der internationalen Schachtelbeteiligung ungeachtet der Art der Einkünfte, die die ausländische Gesellschaft bezieht und des dortigen Steuerniveaus, in Österreich steuerfrei. Der VwGH sah die Gestaltung als missbräuchlich an. Er unterstellte als "angemessene" Gestaltung die Gewährung von Darlehen durch die österreichische Muttergesellschaft an die deutschen Konzerngesellschaften. Die Möglichkeit, es als angemessen zu erachten, dass die österreichische Gesellschaft, die ja die Jersey-Gesellschaft mit Eigenmitteln ausstattete, stattdessen ihren deutschen Töchtern direkt Eigenkapital zur Verfügung stellt - was ebenfalls Steuerfreiheit der Dividenden in Österreich zur Folge hätte - zog der VwGH nicht in Betracht:<sup>55</sup> *"Dass die angemessene Gestaltung im Beschwerdefall die Ausstattung der Tochtergesellschaften mit*

*Eigenkapital gewesen wäre, ist im Beschwerdefall nicht zu erkennen. Wie die Beschwerdeführerin zutreffend an anderer Stelle der Beschwerde ausführte, steht es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dem Steuerpflichtigen grundsätzlich - soweit keine 'Krise' im Sinne des Eigenkapitalersatz-Gesetzes vorliegt - frei, ob er sein Unternehmen mit Eigen- oder Fremdkapital ausstattet (vgl. für viele das schon angeführte hg. Erkenntnis vom 20. März 1974, 72/1157). Wenn die belangte Behörde die von der Beschwerdeführerin getroffene Wahl*

Seite 426

*der Finanzierungsform auch bei Anwendung der Rechtsfolge des [§ 22 Abs. 2 BAO](#) unangetastet gelassen hat, kann dies nicht als rechtswidrig erkannt werden."* Warum der VwGH, der keine Schwierigkeiten sieht, die über die ausländische Finanzierungsgesellschaft gelaufenen Transaktionen insgesamt zu negieren, im Hinblick auf die Unterscheidung zwischen Eigen- und Fremdkapital so hohen Respekt vor der Finanzierungsfreiheit des Steuerpflichtigen hat, bleibt unerfindlich. Der VwGH zögert sonst auch nicht, den von ihm unter Berufung auf [§ 22 BAO](#) angenommenen Fiktionen große Reichweite zuzumessen. Die Entscheidung verblüfft vor allem deshalb, da die Finanzierungsentscheidung des *Steuerpflichtigen* - also der österreichischen Gesellschaft - gerade darin bestand, *Eigenkapital* zur Verfügung zu stellen. Das Fremdkapital wurde den deutschen Konzerngesellschaften hingegen von der mit diesem Eigenkapital ausgestatteten Jersey-Gesellschaft zur Verfügung gestellt.

Das Erkenntnis vom 19. 1. 2005, [2000/13/0176](#) zeigt ebenfalls die Schwierigkeiten auf, die mit der Notwendigkeit, eine "angemessene" Gestaltung zu fingieren, verbunden sind:<sup>56</sup> Gesellschafter der beschwerdeführenden österreichischen Gesellschaft waren mehrere andere österreichische Kapitalgesellschaften ("Investoren"), die über Liquidität verfügten und diese der Beschwerdeführerin im Wege von Eigenkapital zur Verfügung stellten. Sie erhielten zuvor ihre Anteile von einer Konzerngesellschaft, einer österreichischen Bank, die das "Modell" in einem Prospekt bewarb. Die Beschwerdeführerin stattete mit dem von den Investoren erhaltenen Kapital wiederum eine in Hongkong gelegene Tochtergesellschaft mit Eigenmitteln aus, die von dieser veranlagt wurden. Die von der Hongkong-Gesellschaft erzielten Zinseinnahmen wurden im Wege von Dividenden an die Beschwerdeführerin und dann weiter an die Investoren ausgeschüttet. Die an diesem "Modell" Beteiligten hegten die Hoffnung, dass die Dividenden nach damaliger Rechtslage von der Beschwerdeführerin und von den Investoren steuerfrei bezogen werden konnten. Der VwGH betrachtete die Konstruktion als Missbrauch und rechnete die Zinsen der Beschwerdeführerin zu. Den Einwand, dass als "angemessene" Gestaltung auch die Zurechnung der von der Hongkong-Gesellschaft erzielten Zinsen direkt an die Investoren angesehen werden könnte, entkräftete der VwGH nicht einmal, sondern erachtete dies sogar ausdrücklich für möglich:<sup>57</sup> *"Aus dem in der Beschwerdeschrift referierten Vorhaben verschiedener Abgabenbehörden, den vorliegenden Sachverhalt auch zum Anlass einer Besteuerung bei den einzelnen Investoren zu nehmen, lässt sich für eine Rechtswidrigkeit des hier angefochtenen Bescheides von vornherein nichts gewinnen, in welchem Zusammenhang zusätzlich darauf zu verweisen ist, dass ein rechtskräftiger Abgabenbescheid, mit dem gegen ein Steuersubjekt ein bestimmter Abgabenanspruch geltend gemacht wurde, der Geltendmachung eines auf derselben Tatbestandsverwirklichung beruhenden Abgabenanspruches gegen ein anderes Steuersubjekt grundsätzlich nicht entgegen steht (siehe die hg. Erkenntnisse vom 15. Juli 1998, [93/13/0269](#), 0270, und vom 19. November 1998, [97/15/0001](#))." Die Investoren kann wohl mit zumindest vergleichbarer Berechtigung der Vorwurf treffen, sie hätten sich der Zwischenschaltung einer österreichischen Gesellschaft und einer Hongkong-Gesellschaft bedient, um ihre liquiden Mittel steuerfrei zu veranlagen, wie dieser Vorwurf im dem Erkenntnis zugrundeliegenden Fall der zwischengeschalteten österreichischen Gesellschaft selbst zum Verhängnis geworden ist. Eine weitere Möglichkeit, den Sachverhalt zu fingieren, würde nämlich im Ergebnis auch die Investoren treffen. Der das "Modell" entwickelnden Bank oder deren Konzerngesellschaft könnten die von der Hongkong-Gesellschaft bezogenen Zinsen ebenfalls*

Seite 11

zugerechnet werden, wenn man davon ausgeht, dass sie "Mastermind" der Konstruktion war.<sup>58</sup> Konsequenter wäre dies aber nur dann, wenn man gleichzeitig ein Darlehen der Investoren an die Bank oder deren Konzerngesellschaft fingiert und beim Schuldner der Zinsen dementsprechend Betriebsausgaben abzieht, die bei den Investoren als steuerpflichtige Einnahmen ankommen würden. Diese Fiktion würde somit letztlich auch die Investoren treffen. Vor diesem Hintergrund völlig unterschiedlicher denkbarer Fiktionen erscheint jede angenommene "angemessene Gestaltung" letztlich als willkürlich gewählt.<sup>59</sup>

Im Erkenntnis vom 26. 4. 2012, [2009/15/0220](#) hat der VwGH der Behörde vorgeworfen, zu rasch vom fiktiven zum tatsächlichen Sachverhalt zurückgekehrt zu sein: Wenn die Behörde die Gründung einer Auslandsgesellschaft für Zwecke der Zurechnung von Einkünften negiert, kann sie nicht gleichzeitig davon ausgehen, dass der Steuerpflichtige den Anteil an der Körperschaft dennoch angeschafft und wirksam stille Reserven auf die Beteiligung übertragen hat.

### 3. Art 6 ATAD

#### 3.1. Subjektive Voraussetzungen

Auch bei Art 6 ATAD spielen subjektive Kriterien eine Rolle: Die Erzielung des steuerlichen Vorteils hat der wesentliche Zweck oder zumindest einer der wesentlichen Zwecke zu sein, um die Rechtsfolgen des Art 6 ATAD auszulösen. Die Problematik eines derartigen Kriteriums liegt auf der Hand: Eine innere Absicht lässt sich nie beweisen. Auf subjektive Kriterien kann immer nur aufgrund äußerer Fakten geschlossen werden, was aber nichts daran ändert, dass es um letztlich nicht beweisbare Motive geht.<sup>60</sup>

Ein Blick auf die Rechtsentwicklung in der EU zeigt, dass es verschiedene Ausprägungen des subjektiven Kriteriums gibt.<sup>61</sup> In seinem Urteil *Halifax* hat der EuGH verlangt, dass die Erzielung eines Steuervorteils das "*essential aim*" der Transaktionen sein muss, damit der Missbrauchsvorwurf greift.<sup>62</sup> Diesen Begriff

Seite 427

hat die Kommission in ihrer Empfehlung zur Bekämpfung der aggressiven Steuerplanung bei ihrem Vorschlag einer allgemeinen Missbrauchsvorschrift aufgegriffen.<sup>63</sup> In der Folge hat sie ihn auch in ihren Vorschlägen zur Erlassung einer Richtlinie über die Finanztransaktionssteuer und zur Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie verwendet.<sup>64</sup> Der EuGH ist aber in seiner Terminologie nicht konsequent geblieben und hat bspw in seinem Urteil *Part Services* vom "*principal aim*" gesprochen.<sup>65</sup> Auch die Europäische Kommission hat die Terminologie mitunter gewechselt: In Art 80 ihres Richtlinienvorschlags über die CCCTB hat sie verlangt, dass es sich um Transaktionen handeln muss, "*carried out for the sole purpose of avoiding taxation*".<sup>66</sup> Das Europäische Parlament hat sich dafür ausgesprochen, diese Anforderungen zurückzunehmen und "*the sole purpose*" durch "*the main purpose*" zu ersetzen.<sup>67</sup> Im 2016 veröffentlichten Richtlinienvorschlag einer CCTB ist in Art 58 vom "*essential purpose*" die Rede.<sup>68</sup> Bereits die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie hatte aber in ihrem Art 5 vom "*principal motive or one of its principal motives*" gesprochen.<sup>69</sup> Ähnlich ist in Art 15 der Fusionsrichtlinie vom "*principal objective or one of its principal objectives*" die Rede.<sup>70</sup> Die 2015 beschlossene, geänderte Mutter-Tochter-Richtlinie verwendet die Wortfolge "*the main purpose or one of the main purposes*",<sup>71</sup> und Art 6 ATAD hat diese Terminologie aufgegriffen.<sup>72</sup>

Art 6 ATAD soll es den Finanzverwaltungen offenbar leicht machen, einen Missbrauch anzunehmen: Dass der alleinige Zweck der Gestaltung in der Erzielung des Steuervorteils liegen muss, ist keineswegs gefordert. Nicht einmal der "essential", "principal" oder "main purpose" muss es sein. Vielmehr genügt es, dass *einer der* "main purposes" einer Gestaltung auf den Vorteil abzielt. Die Regelung geht daher davon aus, dass es nicht bloß *einen* "wesentlichen Zweck", sondern *zwei* oder gar *mehrere* "wesentliche Zwecke" geben kann. Gelingt daher dem Steuerpflichtigen der Nachweis, dass die von ihm gewählte Gestaltung *auch* außersteuerlich

Seite 12

motiviert ist, kann die Behörde ihm entgegenhalten, dass es für die Anwendung der Missbrauchsvorschrift reicht, dass er *auch* den steuerlichen Vorteil im Blick gehabt hat. Selbst wenn der Steuerpflichtige sein außersteuerliches Motiv erfolgreich als wesentlichen Zweck darlegen kann, muss das nicht genügen: Da es nach dieser Vorschrift *mehrere* wesentliche Zwecke einer Gestaltung geben kann, greift der Missbrauchsvorwurf auch dann, wenn der Steuerpflichtige neben einem oder gar mehreren außersteuerlichen Zwecken auch den weiteren wesentlichen Zweck verfolgt hat, einen Steuervorteil zu erlangen. Nach welchen Kriterien zwischen wesentlichen und nicht wesentlichen Zwecken einerseits und zwischen verschiedenen wesentlichen Zwecken andererseits zu unterscheiden ist, bleibt im Dunkeln. Das subjektive Element spielt aber auch noch in Art 6 Abs 2 ATAD eine Rolle. Dort ist für Zwecke des Art 6 Abs 1 ATAD der Ausdruck der Unangemessenheit definiert. Nach Art 6 Abs 1 ATAD stellt sich überhaupt nur bei einer *"unangemessenen Gestaltung oder einer unangemessenen Abfolge von Gestaltungen"* die Frage nach der Anwendbarkeit dieser Vorschrift. Unangemessen sind Gestaltungen oder eine Abfolge von Gestaltungen in dem Umfang, in dem sie nicht *"aus triftigen wirtschaftlichen Gründen"* vorgenommen wurden, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln. Gestaltungen oder eine Abfolge von Gestaltungen, die aus *"triftigen wirtschaftlichen Gründen"* vorgenommen wurden, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln, sind daher nicht unangemessen. Sie fallen somit nicht unter den Missbrauchsverdacht. Wenn also *"triftige wirtschaftliche Gründe"* vorliegen, kann offenbar auch der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke darin bestehen, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, ohne dass dies die Anwendung des Art 6 ATAD auslöst.

### 3.2. Objektive Voraussetzungen

Nach Art 6 Abs 1 ATAD ist darüber hinaus Voraussetzung für die Anwendung dieser Vorschrift, dass der angestrebte Vorteil *"dem Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft"*. Somit verlangt Art 6 ATAD nach dem Ziel oder Zweck der Vorschrift zu fragen, deren Anwendung den Vorteil bewirken würde. Für den einigermaßen geschulten Juristen ist selbstverständlich, dass bei der Auslegung von Rechtsvorschriften immer deren Ziel und Zweck berücksichtigt werden müssen. Eine Interpretation, die beim nackten Wortlaut einer Vorschrift stehenbleibt, stünde wohl mit dem heutigen Stand der juristischen Methodenlehre

Seite 428

nicht in Einklang.<sup>73</sup> Selbst wer noch daran glaubt, dass der Wortlaut einer Vorschrift nicht bloß der Beginn der Auslegung ist, sondern gleichzeitig auch ihre Grenzen absteckt, wird einsehen müssen, dass der Wortlaut alleine in den seltensten Fällen so eindeutig ist, dass der Inhalt einer Vorschrift unter Ausblendung von Ziel und Zweck ermittelt werden kann. Somit muss bei der Interpretation von allen - für den Steuerpflichtigen vorteilhaften genauso wie nachteiligen - Vorschriften immer deren Ziel und Zweck berücksichtigt werden, und nicht bloß dann, wenn es eines der Hauptmotive des Steuerpflichtigen gewesen sein soll, irgendeinen Vorteil zu erzielen. Gerade vor diesem Hintergrund stellt sich aber die Frage, warum es einer eigenen Vorschrift bedürfen soll, die einerseits die Maßgeblichkeit von Ziel und Zweck bei der Auslegung ausdrücklich betont, dies aber andererseits mit der Voraussetzung zu verknüpfen scheint, dass der Steuerpflichtige mit der von ihm gewählten Gestaltung einen steuerlichen Vorteil erzielen will. Eine denkbare Deutung liegt darin, aus ihr den Umkehrschluss zu ziehen und für andere - von Art 6 ATAD nicht ausdrücklich erfasste - Fälle abzuleiten, dass dort Ziel und Zweck der Regelungen bei der Auslegung auszublenden wären und sich der Interpret auf den nackten Wortlaut - allenfalls unter Einbeziehung der Rechtsentwicklung und der Systematik - zu beschränken hätte.<sup>74</sup> Art 6 ATAD wäre dann als positivierte Interpretationsregel zu verstehen, die uns in die Steinzeit der Methodenlehre zurückwirft und als Durchbrechung der sonst geltenden Interpretationsgrundsätze gesehen werden müsste, nach denen die Berücksichtigung von Ziel und Zweck der Vorschriften für die Auslegung selbstverständlich ist. Ein derartiges Verständnis des Art 6 ATAD liegt aber aus mehreren Gründen alles andere als nahe:<sup>75</sup> Zum einen gibt es auch in den Erwägungsgründen keine Anhaltspunkte dahin gehend, dass die Hauptbedeutung dieser

Seite 13

Vorschrift *außerhalb ihres eigentlichen Anwendungsbereichs* liegen und die Interpretation des Steuerrechts *insgesamt* dramatisch verändern soll. Zum Zweiten ist die Ausblendung von Ziel und Zweck im Rahmen der Interpretation auch kaum möglich, denn die einzelnen Aspekte des Auslegungsvorgangs, bei dem es um die Sinnermittlung insgesamt geht, sind untrennbar miteinander verbunden und lassen sich nicht beliebig auf- und abspalten. Zum Dritten ist kaum anzunehmen, dass gerade Art 6 ATAD dazu dienen soll, in den Fällen, in denen sich im Zuge des Ermittlungsverfahrens nicht nachweisen lässt, dass einer der wesentlichen Zwecke einer Gestaltung in der Erlangung des steuerlichen Vorteils gelegen sein soll, dem Steuerpflichtigen diesen Vorteil auch dann zu verschaffen, wenn dies nicht im Einklang mit Ziel und Zweck der den Vorteil regelnden Vorschrift steht.<sup>76</sup>

Naheliegender ist daher eine andere Deutung dieser Vorschrift, die der Regelung auch die sonst zu konstatierende Unbestimmtheit nimmt: Art 6 ATAD betont, dass ein steuerlicher Vorteil nur dann gewährt werden kann, wenn dies mit Ziel und Zweck der tatsächlich oder vermeintlich umgangenen Regelung im Einklang steht. Wenn Art 6 ATAD den Fall besonders hervorstreicht, in dem eines der Hauptziele des Steuerpflichtigen auf die Erlangung dieses Vorteils gerichtet ist, schließt diese Vorschrift nicht aus, dass auch in allen anderen Fällen steuerliche Vorteile nur dann gewährt werden, wenn dies dem Ziel und Zweck dieser Regelungen entspricht. Somit kommt es bei der Interpretation *immer* auf Ziel und Zweck der Regelung an. Vor diesem Hintergrund wird dann aber das in Art 6 ATAD ebenfalls als Voraussetzung angesprochene Motiv des Steuerpflichtigen bedeutungslos: Welche Motive der Steuerpflichtige verfolgt, ist irrelevant. Art 6 ATAD unterstreicht bloß die - ohnehin selbstverständliche - Notwendigkeit einer am Ziel und Zweck der vermeintlich oder tatsächlich umgangenen Regelungen orientierten Interpretation. Dementsprechend betont Hey, dass Art 6 ATAD eine Blankettnorm ist, *"deren Inhalt sich erst im Zusammenhang mit den Normen entfaltet, die umgangen werden sollen. Wann eine Gestaltung unangemessen ist, und wann es sich lediglich um die 'steuereffizienteste Struktur' handelt, die weiterhin nicht sanktioniert werden soll, lässt sich Art 6 ATAD nicht unmittelbar entnehmen, was nicht weiter verwundert, weil sich eben diese Grenzziehung nur aus dem jeweils umgangenen Tatbestand des nationalen Rechts gewinnen lässt."*<sup>77</sup> Ähnlich betont Drüen, dass der normative Maßstab der Angemessenheitsprüfung nicht in der Missbrauchs Klausel integriert ist, sondern *"vielmehr nur aus dem potentiell umgangenen Steuergesetz abgeleitet werden"* kann: *"Die rechtliche Unangemessenheit der Gestaltung ist am Normzweck zu messen."*<sup>78</sup> Letztlich ist also die Vorschrift, deren Umgehung vermutet wird, zu interpretieren. So gesehen ist Art 6 ATAD daher ein bloßer Auslegungshinweis und streng genommen sogar völlig entbehrlich: An einer Ziel und Zweck von Vorschriften Rechnung tragenden Auslegung führt niemals ein Weg vorbei.<sup>79</sup> Die Vorschrift macht Rechtsanwendern, die gefährdet sind, einem überkommenen Verständnis der Rechtsauslegung verhaftet zu bleiben, deutlich, dass eine auf den nackten Wortlaut der maßgebenden steuerrechtlichen Vorschrift abstellende Interpretation im Kontext der Richtlinie keinen Platz hat. Art 6 ATAD hat daher die Bedeutung, die Notwendigkeit einer teleologischen Interpretation der Besteuerungsvorschriften für die Fälle besonders zu betonen, in denen einer der wesentlichen Zwecke einer Gestaltung auf die Erlangung eines Steuervorteils gerichtet ist, ohne dies aber für alle anderen Fälle auszuschließen.

Von Bedeutung ist aber vor dem Hintergrund dieser Interpretation auch noch Art 6 Abs 2 ATAD, nach dem eine Gestaltung oder eine Abfolge von Gestaltungen in dem Umfang als unangemessen gilt, als sie nicht aus triftigen wirtschaftlichen Gründen vorgenommen wurde, die die wirtschaftliche Realität widerspie-

Seite 429

geln. Mit der Verwendung der Wortfolge "wirtschaftliche Realität" knüpft die Richtlinie offenbar an das Urteil *Cadbury Schweppes* an, einer der Leitentscheidungen im Bereich der steuerlichen Missbrauchsrechtsprechung des EuGH. Die "wirkliche wirtschaftliche Tätigkeit" ist einer der Schlüsselbegriffe in dieser Entscheidung:<sup>80</sup> Die Rechtsvorschriften über beherrschte ausländische Gesellschaften sind dem EuGH zufolge nur dann unionsrechtskonform, *"falls die von ihnen*

Seite 14

vorgesehene Besteuerung ausgeschlossen ist, wenn die Gründung einer beherrschten ausländischen Gesellschaft ungeachtet des Vorhandenseins von Motiven steuerlicher Art mit einer wirtschaftlichen Realität zusammenhängt. [...] Diese Gründung muss mit einer tatsächlichen Ansiedlung zusammenhängen, deren Zweck darin besteht, wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeiten im Aufnahmemitgliedstaat nachzugehen, wie aus der in den Randnummern 52 bis 54 des vorliegenden Urteils erwähnten Rechtsprechung hervorgeht. [...] Diese Feststellung muss "auf objektiven, von dritter Seite nachprüfbaren Anhaltspunkten beruhen, die sich u. a. auf das Ausmaß des greifbaren Vorhandenseins der beherrschten ausländischen Gesellschaft in Form von Geschäftsräumen, Personal und Ausrüstungsgegenständen beziehen. [...] Führt die Prüfung solcher Anhaltspunkte zu der Feststellung, dass die beherrschte ausländische Gesellschaft nur mit einer fiktiven Ansiedlung zusammenhängt, die keine wirkliche wirtschaftliche Tätigkeit im Hoheitsgebiet des Aufnahmemitgliedstaats entfaltet, so ist die Gründung dieser beherrschten ausländischen Gesellschaft als eine rein künstliche Gestaltung anzusehen. Dergleichen könnte insbesondere bei einer Tochtergesellschaft der Fall sein, die eine 'Briefkastenfirma' oder eine 'Strohfirma' ist (vgl. Urteil vom 2. Mai 2006 in der Rechtssache [C-341/04](#), Eurofood IFSC, Slg. 2006, I-0000, Randnrn. 34 und 35)."

In den angesprochenen Randnummern 52 bis 54 finden sich ua folgende Ausführungen des Gerichtshofes:<sup>81</sup> "In Anbetracht dieses Zieles der Eingliederung in den Aufnahmemitgliedstaat impliziert der Niederlassungsbegriff im Sinne der Bestimmungen des Vertrages über die Niederlassungsfreiheit die tatsächliche Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit mittels einer festen Einrichtung in diesem Staat auf unbestimmte Zeit [...]. Daher setzt sie eine tatsächliche Ansiedlung der betreffenden Gesellschaft im Aufnahmemitgliedstaat und die Ausübung einer wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeit in diesem voraus."

Der Begriff der "wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeit" wird somit der "fiktiven Ansiedlung", der "Briefkastenfirma" und der "Strohfirma" entgegengesetzt. All diese Begriffe sind auf Sachverhaltsebene von Bedeutung. Dies alles deutet darauf hin, dass der EuGH in diesen Passagen des Urteils das Schwergewicht darauf legt, der Behörde eine sorgfältige Sachverhaltsermittlung aufzutragen und klarmacht, dass bei bloßen Scheingeschäften der in den Grundfreiheiten verankerte Diskriminierungsschutz nicht greift.<sup>82</sup> Ähnlich hat GA Kokott in mehreren Schlussanträgen - bereits im Kontext des Art 6 Abs 2 ATAD - darauf hingewiesen, dass "rein künstlichen Gestaltungen, die im Ergebnis nur auf dem Papier stattfinden, von vornherein die Anerkennung versagt" wird.<sup>83</sup> Dies bedeutet dann aber auch, dass Konstellationen, die über bloße Scheingeschäfte hinausgehen, auch nicht unter Art 6 Abs 2 ATAD fallen können. Scheingeschäfte können bei richtiger Beurteilung aber ebenso wenig von dieser Vorschrift erfasst sein: Nicht der vorgetäuschte oder bloß behauptete Sachverhalt ist maßgebend, sondern der Sachverhalt, der sich wirklich ereignet hat, der daher auch die wirtschaftliche Realität reflektiert. Dies bedeutet aber nichts anderes, als dass Art 6 ATAD erst recht bedeutungslos ist. Auch nach Art 6 Abs 2 ATAD hat diese Vorschrift keine selbstständige normative Bedeutung. So wie die auf Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts abstellende Regelung des Art 6 Abs 1 ATAD die Vorschrift zum bloßen Interpretationshinweis macht, weist Art 6 Abs 2 ATAD den Rechtsanwender darauf hin, dass der Sachverhalt ordnungsgemäß zu ermitteln ist. Diese Mahnung gilt besonders - aber nicht nur - für die Fälle, in denen es an triftigen wirtschaftlichen Gründen für die Gestaltung zu fehlen scheint.

### 3.3. Rechtsfolgen

Die Frage, welche Rechtsfolgen die Anwendung des Art 6 ATAD bewirkt, stellt sich dann nicht, wenn man - wie hier näher ausgeführt - Art 6 ATAD zum einen als bloßen Interpretationshinweis dahin gehend versteht, dass auch die Auslegung nicht beim Wortlaut stehen bleiben darf, sondern auch Ziel und Zweck der Regelungen einzubeziehen hat, und zum anderen auch als Mahnung deutet, gerade in den Fällen, in denen sich eine Gestaltung an den Rändern des Besteuerungstatbestands zu bewegen scheint, bei der Sachverhaltsermittlung besonders sorgfältig vorzugehen. Wenn man allerdings diese Vorschrift als eigenen Besteuerungstatbestand verstünde, der in seinem Anwendungsbereich zu jedem anderen Besteuerungstatbestand

ergänzend dazutritt, stellt sich zwangsläufig die Frage, welche Konsequenzen es hat, wenn ein Sachverhalt von Art 6 ATAD erfasst ist.

Dem Wortlaut des Art 6 ATAD zufolge haben bei, unter diese Vorschrift fallenden, unangemessenen Gestaltungen oder einer unangemessenen Abfolge von Gestaltungen die Mitgliedstaaten diese Gestaltungen "*bei der Berechnung der Körperschaftsteuerschuld nicht zu berücksichtigen*". Dies klingt nach der Anordnung einer Fik-

Seite 430

tion:<sup>84</sup> Die Abgabenbehörden haben unangemessene Gestaltungen wegzudenken und so vorzugehen, wie vorgegangen worden wäre, wenn diese unangemessene Gestaltungen niemals stattgefunden hätten. Dabei stellt sich aber die Problematik jeder Fiktion: Von welchem alternativen Sachverhalt, der sich definitionsgemäß gerade *nicht* in der Lebensrealität ereignet hat, ist auszugehen?

Das soll an einem Beispiel illustriert werden: Eine Gesellschaft beschließt, ihrer Tochtergesellschaft Kapital zuzuführen und wählt den Weg einer Gesellschafterfremdfinanzierung, die zwar nach Art 4 ATAD unbedenklich ist, dennoch aber von der Abgabenbehörde als unangemessen iSd Art 6 ATAD angesehen wird. Ob in einem solchen Fall überhaupt die Anwendung des Art 6 ATAD in Betracht käme, hängt davon ab, wie man das Verhältnis der in Art 4 ATAD geregelten Zinsschranke zu Art 6 ATAD deutet.<sup>85</sup> Schließlich ließe sich auch vertreten, dass Art 4 ATAD als spezielle Anti-Missbrauchsvorschrift gar keinen Raum für Art 6 ATAD lässt.<sup>86</sup> Aufgrund der Charakterisierung des Art 4 ATAD als in Art 3 ATAD angesprochener Mindeststandard ist es aber nicht völlig undenkbar, die Anwendung des Art 6 ATAD zu erwägen.<sup>87</sup> Davon soll in der Folge ausgegangen werden.

Worin bestünde nun die nach Art 6 ATAD als angemessen zu wertende Fiktion? Wenn man die Zuführung von Fremdkapital zur Gänze ignoriert: Bedeutet dies bloß, dass der Abzug der Zinsen bei der Tochtergesellschaft versagt wird, oder fällt auch die Steuerpflicht der Zinsen bei der Muttergesellschaft weg? Und ist nun der Sachverhalt so zu fingieren, dass gar keine Kapitalzufuhr erfolgt ist, oder ist stattdessen anzunehmen, die Tochtergesellschaft wäre mit zusätzlichem Eigenkapital ausgestattet worden? Oder hätte die Tochtergesellschaft alternativ ihren Kapitalbedarf durch die Aufnahme eines Bankkredits befriedigt? Wenn man annimmt, dass die Kapitalzufuhr völlig wegzudenken ist - und das ließe sich aus dem Wortlaut des Art 6 Abs 1 ATAD am Ehesten ableiten -, bedeutet dies, dass auch für die weitere Besteuerung der Tochtergesellschaft zu unterstellen ist, sie hätte das ihr zugeführte Kapital nie erhalten und daher auch nie die Investitionen mit diesem Kapital getätigt, die sie tatsächlich vorgenommen hat? Noch schwieriger ist die Frage zu beantworten, wie lange die Fiktion nachwirkt und ob und wann für Zwecke der Besteuerung wiederum zum wahren Sachverhalt zurückgekehrt werden darf. Wenn die Muttergesellschaft einige Jahre später ihre Forderung gegenüber der Tochtergesellschaft an einen fremden Dritten verkauft: Bleibt es dabei, dass die Zinsen nicht abzugsfähig sind, und sind sie dann auch beim fremden Dritten nicht steuerpflichtig, weil ja die Gestaltung nicht zu berücksichtigen ist? Bei all diesen Fragen hilft auch Art 6 Abs 3 ATAD nicht weiter, wonach dann, wenn Gestaltungen oder eine Abfolge von Gestaltungen unberücksichtigt bleiben, "*die Steuerschuld im Einklang mit nationalem Recht berechnet*" wird. Jede Annahme einer Fiktion ist völlig beliebig.

Diese Überlegungen bestätigen letztlich die schon zuvor gewonnene Auffassung, wonach es verfehlt wäre, Art 6 ATAD als eigenständigen Besteuerungstatbestand zu verstehen. Deutet man Art 6 ATAD - ua - als Mahnung, den Sachverhalt ordnungsgemäß zu ermitteln, macht auch die Rechtsfolgenanordnung in Art 6 Abs 1 ATAD Sinn: Wenn die "unangemessene Gestaltung" eben nur eine vorgetäuschte Handlung ist, die sich in der wirtschaftlichen Realität nie ereignet hat, ist auch völlig klar, dass sie unberücksichtigt zu bleiben hat. Denn nur der sich tatsächlich ereignet habende Sachverhalt ist der Besteuerung zugrunde zu legen. Scheinhandlungen bleiben unberücksichtigt und die Steuerschuld ist - wie in Art 6 Abs 3 ATAD auch ausgesprochen - im Einklang mit nationalem Recht zu berechnen.

Seite 16

## 4. [§ 22 BAO](#) in der neuen Fassung

### 4.1. Subjektive Voraussetzungen

Der umformulierte [§ 22 BAO](#) speist sich aus verschiedenen Quellen: Die weitgehend unverändert gebliebenen beiden Absätze der bisherigen Regelung, die sich nunmehr in [§ 22 Abs 1](#) und [3 BAO](#) finden, sowie die aus der Rechtsprechung des VwGH übernommenen Formulierungen, scheinen die vom Gesetzgeber intendierte Kontinuität zum Ausdruck zu bringen. Die Übernahme einzelner Formulierungen des Art 6 ATAD vor allem im nunmehrigen [§ 22 Abs 2 BAO](#) ist Ausdruck des Willens, die unionsrechtliche Vorgabe umzusetzen. Die Übereinstimmung des Inhalts des neugefassten [§ 22 BAO](#) mit Art 6 ATAD stand für den Gesetzgeber offensichtlich im Vordergrund. Denn sonst hätte es der Gesetzesänderung gar nicht bedurft. Die Beibehaltung der bestehenden "Auslegungstradition" ist demgegenüber nachgeordnet. Sie soll auch nach den in den Gesetzesmaterialien zu findenden Aussagen bloß "so weit wie möglich" erfolgen.<sup>88</sup> Dies gilt nicht nur für den Anwendungsbereich der ATAD selbst. Die Erläuterungen machen deutlich, dass es "bei einer einzigen allgemeinen nationalen Anti-Missbrauchsbestimmung" bleiben soll.<sup>89</sup> Der Gesetzgeber hat sich dagegen entschieden, unterschiedliche Missbrauchs doktrinen innerhalb und außerhalb des Anwendungsbereichs der ATAD zu verankern.

Subjektive Kriterien spielen auch im neugefassten [§ 22 BAO](#) eine Rolle und die Gesetzesverfasser haben aus der bisherigen Rechtsprechung des VwGH zu [§ 22 BAO](#) bekannte Terminologien und aus Art 6 ATAD entnommene Wortfolgen miteinander verknüpft: Gestaltungen sind missbrauchsgefährdet, wenn sie "unter Außerachtlassung der damit verbundenen Steuerersparnis nicht mehr sinnvoll erscheinen". Ähnliche Formulierungen sind

Seite 431

aus der VwGH-Judikatur bekannt.<sup>90</sup> Der Gerichtshof bringt damit zum Ausdruck, dass Gestaltungen, die ausschließlich steuerlich motiviert sind, von der bisherigen Fassung des [§ 22 BAO](#) erfasst sind. Gelingt es dem Steuerpflichtigen, andere Gründe darzulegen, die allerdings "stichhältig" sein oder "plausibel gemacht" werden müssen und bei denen es sich um kein "hohles Konstrukt" handeln darf, kann er den Missbrauchsvorwurf abwehren.

Allerdings verknüpfen die Gesetzesverfasser diese Formulierung mit der aus Art 6 ATAD entnommenen Wortfolge, wobei sie dabei das Wort "weil" benützen und der Passage aus Art 6 ATAD voranstellen: Jene Gestaltungen sind erfasst, die "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." Damit wird der der Rechtsprechung entlehnte Ausdruck "sinnvoll" umgedeutet: Nicht bloß ein einziger - stichhältiger - außersteuerlicher Grund kann die Gestaltung als sinnvoll erscheinen lassen, sondern bereits dann, wenn auch nur einer der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, kann [§ 22 BAO](#) zur Anwendung kommen. Kein wesentlicher außersteuerlicher Zweck alleine und schon gar kein bloßer außersteuerlicher Nebenzweck schließt die Anwendung der Bestimmung aus. Die aus der Rechtsprechung des VwGH entnommene Formulierung wird damit im Ergebnis bedeutungslos. Wenn der Gesetzgeber letztlich auf den steuerlichen Vorteil abstellt, orientiert er sich dabei offenbar an der aus der EuGH-Judikatur bekannten Terminologie, nach der die bloße Steuerstundung nicht als Steuervorteil gilt.<sup>91</sup>

Der neu gefasste [§ 22 Abs 2 BAO](#) übernimmt in seinem letzten Satz auch weitere Formulierungen aus Art 6 Abs 2 ATAD: Triftige wirtschaftliche Gründe, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln, schließen die Anwendung des [§ 22 BAO](#) aus. Nach *Drüen* sind damit strengere Voraussetzungen aufgestellt, als dies bisher nach der Rechtsprechung des VwGH der Fall war, wonach die außersteuerlichen Gründe - bloß - beachtlich, vernünftig, stichhaltig oder einsichtig zu

Seite 17

sein hatten.<sup>92</sup> Liegen triftige wirtschaftliche Gründe vor, dann kommt die Annahme eines Missbrauchs offenbar auch dann nicht in Betracht, wenn einer der wesentlichen Zwecke der Gestaltung darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen.

## 4.2. Objektive Voraussetzungen

Auch bei den objektiven Voraussetzungen knüpft der neugefasste [§ 22 BAO](#) in scheinbar bedeutendem Umfang an die Rechtsprechung des VwGH an. Nach dem Ministerialentwurf lag ein Missbrauch vor, wenn eine rechtliche Gestaltung oder eine Abfolge rechtlicher Gestaltungen im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung ungewöhnlich und unangemessen ist.<sup>93</sup> Während das Kriterium der Angemessenheit schon bisher im Gesetzeswortlaut des [§ 22 BAO](#) angesprochen war, ist die Ungewöhnlichkeit eine - wie dargelegt werden konnte: umstrittene - Schöpfung der Rechtsprechung. Allerdings zeigt ein genauerer Blick, dass die beiden Kriterien letztlich ohnehin keine Bedeutung haben. Die Entwurfsverfasser bedienten sich einer Legaldefinition und setzten Ungewöhnlichkeit und Unangemessenheit mit den bereits besprochenen, letztlich aus Art 6 ATAD entnommenen, subjektiven Kriterien gleich, und verknüpften dies noch mit der Bedingung, dass der angestrebte Vorteil dann schädlich ist, wenn er "dem Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft". Letztlich ist die Ungewöhnlichkeit und Unangemessenheit in [§ 22 Abs 2 Satz 1](#) und [Satz 2 BAO](#) bedeutungslos. Die Entwurfsverfasser hätten sich die Verwendung dieser Ausdrücke auch völlig sparen und stattdessen die Vorschrift knapper formulieren und die beiden ersten Sätze des [§ 22 Abs 2 BAO](#) sogar zusammenziehen können. Die überflüssige Verwendung von aus der Rechtsprechung bekannten Ausdrücken, die dann im Wege einer Legaldefinition umgedeutet werden und erst recht die Anwendung der aus Art 6 ATAD bekannten Kriterien ermöglichen, erweckt fälschlicherweise den Eindruck, der neugefasste [§ 22 BAO](#) wäre viel stärker in die "bestehende Auslegungstradition" eingebettet, als dies tatsächlich der Fall ist.

Mit der Regierungsvorlage sind die Worte "ungewöhnlich" in [§ 22 Abs 2 Satz 1](#) und "Ungewöhnlichkeit" in [§ 22 Abs 2 Satz 2 BAO](#) gestrichen worden.<sup>94</sup> [§ 22 Abs 2 Satz 1](#) und [2 BAO](#) sprechen nur noch von "unangemessen" und "Unangemessenheit". Die Anklänge an die bisherige Rechtsprechung zu [§ 22 BAO](#) sind daher nicht mehr so deutlich erkennbar. Die vorhin geäußerte Kritik gilt aber nach wie vor der Verwendung des Worts "Unangemessenheit".

Die Voraussetzung, wonach ein Missbrauch nur in Betracht kommt, wenn der angestrebte Vorteil "dem Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft", ist Art 6 Abs 2 ATAD entnommen. Somit ist auch für Zwecke des [§ 22 BAO](#) nach dem Ziel oder Zweck der Vorschrift zu fragen, deren Anwendung den Vorteil bewirken würde. [§ 22 BAO](#) kommt nur in Betracht, wenn die Vorschrift, die den Vorteil verspricht, Gefahr läuft, entgegen ihrem Ziel oder Zweck angewendet zu werden. Das ist aber eine Frage der Auslegung der Vorschrift. Bei der Interpretation von Rechtsvorschriften ist immer deren Ziel und Zweck zu berücksichtigen. Ist eine Gestaltung vom Anwendungsbereich einer im Lichte ihres Ziels und Zwecks verstandenen Vorschrift, die den steuerlichen Vorteil vermittelt, erfasst, bleibt für die Anwendung des [§ 22 BAO](#) kein Raum. Sprechen aber teleologische Erwägungen dagegen, dass der Vorschrift ein Inhalt beigemessen werden soll, der dem Steuerpflichtigen jenen Vorteil verschafft, den er anstrebt, bedarf es auch keiner Missbrauchsvorschrift. In diesem Fall ist es Ergebnis der am Ziel und Zweck der Regelung orientierten Interpreta-

Seite 432

tion, dass die gewählte Gestaltung nicht unter den Tatbestand der für den Steuerpflichtigen günstigen Steuervorschrift fällt. Gleiches gilt, wenn der Steuerpflichtige intendiert, mit seiner Gestaltung von gar keinem Besteuerungstatbestand erfasst zu sein. Macht die unter Berücksichtigung von Ziel und Zweck vorgenommene Interpretation der in Betracht kommenden Besteuerungsvorschriften deutlich, dass keine von ihnen anwendbar ist, bleibt auch für [§ 22 BAO](#) kein Raum. Sprechen die teleologischen Erwägungen aber dafür, dass einer der

Seite 18

Besteuerungstatbestände zum Tragen kommen soll, bedarf es der Missbrauchsvorschrift gar nicht. Die Steuerpflicht ergibt sich unmittelbar aus dem Besteuerungstatbestand. Die Bedeutung des [§ 22 BAO](#) liegt vor diesem Hintergrund darin, die Notwendigkeit einer Ziel und Zweck Rechnung tragenden und daher nicht beim Wortlaut stehen bleibenden Interpretation von Bestimmungsvorschriften zu unterstreichen. Art 6 ATAD sieht diesen Auslegungshinweis für den Anwendungsbereich der ATAD vor und der österreichische Gesetzgeber hat ihn auf den Anwendungsbereich der BAO erweitert.

Im letzten Satz des [§ 22 Abs 2 BAO](#) hat der Gesetzgeber auch die auf "die wirtschaftliche Realität" abstellende Formulierung aus Art 6 Abs 2 ATAD übernommen. Für die Auslegung dieser Vorschrift ist ebenfalls das oben bei Analyse des Art 6 Abs 2 ATAD gewonnene Verständnis maßgebend: Die Regelung spricht die wirtschaftliche Realität und damit die Sachverhaltsebene an: Der Sachverhalt ist sorgfältig zu ermitteln. Das Geschehen, das sich tatsächlich ereignet hat und damit wirtschaftlich real geworden ist, ist der Subsumtion zugrunde zu legen. Gestaltungen, die vom Steuerpflichtigen nur vorgetäuscht werden, sind irrelevant. Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen sind - wie auch in [§ 23 Abs 1 BAO](#) bestätigt wird - für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung.

### 4.3. Rechtsfolgen

Die nach [§ 22 BAO](#) maßgebende Rechtsfolge hat sich bisher aus dessen Abs 2 ergeben. Aus [§ 22 Abs 2 BAO](#) ist [§ 22 Abs 3 BAO](#) geworden. Sonst hat sich der Wortlaut der Regelung praktisch nicht verändert: *"Liegt Missbrauch vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltungen zu erheben wären."*

Der zur Stammfassung des [§ 22 BAO](#) ergangenen Rechtsprechung des VwGH, die diese Vorschrift überwiegend - aber nicht ausschließlich - als selbstständigen Besteuerungstatbestand verstand, hat dessen bisheriger Abs 2 als Grundlage dafür gedient, im Falle eines Missbrauchs den tatsächlichen Sachverhalt beiseite zu schieben und stattdessen einen fiktiven Sachverhalt der Rechtsanwendung zugrunde zu legen. Die bereits diskutierten Beispiele aus der höchstgerichtlichen Judikatur zeigen, wie schwierig die Frage zu beantworten war, welche rechtlichen Gestaltungen den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessen sind. Darüber, was der Steuerpflichtige getan hätte, wenn er nicht die tatsächlich gewählte Gestaltung verwirklicht hätte, lässt sich immer nur spekulieren. Der Steuerpflichtige wird oft selbst nicht wissen, ob und welche alternativen Schritte er gesetzt hätte, wenn er gewusst hätte, dass ihm der angestrebte steuerliche Vorteil verwehrt wird. Noch weniger lässt sich für Dritte eine nachvollziehbare Begründung finden, wie eine alternative Gestaltung ausgesehen hätte. Die Analyse der Rechtsprechung hat gezeigt, dass es fast immer mehrere Möglichkeiten gibt, die gleichwertig nebeneinanderstehen. Die Finanzverwaltung und letztlich der VwGH selbst nehmen eine der möglichen Alternativgestaltungen als angemessen an, ohne begründen zu können, warum die Annahme der einen Fiktion näherliegt als die einer anderen.

Im Lichte der zum neugefassten [§ 22 Abs 2 BAO](#) gewonnenen Ergebnisse besteht nun keine Notwendigkeit und auch gar keine Möglichkeit mehr, der nunmehr in [§ 22 Abs 3 BAO](#) enthaltenen Rechtsfolgenvorschrift einen derart problematischen Inhalt beizumessen. Wenn [§ 22 Abs 1](#) und [2 BAO](#) zum einen als Hinweis zu verstehen sind, dem Ziel und Zweck der Steuervorschriften bei der Auslegung Rechnung zu tragen, und zum anderen als Mahnung, gerade in Fällen, in denen es der Steuerpflichtige darauf anlegt, die Grenzen eines Besteuerungstatbestands auszuloten, den Sachverhalt besonders sorgfältig zu ermitteln und sich nicht von bloßen Behauptungen des Steuerpflichtigen über das Geschehen beeindrucken zu lassen, erhält auch [§ 22 Abs 3 BAO](#) eine andere Bedeutung. Dies ist nicht überraschend, denn durch die Verwendung des Ausdrucks "Missbrauch" verweist [§ 22 Abs 3 BAO](#) auf die ersten beiden Absätze dieser Vorschrift und knüpft damit an deren Inhalt an. Neue Einsichten zum Inhalt dieser Vorschriften wirken sich daher auch auf die Anwendung des [§ 22 Abs 3 BAO](#) aus. Der dort angesprochene "Missbrauch" liegt nach den

hier gewonnenen Ergebnissen vor, wenn die Ermittlung des Sachverhalts und die Auslegung der Rechtsvorschriften zeigen, dass ein Besteuerungstatbestand entgegen den Erwartungen des Steuerpflichtigen doch anwendbar ist oder eine für den Steuerpflichtigen günstige Steuervorschrift auf die konkrete, von ihm gewählte Gestaltung nicht zum Tragen kommt. Als "angemessen" erweisen sich die Rechtsfolgen, die als Ergebnis einer ordnungsgemäßen Sachverhaltsermittlung und einer teleologischen Interpretation der maßgebenden Steuervorschriften zum Tragen kommen. Statt der vom Steuerpflichtigen vergeblich angestrebten günstigeren Besteuerung sind die Abgaben eben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen Gestaltung zu erheben wären.

## 5. Zusammenfassende Würdigung

Die hier vorgenommene Analyse hat jedenfalls gezeigt, dass der erste Eindruck täuscht: Die in [§ 22 BAO](#) - und insb in dessen zentralem, in die Vorschrift eingefügten neuen Abs 2 - zu findenden Formulierungen sind sowohl der bisherigen Rechtsprechung des VwGH zu [§ 22 BAO](#) als auch Art 6 ATAD entlehnt und vermitteln das Bild, dass sich die Gesetzesverfasser von der VwGH-Judikatur und der Richtlinie in nahezu gleicher Weise inspirieren ließen. Auch die Gesetzesmaterialien erwähnen beide Quellen als für

Seite 433

die Konzeption des [§ 22 BAO](#) maßgebend, legen aber ehrlicherweise bereits offen, dass das eigentliche Anliegen des Gesetzgebers die Umsetzung des Art 6 ATAD war und es bei einer einzigen allgemeinen Anti-Missbrauchsbestimmung bleiben soll. Dementsprechend soll die "bestehende Auslegungstradition" zu [§ 22 BAO](#) nur "so weit wie möglich" beibehalten werden.<sup>95</sup> Wer die in [§ 22 Abs 2 BAO](#) enthaltenen Formulierungen näher untersucht, erkennt schnell, dass die aus der Rechtsprechung entnommenen Wendungen mit Legaldefinitionen versehen sind und im Hinblick auf die aus Art 6 ATAD bekannten Voraussetzungen umgedeutet werden. Möglicherweise wollten die Gesetzesverfasser dadurch erreichen, dass die Gerichte an ihrer bisherigen Rechtsprechung zu [§ 22 BAO](#) festhalten. Dafür besteht aber keine Grundlage: Der neugefasste [§ 22 BAO](#) ist weitgehend von Art 6 ATAD geprägt und dient dessen Umsetzung, und zwar über den Anwendungsbereich der ATAD hinaus.

Die zu Art 6 ATAD angestellten Überlegungen haben gezeigt, dass die dort - schon der Überschrift zufolge - intendierte "Verhinderung von Missbrauch" nicht dadurch erfolgt, indem ein zusätzlicher Besteuerungstatbestand eingeführt werden soll, sondern indem den Rechtsanwendern besonders für Konstellationen, in denen Steuerpflichtige einen steuerlichen Vorteil anstreben und dabei die Grenzen der für sie in Betracht kommenden Steuervorschriften ausloten, Hinweise zur Auslegung von Rechtsvorschriften und Mahnungen zur sorgfältigen Ermittlung des Sachverhalts mit auf den Weg gegeben werden. Art 6 ATAD entspricht daher dem in der deutschsprachigen Diskussion als Innentheorie bezeichneten Missbrauchsverständnis und nicht der in Österreich von der Finanzverwaltung und teilweise auch von den Gerichten vertretenen Außentheorie. Mit der weitgehenden Anknüpfung des neu gefassten [§ 22 BAO](#) an Art 6 ATAD sind die aus der Richtlinienvorschrift gewonnenen Einsichten auch für [§ 22 BAO](#) von Bedeutung. Die durch das JStG 2018 erfolgte Gesetzesänderung hat die Grundlagen bereitet, um der bisher von der Finanzverwaltung und Teilen der Rechtsprechung abgelehnten, aber in der Lehre schon seit Langem favorisierten Innentheorie endgültig zum Durchbruch zu verhelfen.<sup>96</sup> Damit beginnt in Österreich eine neue "Zeitrechnung" des steuerlichen Missbrauchsverständnisses.<sup>97</sup>

Bewahrheitet sich diese Prognose, wird dies der Rechtskultur förderlich sein: Die bisher "bestehende Auslegungstradition" hat die Anwendung des [§ 22 BAO](#) uferlos gemacht. Kommt [§ 22 BAO](#) nun keinesfalls mehr als Besteuerungstatbestand in Betracht, können Finanzbeamte und Richter, die sich schwertun, eine bestimmte Gestaltung unter bestehenden

Seite 20

Besteuerungstatbeständen zu subsumieren, die sie aus ihrem subjektiven Rechtsgefühl aber für steuerwürdig halten, nicht mehr in einer weitgehend beliebig deutbaren Generalklausel Zuflucht finden und sich sonst bloß mit dem nackten und ohnehin nur vermeintlich klaren Wortlaut der potenziell umgangenen Norm zufriedengeben. Vielmehr müssen sie nach Ziel und Zweck der in Betracht kommenden Steuervorschriften fragen und sich und dem Steuerpflichtigen Rechenschaft geben, welche Argumente, abgesehen vom bloßen Wortlaut, dafür und dagegen sprechen, dass die vom Steuerpflichtigen gewählte Gestaltung Steuerpflicht auslöst. Diese Aufgabe ist anspruchsvoll. In einem entwickelten Rechtsstaat sollte dieser methodische Zugang zu Rechtsvorschriften aber selbstverständlich sein.

Die finale Deutungshoheit über [§ 22 BAO](#) liegt nun beim EuGH. Der Umstand, dass die aus Art 6 ATAD entnommenen Wortfolgen um aus der bisherigen Rechtsprechung des VwGH bekannte Formulierungen angereichert wurden, ändert nichts daran. Es konnte gezeigt werden, dass [§ 22 BAO](#) entscheidend von Art 6 ATAD geprägt ist und die in den Text des [§ 22 BAO](#) aufgenommenen Zitate aus der VwGH-Rechtsprechung im Ergebnis bedeutungslos sind. Durch die Aufnahme von sogleich inhaltlich umgedeuteten österreichischen Judikaturfloskeln in den neuen [§ 22 Abs 2 BAO](#) lässt sich die Zuständigkeit des EuGH zur Auslegung dieser Vorschrift nicht verhindern. [§ 22 BAO](#) dient nicht nur im Anwendungsbereich der ATAD der Umsetzung von dessen Art 6, sodass der EuGH in Vorabentscheidungsverfahren darüber zu befinden hat, ob dieses Vorhaben geglückt ist. Der weitgehend in [§ 22 BAO](#) übernommene Inhalt des Art 6 ATAD ist vom EuGH zu bestimmen, und zwar auch über die Körperschaftsteuer hinaus.<sup>98</sup> Einschlägig ist die *Dzodzi*-Rechtsprechung.<sup>99</sup> Dieser liegen jene Fälle zugrunde, in denen der nationale Gesetzgeber den Anwendungsbereich einer dem Unionsrecht entnommenen Vorschrift über ihren unionsrechtlich verbindlich vorgegebenen Anwendungsbereich hinaus erweitert hat. In solchen Konstellationen akzeptiert der EuGH auch Vorabentscheidungsersuchen nationaler Gerichte, ohne dass die zugrunde liegende Vorschrift in Umsetzung einer unionsrechtlichen Verpflichtung geschaffen wurde. Hinter der *Dzodzi*-Rechtsprechung steht die Überlegung, dass "*für die Gemeinschaftsrechtsordnung offensichtliches Interesse daran [besteht], dass jede Bestimmung des Gemeinschaftsrechts unabhängig davon, unter welchen Voraussetzungen sie angewandt werden soll, eine einheitliche Auslegung erhält, damit künftige unterschiedliche Auslegungen verhindert werden.*"<sup>100</sup> Der Umstand, dass nach Art 3 ATAD auch Art 6 ATAD nur einen Mindeststandard verbürgt und der österreichische Gesetzgeber möglicherweise frei wäre, auch im Anwendungsbereich der ATAD über Art 6 ATAD hinauszugehen und auch strengere Vorschriften zu normieren, steht der Zuständigkeit des EuGH nicht entgegen. Denn der österreichische Gesetzgeber hat diese "Freiheit" nicht in Anspruch genommen: Durch die Übernahme der tatbestandlichen Voraussetzungen des Art 6 ATAD in [§ 22 BAO](#) hat er zum Ausdruck gebracht, dass er innerhalb und außerhalb des Anwen-

Seite 434

dungsbereichs der ATAD für alle Abgaben, auf die die BAO anwendbar ist, die Missbrauchsfrage entsprechend Art 6 ATAD geregelt wissen will.<sup>101</sup>

---

\* Herrn Mag. Andreas Ullmann danke ich herzlich für die kritische Diskussion dieses Manuskripts sowie die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats und der Fahnenkorrektur.

<sup>1</sup> [ErRV 190 BlgNR 26. GP](#) 42.

<sup>2</sup> Vgl VwGH 26. 6. 2014, 2011/15/0080 sowie ähnliche Formulierungen etwa in VwGH 9. 12. 2004, 2002/14/0074; VwGH 22. 9. 2005, 2001/14/0188; VwGH 20. 5. 2010, 2006/15/0005; VwGH 31. 3. 2011, 2008/15/0115, 0116; VwGH 26. 4. 2012, 2009/15/0220; VwGH 18. 10. 2012, 2010/15/0010; VwGH 25. 5. 2016, 2013/15/0293; VwGH 25. 5. 2016, 2013/15/0244.

<sup>3</sup> § 22 Abs 2 BAO idF ME JStG 2018, [36/ME 26. GP](#) 15.

<sup>4</sup> § 22 Abs 2 BAO idF [RV 190 BlgNR](#) [26. GP](#) 20 f.

<sup>5</sup> Vgl zB VwGH 22. 9. 2005, 2001/14/0188 sowie ähnliche Formulierungen etwa in VwGH 29. 11. 2006, 2003/13/0026; VwGH 20. 5. 2010, 2006/15/0005; VwGH 5. 4. 2011, 2010/16/0168; VwGH 26. 4. 2012, 2009/15/0220; VwGH 30. 4. 2015, 2012/15/0162.

<sup>6</sup> [RL \(EU\) 1164/2016](#) des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl L 193/2016, 1.

<sup>7</sup> Vgl VwGH 9. 12. 2004, 2002/14/0074 sowie ähnliche Formulierungen etwa in VwGH 2. 8. 2000, 98/13/0152; VwGH 10. 8. 2005, 2001/13/0018; VwGH 22. 9. 2005, 2001/14/0188; VwGH 20. 5. 2010, 2006/15/0005; VwGH 26. 4. 2012, 2009/15/0220; VwGH 26. 6. 2014, 2011/15/0080; vgl auch *Stoll*, BAO-Kommentar (1994) 248.

<sup>8</sup> 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).

<sup>9</sup> 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, *WBI* 1987, 5 (5 ff); vgl auch *Stoll*, BAO-Kommentar 240 ff; *Lang*, Der Gestaltungsmissbrauch (§ 22 BAO) in der jüngeren Rechtsprechung des VwGH, *ÖStZ* 1994, 173 (178 f); *Lang/Massoner*, Die Grenzen steuerlicher Gestaltung in der österreichischen Rechtsprechung, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im internationalen Steuerrecht (2009) 15; *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, II<sup>7</sup> (2014) Tz 109 f; *Ritz*, BAO6 (2017) § 22 Tz 6 ff.

<sup>10</sup> Vgl VwGH 22. 9. 2005, 2001/14/0188 sowie ähnliche Formulierungen etwa in VwGH 10. 12. 1997, 93/13/0185; VwGH 10. 9. 1998, 93/15/0051; VwGH 20. 6. 2000, 98/15/0008; VwGH 2. 8. 2000, 98/13/0152; VwGH 14. 12. 2000, 95/15/0111; VwGH 27. 8. 2002, 98/14/0194; VwGH 25. 9. 2002, 97/13/0175; VwGH 14. 1. 2003, 97/14/0042; VwGH 30. 4. 2003, 97/13/0130; VwGH 26. 5. 2004, 99/14/0209; VwGH 9. 12. 2004, 2002/14/0074; VwGH 10. 8. 2005, 2001/13/0018; VwGH 13. 9. 2006, 2003/13/0025; VwGH 18. 10. 2006, 2003/13/0031; VwGH 29. 11. 2006, 2003/13/0034; VwGH 1. 3. 2007, 2006/15/0070; VwGH 26. 4. 2012, 2009/15/0020.

<sup>11</sup> Vgl VwGH 10. 8. 2005, 2001/13/0018.

<sup>12</sup> Vgl VwGH 26. 6. 2014, 2011/15/0080.

<sup>13</sup> Vgl VwGH 10. 8. 2005, 2001/13/0018.

<sup>14</sup> Vgl VwGH 19. 1. 2005, 2000/13/0176.

<sup>15</sup> VwGH 22. 9. 2005, 2001/14/0188.

<sup>16</sup> Dazu schon *Lang/Massoner* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten 28.

<sup>17</sup> Dazu *Lang/Massoner* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten 28 f.

<sup>18</sup> Vgl *Lang/Massoner* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten 29.

<sup>19</sup> Vgl VwGH 14. 1. 2003, 97/14/0042.

<sup>20</sup> Vgl VwGH 9. 12. 2004, 2002/14/0074; sowie ähnliche Formulierungen etwa in VwGH 22. 9. 2005, 2001/14/0188; VwGH 20. 5. 2010, 2006/15/0005; VwGH 26. 4. 2012, 2009/15/0220.

- <sup>21</sup> Überzeugender daher VwGH 24. 11. 2016, 2014/13/0019: "Die Annahme eines Missbrauchs setzt jedoch Missbrauchsabsicht voraus, die (im Verwaltungsverfahren) von der Behörde nachzuweisen ist".
- <sup>22</sup> Vgl VwGH 20. 9. 2001, 98/15/0152; sowie ähnliche Formulierungen etwa in VwGH 14. 1. 2003, 97/14/0042, 97/14/0051; VwGH 24. 6. 2003, 97/14/0060; VwGH 9. 12. 2004, 2002/14/0074; VwGH 19. 1. 2005, 2000/13/0176; VwGH 10. 8. 2005, 2001/13/0018, 0019; VwGH 22. 9. 2005, 2001/14/0188; VwGH 20. 5. 2010, 2006/15/0005.
- <sup>23</sup> Vgl VwGH 19. 1. 2005, 2000/13/0176.
- <sup>24</sup> Vgl *Lang/Massoner* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten 19.
- <sup>25</sup> Näher *Lang/Massoner* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten 20.
- <sup>26</sup> Dazu *Lang/Massoner* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten 21.
- <sup>27</sup> Vgl VwGH 26. 5. 2004, 99/14/0209.
- <sup>28</sup> Hervorhebungen nicht im Original.
- <sup>29</sup> *Gassner*, ÖStZ 1981, 262 (263); *Schimetschek*, Die Problematik der Steuerumgehungsvorschrift des § 22 BAO, FJ 1983, 153 (155); *Lang*, ÖStZ 1994, 175.
- <sup>30</sup> Vgl VwGH 23. 5. 1990, 89/13/0272-0275; *Lang*, ÖStZ 1994, 175.
- <sup>31</sup> So bereits *Lang/Massoner* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten 23.
- <sup>32</sup> Vgl VwGH 13. 9. 2006, 2003/13/0025.
- <sup>33</sup> Vgl VwGH 19. 1. 2005, 2000/13/0176.
- <sup>34</sup> Vgl die Nachweise bei *Lang*, ÖStZ 1994, 174; weiters zB VwGH 20. 6. 1995, 92/13/0268; VwGH 9. 12. 2004, 2002/14/0074.
- <sup>35</sup> Dazu bereits *Lang*, ÖStZ 1994, 176.
- <sup>36</sup> *Lang*, ÖStZ 1994, 176 f.
- <sup>37</sup> 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.
- <sup>38</sup> Dazu *Lang*, ÖStZ 1994, 177.
- <sup>39</sup> Dazu auch schon *Lang/Massoner* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten 38.
- <sup>40</sup> Vgl VwGH 18. 12. 1997, 96/16/0256.
- <sup>41</sup> 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.
- <sup>42</sup> Vgl VwGH 20. 6. 1995, 92/13/0268.
- <sup>43</sup> 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.

- <sup>44</sup> Vgl VwGH 27. 9. 1995, 93/13/0095; ausführlich *Lang*, Das Scheingeschäft nach § 23 BAO, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Die allgemeinen Bestimmungen der BAO (2012) 187 (203).
- <sup>45</sup> Näher *Leitner*, Steuerumgehung und Missbrauch im Steuerrecht (2012) 102 ff.
- <sup>46</sup> Ausführlich *Lang/Massoner* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten 32.
- <sup>47</sup> VwGH 3. 9. 2008, 2008/13/0031.
- <sup>48</sup> Dazu auch *Lang/Massoner* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten 32.
- <sup>49</sup> Vgl VwGH 30. 4. 2003, 97/13/0130.
- <sup>50</sup> Näher *Lang/Massoner* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten 33 ff.
- <sup>51</sup> Dazu auch *Lang/Massoner* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten 34 f.
- <sup>52</sup> Vgl zum selben Sachverhalt auch VwGH 3. 9. 2008, 2008/13/0031.
- <sup>53</sup> Vgl VwGH 18. 10. 2006, 2003/13/0031.
- <sup>54</sup> Dazu schon *Lang/Massoner* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten 35 f.
- <sup>55</sup> Vgl VwGH 22. 9. 2005, 2001/14/0188.
- <sup>56</sup> Zu einer ähnlichen Konstellation vgl VwGH 24. 7. 2007, 2007/14/0029.
- <sup>57</sup> Vgl VwGH 19. 1. 2005, 2000/13/0176.
- <sup>58</sup> Dazu *Lang* in *Brugger*, Einkünftezurechnung und § 22 BAO, SWI 2008, 24 (26).
- <sup>59</sup> Vgl *Lang/Massoner* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten 37.
- <sup>60</sup> Dazu *Lang*, Die Überlegungen der OECD zur Aufnahme einer Missbrauchsvorschrift in Doppelbesteuerungsabkommen, in *König/Wallentin/Wiesner* (Hrsg), Privatstiftung und Umgründungen - GS Franz Helbich (2014) 9.
- <sup>61</sup> Vgl *H. Hayden* in *Tagungsband zur ersten Tagung junger Europarechtler* (2018), in Druck.
- <sup>62</sup> [EuGH 21. 2. 2006, C-255/02](#), *Halifax*, ELIC:EU:C:2006:121, RN 75.
- <sup>63</sup> Kritisch dazu *Lang*, "Aggressive Steuerplanung" - eine Analyse der Empfehlung der Europäischen Kommission, SWI 2013, 62 (62 ff).
- <sup>64</sup> Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über die Umsetzung einer Verstärkten Zusammenarbeit im Bereich der Finanztransaktionssteuer, KOM (2013) 71, 30 f; Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der [RL 2011/96/EU](#) über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, KOM (2013) 814, 10.
- <sup>65</sup> [EuGH 21. 2. 2008, C-425/06](#), *Part Service*, ELIC:EU:C:2008:108, RN 45.
- <sup>66</sup> Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), KOM (2011) 121/4, 48 ff.
- <sup>67</sup> Legislative Entschließung des Europäischen Parlaments vom 19. April 2012 zu dem Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) KOM (2011) 0121, ABI C 2013/258E, 134.

- <sup>68</sup> Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, COM(2016) 685 final, 53.
- <sup>69</sup> [RL \(EU\) 2003/49](#) /EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 2003/157, 49.
- <sup>70</sup> [RL \(EU\) 2009/133](#) /EG des Rates vom 19. Oktober 2009 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat, ABl L 2009/310, 34.
- <sup>71</sup> [RL \(EU\) 2015/121](#) des Rates vom 27. Januar 2015 zur Änderung der [RL 2011/96/EU](#) über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 2015/21, 1.
- <sup>72</sup> Vgl *De Broe/Beckers*, The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis against the Wider Perspective of the ECJ's Case Law on Abuse of EU law, EC Tax Review 2017, 133 (141 f); *Cordewener*, Anti-Abuse Measures in the Area of Direct Taxation: Towards Converging Standards under Treaty Freedoms and EU Directives? EC Tax Review 2017, 60 (65 f).
- <sup>73</sup> Näher *Lang* in *König/Wallentin/Wiesner* (Hrsg), GS Helbich 13.
- <sup>74</sup> Vgl zum Principal Purpose Test des OECD-MA *Lang*, Neue Instrumente zur Bekämpfung von Steuerumgehung im IStR in *Bertl et al* (Hrsg), Fehler und Fehlverhalten in Bilanz- und Steuerrecht (2016) 177 (185).
- <sup>75</sup> *Lang* in *Bertl et al* (Hrsg), Fehler und Fehlverhalten 185.
- <sup>76</sup> So *Lang* in *König/Wallentin/Wiesner* (Hrsg), GS Helbich 13.
- <sup>77</sup> *Hey*, Harmonisierung der Missbrauchsabwehr durch die Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD), StuW 2017, 248 (258), die allerdings letztlich dazu tendiert, Art 6 ATAD außentheoretisch zu verstehen (*Hey*, StuW 2017, 263).
- <sup>78</sup> *Drüen*, Missbrauch nach Art 6 der Anti-BEPS-Richtlinie in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler* (Hrsg), Anti-BEPS-Richtlinie: Konzernsteuerrecht im Umbruch? (2017) 75 (80).
- <sup>79</sup> *Lang* in *König/Wallentin/Wiesner* (Hrsg), GS Helbich 14.
- <sup>80</sup> [EuGH 12. 9. 2006, C-196/04](#), *Cadbury Schweppes*, ELIC:EU:C:2006:544, RN 65 ff.
- <sup>81</sup> [EuGH 12. 9. 2006, C-196/04](#), *Cadbury Schweppes*, ELIC:EU:C:2006:544, RN 52 ff.
- <sup>82</sup> Dazu bereits *Lang/Heidenbauer*, Wholly Artificial Arrangements, in *Hinnekens/Hinnekens* (Hrsg), A vision of Taxes within and outside European Borders, Festschrift in honor of Frans Vanistendael (2008) 597 (605 f).
- <sup>83</sup> Vgl EuGH, Schlussanträge GA *Kokott* 1. 3. 2018, *Y Denmark*, [C-117/16](#), ECLI:EU:C:2018:145, RN 51; sowie EuGH, Schlussanträge GA *Kokott* 1. 3. 2018, *N Luxembourg 1*, [C-115/16](#), ECLI:EU:C:2018:143, RN 64; EuGH, Schlussanträge GA *Kokott* 1. 3. 2018, *T Denmark*, [C-116/16](#), ECLI:EU:C:2018:144, RN 52; EuGH, Schlussanträge GA *Kokott* 1. 3. 2018, *X Denmark*, [C-118/16](#), ECLI:EU:C:2018:146, RN 64; EuGH, Schlussanträge GA *Kokott* 1. 3. 2018 *C Denmark I*, [C-119/16](#), ECLI:EU:C:2018:147, RN 64; EuGH, Schlussanträge GA *Kokott* 1. 3. 2018, *Z Denmark*, [C-299/16](#), ECLI:EU:C:2018:148, RN 64.
- <sup>84</sup> Dazu *Langer/Orzechowski*, Die General Anti Abuse Rule (Art 6 der Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie), in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie (2017) 79 (90).

<sup>85</sup> Vgl *Drüen* in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler* (Hrsg), Anti-BEPS-Richtlinie 83 ff.

<sup>86</sup> Vgl *Oppel*, BEPS in Europa: (Schein-) Harmonisierung der Missbrauchsabwehr durch die neue [Richtlinie 2016/1164](#) mit Nebenwirkungen, IStR 2016, 312 (316); *Haug*, Das "Anti Tax Avoidance Package" der EU: Der Richtlinienvorschlag zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken und die Auswirkungen auf das inländische Steuerrecht, DStZ 2016, 446 (453).

<sup>87</sup> Vgl *Hey*, StuW 2017, 262 f.

<sup>88</sup> [ErlRV 190 BlgNR 26. GP](#) 42.

<sup>89</sup> [ErlRV 190 BlgNR 26. GP](#) 42.

<sup>90</sup> Vgl etwa VwGH 20. 5. 2010, 2006/15/0005; VwGH 31. 3. 2011, 2008/15/0115; VwGH 26. 4. 2012, 2009/15/0220; VwGH 18. 10. 2012, 2010/15/0010; VwGH 26. 6. 2014, 2011/15/0080; VwGH 25. 5. 2016, 2013/15/0244; VwGH 25. 5. 2016, 2013/15/0593.

<sup>91</sup> [EuGH 22. 12. 2010, C-103/09](#), *Weald Leasing*, ECLI:EU:C:2010:804; vgl auch VwGH 31. 3. 2011, 2008/15/0115, 0116.

<sup>92</sup> *Drüen* in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler* (Hrsg), Anti-BEPS-Richtlinie 82.

<sup>93</sup> § 22 Abs 2 BAO idF ME JStG 2018, [36/ME 26. GP](#) 15.

<sup>94</sup> § 22 Abs 2 BAO idF [RV 190 BlgNR](#) [26. GP](#) 20 f.

<sup>95</sup> [ErlRV 190 BlgNR 26. GP](#) 42.

<sup>96</sup> Zurückhaltend hingegen *Hayden/Hayden*, § 22 BAO (Missbrauch) neu, RdW 2018, 378 (382).

<sup>97</sup> So *Langer*, Die Missbrauchsklausel der Anti Tax Avoidance Directive - Handlungsbedarf für Österreich? RdW 2017, 459 (462).

<sup>98</sup> Zutreffend *Hayden/Hayden*, RdW 2018, 378 (382).

<sup>99</sup> [EuGH 18. 10. 1990, C-297/88](#) und [C-197/89](#), *Dzodzi*, ELIC:EU:C:1990:360.

<sup>100</sup> [EuGH 18. 10. 1990, C-297/88](#) und [C-197/89](#), *Dzodzi*, ELIC:EU:C:1990:360, RN 37.

<sup>101</sup> Vgl dazu auch *Langer/Orzechowski*, in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie 98 und die dort als Variante II beschriebene Fallkonstellation.



NutzerIn NutzerIn 26.4.2024