



94. Jahrgang / 5. Mai 2019 / Nr. 13

SW ^{DBS}



Steuer- und Wirtschaftskartei

Linde
www.lindeverlag.at

Tagesfragen

EuGH zum Missbrauch im Steuerrecht
Brexit und Sozialversicherung

Einkommensteuer

Einlagenrückzahlung oder Gewinnausschüttung
Wann liegt ein Hauptwohnsitz vor?

Der aktuelle ESt-Fall

Softwareprojekt mit Inbound-Arbeitskräften

Umsatzsteuer

Leitfaden durch den Gutscheindschungel

Verfahren 42

Haben Zoll und EUST nichts miteinander zu tun?

Wirtschaft

Digitalisierung und Automatisierung in Kanzleien



STEUER- UND WIRTSCHAFTSKARTEI

Zeitschrift für das gesamte Steuer- und Wirtschaftsrecht

In diesem Heft

EuGH zum Rechtsmissbrauch im Steuerrecht (<i>M. Lang</i>)	614
Bund verzeichnete 2018 ein Defizit von 1,1 Mrd Euro	621
Brexit und Sozialversicherung (<i>A. S.</i>)	622
Einlagenrückzahlung oder Gewinnausschüttung? (<i>Beiser</i>)	624
Anstieg der Forschungsquote für 2019 prognostiziert	628
BMF veröffentlicht „Radlererlass“	628
„Regulatory Sandbox“ für FinTechs	628
VwGH zum Begriff des Hauptwohnsitzes (<i>B. R.</i>)	629
Der aktuelle ESt-Fall: Umsetzung eines Softwareprojekts mit Inbound-Arbeitskräften (<i>S. Hammer</i>)	630
Ein Leitfaden durch den Gutscheindschungel (<i>Hofer / Rattinger</i>)	635
Haben Zoll und Einfuhrumsatzsteuer nichts miteinander zu tun? (<i>Bieber</i>)	641
Digitalisierung und Automatisierung in der Steuerberatungskanzlei (<i>Hüb</i>)	648
Bankenaufsichtsreform in Begutachtung	651
Aus der jüngsten Rechtsprechung (aktuelle Steuerjudikatur)	652
■ USt: Jugendbetreuung	
■ Pensionsabfindung	
■ Unternehmereigenschaft	
■ Buchnachweis: UID-Nummer	

Impressum: Siehe Umschlagseite gegenüber

Inhaltsverzeichnisdienst per E-Mail.

Anmeldung unter <https://www.lindeverlag.at/newsletter>

SWK

Steuer- und WirtschaftsKartei

Redaktion: Prof. Gerhard Gaedke/Dr. Gerhard Kohler
Dr. Christa Lattner/Mag. Stefan Menhofer
Dr. Michael Tumpel

Tel. Redaktion: +43 1 24 630, Fax: DW 51

E-Mail Redaktion: redaktion@lindeverlag.at

Tel. Verlag: +43 1 24 630 Serie, Fax: DW 23

Adresse: 1210 Wien, Scheydgasse 24

EuGH zum Rechtsmissbrauch im Steuerrecht

Auswirkungen auf das Verständnis des § 22 BAO

MICHAEL LANG*)



Am 26. 2. 2019 sind lange erwartete Urteile des EuGH ergangen.¹⁾ Die Vorabentscheidungsersuchen dänischer Gerichte haben ua Fragen nach der Bedeutung und der Reichweite des vom EuGH schon länger verwendeten Konzepts des Rechtsmissbrauchs aufgeworfen. Schon die Schlussanträge der Generalanwältin Kokott haben große Aufmerksamkeit gefunden.²⁾ Nunmehr hat der EuGH die Gelegenheit genutzt, sein Missbrauchskonzept näher darzulegen. Die Entscheidungen sind durch die Große Kammer erfolgt. Dies gibt ihnen besonderes Gewicht.

1. Rechtsmissbrauchsbekämpfung auf Sachverhaltsebene

An den Beginn seiner Ausführungen zum Rechtsmissbrauch hat der EuGH grundlegende Äußerungen gestellt:³⁾ „Nach ständiger Rechtsprechung gilt im Unionsrecht der allgemeine Grundsatz, dass man sich nicht betrügerisch oder missbräuchlich auf das Unionsrecht berufen kann [...]. Dieser allgemeine Grundsatz ist zwingend. Die Anwendung der Unionsvorschriften kann nicht so weit reichen, dass Vorgänge geschützt werden, die zu dem Zweck durchgeführt werden, betrügerisch oder missbräuchlich in den Genuss von im Unionsrecht vorgesehenen Vorteilen zu gelangen [...]“

Der EuGH spricht von einem „allgemeine[n] Grundsatz“. Entsprechend dem Syllogismus der Rechtsanwendung kann dieser Grundsatz auf Sachverhalts- oder auf Normebene Bedeutung haben. Zwischen der Missbrauchsbekämpfung auf der Ebene des festzustellenden Sachverhalts und der Ebene der anzuwendenden Rechtsvorschrift hat bereits GA Kokott in ihren Schlussanträgen unterschieden:⁴⁾ „Zum einen wird rein künstlichen Gestaltungen, die im Ergebnis nur auf dem Papier stattfinden, von vornherein die Anerkennung versagt. Darüber hinaus kommt der Umgehung des Steuergesetzes entscheidende Bedeutung zu, die auch mit Hilfe von in der wirtschaftlichen Realität existierenden Konstruktionen erreicht werden kann.“ Der EuGH selbst spricht ebenfalls sowohl die Ermittlung des Sachverhalts als auch die Interpretation der anzuwendenden unionsrechtlichen Vorschrift an:⁵⁾ „Aus dem allgemeinen Grundsatz, dass man sich nicht betrügerisch oder missbräuchlich auf das Unionsrecht berufen kann, folgt, dass

*) Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU und wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Studiiums International Tax Law und Sprecher des vom FWF geförderten Doktorandenkollegs „Doctoral Program in International Business Taxation“ (DIBT) an dieser Universität. – Markus Mittendorfer, Katharina Moldaschl und Mario Riedl danke ich für die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats und der Fahnenkorrektur.

¹⁾ EuGH 26. 2. 2019, C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16, N Luxembourg 1; 26. 2. 2019, C-116/16, C-117/16, T Danmark.

²⁾ Schlussanträge GA Kokott 1. 3. 2018, C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16, N Luxembourg 1; 1. 3. 2018, C-116/16, C-117/16, T Danmark.

³⁾ EuGH 26. 2. 2019, C-115/16 C-118/16, C-119/16, C-299/16, N Luxembourg 1, Rn 96 ff; 26. 2. 2019, C-116/16, C-117/16, T Danmark, Rn 70 ff; jeweils mit Verweis auf EuGH 9. 3. 1999, C-212/97, Centros; 21. 2. 2006, C-255/02, Halifax; 12. 9. 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes; 5. 7. 2007, C-321/05, Kofoed; 22. 11. 2017, C-251/16, Cussens; 11. 7. 2018, C-356/15, Kommission/Belgien.

⁴⁾ Schlussanträge GA Kokott 1. 3. 2018, C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16, N Luxembourg 1, Rn 64; 1. 3. 2018, C-116/16, C-117/16, T Danmark, Rn 52.

⁵⁾ EuGH 26. 2. 2019, C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16, N Luxembourg 1, Rn 98; 26. 2. 2019, C-116/16, C-117/16, T Danmark, Rn 72.

ein Mitgliedstaat die Anwendung von Vorschriften des Unionsrechts verweigern muss, wenn diese nicht geltend gemacht werden, um die Ziele der Vorschriften zu verwirklichen, sondern um in den Genuss eines im Unionsrecht vorgesehenen Vorteils zu gelangen, obwohl die entsprechenden Voraussetzungen lediglich formal erfüllt sind.“

Was der EuGH mit einer lediglich formalen Erfüllung der Voraussetzungen der Vorschriften des Unionsrechts meint, bringt er unmissverständlich unmittelbar darauf zum Ausdruck:⁶⁾ „Das ist etwa der Fall, wenn die Erfüllung von Zollförmlichkeiten nicht im Rahmen normaler Handelsgeschäfte erfolgt, sondern lediglich pro forma, um missbräuchlich Ausgleichsbeträge [...] oder Ausfuhrerstattungen [...] zu erlangen.“ Damit ist die Sachverhaltsebene gemeint: Es geht darum, unionsrechtliche Vorteile zu versagen, wenn der Steuerpflichtige lediglich „pro forma“ handelt.

Dies bringt der EuGH in weiterer Folge auch noch mit anderen Worten zum Ausdruck:⁷⁾ „Sofern die betreffende Transaktion wirtschaftlich betrachtet aber eine rein künstliche Gestaltung darstellt und darauf ausgerichtet ist, der Anwendung der Rechtsvorschriften des betreffenden Mitgliedstaats zu entgehen, hat der Steuerpflichtige keinen Anspruch auf das Recht oder den Vorteil aus dem Unionsrecht [...]“. Ein sich aus einer unionsrechtlichen Vorschrift ergebender Vorteil ist zu versagen, wenn „die objektiven Voraussetzungen für die Erlangung des angestrebten Vorteils, die in der Richtlinie in Bezug auf dieses Recht vorgeschrieben sind, nur formal erfüllt sind [...]“.

Der EuGH schlägt dann die Brücke zu seiner schon bekannten Rechtsprechung, wonach es im Kontext des Rechtsmissbrauchs auf objektive und subjektive Kriterien ankommt:⁸⁾ „Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs setzt die Feststellung eines Missbrauchs zum einen voraus, dass eine Gesamtwürdigung der objektiven Umstände ergibt, dass trotz formaler Einhaltung der unionsrechtlichen Bedingungen das Ziel der Regelung nicht erreicht wurde, zum anderen ein subjektives Element, nämlich die Absicht, sich einen unionsrechtlich vorgesehenen Vorteil dadurch zu verschaffen, dass die entsprechenden Voraussetzungen willkürlich geschaffen werden [...]“. Der EuGH macht aber auch dabei deutlich, dass es ihm um die Feststellung des Sachverhalts geht:⁹⁾ „Ob die Tatbestandsmerkmale eines Missbrauchs vorliegen, insbesondere ob Transaktionen vorliegen, die jeder wirtschaftlichen und geschäftlichen Rechtfertigung entbehren, die nur pro forma oder künstlich durchgeführt worden sind und deren Hauptzweck die Erlangung eines ungerechtfertigten Vorteils ist, ist daher im Wege einer Analyse des gesamten Sachverhalts zu ermitteln [...]“.

Der EuGH vollzieht in weiterer Folge einen heiklen Balanceakt. Er räumt einerseits ein:¹⁰⁾ „Für die Würdigung der Tatsachen des Ausgangsverfahrens ist der Gerichtshof nicht zuständig.“ Dies entspricht seiner ständigen Rechtsprechung.¹¹⁾ Damit wäre an

⁶⁾ EuGH 26. 2. 2019, C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16, *N Luxembourg 1*, Rn 99; 26. 2. 2019, C-116/16, C-117/16, *T Danmark*, Rn 73; dazu auch EuGH 27. 10. 1981, C-250/80, *Schumacher*; 3. 3. 1993, C-8/92, *General Milk Products*; 14. 12. 2000, C-110/99, *Emsland-Stärke*.

⁷⁾ EuGH 26. 2. 2019, C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16, *N Luxembourg 1*, Rn 109; 26. 2. 2019, C-116/16, C-117/16, *T Danmark*, Rn 81; jeweils mit Verweis auf EuGH 12. 9. 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*; 7. 11. 2013, C-322/11, *K*; 25. 10. 2017, C-106/167, *Polbud/Wykonawstwo*.

⁸⁾ EuGH 26. 2. 2019, C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16, *N Luxembourg 1*, Rn 124; 26. 2. 2019, C-116/16, C-117/16, *T Danmark*, Rn 97; siehe auch EuGH 14. 12. 2000, C-110/99, *Emsland-Stärke*; 12. 3. 2014, C-456/12, *O und B*.

⁹⁾ EuGH 26. 2. 2019, C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16, *N Luxembourg 1*, Rn 125; 26. 2. 2019, C-116/16, C-117/16, *T Danmark*, Rn 98; in diesem Sinne auch EuGH 20. 6. 2013, C-653/11, *Newey*; 13. 3. 2014, C-155/13, *SICES*; 14. 4. 2016, C-131/14, *Cervati und Malvi*.

¹⁰⁾ EuGH 26. 2. 2019, C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16, *N Luxembourg 1*, Rn 126; 26. 2. 2019, C-116/16, C-117/16, *T Danmark*, Rn 99.

¹¹⁾ EuGH 26. 1. 1993, C-320/90, C-321/90, C-322/90, *Telemarsicabruzzo*, Rn 6; 8. 5. 2003, C-111/01, *Gantner Electronic*, Rn 36 f; 12. 2. 2009, C-466/07, *Klarenberg*, Rn 32; 8. 9. 2009, C-42/07, *Liga Portuguesa und Bwin*, Rn 41; 8. 9. 2010, C-409/06, *Winner Wetten*, Rn 39; 7. 12. 2010, C-439/08, *VEBIC*, Rn 47; 28. 2. 2013, C-427/11, *Margaret Kenny*, Rn 26; 30. 5. 2013, C-604/11, *Genil 48 SL und Comercial Hostelera de Grandes Vinos*, Rn 43.

sich seine eigene Zuständigkeit abgegrenzt. Die Ermittlung des Sachverhalts gehört nicht zu seinen Aufgaben. Vielmehr ist er an die Feststellungen des vorlegenden Gerichts gebunden. Dennoch setzt der EuGH fort:¹²⁾ „Sofern es geboten erscheint, kann er im Vorabentscheidungsverfahren aber aufzeigen, welche Indizien für die Beurteilung der Fälle, über die die nationalen Gerichte zu entscheiden haben, bedeutsam sein könnten.“

In der Folge nennt der EuGH für ihn maßgebende Indizien:¹³⁾ „Dass Zinsen kurz nach ihrem Erhalt von der Gesellschaft, die sie erhält, in vollem oder nahezu vollem Umfang an Einheiten weitergeleitet werden, die die Voraussetzungen der Richtlinie 2003/49 nicht erfüllen [...] ist also ein Indiz für eine künstliche Gestaltung, mit der die Befreiung gemäß Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie 2003/49 zu Unrecht erlangt werden soll.“ Weiters:¹⁴⁾ „Für eine künstliche Gestaltung spricht auch, dass der betreffende Konzern derart strukturiert ist, dass die Gesellschaft, die die Zinsen von der Gesellschaft, die die Zinsen schuldet, erhält, die Zinsen an eine dritte Gesellschaft weiterleiten muss, die die Voraussetzungen der Richtlinie 2003/49 nicht erfüllt, so dass sie lediglich einen unerheblichen zu versteuernden Gewinn erzielt, wenn sie als Durchleitungsgesellschaft fungiert, um den Zahlungsfluss von der Gesellschaft, die die Zinsen schuldet, zu der Einheit, die Nutzungsberechtigte der gezahlten Beträge ist, zu ermöglichen.“ Schließlich:¹⁵⁾ „Indizien für eine künstliche Gestaltung können auch die verschiedenen Verträge zwischen den an den betreffenden Finanztransaktionen beteiligten Gesellschaften sein, die zu konzerninternen Geldtransfers führen, die den Zweck haben können, Gewinne einer Betriebsgesellschaft, die Gewinne erwirtschaftet hat, auf beteiligte Einheiten zu übertragen, um die Besteuerung zu verhindern oder so weit wie möglich zu reduzieren (vgl. Art. 4 der Richtlinie 2003/49). Weitere Indizien können sein die Modalitäten der Finanzierung der Transaktionen, die Bewertung des Eigenkapitals der Zwischengesellschaften und die fehlende Befugnis der Durchleitungsgesellschaften, wirtschaftlich über die erhaltenen Zinsen zu verfügen. Relevant ist insoweit nicht nur die vertragliche oder gesetzliche Verpflichtung der Gesellschaft, die die Zinsen erhält, diese an einen Dritten weiterzuleiten, sondern auch, dass die Gesellschaft, auch wenn keine solche Verpflichtung besteht, ‚im Wesentlichen‘, wie es in den Vorlageentscheidungen der Rechtssachen C 115/16, C 118/16 und C 119/16 heißt, nicht berechtigt ist, über das Geld zu verfügen.“

Mithilfe dieser Indizien soll auf den tatsächlich verwirklichten Sachverhalt geschlossen werden. Eine rein „künstliche Gestaltung“ ist nicht maßgebend.¹⁶⁾ Der EuGH wird nicht müde zu betonen, dass sich „die Besteuerung auf einen realen wirtschaftlichen Vorgang beziehen“ muss¹⁷⁾. „Ob eine reale wirtschaftliche Tätigkeit fehlt, ist anhand der charakteristischen Merkmale der betreffenden Tätigkeit zu ermitteln. Dabei sind sämtliche relevanten Umstände zu berücksichtigen, insbesondere die Geschäftsführung, die Bilanz, die Kostenstruktur, die tatsächlichen Ausgaben, die Beschäftigten, die Geschäfts-

¹²⁾ EuGH 26. 2. 2019, C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16, N Luxembourg 1, Rn 126; 26. 2. 2019, C-116/16, C-117/16, T Danmark, Rn 99.

¹³⁾ EuGH 26. 2. 2019, C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16, N Luxembourg 1, Rn 128; 26. 2. 2019, C-116/16, C-117/16, T Danmark, Rn 101.

¹⁴⁾ EuGH 26. 2. 2019, C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16, N Luxembourg 1, Rn 130; 26. 2. 2019, C-116/16, C-117/16, T Danmark, Rn 103.

¹⁵⁾ EuGH 26. 2. 2019, C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16, N Luxembourg 1, Rn 132; 26. 2. 2019, C-116/16, C-117/16, T Danmark, Rn 105.

¹⁶⁾ EuGH 26. 2. 2019, C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16, N Luxembourg 1, Rn 109; 26. 2. 2019, C-116/16, C-117/16, T Danmark, Rn 81; siehe auch EuGH 12. 9. 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes, Rn 51; 7. 11. 2013, C-322/11, K, Rn 61; 25. 10. 2017, C-106/16, Polbud/Wykonawstwo, Rn 61 ff.

¹⁷⁾ EuGH 26. 2. 2019, C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16, N Luxembourg 1, Rn 136; 26. 2. 2019, C-116/16, C-117/16, T Danmark, Rn 109.

räume und die Ausstattung der betreffenden Gesellschaft.“¹⁸⁾ Gefordert ist eine „Analyse des gesamten Sachverhalts“. ¹⁹⁾

Diese Indizien dürfen aber nur dann zum Tragen kommen, wenn neben dem objektiven auch das subjektive Element vorhanden ist. Unter dem subjektiven Element versteht der EuGH „die Absicht, aus der Unionsregelung, indem künstlich die erforderlichen Voraussetzungen geschaffen werden, einen Vorteil zu erlangen“. ²⁰⁾ Eine Gestaltung läuft daher nur dann Gefahr, als „künstlich“ eingestuft zu werden, wenn sie auch steuerlich vorteilhaft ist. In diesem Kontext ist auch die Aussage des EuGH zu sehen, wonach die vorhandenen Indizien „durch das zeitliche Zusammentreffen oder die zeitliche Nähe des Inkrafttretens bedeutender neuer Steuervorschriften [...], die bestimmte Konzerne umgehen“ wollen, „bekräftigt werden“ können. ²¹⁾ Umgekehrt ist es „aber durchaus denkbar, dass in Fällen, in denen die Zinsen bei einer unmittelbaren Zahlung an die in dem Drittstaat ansässige Gesellschaft befreit gewesen wären, der Zweck der Struktur des Konzerns in keiner Weise rechtsmissbräuchlich ist. In einem solchen Fall kann dem Konzern nicht vorgeworfen werden, sich für eine solche Struktur entschieden zu haben, anstatt die Zinsen direkt an die in dem Drittstaat ansässige Gesellschaft zu zahlen.“ ²²⁾ Nach der vom EuGH vertretenen Position darf das Vorliegen eines Rechtsmissbrauchs nur dann rechtmäßig festgestellt werden, wenn eine „Analyse des gesamten Sachverhalts [...] ergibt, dass ohne wirtschaftliche oder geschäftliche Rechtfertigung pro forma oder künstlich Transaktionen durchgeführt worden sind, deren Hauptzweck darin bestand, zu Unrecht in den Genuss der [unionsrechtlichen] Befreiung [...] zu gelangen.“ ²³⁾

Im Ergebnis lässt der EuGH in solchen Fällen somit ein vereinfachtes Beweisverfahren zu: Erweist sich eine Gestaltung aufgrund der Indizien als „künstlich“, darf die Behörde davon ausgehen, dass sich der Sachverhalt gar nicht so ereignet hat, wie dies der Steuerpflichtige dargestellt hat. Vielmehr kann der Sachverhalt so festgestellt werden, dass der vom Steuerpflichtigen angestrebte unionsrechtliche Vorteil gar nicht zusteht. Dieser Indizienbeweis darf aber nicht nur unter bestimmten Voraussetzungen, die mit dem objektiven und dem subjektiven Element beschrieben werden, überhaupt vorgenommen werden, sondern unterliegt auch noch strengen Maßstäben: Die Steuerbehörde kann zwar von den Steuerpflichtigen Nachweise verlangen, ²⁴⁾ hat aber letztlich selbst „nachzuweisen, dass die Tatbestandsmerkmale des Rechtsmissbrauchs erfüllt sind“. ²⁵⁾ Entscheidend ist dabei folgende Vorgabe des EuGH: ²⁶⁾ „Auch wenn [...] eine Reihe solcher Indizien für einen Rechtsmissbrauch sprechen sollte, werden die vorlegenden Gerichte dennoch zu prüfen haben, ob die Indizien objektiv sind und übereinstimmen und ob die Klägerinnen der Ausgangsverfahren die Möglichkeit hatten, sie zu widerlegen.“

¹⁸⁾ EuGH 26. 2. 2019, C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16, *N Luxembourg 1*, Rn 131; 26. 2. 2019, C-116/16, C-117/16, *T Danmark*, Rn 104.

¹⁹⁾ EuGH 26. 2. 2019, C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16, *N Luxembourg 1*, Rn 125; 26. 2. 2019, C-116/16, C-117/16, *T Danmark*, Rn 98; siehe auch EuGH 20. 6. 2013, C-653/11, *Newey*, Rn 47 ff; 13. 3. 2014, C-155/13, *SICES*, Rn 33; 14. 4. 2016, C-131/14, *Cervati und Malvi*, Rn 47.

²⁰⁾ EuGH 26. 2. 2019, C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16, *N Luxembourg 1*, Rn 139; 26. 2. 2019, C-116/16, C-117/16, *T Danmark*, Rn 114.

²¹⁾ EuGH 26. 2. 2019, C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16, *N Luxembourg 1*, Rn 133; 26. 2. 2019, C-116/16, C-117/16, *T Danmark*, Rn 106.

²²⁾ EuGH 26. 2. 2019, C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16, *N Luxembourg 1*, Rn 137; 26. 2. 2019, C-116/16, C-117/16, *T Danmark*, Rn 110.

²³⁾ EuGH 26. 2. 2019, C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16, *N Luxembourg 1*, Rn 135; 26. 2. 2019, C-116/16, C-117/16, *T Danmark*, Rn 108.

²⁴⁾ EuGH 26. 2. 2019, C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16, *N Luxembourg 1*, Rn 141; 26. 2. 2019, C-116/16, C-117/16, *T Danmark*, Rn 116; vgl hierzu EuGH 28. 2. 2013, C-544/11, *Petersen und Petersen*, Rn 51.

²⁵⁾ EuGH 26. 2. 2019, C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16, *N Luxembourg 1*, Rn 143; 26. 2. 2019, C-116/16, C-117/16, *T Danmark*, Rn 118.

²⁶⁾ EuGH 26. 2. 2019, C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16, *N Luxembourg 1*, Rn 126; 26. 2. 2019, C-116/16, C-117/16, *T Danmark*, Rn 99.

2. Rechtsmissbrauchsbekämpfung auf Normebene

Das vom EuGH in seinen Urteilen vom 26. 2. 2019 entwickelte Konzept des Rechtsmissbrauchs setzt – noch dazu in einem eng abgesteckten Rahmen – auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung an. Auf der Ebene der unionsrechtlichen Vorschriften, die auf den solcherart oder auf andere Weise ermittelten und festgestellten Sachverhalt anzuwenden sind, hat die Bekämpfung des Rechtsmissbrauchs nach diesen Urteilen dann kaum mehr Bedeutung. Insbesondere postuliert der EuGH im Wege des Rechtsmissbrauchs nicht einen generellen Ausnahmetatbestand von allen anderen unionsrechtlichen Vorschriften, der unter bestimmten objektiven und subjektiven Voraussetzungen zum Tragen kommt. Vielmehr wird in diesen Urteilen deutlich, dass „objektive Umstände“ und das „subjektive Element“ nur für Zwecke der Sachverhaltsermittlung maßgebend sein können.

Diesem Befund steht nicht entgegen, dass der EuGH in den beiden Urteilen wiederholt einer am Zweck der jeweiligen unionsrechtlichen Regelung orientierten Auslegung das Wort redet. Denn für eine teleologische Interpretation ist nicht nur dann Platz, wenn sich eine Gestaltung als „künstlich“ erweist oder der Steuerpflichtige den Hauptzweck der Transaktion in der Erzielung eines Steuervorteils sieht. Für den einigermaßen geschulten Juristen ist selbstverständlich, dass bei der Auslegung von Rechtsvorschriften immer deren Ziel und Zweck berücksichtigt werden muss.²⁷⁾ Eine Interpretation, die beim nackten Wortlaut einer Vorschrift stehenbleibt, stünde wohl mit dem heutigen Stand der juristischen Methodenlehre nicht im Einklang.²⁸⁾ Selbst wer noch daran glaubt, dass der Wortlaut einer Vorschrift nicht bloß am Beginn der Auslegung steht, 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.²⁹⁾ Somit müssen 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 der Hauptzweck des Steuerpflichtigen gewesen sein soll, irgendeinen Vorteil zu erzielen.³⁰⁾

Dennoch ist es kein Zufall, dass sich einige der vom EuGH getätigten Aussagen auch als Betonung der Notwendigkeit einer am Ziel und Zweck der unionsrechtlichen Regelungen orientierten Interpretation deuten lassen: In den Fällen, in denen der Steuerpflichtige als Hauptzweck seiner möglicherweise als „künstlich“ eingestuften Gestaltung die Erzielung eines Steuervorteils anstrebt, bewegt er sich oft auch an den Grenzen des Anwendungsbereichs der Vorschrift, unter die er mit seiner Gestaltung fallen möchte. Von daher erklärt sich die Mahnung des EuGH, bei der Interpretation der unionsrechtlichen Vorschrift nicht am Wortlaut zu kleben, sondern ihrem Ziel und Zweck zum Durchbruch zu verhelfen. Diese Mahnung ist umso mehr in Fällen geboten, in denen der erste Eindruck vermuten lässt, „dass die entsprechenden Voraussetzungen willkürlich geschaffen werden“;³¹⁾ Wenn sich nicht ohnehin bereits bei der Sachverhaltsermittlung zeigt, dass es sich – um mit den Worten von GA Kokott zu sprechen³²⁾ – „um rein künstliche[n] Gestaltungen“ handelt, „die im Ergebnis nur auf dem Papier stattfin-

²⁷⁾ Gassner, Interpretation und Anwendung der Steuergesetze (1972) 96; Staringer, Die Umsetzung der ATAD in Österreich durch das Jahressteuergesetz 2018, SWI 2018, 574 (581); dazu auch die deutsche Literatur Weber-Grellet in Schmidt, EStG³⁸ (2019) § 2 Rn 33; Schober in Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO⁷, § 4 Rn 117 ff.

²⁸⁾ Näher Lang, Die Überlegungen der OECD zur Aufnahme einer Missbrauchsvorschrift in Doppelbesteuerungsabkommen, in König/Wallentin/Wiesner, Privatstiftung und Umgründungen, GS Franz Helbich (2014) 9 (13).

²⁹⁾ Lang, Die Neuregelung des Missbrauchs in § 22 BAO, ÖStZ 2018, 419 (429).

³⁰⁾ Lang, ÖStZ 2019, 419 (429).

³¹⁾ Dazu EuGH 26. 2. 2019, C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16, N Luxembourg 1, Rn 124; weiters auch schon EuGH 14. 12. 2000, C-110/99, Emsland-Stärke, Rn 53.

³²⁾ Schlussanträge GA Kokott 1. 3. 2018, C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16, N Luxembourg 1, Rn 64; 1. 3. 2018, C-116/16, C-117/16, T Danmark, Rn 52.

den“ und denen daher „von vornherein die Anerkennung versagt“ wird, darf nicht verabsäumt werden, die anzuwendende unionsrechtliche Vorschrift im Lichte ihres Ziels und Zwecks zu interpretieren. Denn die Auslegung dieser Vorschrift kann dann immer noch zeigen, dass der vom Steuerpflichtigen angestrebte Vorteil nicht zusteht.

Die Notwendigkeit einer an Ziel und Zweck der unionsrechtlichen Vorschriften orientierten Interpretation ist für den EuGH kein bloßes Lippenbekenntnis. Er bedient sich in diesen Urteilen zB einer teleologischen Interpretation, wenn er eine der Anwendungsvoraussetzungen für die Richtlinie festlegt:³³⁾ „Drittens muss das Unternehmen einer der in Art. 3 Buchst. a Ziff. iii aufgeführten Steuern oder einer mit diesen Steuern identischen oder weitgehend ähnlichen Steuer, die nach dem Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie 2003/49 anstelle der bestehenden Steuern oder ergänzend zu ihnen eingeführt wird, unterliegen, ohne von ihr befreit zu sein.“ Dies begründet er wie folgt: „Diese Auslegung der Tragweite der dritten Voraussetzung wird zum einen bestätigt durch Art. 1 Abs. 5 Buchst. b der Richtlinie 2003/49, wonach eine Betriebsstätte nur dann als Nutzungsberechtigte der Zinsen im Sinne der Richtlinie behandelt werden kann, wenn die Zahlungen der Zinsen [...] Einkünfte darstellen, aufgrund deren die Betriebsstätte in dem Mitgliedstaat, in dem sie belegen ist, einer der in Artikel 3 Buchstabe a) Ziffer iii) genannten Steuern [...] unterliegt“, zum anderen durch das Ziel der Richtlinie, das darin besteht, zu gewährleisten, dass die Zahlungen der Zinsen einmal in einem einzigen Mitgliedstaat besteuert werden (siehe oben, Rn. 85).“ Diese am Ziel der Richtlinie orientierte Auslegung ist für den EuGH zutreffenderweise unabhängig davon maßgebend, ob ein vom Steuerpflichtigen angestrebter Vorteil der alleinige Zweck oder Hauptzweck der Gestaltung war oder ob gar kein Steuervorteil intendiert war.

3. Die Bedeutung der beiden EuGH-Urteile für die österreichische Steuerrechtsordnung

Das vom EuGH als zulässig anerkannte Beweisverfahren ist der österreichischen Rechtsordnung nicht fremd. Beispielhaft sei nur auf die vor knapp 50 Jahren erschienene Habilitationsschrift von Wolfgang Gassner verwiesen, der vor wenigen Tagen seinen 75. Geburtstag gefeiert hätte:³⁴⁾ „War der Sachverhalt im Einzelfall schwer durchschaubar, so hat die Rechtsprechung bei Vorliegen bestimmter Merkmale oft den Standpunkt eingenommen, dass nach der allgemeinen Lebenserfahrung in typisierender Betrachtungsweise ein für die Umstände typisches Geschehen unterstellt werden könne. Die Rechtsprechung ist dann von den typischen Verhältnissen ausgegangen, hat jedoch dem Steuerpflichtigen das Recht zugebilligt, das Vorliegen eines anderen Sachverhalts zu beweisen. Nach dieser Form der typisierenden Betrachtungsweise [...] können Verwaltung und Rechtsprechung in schwierigen Beweissituationen im Rahmen der freien Beweiswürdigung einen typischen Geschehensablauf als erwiesen annehmen, wenn Merkmale vorliegen, mit denen nach den Erfahrungen des Lebens typischerweise dieser Sachverhalt verbunden ist. Dem Steuerpflichtigen steht es allerdings frei, die Sachverhaltsannahme der Behörde durch einen Gegenbeweis zu entkräften.“

Gassner wies bereits darauf hin, dass diese Überlegungen nicht bloß im Steuerrecht Bedeutung haben:³⁵⁾ „In dieser Form ist die typisierende Betrachtungsweise [...] keine Besonderheit des Steuerrechts. Die Prozesslehre hat im Rahmen des Indizienbeweises die Lehre vom Anscheinsbeweis oder [P]rima-facie-Beweis entwickelt [...]. Dabei handelt es sich um die Beachtung von Gesetzen allgemeiner Lebenserfahrung im Rahmen der freien Beweiswürdigung. Damit dieser Beweis die volle Überzeugung der Behörde von der Wahrheit einer Tatsachenbehauptung begründen kann, muss sich aus einem gleichmäßigen, sich immer wiederholenden, typischen Geschehensablauf ein Erfahrungssatz er-

³³⁾ EuGH 26. 2. 2019, C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16, N Luxembourg 1, Rn 147.

³⁴⁾ Gassner, Interpretation, 61.

³⁵⁾ Gassner, Interpretation, 62.

geben, und es müssen die einzelnen Tatsachen, die für diesen typischen Geschehensablauf sprechen und den Erfahrungssatz begründen, voll erwiesen sein. Ein solcher Beweis des ersten Anscheins kann von der Partei durch Gegenbeweis entkräftet werden.“

Die vom EuGH aufgestellten Kriterien stellen für die österreichische Rechtsordnung somit keinen Fremdkörper dar.³⁶⁾ Auch nach österreichischem Verfahrensrecht darf die Behörde einen typischen Geschehensablauf annehmen, solange sie sich dabei auf Erfahrungen des Lebens berufen kann, mit denen typischerweise dieser Sachverhalt verbunden ist. Entscheidend ist, dass der Gegenbeweis zulässig ist. Damit postuliert der EuGH nichts anderes, als für die Sachverhaltsermittlung ohnehin auch gelten würde. Überraschend ist einzig, dass der Gerichtshof überhaupt Aussagen zur Feststellung des Sachverhalts trifft, zumal es sich dabei um die Domäne des vorlegenden nationalen Gerichts handelt. Allerdings nimmt der EuGH öfters „Klarstellungen“ vor, „um dem nationalen Gericht eine Richtschnur für seine Würdigung zu geben“.³⁷⁾

Mit dem durch das JStG 2018 neu gefassten § 22 BAO lassen sich die Überlegungen des EuGH ohne Weiteres in Einklang bringen. An anderer Stelle habe ich die – dort eingehend begründete – Bedeutung des § 22 BAO folgendermaßen zusammengefasst:³⁸⁾ Demnach sind die ersten beiden Absätze des § 22 BAO zum einen als Hinweis zu verstehen, dem Ziel und Zweck der Steuervorschriften bei der Auslegung Rechnung zu tragen. Zum anderen sind sie Mahnung, gerade in Fällen, in denen es der Steuerpflichtige darauf anlegt, die Grenzen eines Besteuerungstatbestandes auszuloten, den Sachverhalt besonders sorgfältig zu ermitteln und sich nicht von bloßen Behauptungen des Steuerpflichtigen über das Geschehen beeindrucken zu lassen. Dann erschließt sich auch die Bedeutung der Rechtsfolgenvorschrift des § 22 Abs 3 BAO: 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. Der dort angesprochene „Missbrauch“ liegt 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.

Dieses Ergebnis ist nicht weiter überraschend: § 22 BAO dient unter anderem auch der Umsetzung des Art 6 Anti-BEPS-RL (Anti-Tax Avoidance Directive; ATAD).³⁹⁾ Art 6 ATAD wiederum kann nur vor dem Hintergrund der bis dahin ergangenen Rechtsprechung des EuGH zum Rechtsmissbrauch verstanden werden. In den Schlussanträgen von GA Kokott zu den hier im Mittelpunkt stehenden Vorabentscheidungsersuchen werden die Überlegungen zum unionsrechtlichen Rechtsmissbrauch auch ausdrücklich mit jenen zur Auslegung des Art 6 ATAD verknüpft.⁴⁰⁾ Auch für Art 6 ATAD gilt, dass diese Vorschrift gerade in Fällen, in denen der Steuerpflichtige durch die von ihm gewählte Gestaltung an die tatbestandlichen Grenzen einer Begünstigungsvorschrift gerät, sowohl zur sorgfältigen Ermittlung des Sachverhalts mahnt als auch zur Inter-

³⁶⁾ Dazu zB VwGH 17. 11. 2010, 2007/13/0278; 21. 2. 2013, 2009/13/0258; 20. 11. 2014, 2013/16/0085.

³⁷⁾ So zB EuGH 30. 5. 2013, C-604/11, *Genil 48 SL und Comercial Hosteleria de Grandes Vinos*, Rn 43; vgl. weiters auch EuGH 15. 3. 2012, C-135/10, *SCF*, Rn 67 und die dort angeführte Rechtsprechung.

³⁸⁾ Ausführlich *Lang*, ÖStZ 2018, 419 (431 ff).

³⁹⁾ Näher *Lang*, ÖStZ 2018, 419 (433).

⁴⁰⁾ Schlussanträge GA Kokott 1. 3. 2018, C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16, *N Luxembourg 1*, Rn 62; 1. 3. 2018, C-116/16, C-117/16, *T Danmark*, Rn 50.

pretation der Vorschrift, die nicht bloß an ihrem meist nur vermeintlich klaren Wortlaut festhält, sondern Ziel und Zweck der Regelung zum Durchbruch verhilft.⁴¹⁾

Ein Verständnis des § 22 BAO im Sinne der Außentheorie, wie es sich gelegentlich in der Rechtsprechung des VwGH zur Vorgängervorschrift des nunmehrigen § 22 BAO gefunden hat, lässt sich allerdings mit den Vorgaben des EuGH nicht vereinbaren. Demnach hätte die damalige Regelung unter den Voraussetzungen der Ungewöhnlichkeit, der Unangemessenheit und der ausschließlichen oder überwiegenden Steuerersparnisabsicht zusätzlich zu allen anderen Steuertatbeständen Steuerpflicht begründet.⁴²⁾ Die Begründung des EuGH macht deutlich, dass Rechtsmissbrauch – neben der ordnungsgemäßen Ermittlung des Sachverhalts, durchaus auch unter Verwendung des widerlegbaren Anscheinsbeweises – nur im Wege der Interpretation der tatsächlich oder vermeintlich umgangenen Norm bekämpft werden kann.

i Auf den Punkt gebracht

Die jüngste Rechtsprechung des EuGH verdeutlicht, welcher Raum für Missbrauchsbekämpfung auf Ebene des Sachverhalts und der Rechtsvorschrift besteht: Legt es der Steuerpflichtige mit seiner Gestaltung darauf an, einen Steuervorteil zu erzielen, ist der Sachverhalt besonders sorgfältig zu ermitteln. Was nur *pro forma* gemacht wird oder bloß am Papier besteht, ist unbeachtlich. Die Behörde darf sich auch des Anscheinsbeweises bedienen und kann einen typischen Geschehensablauf annehmen, muss aber den Gegenbeweis zulassen. Erweist sich die Gestaltung dennoch nicht als „*künstlich*“, sondern als real, ist bei der Interpretation der maßgebenden Rechtsvorschrift darauf Bedacht zu nehmen, dass ihrem Ziel und Zweck zum Durchbruch verholfen wird. Die teleologische Interpretation ist allerdings immer von Bedeutung, und nicht bloß dann, wenn der Steuerpflichtige erkennbar die Absicht verfolgt, die Steuerlast gering zu halten.

⁴¹⁾ Ausführlich Lang, ÖStZ 2018, 419 (427 ff).

⁴²⁾ Vgl den Überblick bei Lang, ÖStZ 2018, 419 (420 ff).

Bund verzeichnete 2018 ein Defizit von 1,1 Mrd Euro

Der Bund erwirtschaftete 2018 ein Defizit von 1,1 Mrd Euro, so das Ergebnis aus dem vorläufigen Gebarungserfolg 2018 (40/BA und 43/BA). Während die Einzahlungen von Jänner bis Dezember bei 76.878,6 Mio Euro lagen, wurden 77.981,9 Mio Euro ausgegeben.

Finanzierungsrechnung (Beträge in Mio Euro)

Allgemeine Gebarung	Bundesvoranschlag	1/2018–12/2018	Differenz
Einzahlungen	78.536,1	76.878,6	-554,2 (-0,7 %)
Auszahlungen	76.377,0	77.981,9	501,6 (0,7 %)
Nettofinanzierungsbedarf	-2.159,1	-1.103,3	1.055,8 (48,9 %)

Ergebnisrechnung (Beträge in Mio Euro)

Allgemeine Gebarung	Bundesvoranschlag	1/2018–12/2018	Differenz
Erträge	81.028,0	78.274,7	-1.772,9 (-2,2 %)
Aufwendungen	76.623,7	79.255,0	1.651,0 (2,2 %)
Nettofinanzierungsbedarf	-4.404,3	-980,4	3.423,9 (77,7 %)