

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht

*Michael Lang**

1. **Die Verankerung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in der BAO**
2. **Die Rechtsentwicklung**
 - 2.1. § 4 RAO und § 1 Abs 3 StAnpG
 - 2.2. Die Rechtsentwicklung in Deutschland nach 1945
 - 2.3. Die Rechtsentwicklung in Österreich nach 1945
3. **Die Bedeutung des § 21 BAO**
 - 3.1. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise als Interpretationsgrundsatz
 - 3.2. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise und Sachverhaltsermittlung:
Die Beurteilungslehre
 - 3.3. Die Kritik an der Beurteilungslehre
4. **Zusammenfassende Würdigung**

* Herrn *Martin Klokar* danke ich herzlichst für die kritische Diskussion dieses Manuskripts, für die Unterstützung bei der Literaturrecherche und bei der Fahrenkorrektur. – Das Manuskript habe ich am 14.11.2019 abgeschlossen.

1. Die Verankerung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in der BAO

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist im österreichischen Steuerrecht in § 21 BAO verankert. Die Vorschrift hat folgenden Wortlaut:

„(1) Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

(2) Vom Abs. 1 abweichende Grundsätze der Abgabenvorschriften bleiben unberührt.“

§ 21 BAO gehört zu den „*Allgemeinen Bestimmungen*“ der Bundesabgabenordnung. Sie findet sich im Abschnitt „*C. Abgabenrechtliche Grundsätze und Begriffsbestimmungen*“. Ein eigener Unterabschnitt steht dort unter der Überschrift „*Wirtschaftliche Betrachtungsweise*“. Zu diesem Unterabschnitt gehört neben § 21 BAO auch § 22 BAO. Diese Vorschrift beschäftigt sich mit dem „*Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des privaten Rechts*“. Sie ist zuletzt durch das Jahressteuergesetz 2018 neu gefasst worden.¹

2. Die Rechtsentwicklung

2.1. § 4 RAO und § 1 Abs 3 StAnpG

Die Vorläuferregelung des § 21 BAO wurde vor fast genau 100 Jahren geschaffen. An der Entstehung dieser Vorschrift war *Enno Becker* maßgeblich beteiligt. Die auf seinen Entwurf zurückgehende und vom Finanzausschuss etwas umformulierte Regelung des § 4 RAO 1919 lautete wie folgt:² „*Bei Auslegung der Steuergesetze sind ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen.*“³ § 4 RAO wurde dann mit unverändertem Wortlaut in § 9 RAO 1931 übernommen.⁴

Durch das Steueranpassungsgesetz (StAnpG) 1934 wurde die Vorschrift neu gefasst.⁵ Sie fand sich in § 1 dieses Gesetzes und bekam folgenden Wortlaut:

„(1) Die Steuergesetze sind nach nationalsozialistischer Weltanschauung auszulegen.

(2) Dabei sind die Volksanschauung, der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen.

(3) Entsprechendes gilt für die Beurteilung von Tatbeständen.“

1 Dazu *Lang*, Die Neuregelung des Missbrauchs in § 22 BAO, ÖStZ 2018, 419 (419 ff).

2 Zum Entwurf des § 4 RAO vgl zB *Möller*, Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Privatrecht (1997) 62 ff. Siehe weiters den Bericht des 11. Ausschusses über den Entwurf der Reichsabgabenordnung – Nr 759 der Drucksachen – Aktenstück Nr 1460 zu § 4 RAO, 1387.

3 RGBl 1919, 1993.

4 RGBl I 1931, 161.

5 RGBl I 1934, 925.

§ 1 Abs 2 StAnpG übernahm somit weitgehend den Wortlaut des § 4 RAO 1919 und des § 9 RAO 1931. Allerdings waren nun nicht bloß „*der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen*“, sondern auch die „*Volksanschauung*“. Schon rein sprachlich („*dabei*“) waren die ersten beiden Absätze des § 1 StAnpG eng miteinander verknüpft. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise wurde damit in den Dienst der Auslegung der Steuergesetze „*nach nationalsozialistischer Weltanschauung*“ gestellt. Neu war der dritte Absatz des § 1 StAnpG. Mit den in § 1 Abs 3 angesprochenen „*Tatbeständen*“ waren offenbar Sachverhalte gemeint.⁶ Zumindest dem Wortlaut nach wurde damit der Anwendungsbereich der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auch auf die Sachverhaltsbeurteilung ausgedehnt.

Für *Enno Becker* hatte schon § 4 RAO 1919 zweifellos Bedeutung auf Ebene der Gesetzesauslegung. Ihm war wichtig, dass bei der Rechtsanwendung der Gesetzesinhalt „*voll erfasst*“ wird.⁷ „*Der Richter soll nicht am Wortlaut kleben, sondern die Bedeutung und Tragweite der Gesetzesvorschriften geistig beherrschen.*“ Gerade im Steuerrecht, wo es damals „*an systematischer Durchbearbeitung*“ fehlte, lag die „*Versuchung*“ nahe, „*sich im Einzelfall an Wortlaut und Materialien zu klammern*“. ⁸ Seine Überzeugung fasst *Enno Becker* wie folgt zusammen:⁹

„Weit wichtiger als die zufälligen Umstände, die auf Entstehung oder Fassung der einzelnen Vorschriften eingewirkt haben, ist, welchen Bedürfnissen das Gesetz im allgemeinen dienen sollte und aus welchen Verhältnissen heraus es erwachsen ist. So erweisen sich Zweck und wirtschaftliche Bedeutung, sei es des ganzen Gesetzes, sei es einer bestimmten Vorschrift, z. B. einer Steuerbefreiungsvorschrift, als wichtigste Quellen für die Erkenntnis seines Inhalts. Sie zu beachten, betont § 4.“

Enno Becker räumt ein, dass bereits zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der RAO die Rechtsprechung des damaligen Reichsgerichts von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise geprägt war, und fragt dementsprechend rhetorisch:¹⁰

„Ist aber § 4 nach der Rechtsprechung des Reichsgerichts schon allgemein gültig, wozu bedürfte es dann der besonderen Festlegung für das Steuerrecht? Darauf erwidere ich: Die Rechtsprechung des Reichsgerichts hatte sich, wenigstens damals, noch nicht allgemein durchgesetzt. So mancher Richter konnte sich vom Banne des Wortlauts als der für ihn festen Unterlage nicht freimachen, er fällte Urteile, die gesunden Rechtsempfinden Hohn sprachen, und beruhigte sein Gewissen mit der Wendung: Laßt sie bessere Gesetze machen. Diese Richter – und oft gehören gerade die gewissenhaftesten dazu – brauchen ein unmittelbares gesetzliches Gebot. Dann aber hat § 4 für das Steuerrecht weit größere Bedeutung als für das bürgerliche Recht.“

6 So auch mit weiteren Nachweisen *Brandt*, Die Beurteilung von Tatbeständen nach § 1 Abs 3 des Steueranpassungsgesetzes (1967) 58; *Gassner*, Interpretation und Anwendung der Steuergesetze (1972) 21 und 26.

7 *Becker*, Zur Auslegung der Steuergesetze, *StuW* 1924, 145 (155).

8 *Becker* (FN 7) 161.

9 *Becker* (FN 7) 157 f.

10 *Becker* (FN 7) 159 f.

Somit verstand *Enno Becker* § 4 RAO als Ermutigung für die Rechtsanwender, nicht am Wortlaut einer Vorschrift kleben zu bleiben, sondern bei der Auslegung ihr Ziel und ihren Zweck zur Entfaltung zu bringen.

Enno Becker ging aber noch einen Schritt weiter. Er verstand § 4 RAO auch als eine Ermächtigung zur Rechtsfortbildung und zur Korrektur des Gesetzgebers durch die Gerichte. Das wird in seinen Ausführungen deutlich:¹¹

„Erster Zweck der Steuergesetze ist, Geld und zwar möglichst viel Geld zu schaffen. Das fordert Eingriffe in die Privatwirtschaften, Eingriffe, die sowohl sachlich – Aufbringung der Mittel – wie formell – Art der Aufbringung, Kontrollen, – nur störend sind. Das Steuergesetz tritt der Privatwirtschaft von Anfang an feindlich gegenüber. Nun wäre es sicher Aufgabe einer guten Steuergesetzgebung, bei Durcharbeitung der Einzelheiten des Gesetzes die störenden feindlichen Eingriffe so schonend zu gestalten, wie es irgend geht und es der Grundsatz die Gleichmäßigkeit der Besteuerung erlaubt. Tatsächlich tritt diese Aufgabe bei Verabschiedung der Gesetze zurück. Es galt schon immer und gilt jetzt, wo die Gesetze eilig und überstürzt erledigt werden müssen, erst recht. Freilich die einzelnen Wirtschaftsgruppen melden ihre Wünsche lärmend an und es gelingt ihnen oft, Sonderwünsche durchzusetzen. Dadurch wird die Sache nicht besser. Wie mancher Referent wird, wenn er seinen Gesetzentwurf nach einer Ausschußsitzung zerzaust, zerfasert wieder ansah, gestöhnt haben: Welch' ein Gespenst bracht' ich nach Haus! Obendrein zwang und zwingt die Not der Zeit zu überraschenden unerprobten neuen Steuern. Es ist ein weiter Weg von dem Gedanken, den Umsatz aller entgeltlichen Lieferungen und Leistungen der selbständig tätigen Personen zu besteuern, bis zur Durchführung im einzelnen. Selbst bei einem noch so genial angelegten Gesetze ist es unvermeidlich, daß die Durchführung auf manche Unausgeglichenheiten und Widersprüche stößt. Wie die Sachen liegen, können die Steuergesetze nicht anders als unvollkommen sein. Wie soll sich nun die Rechtsprechung demgegenüber verhalten? Soll sie den Gesetzgeber immer von neuem ad absurdum führen oder soll sie ihm helfen und die Gesetze, soweit sie es vermag, vernünftig ausbauen? Ich meinte, sie sollte den zweiten Weg gehen und um dies zu erleichtern, eine Handhabe dazu zu bieten, habe ich – nicht leichten Herzens, sondern aus drückender Sorge heraus – den § 4 in das Gesetz hineingebracht und auf seiner Aufnahme bestanden.“

Enno Becker sah aber auch die Bedeutung des § 4 RAO auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung:¹² „*Erste Voraussetzung ist, den Tatbestand, auf den das Recht angewandt werden soll, richtig zu erfassen, insbesondere seine wirtschaftliche Bedeutung richtig zu würdigen.*“ Er wies darauf hin, dass eine „*Änderung auf dem Papier [...] natürlich nichts an der rechtlichen Beurteilung*“ ändert.¹³ Seine Ausführungen machen deutlich, dass er wirtschaftliche Betrachtungsweise und Missbrauch in engem Zusammenhang sah:¹⁴

11 *Becker* (FN 7) 162 f.

12 *Becker* (FN 7) 148.

13 *Becker* (FN 7) 150.

14 *Becker* (FN 7) 149.

„Die Dinge so zu sehen, wie sie wirklich sind, wird im Steuerrecht erschwert, weil die Steuerpflichtigen, um Steuern zu ersparen, zu umgehen oder zu hinterziehen, so oft die Dinge anders nennen, zu willkürlichen Formen greifen, den wahren Sachverhalt verhüllen.“

Er beschreibt exemplarisch einen vom RFH entschiedenen Fall, „wo die getrennten Verträge zwischen verschiedenen Personen geschlossen waren. Ein Landwirt, übertrug. Da bei unmittelbarer Übertragung eine hohe Schenkungssteuer enthihrerseits an ihren Sohn, d. h. eben an den Stiefsohn weiter verschenkte. Der Senat Beispiel zeigt, dass Enno Becker auch so weit ging, unter Berufung auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise einen anderen Sachverhalt zugrunde zu legen als jenen, der sich tatsächlich ereignet hatte.

Tatsächlich kam auch schon bei den Beratungen im Ausschuss der verfassungsgebenden Deutschen Nationalversammlung im September und Oktober 1919 daß diese Vorschrift die Rechtssicherheit aufopfere.“¹⁵ Im Ausschussprotokoll findet sich auch die von Enno Becker vorgebrachte Verteidigung:¹⁷

„Auf die Frage, ob durch den § 4 völlig neues Recht geschaffen werden soll, erwidere ich, daß dies nicht der Fall ist. Es handelt sich vielmehr um einen knappen Ausdruck des Ergebnisses der Rechtsentwicklung, wie solche ihren Niederschlag insbesondere in der Rechtsprechung des Reichsgerichts auf dem Gebiete des bürgerlichen Rechtes gefunden hat. Dagegen ist nicht die Rede davon, daß hier etwa die Gedanken der Freirechtsschule, insoweit sie den Richter über das Gesetz stellen, verwirklicht werden sollen. Auch der Satz des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs, daß der Richter bei Lücken im Gesetze nach der Regel entscheiden soll, die er als Gesetzgeber aufstellen würde, darf aus dem § 4 nicht entnommen werden. Die Vorschrift soll dem Richter nur mit allem Nachdruck die Pflicht auferlegen, die in dem Steuerrecht enthaltenen Rechtsgedanken voll zu entwickeln und dabei die Zwecke der Steuergesetze und ihre wirtschaftlichen Tragweiten sowie die jeweilige Gestaltung der Verhältnisse zu berücksichtigen. So soll erreicht werden, was einer unserer großen Juristen (Bolze) gefordert hat, daß das Urteil sei: ‚Gerecht und verständig.‘“

Enno Becker machte auch deutlich, dass er die Vorschrift über die wirtschaftliche Betrachtungsweise „für überflüssig gehalten habe – allerdings nur für rechtlich überflüssig, nicht für praktisch entbehrlich. Kein einziges Urteil von den vielen Tausenden Urteilen, an denen ich seither beteiligt war, würde ich anders gefällt haben,

¹⁵ Becker (FN 7) 151 mit Verweis auf RFH 11 S 7 StW II Nr 83.

¹⁶ Bericht des 11. Ausschusses über den Entwurf der Reichsabgabenordnung – Nr 759 der Drucksachen – Aktenstück Nr 1460 zu § 4 RAO, 1387.

¹⁷ Bericht des 11. Ausschusses über den Entwurf der Reichsabgabenordnung – Nr 759 der Drucksachen – Aktenstück Nr 1460 zu § 4 RAO, 1387; vgl auch Becker (FN 7) 158 f.

wenn die Vorschriften nicht bestünden. [...] Niemand wäre froher als ich, wenn man die Vorschriften aufheben könnte in dem Sinne: der Mohr hat seine Schuldigkeit getan, der Mohr kann gehen.“¹⁸ Er hatte die Sorge, dass sich der Gedankeninhalt der Vorschrift über die wirtschaftliche Betrachtungsweise noch nicht wirklich durchgesetzt hätte. Er betonte, dass zur Zeit der Entstehung der RAO „das Steuerrecht damals noch ganz im Werden, im Entstehen war“.¹⁹ Nach Auffassung von Enno Becker hängt die Notwendigkeit einer solchen Vorschrift offenbar vom Stand der Entwicklung und wissenschaftlichen Durchdringung des Fachgebiets ab:²⁰

„Für das bürgerliche Recht bezeichnete ich es vorhin als selbstverständlich, daß es der Richter systematisch beherrschen und daß er rechtsgeschichtlich vorgebildet sein müsse. Für das Steuerrecht müßte dasselbe gelten, aber es geht nicht, weil das Steuerrecht noch ganz im Werden, im Fluß ist, in den Anfängen steckt. Außer ausgezeichneten Ansätzen [...] und wenigen vortrefflichen Einzelbehandlungen [...] fehlen grundsätzliche systematische und rechtsgeschichtliche Bearbeitungen.“

Enno Becker sah aber auch die Gefahren einer expliziten Verankerung der „wirtschaftlichen Betrachtungsweise“ in einem Steuergesetz:²¹

„Nicht zu billigen ist auch, wenn Entscheidungen mit der allgemeinen Wendung begründet werden, bei wirtschaftlicher Betrachtung der Dinge müsse so und so entschieden werden. Freilich wird man bei näherer Prüfung meist finden, daß die Entscheidung sachlich das richtige trifft und sich der Urteilsfasser die Sache nur recht bequem gemacht hat.“

2.2. Die Rechtentwicklung in Deutschland nach 1945

In Deutschland wurde durch das 12. Kontrollratsgesetz der im ersten Absatz des § 1 StAnpG enthaltene Bezug zum Nationalsozialismus gestrichen.²² Klarerweise waren Steuergesetze nicht mehr „nach nationalsozialistischer Weltanschauung“ auszulegen.²³ § 1 Abs 2 und 3 StAnpG blieben aber erhalten. Somit war auch nach 1945 die wirtschaftliche Betrachtungsweise nach wie vor ausdrücklich in der deutschen Steuerrechtsordnung verankert.

Zu einer grundlegenden Diskussion kam es allerdings im Rahmen der Gesetzwerdung der Abgabenordnung 1977: Zunächst hatte der Arbeitskreis, der sich

¹⁸ Becker, Steuerrecht und Privatrecht, StuW 1934, 299 (320).

¹⁹ Becker (FN 18) 319.

²⁰ Becker (FN 7) 160.

²¹ Becker (FN 18) 307.

²² Gesetz Nr 12 des Alliierten Kontrollrats vom 11.2.1946 (KRG Nr 12) Teil I Art I: „Alle deutschen Steuergesetze sind ohne Unterschied der Rasse, des Glaubens, der Staatszugehörigkeit oder der politischen Einstellung anzuwenden. Alle gesetzlichen Bestimmungen, die mit diesem Grundsatz unvereinbar sind, werden aufgehoben; insbesondere diejenigen, die vorschreiben, daß die deutschen Steuergesetze im nationalsozialistischen Geiste zu verstehen und auszulegen sind.“

²³ Vgl auch dazu zB Kühn, AO³ (1968) § 1 StAnpG 778 ff; Mattern/Meßner, RAO (1964) Vorbemerkungen zum StAnpG Rn 2599.

mit Reformvorschlägen beschäftigte, in § 43 seines Entwurfs versucht, den bisherigen § 1 Abs 3 StAnpG mit dem bisherigen § 6 StAnpG, der den Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts anspricht, zu verknüpfen:²⁴

„Durch eine dem wirtschaftlichen Zweck und Gehalt eines Rechtsgeschäfts unangemessene Verwendung von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann die Steuerpflicht nicht entgegen dem Sinn der Steuergesetze vermieden oder gemindert werden und können Ansprüche auf Steuervergütungen und -erstattungen nicht erlangt werden. Liegen die Voraussetzungen des Abs. 1 vor, so sind die Steuern so festzusetzen, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.“

Daran hat beispielsweise *Tipke* heftige Kritik geäußert:²⁵

„Die Vermählung der beiden Vorschriften ist gänzlich mißlungen; sie konnte auch nicht gelingen. [...] § 1 Abs. 3 StAnpG sollte nicht länger am Leben erhalten werden. Er wird – versteht man ihn weiterhin so, daß sich zwischen Sachverhaltsermittlung und Sachverhaltssubsumtion noch eine besondere Sachverhaltsbeurteilung zu schieben habe – fortzeugend nur weitere Mißverständnisse gebären. Eine von der Subsumtion unabhängige Sachverhaltsbeurteilung ist der juristischen Methodenlehre unbekannt. Die Beantwortung der Frage, welche Sachverhalte steuerlich relevant sind, welche nicht, kann allein vom Gesetz gesteuert werden. Wer meint, daß § 3 Abs. 1 StAnpG [wohl: § 1 Abs. 3 StAnpG] auch nichts anderes im Sinn habe, erklärt ihn für überflüssig, weil dann zwischen Subsumtion und Sachverhaltsbeurteilung nicht mehr unterschieden werden kann. Wer meint, es müsse losgelöst vom Gesetz der Sachverhalt beurteilt werden, unterläuft das Gesetz und verstößt gegen Art. 2 Abs. 1 GG.“

Im Regierungsentwurf wurde schließlich auf den bisherigen § 1 Abs 3 StAnpG verzichtet. Dies wurde wie folgt begründet:²⁶

„§ 1 Abs. 3 StAnpG, der anordnet, daß die Auslegungsregeln auch für die Beurteilung von Tatbeständen (richtig: von Sachverhalten) gelten, ist nicht übernommen worden. Rechtliche Beurteilung des Sachverhalts ist nach der juristischen Methodenlehre Subsumtion unter das Gesetz. Über die mögliche Subsumtion entscheidet letztlich die Gesetzesauslegung. Die hierfür geltenden Regeln sichern die Berücksichtigung der sogenannten wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Insoweit bedarf es des § 1 Abs. 3 StAnpG nicht.“

Der Regierungsentwurf sah aber in seinem § 3 Abs 2 AO 1974 dennoch die Verankerung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, nunmehr für Zwecke der Interpretation vor:²⁷ „Bei der Auslegung der Steuergesetze sind auch der wirtschaftliche

24 § 43 des Entwurfs.

25 *Tipke*, Zur Reform der Reichsabgabenordnung. Stellungnahme zum Reformentwurf. 1. Teil: Vorschriften zur Rechtsanwendungsmethode und zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise, FR 1970, 240 (242).

26 Begründung zu § 3 RegE der AO 1974. § 3 des RegE der AO 1974 entspricht § 4 der AO 1977. Siehe *Mittelsteiner/Schaumburg*, Abgabenordnung 1977. Materialien (1976) 26 f.

27 § 3 Abs 2 RegE der AO 1974.

Sinn und der Zweck der Gesetze sowie die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen.“ Die Begründung dafür lautete wie folgt:²⁸

„Absatz 2 enthält wie bisher auch § 1 Abs. 1 und 2 StAnpG einige ergänzende Regeln über die Auslegung von Steuergesetzen. Diese Frage war im Arbeitskreis für eine Reform der Reichsabgabenordnung besonders umstritten. Die Gegner einer Auslegungsvorschrift sind der Auffassung, daß es wie im übrigen Recht allein Aufgabe von Wissenschaft und Rechtsprechung sei, die maßgebenden Auslegungsregeln zu entwickeln. Im übrigen gebe § 1 Abs. 2 StAnpG nur das wieder, was auch ohne diese Vorschrift auf allen Rechtsgebieten zu beachten sei. Diese folge u. a. auch daraus, daß der Regierungsvertreter bei der Beratung der Abgabenordnung im Jahr 1919 zu dem damaligen § 4 AO 1919 erklärt habe, daß es sich bei dieser Vorschrift um den knappen Ausdruck des Ergebnisses der Rechtsprechung handle, wie solche insbesondere in der Rechtsprechung des Reichsgerichts ihren Niederschlag gefunden habe.

Wenn gleichwohl einige wichtige Auslegungsregeln in die neue AO aufgenommen werden, so soll damit die besondere Bedeutung dieser Auslegungsregeln für das Steuerrecht hervorgehoben und zugleich verhindert werden, daß die Auffassung Platz greifen kann, durch die Nichtaufnahme dieser Auslegungsregeln habe der Gesetzgeber der vom Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung vom 24. Januar 1962 (BVerfGE Bd. 13 S. 318) geäußerten Ansicht entgegengetreten wollen, wonach die wirtschaftliche Betrachtungsweise dort ihren Platz habe, wo ein Steuergesetz bestimmte rechtliche Sachverhalte nenne, dabei aber nicht deren spezielle rechtstechnische Einkleidung, sondern ihre rechtliche Wirkung meine.

Die Fassung des Absatzes 2 stellt ausdrücklich klar, daß er nur einige ergänzende Auslegungsregeln enthält, die neben den Auslegungsregeln des ungeschriebenen Rechts gelten. Die Bedeutung dieser Vorschrift liegt nicht in der Ausschaltung anderer anerkannter Auslegungsgrundsätze, sondern in der Erwähnung der für das Steuerrecht besonders wichtigen Auslegungsregeln. Behörden und Gerichte haben bei der Auslegung von Gesetzen alle Auslegungsregeln, die geschrieben und die ungeschriebenen, zu beachten.

Als Auslegungsregeln besonders erwähnt werden der wirtschaftliche Sinn und der Zweck der Gesetze sowie die Entwicklung der Verhältnisse. Damit soll auch weiterhin die besondere Bedeutung der sogenannten ‚wirtschaftlichen Betrachtungsweise‘ für das Steuerrecht hervorgehoben und die teleologische Auslegung gesichert werden.“

Dagegen wandte sich wiederum *Tipke*:²⁹ Seiner Auffassung nach sollte diese Vorschrift

„ersatzlos gestrichen werden. Dann könnte sich ungehindert und unbelastet von Vergangenen die natürliche Auffassung durchsetzen, daß einerseits nicht jeder Zivilrechtsbegriff ins Steuerlich-Wirtschaftliche umzusetzen ist, daß es andererseits aber auch keinen Primat des bürgerlichen Rechts gibt, daß vielmehr auch im Steuerrecht von Fall zu Fall zu untersuchen ist, welchen Sinn der einzelne Rechtssatz hat, daß die aus dem Zivilrecht übernommenen Begriffe stets aus dem jeweiligen Bedeutungszusammenhang, aus dem Zweck und der Funktion der jeweiligen steuerlichen Norm verstanden werden müssen und erst durch das Medium einer solchen Interpretation ihre inhaltliche Bestimmung erlangen.“

28 Begründung zu § 3 Regl. der AO 1974.

29 *Tipke* (FN 25) 242.

Der Finanzausschuss schloss sich dieser Meinung an:³⁰

„Der Ausschuß hält den im Entwurf vorgesehenen Absatz 2, der einige wichtige Auslegungsregeln zusammenfaßt, für entbehrlich und hat ihn deshalb gestrichen. Das bedeutet jedoch nicht, daß diese Auslegungsregeln zukünftig nicht mehr gelten sollen. Der Ausschuß ist vielmehr der Auffassung, daß es sich hier um allgemein geltende Auslegungsregeln handelt, die im Steuerrecht ebenso wenig der Kodifikation bedürfen wie im übrigen Recht.

Wenn eine entsprechende Vorschrift gleichwohl seit 1919 in der Reichsabgabenordnung und später im Steueranpassungsgesetz enthalten war, so dürfte dies vor allem darauf zurückzuführen sein, daß die in diesen Vorschriften kodifizierten Auslegungsregeln noch nicht voll gesichert schienen, obwohl der Regierungsvertreter bereits bei der Beratung der Reichsabgabenordnung im Jahre 1919 erklärt hatte, daß die entsprechende Vorschrift der Reichsabgabenordnung nur den knappen Ausdruck der Ergebnisse der Rechtsentwicklung enthalte, wie sie ihren Niederschlag insbesondere in der Rechtsprechung des Reichsgerichts auf dem Gebiete des bürgerlichen Rechts gefunden habe. Heute jedenfalls ist nach Meinung des Ausschusses nicht mehr davon auszugehen, daß es für die Anwendung der in Absatz 2 des Entwurfs enthaltenen Auslegungsregeln einer besonderen Bestimmung bedarf. Es wird auch weiterhin der vom Bundesverfassungsgericht herausgestellte Satz gelten (BVerfGE Bd. 13 S. 329), wonach die sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise dort ihren Platz habe, wo ein Steuergesetz zwar bestimmte rechtliche Sachverhalte nenne, dabei aber nicht deren spezielle rechtstechnische Einkleidung, sondern ihre rechtliche Wirkung meine.“

Einige Jahre nach Inkrafttreten der Abgabenordnung 1977 konnte *Beisse* bereits eine positive Beurteilung vornehmen:³¹

„Auf *Enno Becker* geht die Ansicht der früheren Rechtsprechung zurück, daß es nicht genüge, die Steuergesetze wirtschaftlich auszulegen; hinzu kommen müsse eine besondere ‚wirtschaftliche Sachverhaltsbeurteilung‘. Diese Auffassung führte seinerzeit zur Schaffung der genannten Vorschrift. Als diese mit dem Inkrafttreten der AO 1977 wegfiel, wurde verschiedentlich die Befürchtung geäußert, daß damit eine Verkümmern des bisherigen Instrumentariums eingetreten sei. Dies würde sich besonders bemerkbar machen bei der Abwehr von Tricks und Steuerkniffen im Vorfeld der Steuerumgehung. Diese Besorgnis erscheint nicht begründet. Weder in rechtlicher noch in praktischer Hinsicht hat sich durch den Wegfall der Interpretationsvorschriften an der Bedeutung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise etwas geändert. [...]. In einer Beziehung hat jedoch die neue Gesetzgebung klarstellend gewirkt: Für eine zusätzliche steuerliche Wertung im Sinn einer Umqualifizierung von Sachverhalten kann die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht benutzt werden. Denn dies liefe auf eine – unzulässige – Besteuerung fiktiver Sachverhalte hinaus.“

³⁰ Ausschussbericht zu § 3 RegE, abgedruckt in *Mittelsteiner/Schaumburg* (FN 26) 27.

³¹ *Beisse*, Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Ausgestaltung der Steuergesetze in der neueren deutschen Rechtsprechung, *StuW* 1981, I (11).

2.3. Die Rechtsentwicklung in Österreich nach 1945

In Österreich nahm die Rechtsentwicklung nach 1945 einen anderen Verlauf. Die Provisorische Staatsregierung hat mit § 2 des „Gesetzes vom 8. Mai 1945 über die Anwendung der Vorschriften über die öffentlichen Abgaben“ beschlossen, dass – unter anderem – der gesamte § 1 StAnpG mit sofortiger Wirkung aufgehoben wird.³² In den Gründungstagen der Zweiten Republik gab es vermutlich nicht viel Zeit, um über die Details der damals beschlossenen gesetzlichen Regelungen zu reflektieren. Aber offensichtlich sah der Gesetzgeber den gesamten § 1 StAnpG als Einheit. Die im zweiten und dritten Absatz des § 1 StAnpG verankerte wirtschaftliche Betrachtungsweise war offenbar zu eng mit der in § 1 Abs 1 StAnpG normierten Auslegung der Steuergesetze „nach nationalsozialistischer Weltanschauung“ verwoben.³³

Mehr als 15 Jahre gab es in der österreichischen Steuerrechtsordnung keine ausdrückliche gesetzliche Verankerung der „wirtschaftlichen Betrachtungsweise“. Offenbar hielt man eine explizite Regelung von steuerrechtlichen Sondermethoden für entbehrlich. Die in den §§ 6 und 7 ABGB angesprochenen Interpretationsgrundsätze wurden auch für das Steuerrecht als ausreichend angesehen.³⁴

Mit der Bundesabgabenordnung änderte sich die Rechtslage.³⁵ Der bereits erwähnte § 21 BAO wurde geschaffen. Demnach ist bei „*Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen [...] in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend*“. Nach § 21 Abs 2 BAO bleiben vom „*Abs. 1 abweichende Grundsätze der Abgabenvorschriften [...] unberührt*.“

32 StGBI 1945/12 (Gesetz vom 8. Mai 1945 über die Anwendung der Vorschriften über die öffentlichen Abgaben). Dieses Gesetz wird auch als „*Steuerliches Weitergeltungsgesetz*“ bezeichnet. Zum Verhältnis zwischen dem Rechts-Überleitungsgesetz 1945 und dem Steuerlichen Weitergeltungsgesetz 1945 vgl auch *Faber/Maissel*, Nationalsozialistisches Steuerrecht und Restitution (2006) 29 f.

33 Der RFH berief sich in manchen seiner „Urteile“, die in den dunkelsten Stunden seiner „Rechtsprechung“ ergangen waren und in denen er die Diskriminierung von Juden im Steuerrecht akzeptierte und darüber hinaus noch legitimierte, nämlich gelegentlich auf § 1 StAnpG insgesamt (vgl die Nachweise bei *Brandt* [FN 6] 23 ff). Treffend beschreibt *Tanzer* (in *Davy/Fuchs/Hofmeister/Marte/Reiter* [Hrsg], Nationalsozialismus und Recht [1990] 331 [346]), wie fließend die Grenzen zwischen wirtschaftlicher Betrachtungsweise und Auslegung nach nationalsozialistischer Weltanschauung waren und wie sehr daher die wirtschaftliche Betrachtungsweise diskreditiert war: „*Eine überwiegend zum Nachteil des Steuerpflichtigen gehandhabte, wirtschaftliche Betrachtungsweise, eine bis zur unabschbaren Tatsachenfiktion gesteigerte Bekämpfung des Rechts- und Gestaltungsmissbrauchs mögen etwa schlichte Anzeichen einer einseitig fiskalischen Gesinnung in der Rechtsanwendung sein. Auch diese Erscheinungen lassen sich aber auf ein rechtsfernes Vorverständnis von der Besteuerung zurückführen, das allumfassend und unterschieden erst im nationalsozialistischen Staat aufgekommen und wirksam geworden ist; sie entstammen einer Gemeinschaftsordnung, deren Rechtsdenken von Äußerlichkeiten geprägt war, die letztlich dem inneren Ziel eines der Hoheitsgewalt völlig ausgelieferten Untertanen dienen mußten.*“

34 So *Gassner* (FN 6) 23.

35 BGBl 1961/194. Vgl allgemein zur Entwicklung der BAO zB *Lang*, Die Entwicklung des Abgabenverfahrensrechts in Österreich in den letzten 50 Jahren, in *Sailer* (Hrsg), Beschleunigung des Verfahrens und Schutz der Grundrechte. Zur Entwicklung des Verfahrensrechts in Österreich in den letzten 50 Jahren, FS zum Jubiläum 50 Jahre Oberösterreichische Juristische Gesellschaft (2010) 11 (11 ff).

Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage sind knapp gehalten und beziehen sich auf § 21 und § 22 BAO, die Missbrauchsvorschrift, gemeinsam:³⁶

„Aus Gründen der Steuergerechtigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung haben die Abgabenbehörden gemäß §§ 114 und 115 die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, von Amts wegen zu ermitteln. Zur Verwirklichung dieses Grundsatzes der objektiven Wahrheitsfindung sollen die Bestimmungen der §§ 21 und 22 dienen. Demnach soll für die abgabenrechtliche Beurteilung der wirkliche Sachverhalt und nicht die äußere Erscheinungsform maßgeblich sein. Diese Grundsätze, die bereits zur Zeit der Ersten Republik in zahlreichen Judikaten des Verwaltungsgerichtshofes ausgesprochen wurden und auch in § 6 StAnpG verankert waren, müssen auch in das künftige Abgabenrecht übernommen werden.“

Warum diese Grundsätze in das Steuerrecht übernommen werden „müssen“, wird nicht weiter begründet. Die Erläuterungen wiederholen im Wesentlichen den Wortlaut des § 21 Abs 1 BAO. Interessant dabei ist höchstens, dass dort, wo im Gesetz vom „*wahren wirtschaftlichen Gehalt*“ des Sachverhalts die Rede ist, die Erläuterungen stattdessen vom „*wirklichen Sachverhalt*“ sprechen.

Aufschlussreicher sind die Ausführungen von *Stoll*, der damals als Legist im Finanzministerium tätig war:³⁷

„Eines wäre von vornherein klarzustellen: Die Vorschrift über die wirtschaftliche Betrachtungsweise kann nicht dazu führen, darin einen Auslegungsbehelf für die Interpretation der Abgabengesetze zu erblicken. Für die Gesetzesauslegung gelten auch auf dem Gebiet des Abgabenrechtes die allgemeinen Auslegungsregeln, wie sie sich insbesondere aus den Vorschriften der §§ 6 f. ABGB ergeben. Wenn nämlich § 21 Abs. 1 BAO bestimmt, daß für die Beurteilung abgabenrechtlicher ‚Fragen‘ der wahre wirtschaftliche Gehalt des Sachverhaltes maßgebend ist, ist gemeint, daß bei Beurteilung abgabenrechtlicher ‚Tatfragen‘, also bei Beurteilung abgabenrechtlicher bedeutsamer Sachverhalte der Maßstab der wirtschaftlichen Betrachtungsweise anzulegen ist. [...] Da § 21 BAO sohin keineswegs Grundsätze für die Auslegung von Abgabengesetzen nominiert [wohl: normiert], kann Gegenstand der ‚wirtschaftlichen Betrachtungsweise‘ niemals eine gesetzliche Vorschrift, sondern immer nur der konkretisierte Sachverhalt sein. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise dient daher ausschließlich schon der Phase der Rechtsfindung, die sich mit der Erforschung des konkreten Geschehens befaßt, sie hat in den Phasen, die der Subsumtion des in wirtschaftlicher Betrachtungsweise festgestellten Sachverhaltes unter die zutreffende abstrakte Norm und der Findung der Rechtsfolge dienen, keine Bedeutung und keine Kraft mehr. Erweist sich sohin etwa eine Abgabenbegünstigung oder Abgabenbefreiung – wirtschaftlich gesehen – auch sinnwidrig oder unzumutbar, kann sie nicht versagt werden, wenn die gesetzliche Begünstigungs- oder Befreiungsvorschrift konkretisiert ist. Im Wege einer im Gesetz nicht gedeckten Auslegung kann eine eindeutig gegebene Begünstigung oder Befreiung nicht versagt werden; die Versagung kann auch eine Beurteilung des Sachverhaltes in

³⁶ ErlRV 228 BgNR 9. GP, 56.

³⁷ *Stoll*, Wirtschaftliche Betrachtungsweise, Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes, Scheingeschäfte und nichtige Geschäfte (§§ 21 bis 23 Bundesabgabenordnung), ÖStZ 1965, 6 (7).

wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht rechtfertigen, denn die wirtschaftliche Betrachtungsweise hat eben nur im Stadium der Sachverhaltsermittlung, nicht aber in dem der Subsumtion Bedeutung [...].“

Stoll führt dann weiter aus:³⁸ Die wirtschaftliche Betrachtungsweise ermöglicht,

„daß wirtschaftlich gleiche Sachverhalte unbeschadet der äußeren Form nach den Abgabengesetzen, die ja schließlich Wirtschaftsgesetze sind, gleich behandelt werden können. Es wäre unvertretbar, daß jener, der ein besonderes juristisches Wissen auf abgabenrechtlichem Gebiet sein Eigen nennt oder dem die nötigen Mittel und damit die entsprechenden Berater zur Verfügung stehen, der Besteuerung dadurch entgeht, daß er das wirtschaftliche Geschehen in Formen einkleidet, die formal ein anderes Bild ergeben als jenes, das sich aufgrund der Gestaltung und Darstellung genau des gleichen Sachverhaltes durch eine andere, aber juristisch nicht bewanderte Partei bietet. [...] Die rechtliche Würdigung darf nicht am äußeren Bild oder an der zufälligen oder willkürlichen Bezeichnung oder Form haften, die die Beteiligten bürgerlich-rechtlich wählen. Vielmehr ist stets der wirtschaftliche Gehalt eines Vorganges zu erfassen und festzustellen, ob die Form, Bezeichnung und äußere Gestalt das, was die Beteiligten wollen und wirtschaftlich erstreben, zutreffend wiedergeben. [...] Daß eine Sachverhaltswürdigung auf abgabenrechtlichem Gebiet überhaupt zu einem anderen Ergebnis führen kann als auf anderen Rechtsgebieten, ermöglicht einzig und allein die in Rede stehende Vorschrift über die wirtschaftliche Betrachtungsweise; und gewiß hat es hauptsächlich diese besondere Art der Tatsachenbeurteilung ermöglicht, daß sich innerhalb der Rechtswissenschaft eine Sonderdisziplin entwickeln konnte, nämlich die des Steuerrechts, das eben im Hinblick auf das Anknüpfen der Besteuerung an Wirtschaftsvorgänge auf die Erfassung und Ausleuchtung von Wirtschaftsvorgängen ausgerichtet ist und nicht nach dem rechtlichen Bild eines Vorganges allein orientiert sein darf.“

Der österreichische Gesetzgeber hat somit offenbar aus der seinerzeitigen reichsdeutschen Vorschrift über die wirtschaftliche Betrachtungsweise nur die in § 1 Abs 3 StAnpG verankerte Sachverhaltsbeurteilung übernommen. Dabei hat er sich bloß am Grundgedanken, nicht aber am Wortlaut orientiert. Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage, die von der Maßgeblichkeit des „*wirklichen Sachverhalts*“ sprechen und § 21 BAO in den Kontext der §§ 114 und 115 BAO stellen, muss dieser Vorschrift keine besondere Bedeutung zukommen. Demnach könnte aus § 21 BAO abgeleitet werden, dass es nicht auf bloße Behauptungen des Steuerpflichtigen ankommt oder darauf, was er vorgetäuscht hätte, sondern was sich in der Realität ereignet hat. Berücksichtigt man allerdings auch die Überlegungen von *Stoll*,³⁹ so wird bewusst, dass man damals dem § 21 BAO im Finanzministerium eine viel größere, weitreichendere Bedeutung beigemessen hat. Im Vordergrund stand offenbar die Sorge, die steuerrechtliche Rechtsanwendung würde sich ohne eigene Vorschrift über die wirtschaftliche Betrachtungsweise zu sehr vom Zivilrecht prägen lassen. Dies lässt sich besser vor dem Hintergrund der damals zeitgleich in Deutschland zu beobachtenden Tendenzen im Schrifttum

³⁸ *Stoll* (FN 37) 7.

³⁹ *Stoll* (FN 37) 6 ff.

und in der Rechtsprechung verstehen.⁴⁰ Demnach orientierte sich das Steuerrecht wieder stärker am Zivilrecht.⁴¹ Bereits *Enno Becker* wollte fast 50 Jahre zuvor mit der Verankerung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise die Eigenständigkeit des Steuerrechts stärken. Allerdings sah er die Bedeutung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auch auf dem Gebiet der Interpretation der Steuerrechtsvorschriften. Er wollte das Steuerrecht vom Zivilrecht lösen. Nur ein Teil dieser Bemühungen war der Möglichkeit einer eigenen steuerrechtlichen Sachverhaltsbeurteilung gewidmet. Die Überlegungen von *Stoll* setzen hingegen ausschließlich auf der Ebene der Sachverhaltsbeurteilung an. Im Steuerrecht wäre der Sachverhalt anders zu beurteilen als in anderen Rechtsgebieten. § 21 BAO als Regelung über die wirtschaftliche Betrachtungsweise würde es ermöglichen, der weiteren Rechtsanwendung einen ganz anderen Sachverhalt zugrunde zu legen. Es fällt schwer, darin keine Ermächtigung zu sehen, die Abgabenerhebung statt auf dem tatsächlichen auf einem fiktiven Geschehen aufzubauen.⁴² *Stoll* will der wirtschaftlichen Betrachtungsweise aber – anders als dies noch bei *Enno Becker* durchklingt⁴³ – keinen „fiskalischen Beigeschmack“ geben:⁴⁴

„Faßt man die Vorschrift über die wirtschaftliche Betrachtungsweise als materiellrechtliche Norm und die [...] Vorschriften des § 115 BAO als Verfahrensrecht auf, ergibt sich ein Ineinandergreifen und ergänzendes Zusammenwirken des materiellen und formellen Abgabenrechtes, das die amtswegige, aber objektive und unparteiische Erforschung der materiellen Wahrheit, und zwar die Ermittlung des wahren wirtschaftlichen Gehaltes eines Vorganges zum Gegenstand hat, gleichgültig ob das Ergebnis dieser behördlichen Vorgangsweise und der Anlegung eines solchen Maßstabes für die Partei oder für den Fiskus günstiger ist.“

3. Die Bedeutung des § 21 BAO

3.1. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise als Interpretationsgrundsatz

Vor dem zuletzt geschilderten Hintergrund überrascht es auf den ersten Blick, dass im österreichischen Schrifttum mittlerweile unbestritten ist, dass § 21 BAO – jedenfalls auch – die Gesetzesauslegung anspricht und die Notwendigkeit einer teleologischen Interpretation betont. Der Wortlaut des § 21 BAO – insbesondere

40 *ZB Wenz*, Steuerrecht und Privatrecht, in Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer (Hrsg), Staats- und Verwaltungswissenschaftliche Beiträge (1957) 299 (308); *Spitaler*, Die Annäherung des Steuerrechts an das Privatrecht, DStR 1962, 29 (30 ff); in diesem Sinne auch *ZB BFH* 23.7.1957, I 50/55 U; für einen Überblick über die Rsp zu dieser Zeit *Urban*, Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht (1987) 142 ff.

41 Dazu *Kruse*, Ende oder neuer Anfang der wirtschaftlichen Betrachtungsweise? ÖStZ 1975, 194 (198); *Grimm*, Das Steuerrecht im Spannungsfeld zwischen wirtschaftlicher Betrachtungsweise und Zivilrecht, DStZ A 1978, 283 (285 f); *Beisse* (FN 31) 5.

42 So aber *Stoll* (FN 37) 9 selbst.

43 So *Kruse* (FN 41) 194.

44 *Stoll* (FN 37) 7 f.

auch wenn man ihn den Vorläufervorschriften des § 4 RAO und des § 1 Abs 2 und 3 StAnpG gegenüberstellt – betont die Bedeutung für die Beurteilung des Sachverhalts. Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage sind zu knapp, um ihnen Aussagekräftiges entnehmen zu können. Berücksichtigt man allerdings auch die Ausführungen des an der Gesetzwerdung beteiligten damaligen Legisten Stoll,⁴⁵ so sollte § 21 BAO für die Interpretation der Steuergesetze gar keine Bedeutung haben.

Allerdings lässt sich der Vorschrift des § 21 BAO gar nicht die Relevanz für die Auslegung der Steuergesetze nehmen. Denn selbst wenn man § 21 Abs 1 BAO nur zur Beurteilung des Sachverhalts heranziehen wollte, kann man den zweiten Absatz dieser Vorschrift nicht ignorieren: Danach bleiben vom „Abs. 1 abweichende Grundsätze der Abgabenvorschriften [...] unberührt“. Somit ergibt sich dem klaren Wortlaut dieser Vorschrift nach erst aus den „Abgabenvorschriften“, wann welche „Grundsätze“ maßgebend sind. Folglich bestehen somit einerseits die in § 21 Abs 1 BAO verankerten „Grundsätze“ und andererseits davon „abweichende Grundsätze“. Es gibt die Sachverhalte, in denen wirtschaftlich zu beurteilen ist, und die Sachverhalte, bei denen dies nicht der Fall ist. Der Anwendungsbereich des § 21 Abs 1 BAO ist von jenem des § 21 Abs 2 BAO anhand der „Abgabenvorschriften“ abzugrenzen. Somit kommt es auf die einzelnen Besteuerungstatbestände an: Stellen sie auf wirtschaftliche Merkmale ab, kommt es insoweit nicht auf die zivilrechtlichen Formen und Gestaltungen an. Dann ist eben der wirtschaftliche Gehalt des Sachverhalts und nicht seine äußere (zivilrechtliche) Erscheinung von Bedeutung. Letztlich macht es § 21 BAO somit erforderlich, danach zu fragen, ob eine Steuervorschrift wirtschaftlich anknüpft oder nicht. Auf diese Weise betont § 21 BAO im Ergebnis den Grundsatz der in einigen Gebieten des Steuerrechts vorherrschenden wirtschaftlichen Anknüpfung. In den Fällen, in denen eine Vorschrift wirtschaftlich anknüpft, ist dies auch bei der Auslegung zu berücksichtigen. Daher unterstreicht § 21 BAO die Notwendigkeit einer diese Anknüpfung berücksichtigenden teleologischen Interpretation.

Versteht man also vor diesem Hintergrund § 21 BAO als Interpretationshinweis, stellt sich in einem nächsten gedanklichen Schritt die Frage, ob es einer solchen Vorschrift überhaupt bedarf. Oder anders gewendet: Wie wäre im Steuerrecht zu interpretieren, wenn es keine eigene Vorschrift gäbe, die als Hinweis darauf verstanden werden könnte, der wirtschaftlichen Anknüpfung des Steuerrechts Rechnung zu tragen, und die damit die Notwendigkeit einer teleologischen Auslegung betont?

Potacs geht bei seinen Überlegungen zunächst davon aus, dass Steuerrecht Eingriffsrecht ist und entsprechend hohe rechtsstaatliche Anforderungen gelten.⁴⁶

⁴⁵ Vgl Stoll (FN 37) 6 ff.

⁴⁶ Näher Potacs, „Wirtschaftliche Betrachtungsweise“ als steuerrechtliches Interpretationsprinzip, in Urnik/Fritz-Schmied (Hrsg), Steuerwissenschaften und betriebliches Rechnungswesen, FS Kofler (2009) 143 (150 ff).

Durch Vorschriften wie § 21 Abs 1 BAO werden aber die Anforderungen an eine semantisch präzise Ausdrucksweise etwas herabgesetzt. Gleichzeitig wird damit auch das Gebot des Vorranges einer semantischen Interpretation relativiert. Dagegen halten sich auch aus rechtsstaatlicher Perspektive, die beim Vorrang der semantischen Interpretation im Vordergrund steht, die Bedenken in Grenzen. Denn indem Vorschriften wie § 21 Absatz 1 BAO die „*wirtschaftliche Betrachtungsweise*“ ausdrücklich für maßgeblich erklären, werden die Rechtsunterworfenen über das höhere Gewicht einer entsprechenden pragmatischen Auslegung nicht im Unklaren gelassen.

Ob es dazu allerdings einer eigenen Vorschrift bedarf, ist zweifelhaft: *Potacs* selbst hat darauf hingewiesen, dass im Sprachgebrauch sowohl die Semantik als auch die Spielarten der Pragmatik den Sinngehalt einer Äußerung im Einzelfall mit jeweils ganz unterschiedlicher Deutlichkeit zum Ausdruck bringen können.⁴⁷ Dies gilt selbstverständlich ebenso für den in Rechtstexten zum Ausdruck kommenden Willen des Rechtssetzers. Auch diesen können im konkreten Einzelfall sowohl semantische als auch pragmatische Kriterien unterschiedlich deutlich dokumentieren. So kann eine Formulierung im Text semantisch mehr oder weniger klar, der Zweck einer Vorschrift mehr oder weniger zweifelsfrei erkennbar sein und ihre Entstehungsgeschichte den Willen des Rechtssetzers mehr oder weniger einwandfrei belegen. Aus diesem Grund vermag daher – nach *Potacs* – nur ein „*bewegliches System der Auslegungskriterien*“ den Willen eines Rechtssetzers adäquat zu rekonstruieren.⁴⁸ Demnach müssen beim konkreten Interpretationsvorgang semantische und pragmatische Anhaltspunkte im Hinblick auf ihre Überzeugungskraft gewichtet und gegeneinander abgewogen werden. Dies bedeutet aber nichts anderes, dass für jede einzelne zu interpretierende Rechtsvorschrift selbst beurteilt werden muss, welche Auslegungskriterien schwächer und welche stärker zu gewichten sind. Eine Vorschrift, die ganz allgemein darauf hinweist, dass im Steuerrecht regelmäßig auch die teleologische Interpretation eine Rolle spielt, kann dazu wenig beitragen.

Eine andere Bedeutung des § 21 BAO könnte darin bestehen, dass im Zweifel zu vermuten wäre, dass eine steuerrechtliche Vorschrift von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise getragen ist.⁴⁹ Die Gegenargumente zu dieser These liegen aber auch auf der Hand: Der Aufbau des § 21 BAO, nach dessen Abs 1 an sich die wirtschaftliche Betrachtungsweise gilt und davon „*abweichende Grundsätze*“ nur in dessen zweiten Absatz angesprochen sind, darf nicht überbewertet werden. Aus dem ersten Absatz dieser Vorschrift eine Regel abzuleiten, zu der dann der zweite Absatz die Ausnahme

⁴⁷ Dazu und zum Folgenden *Potacs*, Interpretation im Steuer- und Verwaltungsrecht, in *Holoubek/Lang* (Hrsg.), Die allgemeinen Bestimmungen der BAO (2012) 93 (98).

⁴⁸ *Potacs* (FN 47) 98 mit Verweis auf *Potacs*, Auslegung im öffentlichen Recht (1994) 38; *Holoubek*, Gedanken zur Auslegungslehre, in *Jabloner/Kucsko-Stadlmayer/Muzak/Perthold-Stoitzner/Stöger* (Hrsg.), Vom praktischen Wert der Methode, FS Mayer (2011) 139 (152).

⁴⁹ In diese Richtung *Potacs* (FN 47) 103; aber auch schon *Gassner* (FN 6) 36.

bildet und entsprechend eng zu interpretieren wäre, lässt sich methodisch nicht rechtfertigen.⁵⁰ § 21 BAO lässt sich bloß entnehmen, dass es Steuervorschriften gibt, die wirtschaftlich anknüpfen, und andere Vorschriften, bei denen dies nicht der Fall ist. § 21 BAO trifft aber keine Aussage darüber, welche Vorschriften wirtschaftlich anknüpfen und welche nicht. Dies ist im Wege der Interpretation der einzelnen Vorschriften festzustellen. Dann bedarf es aber auch nicht des § 21 BAO.

Schließlich ist noch zu überlegen, ob § 21 BAO zum Ausdruck bringt, dass in anderen Rechtsgebieten, in denen es keine vergleichbare Vorschrift gibt, die „wirtschaftliche Betrachtungsweise“ bei der Auslegung nicht von Bedeutung ist. Einen derartigen Umkehrschluss hat der VwGH in – allerdings vereinzelt gebliebenen – Entscheidungen gezogen.⁵¹ Dies ist allerdings nicht überzeugend. Mit *Potacs* ist anzunehmen, dass der Gesetzgeber mit Bestimmungen wie § 21 BAO für die Auslegung anderer Rechtsbereiche überhaupt keine Regelung treffen wollte.⁵² Dies gilt umso mehr, als § 21 BAO auch nicht für das gesamte Steuerrecht die wirtschaftliche Betrachtungsweise anordnet. Denn aus jeder einzelnen Steuervorschrift ist letztlich abzuleiten, ob sie wirtschaftlich oder anders anknüpft. Ein Umkehrschluss vom Steuerrecht auf andere Rechtsgebiete ist daher gar nicht möglich. Es bliebe ja offen, ob dann in einem bestimmten anderen Rechtsgebiet die wirtschaftliche Betrachtungsweise zur Gänze oder aber gar nicht zum Tragen kommen würde. Daher gilt für Rechtsgebiete, die keine § 21 BAO vergleichbare Vorschrift kennen, auch nur, dass für jede einzelne Vorschrift festzustellen ist, ob sie wirtschaftlich oder anders anknüpft.

3.2. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise und Sachverhaltsermittlung: Die Beurteilungslehre

Enno Beckers großes Anliegen war, das Steuerrecht von der Bindung an das Zivilrecht zu lösen. Er bemühte sich daher nicht nur um die Verselbstständigung der Interpretation des Steuerrechts, sondern entwickelte die – später „*Beurteilungslehre*“ genannte – These, wonach die wirtschaftliche Betrachtungsweise auch bei der Sachverhaltsermittlung von Bedeutung sei.⁵³ Ein normativer Ansatzpunkt für diese Auffassung ergab sich erst aus dem § 1 Abs 3 StAnpG. Dennoch vertrat er seine Auffassung bereits auf Grundlage des § 4 RAO 1919.⁵⁴

50 Ablehnend zur These, Ausnahmenvorschriften wären eng zu interpretieren, *Ruppe*, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes (1971) 28 ff; *Stoll*, Das Steuerschuldverhältnis in seiner grundlegenden Bedeutung für die steuerliche Rechtsfindung (1972) 104 ff; *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992) 75.

51 Vgl zB VwGH 27.5.1992, 88/17/0034.

52 *Potacs*, Zur „wirtschaftlichen Betrachtungsweise“ Betrachtungsweise im öffentlichen Recht, in *Akyiirek/Baumgartner/Jahnel/Lienbacher/Stolzlechner* (Hrsg), Staat und Recht in europäischer Perspektive, FS Schäffer (2006) 669 (681).

53 Zusammenfassend *Becker*, RAO⁷ (1930) 43 ff. Zur Kritik an der „*Beurteilungslehre*“ für Österreich insb *Gassner* (FN 6) 36 ff; für Deutschland insb *Brandt* (FN 6) 5 ff.

54 Siehe zu § 4 RAO 1919 bereits *Becker* (FN 7) 145 ff.

Nach *Enno Becker* ist es bei der Anwendung des Steuerrechts erforderlich, dass man sich die wirtschaftliche Bedeutung des Sachverhalts klarmacht.⁵⁵ Für ebenso wichtig wie die wirtschaftlich zutreffende Interpretation der Steuertatbestände sah er deshalb die wirtschaftlich zutreffende Beurteilung des Sachverhalts an. Eine wirtschaftliche Betrachtungsweise, die aufgrund der Auslegungsregel des § 4 RAO geboten sei, müsse den wirtschaftlichen Inhalt eines Vorgangs erfassen und dürfe sich nicht um die „äußere Form, die Aufmachung, Einkleidung, Zurechtsstellung, Verkleidung und Maskierung“ des Sachverhalts durch den Steuerpflichtigen kümmern, sondern müsse auf den wirtschaftlichen Kern, das Ergebnis, durchgreifen. Als Grundsatz der Sachverhaltsbeurteilung diene die wirtschaftliche Betrachtungsweise dazu, sich von der Vorstellungswelt des Zivilrechts zu lösen und den eigentlichen Sachverhalt losgelöst von seinem juristischen Beiwerk zu erfassen und der Besteuerung zugrunde zu legen.⁵⁶

Auf Grundlage des § 1 Abs 3 StAnpG setzte sich dann die Auffassung durch, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise ein doppeltes Gesicht habe.⁵⁷ Sie komme sowohl bei der Interpretation der Gesetze als auch bei der Beurteilung des Sachverhalts zur Anwendung. Als Grundsatz der Sachverhaltsbeurteilung diene sie dazu, aus dem Sachverhalt den wirtschaftlichen Kern herauszuschälen. Aus der Eigenart des Steuerrechts und insbesondere aus einem Naheverhältnis zum Zivilrecht ergebe sich eine methodische Besonderheit: Bevor der Sachverhalt unter den Steuertatbestand subsumiert werden könne, sei er mit Hilfe der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu bewerten, zu würdigen und auszulegen. Nach der Beurteilungslehre des Steuerrechts schiebt sich vor die rechtliche Beurteilung nach den in Betracht kommenden Steuertatbeständen ein selbstständiger und von der Interpretation unabhängiger methodischer Vorgang der Sachverhaltsbeurteilung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise, der – nach dieser Auffassung – vielfach erst die Anwendung der Steuergesetze ermöglicht.

Nachdem in Österreich durch die Aufhebung des gesamten § 1 StAnpG zunächst jegliche explizite Rechtsgrundlage für die Annahme einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise – sei es auf Ebene der Interpretation oder auf Ebene der Sachverhaltsermittlung – weggefallen war, wurde mit § 21 Abs 1 BAO eine Vorschrift geschaffen, die – zumindest auf den ersten Blick – die Bedeutung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bei der Sachverhaltsermittlung ausschließlich oder primär betont. *Stoll* hat die von ihm als Legist mitgestaltete Vorschrift so interpretiert, dass sie ausschließlich bei der Sachverhaltsermittlung Bedeutung habe.⁵⁸ Sie diene der Beurteilung von Tatfragen, insbesondere auch der Beweiswürdigung, und komme ausschließlich in der Phase der Rechtsfindung zur Anwen-

⁵⁵ So *Becker* (FN 7) 145 ff; *ders* (FN 53) 43 ff.

⁵⁶ Dazu auch *Gassner* (FN 6) 20.

⁵⁷ Dazu *Gassner* (FN 6) 21.

⁵⁸ *Stoll* (FN 37) 7.

dung, die sich mit der Erforschung des konkreten Geschehens befasst. Sie ermöglicht es, den Sachverhalt in seiner wirtschaftlichen Bedeutung zu werten und zu würdigen. Erst wenn mithilfe der wirtschaftlichen Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt festgestellt worden sei, könne der Sachverhalt nach den jeweiligen Steuergesetzen beurteilt und dem entsprechenden Tatbestand subsumiert werden. In den Phasen der Subsumtion des in wirtschaftlicher Betrachtungsweise festgestellten Sachverhalts unter die zutreffende abstrakte Norm und der Findung der Rechtsfolge sei die wirtschaftliche Betrachtungsweise aber nicht mehr anzuwenden.

3.3. Die Kritik an der Beurteilungslehre

Die Beurteilungslehre ist aus überzeugenden Gründen abgelehnt worden. In Österreich hat sich insbesondere *Gassner* darum bemüht:⁵⁹ Eine besondere Beurteilung des Sachverhalts nach den Grundsätzen einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise, die von der Interpretation unabhängig ist, sich vor die rechtliche Beurteilung des Sachverhalts nach den jeweiligen Steuertatbeständen schiebt und den wirtschaftlichen Kern des Sachverhalts aus seinem zivilrechtlichen Erscheinungsbild herausstellt, ist durch § 21 BAO nicht angeordnet. Der rechtlichen Beurteilung und Subsumtion darf nur eine Sachverhaltsannahme zugrunde gelegt werden, von deren Richtigkeit der Gesetzesanwender überzeugt ist. Maßstab für die Beurteilung des Sachverhalts ist ausschließlich der Gesetzestatbestand. Im Steuerrecht, dem es in der Regel auf wirtschaftlich bedeutsame Vorgänge ankommt, werden deshalb in die Darstellung des Sachverhalts zumeist jene Merkmale aufzunehmen sein, denen eine wirtschaftliche und deshalb auch steuerrechtliche Bedeutung zukommt. Eine besondere Beurteilung des Sachverhalts nach den Grundsätzen einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise, der zufolge bei der Sachverhaltsermittlung nicht die „äußere Erscheinungsform“, sondern nur der „wahre wirtschaftliche Gehalt“ des Sachverhalts maßgebend ist, lässt sich daraus jedoch nicht ableiten. Genauso wenig wie bei der Sachverhaltsermittlung ist aber eine Beurteilung des Sachverhalts aufgrund eines vom jeweiligen Gesetzestatbestand und dessen Interpretation gelösten Grundsatzes der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zwischen Sachverhaltsfeststellung und Subsumtion unter den Gesetzestatbestand möglich. Maßstab für die Beurteilung des als erwiesen angenommenen Sachverhalts ist nur das Gesetz. Es gibt nur eine rechtliche Beurteilung des Sachverhalts nach den anzuwendenden Gesetzesvorschriften, die ganz von deren Interpretation gedeckt sein muss. Zwischen Sachverhaltsfeststellung und rechtlicher Beurteilung nach den anzuwendenden Vorschriften ist ein methodischer Vorgang, der der „Aufbereitung“ des Sachverhalts, dem Herausstellen des wirtschaftlichen Kerns dienen könnte, nicht denkbar.

⁵⁹ *Gassner* (FN 6) 36 ff.

Nach *Potacs* ist es keineswegs verfehlt, wenn § 21 Abs 1 BAO für die Feststellung des maßgeblichen Sachverhalts eine „*wirtschaftliche Betrachtungsweise*“ fordert.⁶⁰ Der Sachverhalt ist eben so zu verstehen, dass er der wirtschaftlichen Bedeutung einer Rechtsvorschrift gerecht wird. Dabei ist allerdings auch zu bedenken, dass die Rechtmäßigkeit der Subsumtion eines Sachverhalts unter eine gesetzliche Vorschrift von deren Sinngehalt abhängt. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise eines Sachverhalts erscheint somit nur insoweit gerechtfertigt, als eine solche von der Rechtsordnung gefordert wird. Daher ist zunächst im Wege der Auslegung zu ermitteln, ob die betreffende Vorschrift eine „*wirtschaftliche Betrachtungsweise*“ überhaupt zulässt und wie diese konkret auszusehen hat. Erst dann ist gegebenenfalls auch der Sachverhalt in entsprechender „*wirtschaftlicher Betrachtungsweise*“ zu beurteilen.

Damit wird auch klar, inwieweit die „*wirtschaftliche Betrachtungsweise*“ bei der Sachverhaltsermittlung Bedeutung haben kann: Die Sachverhaltsermittlung kann eben nie losgelöst von der anzuwendenden Rechtsvorschrift erfolgen. Jeder Sachverhalt besteht aus unzähligen Elementen. Nur wenige davon sind aus dem Blickwinkel der anzuwendenden Rechtsvorschrift von Bedeutung. Andere Elemente des Sachverhalts sind wiederum aus dem Blickwinkel anderer Vorschriften relevant. Daneben gibt es auch Elemente, die für die Anwendung überhaupt keiner Vorschrift irgendeine Bedeutung haben. Erst wenn sich der Rechtsanwender Kenntnis von den maßgebenden Steuervorschriften verschafft hat, die anwendbar sein könnten, wird auch der Maßstab für die Sachverhaltsbeurteilung klar. Der Rechtsanwender hat jene Sachverhaltselemente festzustellen, die für die Anwendung der in Betracht gezogenen Vorschrift maßgebend sein könnten. Dabei würdigt er aber nicht den Sachverhalt um. Vielmehr ist der Sachverhalt so zu ermitteln, wie er ist. Nur jene Sachverhaltselemente, die im Hinblick auf die anzuwendende Rechtsvorschrift maßgebend sein können, werden dann festgestellt. Wenn also die anzuwendende Rechtsvorschrift nach bestimmten wirtschaftlich bedeutsamen Vorgängen fragt, ist der Sachverhalt danach zu überprüfen, ob solch ein wirtschaftlich bedeutsamer Vorgang vorliegt. Nur insoweit kann gelten, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise für die Sachverhaltsermittlung von Bedeutung ist.

4. Zusammenfassende Würdigung

Die hier angestellten Überlegungen haben gezeigt, dass § 21 BAO keine normative Bedeutung hat. Es handelt sich um einen bloßen Interpretationshinweis, der in Erinnerung ruft, dass zahlreiche steuerrechtliche Vorschriften wirtschaftlich anknüpfen und dass dies bei deren Interpretation zu berücksichtigen ist. Nicht alle steuerrechtlichen Vorschriften knüpfen allerdings wirtschaftlich an. Ob eine

⁶⁰ *Potacs* (FN 46) 147.

Steuervorschrift wirtschaftlich anknüpft und entsprechend auszulegen ist, kann nur ihr selbst entnommen werden. § 21 BAO gibt darauf keine Antwort. Gäbe es § 21 BAO nicht, würde nichts anderes gelten: Jede Steuervorschrift ist danach zu untersuchen, ob sie der wirtschaftlichen Betrachtungsweise folgt oder nicht. § 21 BAO ist daher entbehrlich.

§ 21 BAO kann auch keine Rechtsgrundlage dafür abgeben, den Sachverhalt in wirtschaftlicher Betrachtungsweise anders zu ermitteln, als er sonst festzustellen wäre. Für eine von der anzuwendenden Rechtsvorschrift losgelöste Sachverhaltsbeurteilung in „*wirtschaftlicher Betrachtungsweise*“ gibt es keinen Maßstab. Beim Subsumtionsvorgang hat der Blick des Rechtsanwenders zwischen Tatbestand und Sachverhalt hin und her zu wandern. Wirtschaftlich anknüpfende Rechtsvorschriften fragen häufig nach dem Vorliegen jener Sachverhaltselemente, die auch wirtschaftlich bedeutsam sind. Nur insoweit kann die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Sachverhaltsbeurteilung eine Rolle spielen. Einer eigenen Vorschrift über die „*wirtschaftliche Betrachtungsweise*“ bedarf es dazu aber nicht. Die Rechtsanwender würden nicht anders vorgehen, wenn es § 21 BAO nicht gäbe.

§ 21 BAO ist aber nicht bloß überflüssig, sondern auch schädlich.⁶¹ Die Vorschrift birgt für Behörden und Gerichte die Versuchung, anstatt in mühevoller Kleinarbeit den wirklichen Sachverhalt zu ermitteln und festzustellen, in – vermeintlicher – wirtschaftlicher Betrachtungsweise den Sachverhalt zu würdigen, um dann den fiktiven Sachverhalt der rechtlichen Beurteilung zu unterwerfen. Wie schon *Enno Becker* zutreffend festgestellt hat, wird das Schlagwort von der „*wirtschaftlichen Betrachtungsweise*“ gelegentlich auch von Gerichten missbraucht, um die Interpretation der anzuwendenden Rechtsvorschrift abzukürzen. Darunter leidet die Rechtskultur. Eine Streichung des § 21 BAO würde sicherstellen, dass die Rechtsanwender es sich nicht leicht machen können und sich unter Berufung auf das Schlagwort von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht der sorgfältigen Sachverhaltsermittlung und der mühevollen Interpretation entziehen können. *Enno Becker* selbst sah die Rechtfertigung für die Vorläufervorschrift des § 21 BAO – des § 4 RAO – darin, dass sich das Steuerrecht damals noch nicht als eigenständiges Teilgebiet der Rechtswissenschaft entwickelt hatte und noch nicht hinreichend systematisch durchdrungen war.⁶² 100 Jahre später ist dies wohl anders. Es ist an der Zeit, dem Vorbild der deutschen Abgabenordnung zu folgen und die ausdrückliche Verankerung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in der Bundesabgabenordnung aufzugeben!

61 Kritisch auch *Ritz*, BAO⁶ (2017) § 21, Rz. 10.

62 *Becker* (FN 7) 161.