

Der dornige Weg zum Bauvertrag

Zivilrechtliche Abwehransprüche
Drohnenüberflüge

Dynamisch, aber vorhersehbar
Verbrauchergerichtsstand 2.0

Das Officer's Certificate bei
M&A-Transaktionen

Private Enforcement: Korrektiv für
Rechtssicherheit im Beihilfenrecht

Diensterfindungsvergütung in
Abfertigung Alt

Autonomes Fahren in Ö
Eine Utopie?

EuGH-Rsp zur Umsatzsteuer: Das Verbot missbräuchlicher und betrügerischer Praktiken als allgemeiner Rechtsgrundsatz?

DESIREE AUER / SELINA SILLER / KAROLINE SPIES /

STEPHANIE ZOLLES

A. Sachverhalt und Vorlagefragen

Die Rechtsmittelwerber waren Miteigentümer eines Projektstandorts in Baltimore (Irland), auf dem sie 15 Ferienwohnungen errichteten, die anschließend verkauft werden sollten. Vor dem Verkauf der Wohnungen schlossen die Rechtsmittelwerber mit einer verbundenen Gesellschaft zwei Mietverträge, welche die Vermietung und unmittelbare Rückvermietung der Immobilien vorsahen. Weniger als ein Monat nach Vertragsabschluss im Jahr 2002 wurden die Verträge jedoch durch einen gegenseitigen Verzicht wieder beendet und die Rechtsmittelwerber verkauften die Wohnungen an Dritte. Die Rechtsmittelwerber behandelten diese Veräußerung an Dritte steuerfrei. Gemäß dem irischen Mehrwertsteuerrecht unterliegt nämlich die Lieferung von Gebäuden und Grund und Boden nur dann der USt, wenn sie vor dem Erstbezug erfolgt. Lieferungen nach dem Erstbezug – im vorliegenden Fall nach der Vermietung – sind umsatzsteuerfrei.¹⁾

Das Finanzamt sowie der irische High Court versagten jedoch die Steuerbefreiung des Verkaufs, weil sie der Ansicht waren, die ursprünglichen Mietverträge seien künstlich konstruiert, um eine Steuerpflicht der späteren Veräußerung zu verhindern. Unter Anwendung des Grundsatzes des Verbots missbräuchlicher Praktiken sei die Steuerbefreiung für die spätere Veräußerung zu versagen. Nach Ansicht der Rechtsmittelwerber könne ihnen dieser Grundsatz in Ermangelung einer innerstaatlichen Anti-Missbrauchsvorschrift jedoch nicht entgegengehalten werden. Der irische Supreme Court beschloss, das nationale Verfahren auszusetzen und ein Vorabentscheidungsverfahren vor dem EuGH einzuleiten. In diesem ersuchte das irische Gericht den EuGH ua

um Antwort auf folgende Fragen: Kann die Steuerbefreiung der Grundstückslieferung allein aufgrund des Verbots missbräuchlicher Praktiken versagt werden, auch wenn kein innerstaatliches Instrument, sei es legislativ oder judikativ, zur Durchsetzung dieses Grundsatzes besteht und sich der strittige Sachverhalt vor dem Grundsatzurteil *Halifax* ereignete? Hat die Beurteilung, ob mit den Vorgängen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird, isoliert für jeden Umsatz oder gemeinsam für alle Umsätze zu erfolgen? Auf Basis welcher Rechtsgrundlage sind, bei Vorliegen von Missbrauch, die umqualifizierten Umsätze zu besteuern?

B. Entscheidung des EuGH

Der EuGH nahm das vorliegende Urteil zum Anlass, um allgemein zum Verbot missbräuchlicher Praktiken Stellung zu nehmen. Dieses im Urteil als „Grundsatz“ bezeichnete Verbot ist „keine durch eine Richtlinie aufgestellte Regel“, sondern hat vielmehr einen „allgemeinen Charakter, der den allgemeinen Grundsätzen des Unionsrechts naturgemäß innewohnt.“²⁾ Dieser Grundsatz finde auch in anderen Bereichen des Unionsrechts, wie bspw im Gesellschaftsrecht, und unabhängig davon, ob diese ihre Rechtsgrundlage in einer RL, Verordnung oder den

Mag. Desiree Auer, Selina Siller, MSc., Dr. Karoline Spies und Stephanie Zolles, BA, LL. M., sind wissenschaftliche Mitarbeiterinnen am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

1) Die irische Sonderregelung basiert auf Art 13 Teil B lit g iVm Art 4 Abs 3 lit a 6. MwSt-RL (nunmehr Art 135 Abs 1 lit j iVm Art 12 Abs 1 lit a MwStSyst-RL).

2) Urteil C-251/16, *Cussens*, ECLI:EU:C:2017:881, Rz 27, 31.

Verträgen haben, Anwendung.³⁾ Der Grundsatz erfasst nach Ansicht des EuGH unter Berücksichtigung des Urteils *Italmoda*⁴⁾ nicht nur betrügerische, sondern auch missbräuchliche Praktiken.⁵⁾ Folglich kann er einem Steuerpflichtigen, der missbräuchlich oder betrügerisch agiert, entgegengehalten werden, um eine Befreiung zu versagen, auch wenn das nationale Recht keine explizite Bestimmung hierfür enthält.⁶⁾ Die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes stehen einer solchen Anwendung, selbst wenn der strittige Sachverhalt sich vor dem Grundsatzurteil *Halifax*⁷⁾ aus dem Jahr 2006 ereignete, nicht entgegen. Der EuGH „erläutert und verdeutlicht“ schließlich in *Halifax* lediglich, „in welchem Sinne (...) dieses Recht seit seinem Inkrafttreten zu verstehen (...) gewesen wäre“.⁸⁾

Für das Bestehen einer missbräuchlichen Praktik muss mit den Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt werden.⁹⁾ Um festzustellen, ob ein solcher Vorteil bezweckt wird, ist nach Ansicht des EuGH in *Cussens* nur das „Ziel (...) der Umsätze, deren Missbräuchlichkeit zu prüfen ist, und nicht dasjenige der Leistungen, die wegen dieser ersten Umsätze formal die Voraussetzungen für die Erlangung eines Steuervorteils erfüllen“, zu berücksichtigen.¹⁰⁾ Im Ausgangsfall ist demnach „speziell auf das Ziel [der] Mietverträge abzustellen“.¹¹⁾ Bei dieser Prüfung sind vor allem der rein künstliche Charakter der Umsätze sowie die rechtlichen und personellen Verbindungen zwischen den Wirtschaftsteilnehmern zu berücksichtigen.¹²⁾ Das Ziel, Verkäufe „steuerlich so effizient wie möglich abzuwickeln“, ist dem Ziel der Erlangung eines Steuervorteils gleichzusetzen und nicht als außersteuerliches Motiv anzuerkennen.¹³⁾

Wird das Bestehen einer missbräuchlichen Praktik bejaht, so verlangt der EuGH unter Berufung auf die Rs *Halifax*, „[d]ie betroffenen Umsätze in der Weise neu zu definieren, dass auf die Lage abgestellt wird, die ohne die diese missbräuchliche Praxis darstellenden Umsätze bestanden hätte“.¹⁴⁾ Diese neue Situation ist anhand der nationalen Bestimmungen und der MwStSyst-RL zu beurteilen. Im vorliegenden Fall könnten die Veräußerungen der Immobilien, bei Außerachtlassung der allenfalls missbräuchlichen Mietverträge, daher unter Berufung auf eine nationale Bestimmung zu besteuern sein.¹⁵⁾

C. Würdigung

1. Das Verbot missbräuchlicher und betrügerischer Praktiken in der Rsp des EuGH

Das Verbot missbräuchlicher Berufung auf das Unionsrecht hat bereits in den 1970er Jahren Eingang in verschiedene Gebiete des Unionsrechts gefunden. So stellte der EuGH erstmals im Jahr 1974 im Bereich der Grundfreiheiten fest, dass für die durch das Unionsrecht vorgesehenen Rechte und Vorteile das Verbot missbräuchlicher Praktiken zu beachten ist.¹⁶⁾ Auch in weiteren Urteilen im Bereich des Gesellschaftsrechts,¹⁷⁾ der sozialen Sicherheit¹⁸⁾ und der gemeinsamen Agrarpolitik¹⁹⁾ erachtete der EuGH eine missbräuchliche Berufung auf Vorschrif-

ten des Unionsrechts als unzulässig. Eine Definition von missbräuchlichen Praktiken wagte der EuGH jedoch erst im Jahr 2000 in der Rs *Emsland-Stärke* zur gemeinsamen Agrarpolitik. Der Gerichtshof übernahm hierbei die Kriterien der Verordnung über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Union.²⁰⁾ So setzt die Annahme eines Rechtsmissbrauchs einerseits das objektive Element voraus, „dass eine Gesamtwürdigung der objektiven Umstände ergibt, dass trotz formaler Einhaltung der gemeinschaftsrechtlichen Bedingungen das Ziel der Regelung nicht erreicht wurde“. Andererseits verlangt der EuGH auch das Vorliegen eines subjektiven Elements, „nämlich die Absicht, sich einen gemeinschaftsrechtlich vorgesehenen Vorteil dadurch zu verschaffen, dass die entsprechenden Voraussetzungen willkürlich geschaffen werden“.²¹⁾ Mit dem Urteil *Halifax* im Jahr 2006 bestätigte der EuGH – unter Verweis auf seine bestehende Rsp zu anderen Rechtsbereichen –, dass die europäische Missbrauchsrechtsprechung auch auf den Bereich der MwSt Anwendung findet.²²⁾ Als zusätzliches Argument brachte der Gerichtshof vor, dass die Bekämpfung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und etwaigen Missbräuchen ein in der MwStSyst-RL anerkanntes Ziel sei.²³⁾ Zur Bestimmung einer missbräuchlichen Praxis im Mehrwertsteuerrecht müssen – angelehnt an die Rs *Ems-*

3) Urteil *Cussens*, ECLI:EU:C:2017:881, Rz 29–30.

4) Urteil C-131/13, *Italmoda*, ECLI:EU:C:2014:2455, Rz 56–57.

5) Urteil *Cussens*, ECLI:EU:C:2017:881, Rz 34.

6) Urteil *Cussens*, ECLI:EU:C:2017:881, Rz 33.

7) Urteil C-255/02, *Halifax*, ECLI:EU:C:2006:121.

8) Urteil *Cussens*, ECLI:EU:C:2017:881, Rz 39–41.

9) Siehe hierzu bereits Urteil *Halifax*, ECLI:EU:C:2006:121, Rz 4–8.

10) Urteil *Cussens*, ECLI:EU:C:2017:881, Rz 56.

11) Urteil *Cussens*, ECLI:EU:C:2017:881, Rz 62.

12) Urteil *Cussens*, ECLI:EU:C:2017:881, Rz 52–60.

13) Urteil *Cussens*, ECLI:EU:C:2017:881, Rz 61.

14) Urteil *Cussens*, ECLI:EU:C:2017:881, Rz 46.

15) Urteil *Cussens*, ECLI:EU:C:2017:881, Rz 47–49.

16) Urteil C-33/74, *Van Binsbergen*, ECLI:EU:C:1974:131, Rz 13; s des weiteren C-23/93, *TV10*, ECLI:EU:C:1994:362, Rz 21 betreffend den freien Dienstleistungsverkehr.

17) Vgl hierzu die Urteile C-367/96, *Kefalas*, ECLI:EU:C:1998:222 und C-373/97, *Diamantis*, ECLI:EU:C:2000:150.

18) Vgl ua Urteil C-206/94, *Palletta*, ECLI:EU:C:1996:182, Rz 24.

19) Siehe ua Urteile Rs 125/76, *Cremer*, ECLI:EU:C:1977:148, Rz 21; C-8/92, *General Milk Products*, ECLI:EU:C:1993:82, Rz 21.

20) Vgl Urteil C-94/05, *Emsland-Stärke*, ECLI:EU:C:2000:695, Rz 37, mit Verweis auf Art 4 Abs 3 der Verordnung (EG, Euratom) Nr 2988/95 des Rates v 18. 12. 1995 über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften (ABl L 312, S 1).

21) Urteil *Emsland-Stärke*, ECLI:EU:C:2000:695, Rz 52–53; der EuGH beschreibt das subjektive Kriterium in seiner Rsp bisher einheitlich: So spricht er bspw im Urteil *Halifax*, ECLI:EU:C:2006:121, Rz 75 von „im Wesentlichen bezweckt“, was zu einem sehr weiten Missbrauchs begriff führt. In anderen Urteilen hingegen wie C-419/14, *WebMindLicenses*, ECLI:EU:C:2015:832, Rz 35 spricht er von „allein zu dem Zweck“.

22) Urteil *Halifax*, ECLI:EU:C:2006:121, Rz 70.

23) Dass die Bekämpfung der Steuerumgehung ein von der RL anerkanntes Ziel ist, leitet der EuGH ua aus Art 131 MwStSyst-RL ab, wonach die Steuerbefreiungen unter den Bedingungen, die die Mitgliedstaaten „zur Verhinderung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch festlegen“, angewendet werden; s hierzu Urteil C-487/01 und C-7/02, *Gemeente Leusden und Holin Groep*, ECLI:EU:C:2004:263, Rz 76.

land-Stärke – auch gemäß der Rs *Halifax* eine subjektive und eine objektive Voraussetzung erfüllt sein.

Die Missbrauchsrechtsprechung des EuGH im Bereich der MwSt verbietet – wie insb auch anhand des vorliegenden Urteils deutlich wird – sowohl betrügerische als auch missbräuchliche Praktiken. Im Einzelfall scheint der EuGH diese beiden Praktiken dennoch unterschiedlich zu behandeln. So verpflichtet der EuGH die Mitgliedstaaten im Fall einer betrügerischen Berufung auf Unionsrecht nicht nur dann zur Versagung eines Rechts, wenn der Steuerpflichtige selbst eine Hinterziehung begeht, sondern auch, „wenn er wusste oder hätte wissen müssen“,²⁴⁾ dass er Teil der Lieferkette eines betrügerischen Umsatzes ist. Der EuGH hat damit die Rechtsfolgen des Grundsatzes bei Betrug auch auf die vor- und nachgelagerten Umsatzstufen erweitert. Darüber hinaus bezieht sich der EuGH in seiner jüngeren Rsp zu Mehrwertsteuerbetrug regelmäßig auf die Bestimmung des Art 325 AEUV, wonach Betrug und sonstige gegen die finanziellen Interessen der Union gerichteten rechtswidrigen Handlungen bekämpft werden müssen. Im Lichte des Zusammenhangs der Mehrwertsteuereinnahmen zum EU-Budget müssen die Mitgliedstaaten „abschreckende und wirksame Maßnahmen“, einschließlich (Freiheits-)Strafen, gegen Mehrwertsteuerbetrug ergreifen.²⁵⁾ Ob diese Konsequenzen für vor- und nachgelagerte Umsätze und zur Strafpflicht auch im Fall einer missbräuchlichen Praktik zur Anwendung kommen, ist unklar. Trotz im Detail unterschiedlicher Rechtsfolgen für missbräuchliche und betrügerische Praktiken hat der EuGH zudem bisher nicht ausgeführt, anhand welcher Kriterien zwischen „Betrug“ und „Missbrauch“ zu unterscheiden ist.²⁶⁾

Als Grundsatzurteil zur Frage, wie dem Missbrauchs- und Betrugsvorbehalt im Mehrwertsteuerrecht methodisch zum Durchbruch zu verhelfen ist, gilt die Rs *Italmoda* aus dem Jahr 2014. In diesem Urteil hielt der EuGH fest, dass ein Vorteil bei Vorliegen missbräuchlicher oder betrügerischer Praktiken durch zwei unterschiedliche Vorgehensweisen versagt werden kann: Vorrangig ist zu prüfen, ob eine nationale Bestimmung besteht, die eine solche Versagung eines Vorteils vorsieht und die im Lichte der RL ausgelegt werden kann. Ist das Vorgehen gegen eine missbräuchliche Praktik mangels Bestehens einer nationalen Regelung nicht möglich, müssen die Mitgliedstaaten Missbrauch und Betrug jedoch auch ohne ausdrückliche Rechtsgrundlage im nationalen Recht verpflichtet bekämpfen. Hierbei bedarf es jedoch keiner Anwendung der RL selbst, denn die Versagung ist bloß „die schlichte Folge der Feststellung, dass die objektiven Voraussetzungen für die Erlangung des angestrebten Vorteils, die in dieser Richtlinie in Bezug auf dieses Recht vorgeschrieben sind, in Wirklichkeit nicht erfüllt sind“.²⁷⁾ Aus diesem Grund kann nach Ansicht des EuGH auch nicht behauptet werden, die RL würde zum Nachteil des Steuerpflichtigen angewandt werden.²⁸⁾ Einige Stimmen in der deutschen Literatur²⁹⁾ kritisierten diese Aussagen und sehen in diesem Urteil erstmals eine unmittelbare Wirkung einer Richtlinienbestimmung zu Lasten des Steuerpflichtigen im Steuerrecht.

Nach *Traversa*³⁰⁾ hingegen sind die Aussagen des EuGH in *Italmoda* so zu verstehen, dass das Verbot missbräuchlicher Praktiken jeder einzelnen Bestimmung der MwStSyst-RL immanent ist und bei der Umsetzung der MwStSyst-RL in nationales Recht mitumgesetzt wird. Das Verbot missbräuchlicher Praktiken sei somit im Interpretationsweg bei Anwendung der jeweiligen umgesetzten nationalen Bestimmung mit zu beachten, somit kommt es auch zu keiner für den Steuerpflichtigen nachteiligen Anwendung der RL. Vielmehr kann die richtlinienkonforme Interpretation einer umgesetzten nationalen Bestimmung einem Einzelnen entgegengehalten werden.³¹⁾ Diese Lesevariante von *Italmoda* findet ihre Stütze auch in der stRsp des EuGH, wonach nationales Umsetzungsrecht „so weit wie möglich anhand des Wortlauts und des Zweckes“ der RL,³²⁾ „unter Berücksichtigung des gesamten innerstaatlichen Rechts (...) und unter Anwendung der nach diesem Recht anerkannten Auslegungsmethoden“ auszulegen ist.³³⁾ Eine Auslegung *contra legem* bildet jedoch die Grenze richtlinienkonformer Interpretation.³⁴⁾

Fraglich war nach *Italmoda* weiterhin, wie weitgehend nationales Recht ausgelegt werden muss und ob im Einzelfall nicht dennoch einer günstigeren nationalen Regel Vorrang vor den nachteiligen Folgen eines nicht ausdrücklich umgesetzten Missbrauchsvorbehalts zukommen könnte. Zudem war der Sachverhalt in *Italmoda* eher als Steuerhinterziehung einzustufen, was die Übertragbarkeit der darin getroffenen Aussagen auf Missbrauchsfälle zumindest zweifelhaft erschienen ließ.³⁵⁾

24) Vgl Urteile C-354/03, *Optigen ua*, ECLI:EU:C:2006:16, Rz 55; C-439/04 und C-440/04, *Kittel*, ECLI:EU:C:2006:446, Rz 59.

25) Vgl insb Urteil C-105/14, *Taricco ua*, ECLI:EU:C:2015:555, Rz 37–40; weiters zB Urteil C-617/10, *Åkerberg Fransson*, ECLI:EU:C:2013:105, Rz 26.

26) Zur uneinheitlichen Terminologie im Bereich der Missbrauchsrechtsprechung des EuGH s ua *Bergmann*, Steuerhinterziehungs- und Missbrauchsterminologie im europäischen Steuerrecht, SWI 2010, 477 (477).

27) Urteil *Italmoda*, ECLI:EU:C:2014:2455, Rz 54; *Cussens*, ECLI:EU:C:2017:881, Rz 32.

28) Urteil *Italmoda*, ECLI:EU:C:2014:2455, Rz 55–57.

29) Vgl *Wäger*, Der Kampf der Steuerhinterziehung, UR 2015, 81 (85 ff); *Hummel*, EuGH: Bei MwSt-Hinterziehung im Bestimmungsmitgliedstaat ist das Recht auf Abzug, Befreiung oder Erstattung im Versandmitgliedstaat zu versagen, auch wenn keine nationalen Vorschriften hierfür bestehen, BB 2015, 544 (548).

30) Vgl *Traversa*, Prevention of Evasion, Avoidance and Abuse in EU VAT Law, in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer/Raponi* (Hrsg), ECJ – Recent Developments in Value Added Tax (2014) 31 (53).

31) Vgl hierzu Urteil C-321/05, *Kofoed*, ECLI:EU:C:2007:408, Rz 45 und die dort genannte Rsp.

32) Urteil C-397/01, *Pfeiffer*, ECLI:EU:C:2004:584, Rz 113–116.

33) Urteil C-282/10, *Dominguez*, ECLI:EU:C:2012:33, Rz 31; vgl auch Urteile C-212/04, *Adeneler ua*, ECLI:EU:C:2006:443, Rz 111; *Italmoda*, ECLI:EU:C:2014:2455, Rz 52; vgl auch *Spies*, EuGH: Missbrauchsvorbehalt in der Umsatzsteuer auch ohne ausdrückliche nationale Rechtsgrundlage, *ecolex* 2015, 241 (242).

34) Urteile C-605/15, *Aviva*, ECLI:EU:C:2017:718, Rz 37; C-326/15, *DNB Banka*, ECLI:EU:C:2017:719, Rz 42.

35) Vgl *Turic*, Anwendung der umsatzsteuerlichen Betrugs- und Missbrauchsrechtsprechung des EuGH (Rs *Italmoda*), *taxlex* 2016, 20 (24 ff).

2. Bedeutung des Urteils *Cussens*

aa) Das Verbot missbräuchlicher und betrügerischer Praktiken als allgemeiner Rechtsgrundsatz?

„*Tax authorities do not fall in love easily*“, mit diesen Worten leitet GA *Bobek* seine Schlussanträge zur Rs *Cussens* ein, verwies daraufhin jedoch sofort auf eine Ausnahme: das Verbot missbräuchlicher Praktiken.³⁶⁾ Mit dem Urteil *Cussens* verhilft der EuGH dieser „Zuneigung“ der Steuerbehörden jedenfalls zum Durchbruch. Mit überraschend klaren Worten misst der Gerichtshof dem Verbot missbräuchlicher und betrügerischer Praktiken die Tragweite eines allgemeinen Rechtsgrundsatzes bei: Der „*Grundsatz des Verbots missbräuchlicher Praktiken (...) weist (...) allgemeinen Charakter auf, der den allgemeinen Grundsätzen des Unionsrechts naturgemäß innewohnt*“. Vergleichbare Andeutungen finden sich bereits in älteren Urteilen.³⁷⁾ Die Wortwahl des EuGH in der Rs *Cussens* ähnelt hierbei anderen Urteilen, in denen der EuGH das Bestehen eines allgemeinen Rechtsgrundsatzes feststellte.³⁸⁾ Ähnlich wie bspw in *Mangold* tätigt der Gerichtshof Aussagen dazu, welche Rolle der Grundsatz des Verbots missbräuchlicher Praktiken im Verhältnis zu nationalem Recht einnimmt.³⁹⁾ Im Gegensatz zur Rs *Italmoda* stellt der EuGH in *Cussens* nicht mehr auf die vorrangige Anwendung einer nationalen Anti-Missbrauchsbestimmung ab, sondern weist ausdrücklich darauf hin, dass der Grundsatz „*unabhängig von einer nationalen Maßnahme (...) unmittelbar angewandt werden [kann]*“, um die missbräuchliche Berufung auf die RL zu versagen.⁴⁰⁾ Neu in *Cussens* ist auch die ausdrückliche Betonung des EuGH, dass dieser Grundsatz und dessen unmittelbare Wirkung nicht nur für Betrug, sondern auch für Missbrauch gilt.⁴¹⁾ Als allgemeiner Rechtsgrundsatz des Unionsrechts ist das Verbot missbräuchlicher und betrügerischer Praktiken Bestandteil des Primärrechts⁴²⁾ und kann auch zu Lasten des Steuerpflichtigen unmittelbare Wirkung entfalten.

Hätte der EuGH das Verbot missbräuchlicher und betrügerischer Praktiken – ähnlich wie das Neutralitätsprinzip – als schlichten Auslegungsgrundsatz eingestuft, dem kein Primärrang zukommt,⁴³⁾ wäre dieses weit weniger effektiv. Mit der Qualifizierung als allgemeiner Rechtsgrundsatz vermeidet der EuGH sowohl Diskussionen zur umstrittenen unmittelbaren Wirkung von RL zum Nachteil von Steuerpflichtigen als auch zu den Grenzen richtlinienkonformer Interpretation nationalen Rechts. Ein weiteres Beharren auf die notwendige extensive richtlinienkonforme Interpretation – wie sie im Urteil *Italmoda* anklingt – hätte faktisch dazu geführt, dass der EuGH dem nationalen Gericht die Interpretation nationalen Rechts vorgeben würde und eine Ergänzung des nationalen Interpretationskanons aberlangt, obwohl der Gerichtshof selbst in stRsp⁴⁴⁾ betont, dass für die Auslegung nationalen Rechts allein die nationalen Auslegungsmethoden entscheidend sind.

Ein allgemeiner Rechtsgrundsatz des Unionsrechts kann unterschiedlichen Ursprung haben: So

leitet der EuGH allgemeine Grundsätze aus den Rechtsgrundlagen des Unionsrechts, den nationalen Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten oder dem Völkerrecht ab. Für die Frage nach dem Bestehen eines allgemeinen Grundsatzes zum Verbot missbräuchlicher und betrügerischer Praktiken könnte insb auf die Rechtsgrundlagen des Unionsrechts oder des Völkerrechts zurückgegriffen werden.⁴⁵⁾ Der EuGH bezeichnet das Verbot missbräuchlicher Praktiken als Grundsatz, der „*den allgemeinen Grundsätzen des Unionsrechts naturgemäß innewohnt*“.⁴⁶⁾ Diese Wortwahl deutet an, dass der EuGH diesen Rechtsgrundsatz aus dem Unionsrecht selbst und nicht aus dem Völkerrecht ableitet. Voraussetzung für die Abteufung eines allgemeinen Rechtsgrundsatzes aus dem Unionsrecht ist das Bestehen ausreichend allgemeiner Bestimmungen zum Schutz dieses Grundsatzes im Unionsrecht. Diese Bestimmungen müssen „*schlüssige Indizien für die Existenz des gesuchten Grundsatzes bieten*“.⁴⁷⁾ Ein Indizwert kommt unionsrechtlichen Bestimmungen nur zu, soweit „*sie zwingend formuliert sind und sich der genaue Inhalt des gesuchten Grundsatzes aus ihnen ergibt*“.⁴⁸⁾ Enthalten die Bestimmungen lediglich genau festgelegte und bestimmte Rechte, fehlt ihnen der „*allgemeine übergreifende Charakter*“, der den allgemeinen Rechtsgrund-

36) Schlussanträge GA *Bobek*, C-251/16, ECLI:EU:C:2017:648, Rz 1.

37) Erstmals erwähnte der EuGH das Verbot missbräuchlicher Praktiken als „*allgemeinen Grundsatz des Gemeinschaftsrechts*“ im Urteil *Kofoed*, ECLI:EU:C:2007:408, Rz 38; er stellte fest, dass Art 11 Abs 1 lit a der RL 90/434 (Fusions-RL) diesen Grundsatz widerspiegeln und verwies auf bereits ergangene Rsp, ua *Halifax*, ECLI:EU:C:2006:121 (USt) und C-196/04, *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, ECLI:EU:C:2006:544 (direkte Steuern/Niederlassungsfreiheit). Vgl hierzu *Henceková*, Is the Prohibition of Abuse of Law a Legal Principle? in *Potacs/Tichý* (Hrsg), Abuse of Law (2017) 57 (65).

38) Siehe hierzu bspw Urteile C-189/01, *Jippes*, ECLI:EU:C:2001:420, Rz 73–74; C-149/96, *Portugal/Rat*, ECLI:EU:C:1999:574, Rz 86.

39) Siehe hierzu die umfangreichen Ausführungen des EuGH im Urteil C-144/04, *Mangold*, ECLI:EU:C:2005:709, Rz 75–78.

40) Urteil *Cussens*, ECLI:EU:C:2017:881, Rz 44 und 81.

41) Urteil *Cussens*, ECLI:EU:C:2017:881, Rz 34.

42) Nach hA stehen die allgemeinen Rechtsgrundsätze im Rang vom Primärrecht (vgl *Schroeder in Streinz* [Hrsg], EUV/EGV – Kommentar² [2012] Art 288 Tz 18; ebenso Urteile C-174/08, *NCC Construction Danmark*, ECLI:EU:C:2009:669, Rz 42; C-29/69, *Stauder*, ECLI:EU:C:1969:57, Rz 7).

43) Vgl so ausdrücklich zum Neutralitätsgrundsatz Urteile C-44/11, *Deutsche Bank*, ECLI:EU:C:2012:484, Rz 45; C-174/11, *Zimmermann*, ECLI:EU:C:2012:716, Rz 50; C-380/16, *Kommission/Deutschland*, ECLI:EU:C:2018:76, Rz 58; vgl in diese Richtung zum Missbrauchsgrundsatz *Van Kesteren*, Taxable Supply of Goods and Services, in *Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer/Pillet* (Hrsg), CJEU – Recent Developments in Value Added Tax 2017 (in Druck).

44) Vgl zB Urteile *Pfeiffer ua*, ECLI:EU:C:2004:584, Rz 116; *Adeneler ua*, ECLI:EU:C:2006:443, Rz 111; *Dominguez*, ECLI:EU:C:2012:33, Rz 27.

45) Siehe hierzu *Wutscher*, Abuse of Law a General Principle of EU Law? in *Potacs/Tichý* (Hrsg), Abuse of Law (2017) 287 (302); weiters *Byers*, Abuse of Rights: An Old Principle, A New Age, McGill Law Journal 2002, 398 (397 ff).

46) Urteile *Cussens*, ECLI:EU:C:2017:881, Rz 31 und C-101/08, *Audiolux*, ECLI:EU:C:2009:626, Rz 50.

47) Urteil *Audiolux*, ECLI:EU:C:2009:626, Rz 34.

48) Vgl hierzu ua Urteil *Portugal/Rat*, ECLI:EU:C:1999:574, Rz 86.

sätzen naturgemäß innewohnt.⁴⁹⁾ Im Bereich des primären Unionsrechts finden sich einige Bestimmungen, die Missbrauch und Betrug verhindern sollen. So beinhaltet bspw Art 102 AEUV ein explizites Verbot für Missbrauch im Wettbewerbsbereich, Art 54 GRC verbietet, die Rechte der Charta missbräuchlich auszulegen, und Art 325 AEUV verpflichtet die Mitgliedstaaten, Betrügereien und sonstige gegen die finanziellen Interessen der Union gerichtete rechtswidrige Handlungen zu bekämpfen. Da die Mehrwertsteuereinnahmen der Mitgliedstaaten zu einem bestimmten Anteil in das Budget der EU fließen, hat die letztgenannte Bestimmung des Art 325 AEUV eine besondere Relevanz im Bereich der MwSt.⁵⁰⁾ Auch in der MwStSyst-RL selbst finden sich zahlreiche Bestimmungen, die Missbrauch und Steuerhinterziehung verhindern sollen. So sieht bspw Art 395 MwStSyst-RL eine Ermächtigung für die Mitgliedstaaten vor, von der RL abweichende Sondermaßnahmen einzuführen, um Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhindern, und Art 199 b MwStSyst-RL bietet den Mitgliedstaaten die Möglichkeit, das Reverse Charge Verfahren als Schnellreaktionsmechanismus gegen Betrug anzuwenden. Die Bekämpfung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbräuchen ist auch ein von der MwStSyst-RL generell anerkanntes Ziel.⁵¹⁾ Das Missbrauchs- und Betrugsverbot ist daher im Unionsrecht, insb im Bereich der MwSt, durch einige Bestimmungen vorgezeichnet, die als hinreichend schlüssige Indizien für die Etablierung eines allgemeinen Rechtsgrundsatzes „des Verbots missbräuchlicher Praktiken“ dienen könnten.⁵²⁾

Diese Etablierung eines allgemeinen Rechtsgrundsatzes bringt jedoch einige Zweifelsfragen hinsichtlich dessen Tragweite mit sich. Da das Verbot missbräuchlicher und betrügerischer Praktiken keine geschriebene Rechtsgrundlage hat, sondern dessen Anwendungsbereich als auch Rechtsfolgen allein der EuGH-Rsp entspringen, kommt der EuGH-Judikatur entscheidende Bedeutung zu. Der EuGH verwendet in seiner Rsp jedoch bisher keine einheitliche Terminologie. Die Begriffe „Betrug“ und „Missbrauch“ finden sich in der EuGH-Rsp teilweise als Synonyme, teilweise als Gegensätze, ohne dass diese definiert oder voneinander abgegrenzt werden. Dennoch verknüpft der EuGH beide Institute scheinbar mit unterschiedlichen Rechtsfolgen, was zu Unsicherheiten für die Rechtsunterworfenen führt. Darüber hinaus gilt ein allgemeiner Rechtsgrundsatz im gesamten Anwendungsbereich des Unionsrechts, sodass auch in anderen steuerrechtlichen als auch nicht steuerrechtlichen Rechtsbereichen – selbst bei fehlender expliziter Rechtsgrundlage und fehlender einschlägiger EuGH-Rsp – auf diesen Grundsatz Bedacht zu nehmen ist.

bb) Zeitliche Wirkung des Verbots missbräuchlicher und betrügerischer Praktiken

Das vorliegende Urteil in der Rs *Cussens* bestätigt eindrücklich, dass der allgemeine Rechtsgrundsatz des Verbots missbräuchlicher und betrügerischer Praktiken auch „rückwirkend“ anzuwenden ist: Da der EuGH in der Rs *Halifax* – auf der Linie mit der

stRsp⁵³⁾ – keine zeitliche Begrenzung der Wirkung des Urteils vornahm, ist einem Steuerpflichtigen das Verbot auch für Umsätze vor dem Jahr 2006 entgegenzuhalten. Diese *ex tunc*-Wirkung entspricht anerkannten Prinzipien des Unionsrechts: Zwar könnte vorgebracht werden, dass ein erst durch die Rsp „geschaffener“ allgemeiner Rechtsgrundsatz nicht vor seiner „Schaffung“ Wirkung entfalten können sollte. Es ist jedoch zu bedenken, dass der EuGH – auch wenn dies auf den ersten Blick so wirken mag – einen Rechtsgrundsatz nicht selbst „erfindet“, sondern nur die Zusammenhänge der Verträge und der MwSt-RL erkennt, wie sie „seit (...) Inkrafttreten zu verstehen und anzuwenden (...) gewesen wäre[n]“.⁵⁴⁾ Die Urteile *Halifax* und *Emsland-Stärke* bringen daher – gleich wie jedes andere Vorabentscheidungsurteil – nur eine Auslegung von bestehendem Unionsrecht erstmals hervor.

Eine Schranke dieser *ex tunc*-Wirkung ergibt sich aus dem Grundsatz der Rechtssicherheit, aus dem der EuGH in stRsp die Vereinbarkeit von angemessenen nationalen Ausschlussfristen für die Rechtsverfolgung ableitet.⁵⁵⁾ Die nationalen Behörden und Gerichte können daher auf Basis des unmittelbar anwendbaren unionsrechtlichen Verbots missbräuchlicher und betrügerischer Praktiken keine nach nationalem Recht bereits rechtskräftigen Verfahren wieder öffnen oder verjährte Handlungen aufgreifen, solange die vorgesehenen nationalen Ausschlussfristen lang genug sind, um eine wirksame Bekämpfung von Missbrauch und Betrug zu gewährleisten.⁵⁶⁾

cc) Auswirkungen auf den Bereich der direkten Steuern?

Wie jeder allgemeine Rechtsgrundsatz kann auch der Grundsatz des Verbots missbräuchlicher und betrügerischer Praktiken seine Wirkung nur im Bereich des Unionsrechts entfalten, dh insb bei Umsetzung von Sekundärrecht. In diesem Sinne verneinte der EuGH in der Rs *3 m italia* explizit das Bestehen eines unionsrechtlichen Grundsatzes des Verbots missbräuchlicher Praktiken für einen Sachverhalt der direkten Steuern

49) Urteil *Audiolux*, ECLI:EU:C:2009:626, Rz 42, zu der Frage, ob es im Gemeinschaftsrecht einen allgemeinen Rechtsgrundsatz zur Gleichbehandlung von Aktionären gibt.

50) Vgl hierzu ua Urteil *Taricco ua*, ECLI:EU:C:2015:555.

51) Vgl Urteile *Gemeente Leusden und Holin Groep*, ECLI:EU:C:2004:263, Rz 76; *Halifax*, ECLI:EU:C:2006:121, Rz 71; *Kittel*, ECLI:EU:C:2006:446, Rz 54.

52) Auch GA *Kokott* bezeichnet den Missbrauchsgrundsatz als einen „*unionsweit anerkannte[n] Grundsatz*“, s Schlussanträge GA *Kokott*, C-115/16, ECLI:EU:C:2018:143, Rz 101.

53) Vgl zur restriktiven Haltung des EuGH zur Begrenzung der zeitlichen Wirkung Urteil C-437/97, *Evangelischer Krankenhausverein Wien*, ECLI:EU:C:2000:110, Rz 57–59; ausführlich *Lang*, Limitation of the Temporal Effects of Judgments of the ECJ, *Intertax* 2007, 230 (230 ff); *Lang*, Limitation of Temporal Effects of CJEU Judgments – Mission Impossible for Governments of EU Member States, in *Popelier/Verstraelen/Vanlerberghe/Vanheule* (Hrsg), *The Effects of Judicial Decisions in Time* (2014) 245 (245 ff).

54) Urteil *Cussens*, ECLI:EU:C:2017:881, Rz 41.

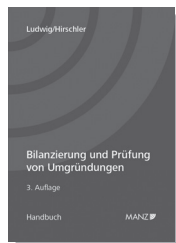
55) Vgl dazu Urteile C-231/96, *Edis*, ECLI:EU:C:1998:401, Rz 20; C-453/00, *Kühne & Heitz*, ECLI:EU:C:2004:17, Rz 24; C-603/10, *Pe-lati*, ECLI:EU:C:2012:639, Rz 30.

56) Vgl Urteil *Taricco ua*, ECLI:EU:C:2015:555, Rz 43 ff.

ohne grenzüberschreitenden Bezug, weil „das Unionsrecht nicht betroffen ist“. ⁵⁷⁾ In anderen Urteilen verweist der EuGH auf „unionsrechtlich geregelte Fallgestaltungen“ und „den Geltungsbereich des Unionsrechts“ als Anwendungsvoraussetzung für allgemeine unionsrechtliche Rechtsgrundsätze. ⁵⁸⁾ Der Bereich der direkten Steuern gilt bisher als kaum harmonisiert und ist daher einer Anwendung unionsrechtlicher Grundsätze nur eingeschränkt zugänglich. ⁵⁹⁾ Dies wird sich zukünftig durch die Maßnahmen der Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD) ändern, die schrittweise beginnend mit 31. 12. 2018 verpflichtend umzusetzen sind. ⁶⁰⁾ Neben speziellen Missbrauchsnormen, wie zB Zinsabzugsbeschränkungen, Hinzurechnungsbesteuerung und Wegzugsbesteuerung, enthält die ATAD auch eine allgemeine Anti-Missbrauchsbestimmung in Art 6, die von den Mitgliedstaaten sowohl bei nationalen und grenzüberschreitenden Sachverhalten als auch bei Sachverhalten mit Drittstaatsbezug umzusetzen ist, sofern es sich um ein Körperschaftsteuersubjekt handelt. Ab 1. 1. 2019 fällt daher auch der Missbrauch von Körperschaftsteuern unter den Geltungsbereich des Unionsrechts. Dies eröffnet neben dem Anwendungsbereich der GRC ⁶¹⁾ auch den Anwendungsbereich für allgemeine Rechtsgrundsätze einschließlich des allgemeinen Verbots missbräuchlicher und betrügerischer Praktiken. Im Lichte des Urteils *Cussens* könnten damit zur allgemeinen Anti-Missbrauchsbestimmung in Art 6 ATAD identische oder zumindest vergleichbare Rechtsfolgen ⁶²⁾ zeitgleich auch aus dem, mit der Umsetzungswirkung der

ATAD erstmals auf Missbrauch in der Körperschaftsteuer anwendbaren, allgemeinen Verbot missbräuchlicher Praktiken fließen. Bedeutung hätte dies für jene Mitgliedstaaten, die – anders als Österreich – keine allgemeine Anti-Missbrauchsnorm in ihrem nationalen Recht kennen und Art 6 ATAD nur unzureichend umsetzen. Für diese Situationen könnte vorgebracht werden, dass Art 6 ATAD – auch bei mangelhafter Umsetzung – de facto über das allgemeine Verbot missbräuchlicher Praktiken unmittelbar zu Lasten des Steuerpflichtigen wirkt.

Fraglich ist jedoch, ob der allgemeine Missbrauchsgrundsatz tatsächlich so weit verstanden werden kann oder dennoch in einzelnen Rechtsbereichen unterschiedliche Wirkung entfaltet. ⁶³⁾ Der Bereich der direkten Steuern weist im Vergleich zur MwSt einige Unterschiede auf, die eine unterschiedliche Wirkung des Verbots missbräuchlicher und betrügerischer Praktiken rechtfertigen könnten: Die Harmonisierung der USt ist in Art 113 AEUV explizit als Notwendigkeit für die Etablierung des Binnenmarkts hervorgehoben und seit Jahrzehnten weitreichend harmonisiert. Der Bereich der direkten Steuern ist demgegenüber als weitgehend souveräner Bereich der Mitgliedstaaten anerkannt. Im Unterschied zur MwSt ist der Bereich der direkten Steuern zudem nicht mit dem EU-Budget verknüpft und Missbrauch und Betrug hat daher „nur“ Auswirkungen auf die nationalen Staatshaushalte. ⁶⁴⁾ Die unmittelbare Wirkung des unionsrechtlichen Grundsatzes des Verbots missbräuchlicher und betrügerischer Praktiken in den durch die ATAD geregelten Bereichen der Körperschaftsteuer ab 1. 1. 2019 ist damit zweifelhaft. Das vor dem EuGH anhängige Verfahren *N Luxembourg I* zur optionalen Anti-Missbrauchsbestimmung in der Zins- und Lizenzgebühren-RL könnte nähere Einblicke bringen. In ihren Schlussanträgen zu dieser



Damit die Umgründung hält!

3. Auflage 2018. Ca. 530 Seiten.
Geb. Ca. EUR 98,-
ISBN 978-3-214-03310-1

Ludwig · Hirschler Bilanzierung und Prüfung von Umgründungen 3. Auflage

Die Neuauflage berücksichtigt alle gesetzlichen Änderungen, Neuerungen bei den einschlägigen Fachgutachten und neuen Entscheidungen und bietet eine ausführliche

- Darstellung von Umgründungen im Jahresabschluss
- Behandlung der Auswirkungen bei allen Beteiligten
- Anleitung zur Erstellung von unternehmensrechtlichen und steuerlichen Sonderbilanzen sowie
- eine Erläuterung aller Umgründungsprüfungen

MANZ

57) Urteil C-417/10, *3m italia*, ECLI:EU:C:2012:184, Rz 32.

58) Urteil *Åkerberg Fransson*, ECLI:EU:C:2013:105, Rz 19 und die dort angeführte Rsp; grundlegend C-260/89, *ERT*, ECLI:EU:C:1991:254, Rz 42.

59) Dies insb im Bereich der grenzüberschreitenden Dividendenzahlungen (Mutter-Tochter-RL), grenzüberschreitenden Zahlung von Zins- und Lizenzgebühren (Zins- und Lizenzgebühren-RL) sowie grenzüberschreitenden Umgründungen (Fusions-RL).

60) RL (EU) 2016/1164 des Rates v 12. 7. 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl L 2016/193, 1–14. Die Regeln zur Wegzugsbesteuerung, zur Zinsschranke und zu Hybrid Mismatches sind erst zu einem späteren Zeitpunkt umzusetzen.

61) Vgl dazu *Spies/Zolles*, VwGH als Verfassungsgericht in der Umsatzsteuer: Istbesteuerung in § 17 Abs 1 UStG gleichheitswidrig? SWI 2018 (in Druck).

62) So scheint die allgemeine Anti-Missbrauchsbestimmung in Art 6 ATAD im Wesentlichen dem Verbot missbräuchlicher und betrügerischer Praktiken im Urteil *Cussens* zu entsprechen (vgl idS *Fischer*, Grundsatz des Verbots missbräuchlicher Praktiken; Anwendbarkeit bei Fehlen nationaler Bestimmungen zur Umsetzung [„Cussens ua“], jurisPR-SteuerR 2018 Anm 5).

63) Vgl idS Schlussanträge GA *Bobek*, ECLI:EU:C:2017:648, Rz 29.

64) Vgl ausführlich *Spies*, The CJEU's Approach in Direct Tax and VAT Law: Consistencies and Divergences, in *Lang/Pistone/Rust/Schuchl/Starlinger/Raponi* (Hrsg), CJEU – Recent Developments in Value Added Tax 2015 (2016) 135 (162 ff).

Rs vertritt Generalanwältin *Kokott*,⁶⁵⁾ dass der Bereich der USt aufgrund seiner umfassenden Harmonisierung eine besonders enge Verbindung mit dem Unionsrecht und den finanziellen Interessen der Union aufweist. Im Ertragsteuerrecht sei dies nicht der Fall. Eine unmittelbare Anwendung des Missbrauchsvorbehalts in der Zins- und Lizenzgebühren-RL zum Nachteil des Steuerpflichtigen lasse sich daher aus der Rsp des EuGH zu Missbrauch und Betrug im Mehrwertsteuerrecht nicht ableiten.

3. Bedeutung für Österreich

Hinsichtlich der Bedeutung des Urteils *Cussens* für Österreich ist einleitend hervorzuheben, dass sich im österr Recht keine den irischen Bestimmungen vergleichbare Befreiung für Grundstücke, die einer Zweitverwendung zugeführt werden, findet. Anders als Irland befreit Österreich auf Basis einer länderspezifischen Sonderregelung in der MwStSyst-RL die Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem zugehörigen Grund und Boden auch vor dem Erstbezug.⁶⁶⁾ Diese Sonderregel besteht seit dem Beitritt Österreichs zur EU und gilt, solange vergleichbare Grundstücksumsätze auch in einem anderen Mitgliedstaat befreit sind. Eine zur Rs *Cussens* identische missbräuchliche Konstellation kann daher in Österreich derzeit nicht auftreten. Die Grundsätze der Rs *Cussens* sind für Österreich dennoch für alle anderen Situationen von Bedeutung, in denen Steuerpflichtige missbräuchlich oder betrügerisch agieren, um in den Genuss einer umsatzsteuerlichen Begünstigung zu gelangen.

Das österr Steuerrecht enthält mehrere Bestimmungen zur Missbrauchs- und Betrugsbekämpfung für den Bereich der USt: die allgemeine Anti-Missbrauchsbestimmung des § 22 BAO⁶⁷⁾, § 12 Abs 14 UStG, der das Recht auf Vorsteuerabzug versagt, wenn der Unternehmer wusste oder hätte wissen müssen, dass die Umsätze iZm einer Umsatzsteuerhinterziehung stehen, und Art 6 Abs 1 Satz 2 BMR, der die Befreiung der ig Lieferung versagt, wenn der Unternehmer wusste oder hätte wissen müssen, dass die Umsätze iZm einer Umsatzsteuerhinterziehung stehen. Folgt man der soeben beschriebenen Ansicht des EuGH und anerkennt das Bestehen eines allgemeinen unionsrechtlichen Verbots missbräuchlicher und betrügerischer Praktiken im Primärrecht, so kann § 22 BAO als Kodifikation dieses unionsrechtlichen Rechtsgrundsatzes für Missbrauchsfälle gesehen werden.⁶⁸⁾ § 22 Abs 2 BAO verlangt – ähnlich wie der EuGH – eine Umqualifizierung des missbräuchlichen Sachverhalts und eine Erhebung der Abgaben bei fiktiver „angemessener rechtlicher Gestaltung“. Diese Rechtsfolge als auch die Voraussetzungen in § 22 BAO sind im Bereich der USt soweit als möglich im Lichte der EuGH-Rsp auszulegen.⁶⁹⁾

Betrugsfälle im Bereich des Vorsteuerabzugs und der Befreiung für ig Lieferungen können mit Hilfe des § 12 Abs 14 UStG und Art 6 Abs 1 Satz 2 BMR bekämpft werden. Weitere allgemeine Rechtsgrundlagen zur Bekämpfung von Missbrauch und Betrug finden sich in § 21 BAO, wonach abgabenrechtliche Sachverhalte in „wirtschaftliche[r] Betrachtungsweise“ zu beurteilen sind, und in § 23

BAO, wonach „Scheingeschäfte“ für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung sind. Sollte es tatsächlich Betrugs- oder Missbrauchsfälle in der MwSt geben, die unter keiner der genannten Rechtsgrundlagen in richtlinienkonformer Interpretation Deckung finden, so können sich die nationalen Behörden und Gerichte direkt auf den allgemeinen unionsrechtlichen Rechtsgrundsatz des Verbots missbräuchlicher und betrügerischer Praktiken stützen. Da in Österreich – vor allem seit der Einführung der Betrugsvorbehalte in § 12 Abs 1 Z 1 vorletzter und letzter Satz UStG mit AbgSiG 2007 (heute § 12 Abs 14 UStG) und Art 6 Abs 1 Satz 2 BMR mit StRefG 2015/2016 – eine Vielzahl an Bestimmungen zur Verfügung stehen, wird dies jedoch der Ausnahmefall sein.

Auch für den Bereich des Missbrauchs von Körperschaftsteuer können in Österreich die Instrumente des § 22 sowie §§ 21 und 23 BAO herangezogen werden, um den Anforderungen des Art 6 ATAD nachzukommen. Die ATAD und das Urteil *Cussens* dürften damit auch in diesem Bereich für Österreich keinen zwingenden gesetzlichen Änderungsbedarf bringen. Eine „gespaltene“ Auslegung des § 22 BAO für unionsrechtlich harmonisierte und unionsrechtlich kaum oder gar nicht harmonisierte Bereiche der USt, ESt, KöSt und GrESt sowie eine weitreichende Zuständigkeit des EuGH zur Auslegung könnten jedoch die Folge einer fehlenden separaten Umsetzung für die durch Unionsrecht harmonisierten Bereiche sein.⁷⁰⁾

Darüber hinaus ist auch in Österreich zu beachten, dass der allgemeine Grundsatz des Verbots missbräuchlicher und betrügerischer Praktiken nach Aussage des EuGH in *Cussens* Steuerpflichtigen auch für Umsätze entgegengehalten werden kann, die zeitlich vor der Rs *Halifax*, somit vor dem Jahr 2006, durchgeführt wurden. Der VwGH folgte bereits in einem Erk im Jahr 2014 dieser Ansicht.⁷¹⁾ In diesem Erk wandte der VwGH den vom EuGH judizierten Missbrauchs- und Betrugsvorbehalt durch richtlinienkonforme Interpretation des § 12 Abs 1 Z 1 UStG idF vor AbgSiG 2007 an und versagte den Vorsteuerabzug für Umsätze aus dem Jahr 2002. Zum damaligen Zeitpunkt enthielt § 12 Abs 1 Z 1 UStG noch keine explizite Rechtsgrundlage hierfür. Die österr Rechtslage als auch Gerichtsbarkeit zur Missbrauchs- und Betrugsbekämpfung in der MwSt dürfte damit bereits den strengen Vorgaben des EuGH entsprechen.

65) Vgl Schlussanträge GA *Kokott*, ECLI:EU:C:2018:143, Rz 105–107.

66) Art 378 Abs 2 iVm Anh X Teil B Nummer 9 MwStSyst-RL.

67) § 22 BAO hat nach hA im Schrifttum keinen selbständigen Normgehalt; s hierzu ua *Gassner*, Interpretation und Anwendung der Steuergesetze (1972) 72 ff und *Lang*, Der Gestaltungsmissbrauch (§ 22 BAO) in der jüngeren Rechtsprechung des VwGH, ÖStZ 1994, 173 (173 ff).

68) Vgl dazu bereits *Turic*, taxlex 2016, 24 ff und *Spies*, ecoloex 2015, 243.

69) Vgl ähnlich zu § 42 dAO *Masuch*, EuGH: Unmittelbare Anwendbarkeit des Grundsatzes des Rechtsmissbrauchsverbots – *Cussens* ua, MwStR 2018, 217 (225 f); *Henningfeld*, Rechtsmissbrauch im Bereich des Unionsrechts, DB 2018, 544 (545).

70) Vgl dazu *Langer*, Die Missbrauchsklausel der Anti Tax Avoidance Directive – Handlungsbedarf für Österreich? RdW 2017, 459 (460 ff).

71) Siehe VwGH 26. 3. 2014, 2009/13/0172.