

Michael Lang<sup>\*)</sup>

## VwGH zur Anwendung des § 22 BAO auf irische IFSC-Gesellschaften

AUSTRIAN SUPREME ADMINISTRATIVE COURT APPLIES THE ANTI-ABUSE-PROVISION TO IRISH IFSC COMPANIES

On December 9, 2004 the Austrian Supreme Administrative Court ruled on a case concerning an Austrian corporation with an Irish subsidiary which received exclusively passive income. The Supreme Administrative Court came to the conclusion that this situation falls under the anti-abuse-provision of Section 22 of the Austrian Federal Tax Code. This led to the result that the income of the Irish IFSC company was allocated to the Austrian shareholder. Michael Lang analyzes this decision very critically. He is of the opinion that this decision is not well founded.

### I. Der Sachverhalt des Erkenntnisses vom 9. 12. 2004, 2002/14/0074

Der VwGH hat mit Erkenntnis vom 9. 12. 2004, 2002/14/0074 über folgenden grenzüberschreitenden Sachverhalt aus dem Blickwinkel des § 22 BAO entschieden:<sup>1)</sup>

„Mit Gesellschaftsvertrag vom 8. November 1990 gründete die Beschwerdeführerin, eine in Österreich ansässige AG, mit Gründungshelfern die in Irland ansässige T, eine ‚Limited Company‘ mit einem Kapital von 5.000 irischen Pfund und ATS 10.000,-. 1991 erwarb die T 100 % der Anteile der E, einer ebenfalls in Irland ansässigen ‚Unlimited Company‘ mit einem Kapital von 5.000 irischen Pfund und ATS 9.000.000,-. Im Mai 1991 erhöhte die Beschwerdeführerin das Kapital der T auf ATS 10.000.000,- und leistete im Juni 1991 einen Zuschuss von ATS 390.000.000,- an die E. Dieses Geld wurde in der Folge für Finanzgeschäfte verwendet, die von der in Irland ansässigen B Bank auf Grund eines gesonderten ‚Managementvertrages‘ durchgeführt wurden. In den Jahren 1991 und 1992 erhielt die Beschwerdeführerin von der T eine Dividende i. H. v. ATS 13.000.000,- bzw. ATS 34.000.000,- ausbezahlt. Diese Zahlungen wies die Beschwerdeführerin in ihren Körperschaftsteuererklärungen für die Jahre 1991 und 1992 als steuerfreie Beteiligungserträge gem § 10 KStG aus. Die Körperschaftsteuerbescheide des Finanzamtes für die Jahre 1991 und 1992 ergingen erklärungsgemäß.

Im Jahr 1995 wurde bei der Beschwerdeführerin eine abgabenbehördliche Prüfung betreffend die Jahre 1991 und 1992 durchgeführt. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung führte der Prüfer aus, Geschäftszweck der beiden irischen Gesellschaften seien Transaktionen, die im Zusammenhang mit finanziellen Aktivitäten (wie z. B. Veranlagungen, Ausleihungen, Leasinggesellschaften, Trading von Futures und Commodities, Finanzierungen, Sicherungsapparats, Währungs- und Zinsbereich etc.) stünden. Die Geschäftsführung der T und der E werde in Personalunion von drei Iren sowie von zwei Österreichern wahrgenommen. Außer diesen Personen hätten die Gesellschaften keine weiteren Beschäftigten. Eigene Büroräumlichkeiten stünden nicht zur Verfügung, stattdessen dürften die Gesellschaften, welche weder im irischen Telefonbuch noch im Welttelexverzeichnis aufschienen, lediglich die Büroräume der B Bank mitbenützen.

Seit einigen Jahren gewähre Irland ausländischen Gesellschaften, insbesondere Finanzgesellschaften, unter gewissen Bedingungen eine privilegierte steuerliche Behandlung,

\*) Univ.-Prof. Dr. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität (WU) Wien und wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Studiiums Internationales Steuerrecht der WU. – Herrn Mag. Alexander Stieglitz, LL.M. danke ich für die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats, Herrn Arne Schnitger, LL.M. und den Studierenden des EATLP Doctorate Seminars (7. – 10. 1. 2005, WU) für wertvolle Anregungen.

1) Zum bewertungsrechtlichen Aspekt dieses Falles vgl. VwGH 9. 12. 2004, 2002/14/0118.

*welche eine reduzierte Gewinnsteuer von 10 % vorsehe. Für die Ausübung von Finanzgeschäften einerseits sowie für die privilegierte steuerliche Behandlung andererseits bedürfte es einer Lizenz der irischen Wirtschaftsförderungsbehörde. Die irische Praxis erlaube es, dass Gesellschaften, welche bereits eine Lizenz für die privilegierte steuerliche Behandlung besäßen, diese Lizenz als Unterlizenz gegen eine Gebühr weitergeben könnten. Möglich sei dies, indem etwa ein bestehender Lizenzträger mit einer neugegründeten irischen Gesellschaft einen Managementvertrag eingehe, in welchem festgelegt werde, welche Tätigkeiten der Lizenzträger für die Gesellschaft übernehme (z. B. Führung der Buchhaltung, Abschluss von Verträgen). Selbstverständlich werde dies der Lizenzträger nur gegen eine angemessene Gebühr tun. Infolge einer solchen Konstruktion würden Gewinne des Lizenznehmers mit lediglich 10 % besteuert.*

*Mit 21. Mai 1991 hätten die Beschwerdeführerin, die T, die E sowie die B Bank einen Managementvertrag abgeschlossen, demzufolge die B Bank als Manager unter anderem zur Finanzberatung der E, zu Verwaltungsdienstleistungen für diese sowie zur Führung ihrer Geschäftsbücher verpflichtet worden sei.*

*Ausgehend von diesen Feststellungen sah der Prüfer im Beschwerdefall eine rechtsmissbräuchliche Konstruktion als gegeben. Ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten gem § 22 BAO sei dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige eine rechtliche Gestaltung wähle, die im Hinblick auf den angestrebten Erfolg ungewöhnlich und unangemessen sei, und ihre Erklärung nur in der Absicht finde, Steuern zu vermeiden. Aus dem festgestellten Sachverhalt sei abzuleiten, dass es sich bei den irischen Gesellschaften um reine Briefkastenfirmen handle, Gebilde also, derer man sich gerne für internationale Steuerumgehungsstrategien bediene. Für die Gründung derartiger Briefkastenfirmen seien keine wirtschaftlich beachtlichen Gründe vorzubringen und sie würden keine wirtschaftlich beachtlichen Tätigkeiten entfalten. Es sei der Beschwerdeführerin im vorliegenden Fall nicht gelungen, einen beachtlichen außersteuerlichen Grund für die gewählte Gestaltung zu liefern.*

*Das Finanzamt erließ – nach Wiederaufnahme des Verfahrens – den Prüfungsfeststellungen entsprechende Bescheide betreffend die Körperschaftsteuer und den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag für 1990 und 1991, mit welchen es die Zinserträge aus den Kapitalveranlagungen als Betriebseinnahmen der Beschwerdeführerin (und die in Irland angefallenen Steuern als Betriebsausgaben) erfasste.“*

Die Finanzlandesdirektion als Berufungsbehörde erließ eine abweisende Berufsentscheidung, in der sie die Gestaltung ebenfalls als Missbrauch im Sinne des § 22 BAO erachtete, aber alternativ auch noch eine – zum selben Ergebnis führende – Begründung über die Zurechnung von Einkünften anbot. Die FLD ging dabei davon aus, dass es für die Lösung der Frage, ob einer Person mit steuerlicher Wirkung Einkünfte zuzurechnen seien, entscheidend darauf ankomme, ob diese Person auch über die Einkunftsquelle verfüge. Dies wiederum setze voraus, dass diese Person auch auf die Einkünfteerzielung Einfluss nehmen könne, indem sie am Wirtschaftsleben teilnehme und die bloße Nutzungsmöglichkeit nach eigenen Intentionen gestalte. Zurechnungsobjekt der Einkünfte sei nur derjenige, der die sich ihm bietenden Marktchancen ausnütze, Leistungen zu erbringen und zu verweigern.

Der Bescheid der FLD wurde zunächst vom VwGH aufgehoben, da ein rechtswidrig zusammengesetzter Senat entschieden hatte.<sup>2)</sup> Im fortgesetzten Verfahren bestätigte die Behörde ihre Rechtsauffassung. Der VwGH hat die gegen die neuerliche Berufsentscheidung erhobene Beschwerde als unbegründet abgewiesen und die Subsumtion der gesamten Gestaltung unter § 22 BAO bestätigt. Auf die von der Behörde angebotene Alternativbegründung der Einkünftezurechnung ist der VwGH nicht eingegangen.

<sup>2)</sup> VwGH 23. 4. 2001, 2000/14/0053. – Zu den Aufhebungsgründen Lang, Zusammensetzung von Berufungssenaten: Wann ist die Mitwirkung von Stellvertretern zulässig?, SWK-Heft 18/2001, Seite S 485 (485 f.).

## II. Die vom VwGH verwendete „Missbrauchsformel“

Der VwGH hat an die Spitze seiner Begründung einige seiner bekannten Formeln zum Missbrauch nach § 22 BAO gestellt:

*„Nach ständiger hg. Rechtsprechung wird als Missbrauch im Sinn dieser Gesetzesstelle eine rechtliche Gestaltung angesehen, die im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung ungewöhnlich und unangemessen ist und nur aufgrund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich wird. Dabei bildet im Allgemeinen nicht ein einziger Rechtsschritt, sondern eine Kette von Rechtshandlungen den Sachverhalt, mit dem die Folge des § 22 Abs. 2 BAO (bzw. § 44 UmgrStG) verbunden ist. Ein Missbrauch kann also in der dem tatsächlichen Geschehen nicht angemessenen Hintereinanderschaltung mehrerer rechtlicher Schritte bestehen (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 248). ...*

*Nach § 22 BAO sind im Umgehungsfall die Steuern so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären (vgl. Kruse, Steuerrecht, 3. Aufl, München 1991, 114, und etwa die hg. Erkenntnisse vom 20. März 2002, 96/15/0258, und vom 15. Juni 1993, 91/14/0253). ...*

*Der Steuerpflichtige ist grundsätzlich nicht gehindert, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, dass die geringste Steuerbelastung erzielt wird. Im Falle einer rechtlichen Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet, ist zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 30. 5. 1990, 86/13/0046). Können daher beachtliche außersteuerliche Gründe für eine (wenn auch ungewöhnliche) Gestaltung angeführt werden, ist ein Missbrauch auszuschließen (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 24. 11. 1982, 81/13/0021).“*

Der VwGH bewegt sich somit in diesem Erkenntnis auf dem Boden der „Außentheorie“, die die Vorschrift des § 22 BAO als eigenen Besteuerungstatbestand sieht, der zu allen anderen Besteuerungstatbeständen hinzutritt.<sup>3)</sup> Die frühere Rechtsprechung war ausschließlich von dieser Auffassung zu § 22 BAO geprägt, die in der Lehre nahezu einhellig abgelehnt wird.<sup>4)</sup> Einige Zeit lang schien es, dass diese Kritik den VwGH nicht völlig unberührt ließ: Einige Erkenntnisse gaben zur Hoffnung Anlass, dass der VwGH dazu übergeht, die methodisch und rechtsstaatlich höchst anfechtbare Vorschrift des § 22 BAO als bloßen Interpretationshinweis zu deuten und sich statt dessen die Mühe zu machen, Umgehend im Wege der Interpretation der umgangenen Vorschrift zu erfassen.<sup>5)</sup>

<sup>3)</sup> *Ellinger*, Anmerkungen zu dem Artikel „Ende oder neuer Anfang der wirtschaftlichen Betrachtungsweise“, ÖStZ 1975, 202 (202 ff.); und in jüngerer Zeit *H. Loukota*, Briefkastenfirmen und Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1991, 164 (166 f.), *Kaufmann*, Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts: Unvereinbarkeit der Innentheorie mit der Rechtsprechung von VwGH und VfGH, ÖStZ 2000, 695 (696); vermittelnd *Zorn* (Diskussionsbeitrag, 15. ÖJT, 2003, III/2, in Druck), der weitestgehend mit anderen Instrumentarien, insbesondere der richtigen Handhabung der Zurechnungsgrundsätze das Auslangen finden will, aber nicht ausschließen möchte, dass es Fälle gibt, die nach § 22 BAO zu behandeln sind.

<sup>4)</sup> Grundlegend *Gassner*, Interpretation und Anwendung der Steuergesetze (1972) 115 ff.; ihm folgend *Stoll*, Leasing – Steuerrechtliche Beurteilungsgrundsätze, 2. Auflage (1977) 26 ff.; *Tanzer*, Rechts- und Gestaltungsmissbrauch im Abgabenrecht – Praxisfälle und Schlussfolgerungen, Gelber Brief Nr. 129 (1983); *derselbe*, Die gewinnmindernde Abzugsfähigkeit von Geldstrafen im Abgabenrecht (1983) 84 ff.; *Wernld*, Der Geschäftsführervertrag im Abgabenrecht, SWK-Heft 15/1987, A I 135 (139); *Lechner*, Die Gewinnpoolung (1986) 189 f.; *Lang*, Hybride Finanzierungen im Internationalen Steuerrecht (1991) 47 ff.; *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht, Band II, 4. Auflage (2001) 220; *Ritz*, BAO-Kommentar, 2. Auflage (1999) § 22 Rz. 6 ff.; *G. Kofler*, Die steuerliche Abschirmwirkung ausländischer Finanzierungsgesellschaften (2002) 281.

<sup>5)</sup> Vgl. dazu die Nachweise bei *Lang*, Der Gestaltungsmissbrauch (§ 22 BAO) in der jüngeren Rechtsprechung des VwGH, ÖStZ 1994, 173 (176 ff.); *derselbe*, Der Normgehalt des § 22 BAO, ÖStZ 2001, 65 (66 f.).

Dies hätte allerdings vorausgesetzt, dass der VwGH verstärkt Ziel und Zweck der von ihm zu interpretierenden Regelungen berücksichtigt und die – vordergründig einfacher zu handhabende – bloße Wortlautinterpretation in den Hintergrund rückt.<sup>6)</sup> Das nun vorliegende Erkenntnis bestätigt all jene, die schon länger befürchtet hatten, dass der VwGH wieder zu seiner früheren – aus der „Steinzeit“ der rechtswissenschaftlichen Methodenlehre herrührenden<sup>7)</sup> – Auffassung zurückgekehrt ist.<sup>8)</sup>

Dies ist umso enttäuschender, als der Bescheid der Behörde keineswegs ausschließlich von der „Außentheorie“ geprägt war. Vielmehr hat sie sich in ihrer Berufungsentscheidung alternativ auch auf die Grundsätze der Einkünftezurechnung berufen und sich damit – offenbar inspiriert von Bemühungen im Schrifttum, tatsächliche oder vermeintliche Umgehungen durch Verlagerung von Einkünften auf Auslandsgesellschaften im Wege der Interpretation der §§ 2 ff. EStG zu erfassen<sup>9)</sup> – auf den Boden der „Innentheorie“ gestellt. Es wäre äußerst verdienstvoll gewesen, wenn der VwGH die Gelegenheit genutzt hätte, die Grundsätze weiterzuentwickeln, anhand derer Steuersubjekten Einkünfte zuzurechnen sind.<sup>10)</sup> Leider hat der VwGH diese Chance nicht wahrgenommen.

Interessanterweise hat der VwGH in diesem Erkenntnis aber auch eine andere „Formel“, die er in seiner Rechtsprechung schon wiederholt verwendet hat, bestätigt: Missbrauch liegt nicht vor, wenn der Steuerpflichtige unmittelbar jenen Weg beschreitet, den das Gesetz selbst vorzeichnet. In der Vergangenheit hat der VwGH diesen Gedanken ähnlich formuliert:<sup>11)</sup> „Von einer ungewöhnlichen oder unangemessenen rechtlichen Gestaltung kann aber nicht gesprochen werden, wenn der Steuerpflichtige unmittelbar jenen Weg beschreitet, den das Gesetz vorzeichnet, mag auch die Steuerersparnis das Ziel der Gestaltung sein.“ Will der Steuerpflichtige „eine abgabenrechtliche Begünstigung auf dem Weg erreichen, den das Gesetz ausdrücklich vorsieht“, liegt daher kein Missbrauch vor.<sup>12)</sup> Nach dieser Rechtsprechung ist Steuerpflicht auf Grundlage des § 22 BAO ausgeschlossen, wenn die Interpretation der steuerlichen Vorschriften zum Ergebnis führt, dass der Gesetzgeber eine Begünstigung einräumen wollte. Dabei kann nicht maßgebend sein, ob das Auslegungsergebnis alleine auf den Wortlaut gestützt werden kann, oder unter Heranziehung teleologischer, systematischer und historischer Aspekte erzielt werden kann.<sup>13)</sup> Eine besondere Steuerpflicht nach § 22 BAO kommt somit nicht in Betracht, wenn nach der Interpretation der anzuwendenden Vorschriften die Besteuerung ausgeschlossen ist. Dies kann aber nicht nur dann gelten, wenn es sich um die Interpretation von ausdrücklich als Befreiungs- oder Begünstigungsvorschriften bezeichneten Regelungen handelt. Es handelt sich nämlich bloß um eine Frage der Gesetzestechnik, ob Besteuerungstatbestände zunächst sehr weit gefasst werden, um sie im Wege von Befreiungsvorschriften sogleich einzuschränken, oder ob sie von vornherein eng formuliert werden.<sup>14)</sup> Ist aber die Anwendung des § 22 BAO als selbstständiger Besteuerungstatbestand ausgeschlossen, wenn die Auslegung der entsprechenden Steuervorschriften keine Steuerpflicht nach sich zieht, werden alle ande-

---

<sup>6)</sup> Zur großen Bedeutung des (bloßen) Wortlauts in der Rechtsprechung des VwGH *Potacs*, Auslegung im öffentlichen Recht (1994) 65 ff.

<sup>7)</sup> Zur Zusammenfassung der vielfach geübten Kritik an der „Außentheorie“ vgl. *Lang*, ÖStZ 2001, 67 f.

<sup>8)</sup> Vgl. *Tanzer* (Diskussionsbeitrag, 15. ÖJT, 2003, III/2, in Druck), der die „außen-theoretische“ Kontinuität in der VwGH-Rechtsprechung betont.

<sup>9)</sup> Vor allem *G. Kofler*, Abschirmwirkung 326 ff.; weiters auch *Fischer*, Die Steuerumgehung in der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, SWI 1999, 79 (88); *Lang*, VwGH zu Treaty Shopping, SWI 1998, 216 (223 f.).

<sup>10)</sup> Zu Ansätzen in der bisherigen Rechtsprechung vgl. VwGH 12. 12. 1997, 93/13/0185, dazu *Lang*, SWI 1998, 223 f.; äußerst verdienstvoll die Bemühungen *G. Koflers*, Abschirmwirkung 279 ff.

<sup>11)</sup> VwGH 13. 9. 1988, 87/14/0128.

<sup>12)</sup> Vgl. VwGH 13. 9. 1988, 87/14/0128; 20. 6. 1995, 92/13/0268.

<sup>13)</sup> Vgl. *Lang*, ÖStZ 2001, 66; *derselbe*, ÖStZ 1994, 176.

<sup>14)</sup> Dazu *Ruppe*, Die Ausnahmestimmungen des Einkommensteuergesetzes (1971) 28 ff.; *Stoll*, Das Steuerschuldverhältnis in seiner grundlegenden Bedeutung für die steuerliche Rechtsfindung (1972) 104; *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992) 75 f.

ren Voraussetzungen der Missbrauchsvorschrift bedeutungslos. Ergibt sich die Steuerpflicht nämlich ohnehin bereits aus der Regelung des jeweiligen Abgabengesetzes, bedarf es des § 22 BAO nicht. Führt die Interpretation der Regelung aber zu keiner Steuerpflicht, kann auch nicht unter Berufung auf § 22 BAO besteuert werden. Würde der VwGH daher seine eigene – von ihm wieder bestätigte – Formel ernst nehmen, wonach kein Missbrauch vorliegen kann, wenn der Steuerpflichtige eine Begünstigung auf einem vom Gesetz ausdrücklich vorgesehenen Weg erreichen will, würde er sich eindeutig auf dem Boden der „Innentheorie“ bewegen.<sup>15)</sup> Die Interpretation der jeweiligen vermeintlich oder tatsächlich umgangenen Vorschrift und nicht ein unter Berufung auf § 22 BAO behaupteter unbestimmter Rechtssatz gibt Auskunft darüber, ob Steuerpflicht besteht oder nicht. Dieses Widerspruchs war sich der VwGH offenbar nicht bewusst.

Der VwGH hat sich auch in einer anderen Frage von bisher judizierten Anklängen an die Innentheorie distanziert: *„Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt es für die Beurteilung einer Gestaltung als Missbrauch i. S. d. § 22 BAO nicht darauf an, ob der Tatbestand der anzuwendenden Rechtsnormen stärker oder weniger stark an das Zivilrecht anknüpft (vgl. beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 24. Juni 2003, 97/14/0060, 14. Jänner 2003, 97/14/0042, 97/14/0051; 2. August 2000, 98/13/0152).“* Der VwGH hat dabei aber unerwähnt gelassen, dass sowohl der VfGH<sup>16)</sup> als auch der VwGH<sup>17)</sup> selbst in anderen Erkenntnissen die Bedeutung des § 22 BAO vor allem bei wirtschaftlich anknüpfenden Tatbeständen gesehen haben. Gegen die nunmehr vom VwGH vertretene Auffassung spricht, dass der zivilrechtlich anknüpfende Gesetzgeber wohl eher in Kauf nimmt, dass der Steuerpflichtige zu einem wirtschaftlich gleichwertigen Ergebnis gelangt, indem er einen anderen – nicht unter die Steuerpflicht fallenden – zivilrechtlichen Weg beschreitet. Nicht zufällig findet sich § 22 BAO im Anschluss an den § 21 BAO und in dem Abschnitt der BAO, der unter der Überschrift der „wirtschaftlichen Betrachtungsweise“ steht.<sup>18)</sup>

### III. Unangemessenheit und Ungewöhnlichkeit

Der VwGH folgte implizit der „Außentheorie“, indem er davon ausging, *„dass § 22 BAO an eine ungewöhnliche und unangemessene Gestaltung, die in Steuerersparnisabsicht gesetzt wurde, anknüpft.“* Er hat allerdings in diesem Erkenntnis diese drei kumulativ verlangten Voraussetzungen der Steuerpflicht nach § 22 BAO nicht auseinander gehalten, sondern zumindest die Ungewöhnlichkeit und Unangemessenheit gemeinsam geprüft:

*„Die belangte Behörde hat die Feststellung getroffen, dass die Beschwerdeführerin für die geplante Veranlagung ihrer Liquiditätsüberschüsse eine Gesellschaft (mit einem im Wesentlichen in Schillingwährung bestehenden Stammkapital) in der irischen Wirtschaftszone für Finanzdienstleistungen – IFSC (Steuroase) – gegründet und mit dieser Gesellschaft die Anteile einer zweiten irischen Gesellschaft (wiederum mit einem im Wesentlichen in Schillingwährung bestehenden Kapital) erworben habe. Im Beschwerdefall sind zur bloßen Tatsache der Gründung bzw. des Kaufes von irischen Gesellschaften (die ihre Jahresabschlüsse in Schilling erstellten) noch eine Reihe von weiteren Umständen hinzugetreten: Die Gesellschaft E hat von der Beschwerdeführerin einen ‚Zuschuss‘ von ATS 390.000.000,- erhalten, der nicht auf einen Kapitalbedarf der E zurückzuführen war. Die E veranlagte das Kapital konservativ in Festgeld in Schillingwährung und Anleihen in Schillingwährung, noch dazu im Wesentlichen bei Banken in Öster-*

---

<sup>15)</sup> Lang, ÖStZ 2001, 66.

<sup>16)</sup> VfSlg. 8807/1980.

<sup>17)</sup> Vgl. z. B. VwGH 15. 6. 1993, 91/14/0253.

<sup>18)</sup> Gassner, Der Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht – Änderung der Rechtsprechung?, ÖStZ 1981, 262 (264 f.); Stoll, BAO-Kommentar, Band 1 (1994) 242; Lang, ÖStZ 1994, 178; Tanzer, Einkünftezurechnung bei Privatstiftungen, in: Gassner/Göth/Gröhs/Lang (Hrsg.) Privatstiftungen – Gestaltungsmöglichkeiten in der Praxis (2000) 231 (241).



*reich, um die daraus resultierenden Zinsen über die Gesellschaften T als steuerfreie Schachteldividenden an die Beschwerdeführerin fließen zu lassen. Die Aktivitäten der irischen Gesellschaften haben sich auf die Veranlagung der Liquiditätsüberschüsse der Beschwerdeführerin beschränkt; sie haben über keine eigenen Büroräume verfügt; ihr Personal bestand lediglich aus Direktoren, von denen jeweils zwei zugleich leitende Angestellte der Beschwerdeführerin waren und die anderen zwar in Irland ansässig waren, aber entweder gar nicht oder nur geringfügigst entlohnt werden mussten.*

*In der Beschwerde wird eingewendet, die belangte Behörde habe zu Unrecht angenommen, dass die E von vornherein eine Veranlagung in Schilling geplant habe. Weiters habe sie ihre Feststellung nicht begründet, wonach die T als ‚Briefkastengesellschaft‘ und Irland als ‚Steuroase‘ anzusehen sei. Zudem habe die Beschwerdeführerin keineswegs Einfluss auf die Tätigkeit der ausländischen Gesellschaft genommen, weshalb nicht zu vermuten sei, dass sie den Abschluss eines Vertrages zwischen der E und einer irischen Bank veranlasst habe. Im Beschwerdefall steht außer Zweifel, dass die Behörde mit dem Begriff der ‚Briefkastengesellschaft‘ auf die – von der Beschwerdeführerin keineswegs bestrittene – Tatsache Bezug genommen hat, dass weder die T noch die E über eigene Büroräumlichkeiten verfügten, sondern nur jene der B Bank in Dublin mitbenützen konnten. Die beiden irischen Gesellschaften schienen weder im irischen Telefonbuch noch im Welttelexverzeichnis auf. In der – nicht konkret bestrittenen – Stellungnahme des Prüfers zur Berufung der Beschwerdeführerin wird ausgeführt, die Gesellschaften ‚entfalten selbst keine Tätigkeit in Irland, sondern sind als funktionslose Gebilde lediglich in Form eines Türschildes bei dem jeweiligen Unterlizenzgeber‘ etabliert. Bei dieser Sachlage und unter Berücksichtigung der geringen Steuerbelastung, welcher die irischen Gesellschaften unterlagen, erscheint der Begriff der ‚Briefkastengesellschaft‘ als durchaus geeignet, die in Rede stehenden irischen Gesellschaften zu charakterisieren. Dies gilt auch für den Begriff der ‚Steuroase‘. Aus dem angefochtenen Bescheid ist nämlich ohne weiteres erkennbar, dass die belangte Behörde diese Formulierung gewählt hat, um die besonderen steuerlichen Begünstigungen, welche Irland ausländischen Gesellschaften unter bestimmten (im Beschwerdefall gegebenen) Voraussetzungen einräumte, zu beschreiben. Auf diese besondere steuerliche Situation hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid ausführlich hingewiesen.*

*Gesellschafter der E war ausschließlich die T, deren einzige Gesellschafterin wiederum die Beschwerdeführerin war. Weiters wurde die Geschäftsführung beider irischer Gesellschaften unbestrittenermaßen von drei Iren, von denen lediglich einer ein Honorar (geringfügige Entlohnung von ca. ATS 18.000,- pro Jahr) bezog, sowie von zwei von der Beschwerdeführerin aus dem Kreis ihrer Dienstnehmer entsandten Österreichern wahrgenommen. Solcherart handelt es sich im Verhältnis der T zur E und zur Beschwerdeführerin im Hinblick auf die finanzielle und organisatorische Eingliederung um organisationsähnliche Gestaltungen. Bei dieser Sachlage hält die Beweiswürdigung der belangten Behörde, wonach die maßgeblichen Finanzierungsentscheidungen betreffend die Veranlagung der ca. 400 Millionen Schilling nicht in Irland, sondern bei der Beschwerdeführerin getroffen wurden, der verwaltungsgerichtlichen Schlüssigkeitskontrolle stand. In diesem Zusammenhang konnte auch der Umstand mitberücksichtigt werden, dass eine konservative Veranlagung in Schillingwährung, im Wesentlichen bei österreichischen Banken gewählt worden ist, und dass die Beschwerdeführerin letztlich den Rückfluss der Mittel (und deren Verwendung für andere Zwecke) veranlasst hat. Die Frage, ob sich die Beschwerdeführerin bereits im Vorhinein für diese konkrete Art der Veranlagung entschieden hatte, ist im gegebenen Zusammenhang nicht von entscheidender Bedeutung.“*

Der VwGH gibt ausschließlich die – bereits von der Behörde vorgenommene – Beweiswürdigung wieder, die – soweit der Behörde kein wesentlicher Verfahrensfehler unterläuft – ohnehin nicht in die Zuständigkeit des VwGH fällt. Die sich daran knüpfende „Be-

gründung“ des VwGH ist denkbar knapp gehalten: *„Dass die belangte Behörde bei der gegebenen Sachlage von einer ungewöhnlichen und unangemessenen Gestaltung ausgegangen ist und die Ursache für die Wahl einer solchen Gestaltung im subjektiven Streben nach Steuervermeidung gesehen hat, vermag der Verwaltungsgerichtshof nicht als rechtswidrig zu erkennen.“* Damit bleibt unklar, wie der VwGH die von ihm aus § 22 BAO abgeleiteten Tatbestandselemente der „Unangemessenheit“ und der „Ungewöhnlichkeit“ definiert. Aus dem Erkenntnis ist weder erkennbar, welche der geschilderten Sachverhaltselemente „unangemessen“ und welche „ungewöhnlich“ sind und welche Sachverhaltselemente fehlen hätten müssen, um der Gestaltung die verpönte Unangemessenheit und Ungewöhnlichkeit zu nehmen. Der „Begründung“ des VwGH ist nicht zu entnehmen, was nun den Missbrauch konkret ausmacht. Mit der gleichen Berechtigung könnte der VwGH auch nahezu jede andere grenzüberschreitende Gestaltung, die steuerlich vorteilhaft ist, schildern, um daran mit ebensolcher Selbstverständlichkeit den Satz zu knüpfen, dass *„bei der gegebenen Sachlage von einer ungewöhnlichen und unangemessenen Gestaltung ausgegangen“* werden muss. Der VwGH hat damit jeder Behörde und – in der „nachprüfenden Kontrolle“ – sich selbst einen Freibrief ausgestellt, die Missbrauchsvorschrift in Zukunft nach Belieben anzuwenden. Nicht die aus dem Gesetz zu gewinnenden Wertungen sind relevant, sondern die höchst subjektiven Wertmaßstäbe des jeweiligen Rechtsanwenders. Der gegen die Außentheorie gerichtete Vorwurf, dass nicht danach gefragt wird, ob Sinn und Zweck der vermeintlich umgangenen Vorschrift ihre Anwendung gebieten, sondern ob das „gesunde Rechtsempfinden“ die steuerliche Erfassung nahe legt,<sup>19)</sup> trifft leider auch das vorliegende Erkenntnis des VwGH.

Bedauerlich ist auch, dass der VwGH die Wortwahl der Behörde, wonach Irland eine „Steuroase“ und die irischen Gesellschaften „Briefkastengesellschaften“ wären, nicht nur hingenommen, sondern sogar ausdrücklich gerechtfertigt hat. Die Behörde hat den Sachverhalt nicht sachlich und nüchtern geschildert, sondern durch Verwendung der erwähnten Begriffe die gesamte Gestaltung von vornherein in einem bedenklichen Licht erscheinen lassen. Letztlich ist die Sachverhaltsschilderung auf diese Weise an die Stelle der Begründung getreten. Weder an die Bezeichnung eines Staates als „Steuroase“ noch an die Qualifikation eines Rechtsträgers als „Briefkastengesellschaft“ können nämlich irgendwelche Rechtsfolgen geknüpft werden. Wie schillernd und beliebig diese Begriffe sind, zeigt ein Blick auf die deutsche Rechtsprechung: Der BFH hatte in nahezu völlig identischen Sachverhalten die irischen IFSC-Gesellschaften ausdrücklich nicht den „funktionslosen Basisgesellschaften“ zugeordnet, sondern sie stattdessen als „eigenwirtschaftlich tätige Kapitalanlagegesellschaften“ bezeichnet und in der Folge deshalb keinen Missbrauch angenommen und die Einschaltung der irischen Gesellschaften mit steuerlicher Wirkung anerkannt.<sup>20)</sup> Ausschlaggebend war für den BFH, dass die Beteiligungen an den irischen Gesellschaften „nicht nur vorübergehend“ zur Kapitalanlage eingegangen worden sind. Sie hatten in den von ihm entschiedenen Fällen jeweils rund zwei Jahre bestanden. Diese Voraussetzung wäre in dem vom VwGH entschiedenen Fall geradezu „übererfüllt“ gewesen, da die Beteiligungen von 1990 bis mindestens 1995 bestanden hatten. Dem BFH ist – von Angehörigen der deutschen Finanzverwaltung – vorgeworfen worden, die gebotene Subsumtion unter den steuerrechtlichen Tatbestand *„durch den Rückgriff auf diffuse und nicht definierbare Schlagworte – wie Manipulation, Briefkastenfirma – ersetzt“* zu haben.<sup>21)</sup> Derselbe Vorwurf trifft den VwGH, der – um zum gegenteiligen Ergebnis zu kommen – dem Begriff der „Briefkastengesellschaft“ einen anderen – aber letztlich genauso beliebigen – Inhalt beigemessen hat.

<sup>19)</sup> Vgl. Lang, ÖStZ 2001, 68.

<sup>20)</sup> BFH 25. 2. 2004, I R 42/02; vgl. auch BFH 19. 1. 2000, I R 94/97, BStBl. II 2001, 222 und I R 117/97, BFH/NV 2000, 824.

<sup>21)</sup> Wolff, Anmerkung, IStR 2004, 532 (533 m. w. N.).

#### IV. Außersteuerliche Motive

Der VwGH hat der belangten Behörde auch attestiert, sich mit allen von der Beschwerdeführerin behaupteten außersteuerlichen Gründen für die Gestaltung auseinander gesetzt zu haben und in unbedenklicher Weise zum Ergebnis gelangt zu sein, dass diese Gründe in Wahrheit nicht vorgelegen sind:

*„Die Beschwerdeführerin bringt vor, die Ausgliederung der Finanzierungsaktivitäten in eine eigene Gesellschaft hätte insbesondere der Haftungsverminderung gedient. Diesem Argument hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid zutreffend entgegengehalten, dass bei der Veranlagung in Festgeld und bei der Zeichnung von Anleihen im Falle der Insolvenz des Schuldners die hingegebenen Geldmittel verloren seien, dieses Risiko aber durch die Zwischenschaltung irischer Gesellschaften nicht gemindert werde. Den weiteren Ausführungen der Beschwerdeführerin, dass bei Finanzierungsaktivitäten durch Übernahme zusätzlicher Verpflichtungen mehr als das eingesetzte Kapital verloren gehen könnte, ist einerseits zu entgegnen, dass keinerlei Anzeichen dafür sprechen, dass risikoreiche Veranlagungsformen dieser Art hinsichtlich der in Rede stehenden Liquiditätsüberschüsse der Beschwerdeführerin in Betracht gezogen worden wären, andererseits, dass die Haftungsbeschränkung für risikoreiche Geschäfte nicht erreicht werden kann, wenn die Liquiditätsüberschüsse (ca. ATS 400.000.000,-) gerade jenen Gesellschaften überwiesen werden, auf welche die Haftung beschränkt werden soll, zumal dann die Gläubiger dieser Gesellschaften auf diese Geldmittel greifen können.*

*Die Beschwerdeführerin bringt weiters vor, dass Gesellschaftsgründungen in Irland einfacher als in Österreich durchgeführt werden könnten. Diesem Einwand ist im angefochtenen Bescheid zutreffend entgegengehalten worden, dass vergleichsweise nicht auf eine Gesellschaftsgründung in Österreich, sondern darauf abzustellen ist, welche Kosten und Mühen eine gewöhnliche und angemessene Gestaltung verursacht hätte. Eine solche hätte jedoch in der direkten Veranlagung (in Anleihen, etc.) bestanden, ohne dass es der Zwischenschaltung einer irischen Gesellschaft bedurft hätte. Im Vergleich dazu hat die Gesellschaftsgründung in Irland jedenfalls höhere Kosten und Mühen verursacht.*

*In der Beschwerde wird sodann darauf hingewiesen, dass in Irland besonders ausgebildete Finanzierungsexperten zur Verfügung gestanden seien. Dabei stünde es der Qualität der Experten nicht entgegen, dass sich diese für eine Veranlagung in österreichischen (aber auch deutschen und ungarischen) Wertpapieren entschieden hätten sowie aufgrund des geringen Zeitaufwandes nur geringfügig entlohnt worden seien. Wie bereits aufgeführt hält die Beweiswürdigung der belangten Behörde, wonach die maßgeblichen Finanzierungsentscheidungen nicht in Irland getroffen worden seien, der verwaltungsgerichtlichen Schlüssigkeitskontrolle stand. Darüber hinaus unterlässt es die Beschwerdeführerin darzulegen, warum die Beiziehung der irischen Anlageberater gerade der streitgegenständlichen Gestaltung bedurft habe, wäre es der Beschwerdeführerin doch unbenommen gewesen, sich unmittelbar – etwa im Wege eines Werkvertrages – der Beratungsleistungen dieser Personen zu bedienen. Solcherart ist nicht ersichtlich, warum die gleiche Beratungsleistung nicht auch von Österreich aus – ohne Zwischenschaltung zweier irischer Gesellschaften – zu erreichen gewesen wäre.*

*Die Beschwerdeführerin bringt weiters vor, dass durch die Gründung der irischen Finanzierungsgesellschaft die Voraussetzungen für eine Internationalisierung geschaffen worden seien. Für diese Einsicht bedürfte es keiner umfangreichen schriftlichen Konzepte. Der Verwaltungsgerichtshof vermag diese Ausführungen in dieser Allgemeinheit nicht nachzuvollziehen. Worin jene Internationalisierung bestanden habe, welche die in Rede stehende Gestaltung erforderlich gemacht hätte, ist aus dem Vorbringen nicht zu erkennen. Insbesondere ist nicht ersichtlich, worin sich die Anbindung an den Finanz-*



*platz England und Irland manifestiert haben sollte, erfolgte die Veranlagung der Gelder doch ausschließlich in Schillingwährung sowie in Österreich (und allenfalls anderen kontinentaleuropäischen Ländern). Der Einwand, die belangte Behörde habe in diesem Zusammenhang jegliche Ermittlungstätigkeit unterlassen, zeigt einen relevanten Verfahrensfehler nicht auf, weil es die Beschwerdeführerin unterlässt auszuführen, welche weiteren Sachverhaltsteile zu erheben gewesen und worin die Vorteile der von ihr behaupteten ‚Internationalisierung‘ im Einzelnen gelegen gewesen wären.*

*In der Beschwerde wird schließlich eingewendet, dass bankrechtliche Vorschriften die Durchführung der Finanzierungstätigkeiten im Ausland veranlasst hätten. Dieses Argument erweist sich schon deshalb als nicht stichhaltig, weil die Befugnis zur Veranlagung eigener Gelder nicht von der – damals in Geltung gestandenen – Bestimmung des § 1 KWG, BGBl. Nr. 63/1979, erfasst gewesen ist. Die Verwaltung eigenen Vermögens (durch Zeichnung von Anleihen, etc.) stellt kein Bankgeschäft i. S. d. KWG dar.*

*Zuletzt wird in der Beschwerde auf die Erhöhung des bilanzpolitischen Spielraumes als außersteuerlichen Grund hingewiesen. Die Beschwerdeführerin unterlässt es jedoch, konkret darzulegen, worin diese Erhöhung der bilanzpolitischen Spielräume bestanden bzw. weshalb dies gerade die streitgegenständliche Gestaltung erfordert habe. Im hg. Erkenntnis vom 7. August 1992, 89/14/0160, auf welches sich die Beschwerde bezieht, werden im Zusammenhang mit der in jenem Beschwerdefall zu prüfenden ‚Schütt-aus-Hol-zurück‘ -Politik der durch jene Gestaltung bewirkte Ausweis von Erträgen und die Minderung der stillen Reserven im Beteiligungsansatz durch Erhöhung des Buchwertes der Beteiligung als bilanzpolitische Gründe und damit als außersteuerliche Motive anerkannt. Im Gegensatz dazu führt jedoch die im Beschwerdefall zu prüfende Gestaltung weder zu einer Erhöhung der im Jahresabschluss der Beschwerdeführerin auszuweisenden Erträge noch zu einer Minderung einer stillen Reserve im Bilanzansatz der Beteiligung (an der T). Solcherart zeigt auch dieses Vorbringen nicht auf, dass die von der Beschwerdeführerin gewählte Gestaltung auf einen außersteuerlichen Grund zurückzuführen wäre.“*

Dem VwGH ist beizupflichten, dass sich die Behörde mit den vom Steuerpflichtigen vorgebrachten außersteuerlichen Argumenten auseinander gesetzt hat. Der VwGH konnte daher ohne weiteres die jeweilige Argumentation des Steuerpflichtigen und die dazu passenden Argumente der Behörde nebeneinander stellen, um dann jeweils die von der Behörde dargelegte Argumentation für stichhaltiger zu erklären. Die Entscheidungsbegründung hätte an Überzeugungskraft weder gewonnen noch verloren, wenn der VwGH stattdessen das Vorbringen des Steuerpflichtigen als „beachtlich“ qualifiziert hätte, wie er das in früheren Erkenntnissen – in Wahrheit ebenso willkürlich – getan hat. Bezeichnend ist, dass sich der VwGH in diesem Abschnitt der Begründung – anders als bei der Prüfung der Unangemessenheit und Ungewöhnlichkeit – nicht damit begnügt hat, alle vom Steuerpflichtigen vorgebrachten Motive gemeinsam zu präsentieren, sondern jedes Motiv isoliert geprüft hat. Damit hat er wesentlich das Ergebnis seiner Entscheidung vorweggenommen: Es ist nämlich leicht, jedem einzelnen Grund für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft isoliert entgegenzuhalten, dass dieses Ziel auch im Inland und ohne Einschaltung einer eigenen Gesellschaft erreichbar sei. Hätte der VwGH auch im Abschnitt über die Unangemessenheit und Ungewöhnlichkeit den Sachverhalt in seine Elemente aufgespalten, hätte er kaum begründen können, dass jeder einzige Schritt alleine ungewöhnlich oder unangemessen ist. Denkt man den Abschnitt der Erkenntnisbegründung über die außersteuerlichen Gründe konsequent zu Ende, wird klar, dass mit ähnlicher Begründung der Gründung von ausländischen Tochtergesellschaften wohl sehr häufig entgegengehalten werden kann, dass der Steuerpflichtige auch von Österreich aus und ohne eigene Gesellschaft seine wirtschaftlichen Aktivitäten – welcher Art immer – entfalten kann. So könnte sogar – mit gleicher Selbstverständlichkeit – argumentiert werden, dass selbst Fabriken in Südamerika auch von

österreichischen Rechtsträgern betrieben werden können und dass es nicht der Einschaltung einer lokalen Gesellschaft bedarf. Die Gründung einer eigenen Gesellschaft zwecks Minimierung des Haftungsrisikos könnte sich dann als nicht stichhaltig erweisen, wenn die Haftung letztlich – glücklicherweise – doch nicht schlagend geworden ist. Branchenexperten müssen nicht unbedingt Organfunktionen haben, sondern sie können auch werkvertraglich eingebunden werden. Diese Argumente ließen sich bei nahezu jedem derartigen Sachverhalt fast beliebig fortsetzen.

Das Unbehagen richtet sich aber nicht bloß gegen die konkrete Entscheidung des VwGH, sondern gegen die Außentheorie insgesamt: Wann außersteuerliche Gründe „beachtlich“ „vernünftig“ oder „stichhaltig“ sind, liegt praktisch niemals auf der Hand.<sup>22)</sup> Die Rechtsordnung kennt keinen Beurteilungsmaßstab dafür. Ausschlaggebend ist ausschließlich die höchst subjektive eigene Wertung des jeweiligen Rechtsanwenders, in diesem Fall des Höchstgerichts. Dies lässt einen schalen Nachgeschmack zurück. Die Entscheidung unterstreicht in diesem Punkt neuerlich diese Schwäche der „Außentheorie“.

## V. DBA-Schutz

Im vorliegenden Fall sind auch Aspekte des DBA-Rechts relevant, da im Verhältnis zu Irland ein DBA besteht, das Dividenden aus irischen Gesellschaften bei ihren österreichischen Gesellschaftern ohne jede weitere Voraussetzung steuerfrei stellt, wenn die Empfänger Kapitalgesellschaften sind. Die Begründung des VwGH ist knapp:

*„Wie der Gerichtshof bereits mit Erkenntnis vom 26. Juli 2000, 97/14/0070, ausgesprochen hat, lässt das Fehlen einschlägiger Bestimmungen in einem DBA nicht den Schluss zu, dass das Abkommen den Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts für zulässig erklärt. Derartiges wäre mit dem – für die Auslegung eines völkerrechtlichen Vertrages bedeutsamen (vgl. Artikel 31 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge BGBl. Nr. 40/1980) – Ziel und Zweck des Abkommens, die Besteuerungsrechte auf die Staaten nach sachlichen Kriterien aufzuteilen, unvereinbar. Auch bei Fehlen ausdrücklicher Abkommensbestimmungen hat daher ein Staat das Recht, sich vor einer unberechtigten Ausnützung der im Abkommen vorgesehenen Steuervorteile zu schützen (vgl. auch Loukota, Internationale Steuerplanung und „treaty-shopping“, ÖStZ 1990, 2 ff., und die dort referierte Rechtsprechung des BFH). Diese Auffassung entspricht auch der überwiegenden Staatenpraxis (vgl. dazu den bei Loukota, a. a. O., zitierten OECD-Bericht).“*

Dieser Teil der Begründung ist in vielerlei Hinsicht angreifbar. Der VwGH geht mit keinem Wort darauf ein, dass selbst der OECD-Kommentar die Frage, ob innerstaatliche Missbrauchsvorschriften dem Abkommensrecht vorgehen, bis vor kurzem auch als innerhalb der OECD kontrovers bezeichnet hat.<sup>23)</sup> Der VwGH hat zur Frage, welche Fassung von OECD-Kommentaren zur Auslegung welcher bilateraler Abkommen herangezogen werden darf, ein differenziertes Verständnis entwickelt.<sup>24)</sup> Nichts anderes muss wohl auch für Berichte der OECD gelten.<sup>25)</sup> Daher ist es problematisch, einen Bericht der OECD heranzuziehen, der zum Zeitpunkt des Abschlusses des DBA Österreich-Irland noch gar nicht existiert hat.<sup>26)</sup> Ob der Bericht überhaupt die „überwiegende Staa-

---

<sup>22)</sup> Lang, ÖStZ 1994, 176; derselbe, ÖStZ 2001, 67.

<sup>23)</sup> Kommentar des OECD-Steuer Ausschusses zu Art. 1 OECD-Musterabkommen 1992 Rz. 23. Vgl. dazu etwa Gassner/Lang, Treaty Shopping, in: Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.) Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht (1994) 43 (61 ff.).

<sup>24)</sup> Vgl. VwGH 31. 7. 1996, 92/13/0172, dazu Lang, Grundsatzerkennntnis des VwGH zur DBA-Auslegung, SWI 1996, 427 (427 ff.).

<sup>25)</sup> So Vetter, Die normative Bedeutung der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien, in: Lahodny-Karner u. a. (Hrsg.) Die neuen Verrechnungspreisrichtlinien der OECD (1996) 9 (9 ff.).

<sup>26)</sup> Vgl. OECD, International Tax Avoidance and Evasion – Four Related Studies (1987) 60 ff.; das DBA Österreich-Irland stammt vom 24. 5. 1966 (BGBl. Nr. 66/1968), wurde allerdings am 19. 7. 1987 geändert (BGBl. Nr. 12/1989).

tenpraxis“ widerspiegelt, ist fraglich. Der VwGH setzt offenbar die „Staatenpraxis“ mit der Verwaltungspraxis gleich, da zum Zeitpunkt der Erstellung des Berichts in vielen Staaten kaum gerichtliche Entscheidungen zu diesen Fragen vorgelegen sind und die im Bericht vertretenen Auffassungen auch nicht den gesetzgebenden Organen der OECD-Staaten zur Zustimmung vorgelegt wurden. Aber auch der Verweis auf die überwiegende Verwaltungspraxis wäre nicht unbedenklich: Die Experten, die den Bericht verfasst haben, sind beruflich im Regelfall in den Zentralstellen der Finanzverwaltungen beheimatet. Die konkreten Entscheidungen, die die Verwaltungspraxis ausmachen, werden aber meist von den lokalen Behörden getroffen, über deren Praxis die Zentralstellen oft gar nicht im Detail Bescheid wissen. Die Zentralstellen sind meist mehr mit Fragen der Steuerpolitik beschäftigt. Daher dürfte der Bericht eher die überwiegenden *steuerpolitischen Wunschvorstellungen der Verwaltungen* der OECD-Staaten wiedergeben. Gewagt ist es auch, aus den Auffassungen der Experten der *OECD-Staaten* auf die „überwiegende Staatenpraxis“ zu schließen, da der OECD nach wie vor nur der kleinere Teil der existierenden Staaten angehört. Vor allem fehlt jeder Hinweis darauf, warum die „überwiegende Staatenpraxis“ rechtlich relevant sein soll.<sup>27)</sup>

Unerklärlich ist aber, warum sich der VwGH überhaupt auf derart schwankenden Boden begibt. Die von der Behörde angenommene Rechtsfolge, die der VwGH mit seinem Erkenntnis bestätigt hat, bestand doch darin, dass die Einkünfte – auf Grund der Anwendung der Missbrauchsvorschrift – dem österreichischen Gesellschafter der ausländischen Gesellschaft zuzurechnen sind. Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage des DBA-Schutzes nicht, da Österreich auch auf Grund des DBA Österreich-Irland nach Art. 5, Art. 9 oder Art. 20 das Besteuerungsrecht für die dem österreichischen Gesellschafter zugerechneten Zinseinkünfte hat.<sup>28)</sup> Der Umstand, dass sich für den VwGH überhaupt die Frage des Vorrangs des Abkommens stellt, verwirrt. Dies könnte darauf schließen lassen, dass es der VwGH für denkbar hält, dass Einkünfte für Zwecke des Abkommensrechts jemand anderem als für Zwecke des originär innerstaatlichen Rechts zugerechnet werden können. Anders sind die Ausführungen, die darauf hinaus laufen, dass das Verhältnis zu den DBA nur im Missbrauchsfall unproblematisch wäre, nicht zu verstehen. Ob diese These überzeugend wäre, ist meines Erachtens fraglich. Jedenfalls hätte sie weitreichende – über die bloße Missbrauchsproblematik hinausgehende – Konsequenzen und hätte nähere Erläuterungen erwarten lassen.

## VI. Alternative Begründungswege

Im vorliegenden Fall wäre es jedenfalls möglich gewesen, dieses – vom VwGH offensichtlich intendierte – Ergebnis auch mit anderer Begründung zu erreichen. Einen interessanten Ansatz dazu enthält das Erkenntnis selbst. Der VwGH hat sich nämlich am Rande auch mit der früheren Vorschrift des § 7 Abs. 4 letzter Satz KStG auseinander gesetzt, die die Steuerfreiheit für Dividenden aus internationalen Schachtelbeteiligungen nur dann versagte, wenn der Unternehmensgegenstand der ausländischen Gesellschaft zu mehr als 25 % im Verwalten von eigenen Forderungswertpapieren und Beteiligungen an anderen Unternehmen mit einem derartigen Unternehmensschwerpunkt lag. Diese Vorschrift schien eine wesentlich stumpfere „Waffe“ gegen die Verlagerung von Passiveinkünften auf Auslandsgesellschaften zu sein als die erst ab 1995 geltende Regelung des § 10 Abs. 3 KStG, dem nunmehrigen § 10 Abs. 4 KStG. Der VwGH vertrat aber nunmehr unter Berufung auf Ziel und Zweck der Vorschrift die Auffassung, dass der Begriff der „Forderungswertpapiere“ nicht im kapitalertragsteuerrechtlichen Sinn,<sup>29)</sup>

<sup>27)</sup> Ausführlich *Lang*, Welche Bedeutung haben die nach Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens erfolgten Änderungen des OECD-Kommentars?, ISiR 2001, 536 (536 ff.).

<sup>28)</sup> Vgl. *Lang*, SWI 1998, 221 ff.

<sup>29)</sup> So *Lang*, Die internationale Schachtelbeteiligung im Entwurf des Abgabenänderungsgesetzes 1989, WBl. 1989, 292 (294 f.).

sondern viel weiter zu verstehen ist. Dies ist ein klassisch innentheoretischer Ansatz, um den Umgehungsversuch durch Versagung der internationalen Schachtelbefreiung für die aus Irland bezogenen Dividenden einzufangen. Der VwGH hat diesen Weg aber vermutlich deshalb nicht gewählt, da in diesem Fall die Dividendenbefreiung des Art. 8 Abs. 4 des DBA Österreich-Irland wohl jedenfalls vorgegangen wäre. Angesichts des Umstands, dass diese Regelung in völliger Abweichung vom OECD-MA und ohne jede weitere Voraussetzung irische Dividenden bei österreichischen Kapitalgesellschaften steuerfrei stellt und sich die österreichische Finanzverwaltung deshalb jahrelang – erfolglos – bemüht hatte, mit Irland eine Änderung zu vereinbaren, die einen Missbrauchsvorbehalt in das DBA aufnimmt,<sup>30)</sup> hätte er in dieser Konstellation wohl kaum die abkommensrechtliche Regelung beiseite schieben können.

Weiters wäre es auch denkbar gewesen, die ausländische Gesellschaft darauf hin zu untersuchen, wo ihr Ort der Geschäftsleitung (§ 27 BAO) liegt und dann gegebenenfalls die Einkünfte im Inland auf Ebene der als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandelnden ausländischen Gesellschaft steuerlich zu erfassen.<sup>31)</sup> Einige Feststellungen der Behörde deuten darauf hin, dass sie ohnehin davon ausgegangen ist, dass zahlreiche für die Tätigkeit der ausländischen Gesellschaft maßgebende Entscheidungen in Österreich getroffen wurden. Nach dem vom VwGH in diesem Erkenntnis gepflogenen „Begründungsstil“ hätten diese Feststellungen möglicherweise sogar ausgereicht, um die irische Gesellschaft als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln. Abkommensrechtlich wäre dieser Steuerpflicht nichts entgegengestanden, da eine Gesellschaft, die ihren Ort der Geschäftsleitung in Österreich hat, in Österreich auch für abkommensrechtliche Zwecke ansässig ist.

Diese Überlegung wirft allerdings die Frage auf, in welchem Verhältnis § 22 BAO einerseits und § 1 KStG i. V. m. § 27 BAO andererseits stehen. Beide Regelungen setzen bei verschiedenen Steuerpflichtigen an: Während die Anwendung des § 27 BAO die ausländische Gesellschaft betrifft, hat die Anwendung des § 22 BAO – nach Auffassung des VwGH – zur Konsequenz, dass die von der ausländischen Gesellschaft erzielten Einkünfte bei den inländischen Gesellschaftern erfasst werden. Offenbar muss gleichzeitig angenommen werden, dass § 22 BAO auch bewirkt, dass diese Einkünfte nicht mehr der ausländischen Gesellschaft zugerechnet werden. Doppelbesteuerung wäre sonst die Konsequenz. Der für die Anwendung des § 22 BAO geforderte Steuervorteil besteht jedenfalls nur dann, wenn die irische Gesellschaft nicht ohnehin ihren Ort der Geschäftsleitung in Österreich hat. Daraus könnte folgen, dass die Anwendung des § 22 BAO nur in Betracht kommt, wenn der Ort der Geschäftsleitung der ausländischen Gesellschaft nicht in Österreich ist.<sup>32)</sup> Der VwGH ist dieser Frage allerdings überhaupt nicht nachgegangen.

Der VwGH hätte gut daran getan, wenn er der Alternativbegründung der Behörde gefolgt wäre und die Grundsätze der Einkünftezurechnung angewendet und weiterentwickelt hätte. In seiner früheren Rechtsprechung hätte der VwGH auch dazu bereits Ansätze gefunden, an die er anknüpfen hätte können.<sup>33)</sup> Dieser Weg hätte den Vorzug gehabt, dass auf diese Weise Kriterien deutlich würden, bei denen die – niemals beweis-

---

<sup>30)</sup> Vgl. dazu *Lang*, Entwicklungstendenzen in der Abkommenspolitik Deutschlands, der Schweiz und Österreichs, IStR 1996, 201 (207).

<sup>31)</sup> Vgl. *Lechner*, Ort der Geschäftsleitung von inländisch beherrschten ausländischen Gesellschaften, in: *Doralt/Gassner u. a.* (Hrsg.) *Steuern im Rechtsstaat. Festschrift für Gerold Stoll zum 65. Geburtstag* (1990) 395 (401 ff.); *Bergmann*, Die steuerliche Abschirmwirkung von Auslandsgesellschaften, in: *Heidinger/Bruckner* (Hrsg.) *Steuern in Österreich. Festschrift des Fachsenats für Steuerrecht* (1998) 47 (66 ff.).

<sup>32)</sup> So zur deutschen Rechtslage *Fischer*, Kommentar, FR 2004, 1068 (1070 f.).

<sup>33)</sup> Vgl. z. B. VwGH 10. 12. 1997, 93/13/0185.

baren – Motive des Steuerpflichtigen völlig irrelevant sind. Ebenso wenig hätten in diesem Fall der herrschenden Auffassung zufolge abkommensrechtliche Hindernisse zur Besteuerung bestanden.<sup>34)</sup> Zur Vorschrift über den Ort der Geschäftsleitung besteht bei dieser Begründung auch kein Spannungsverhältnis, da beide Regelungen nebeneinander angewendet werden können. Sind die Einkünfte dem Gesellschafter zuzurechnen, kann auch die Annahme einer unbeschränkten Steuerpflicht der ausländischen Gesellschaft in Österreich – mangels Zurechnung der Einkünfte – zu keiner weiteren Steuerpflicht führen.

In seiner künftigen Rechtsprechung wird dem VwGH im Anwendungsbereich der gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten ohnehin nichts anderes übrig bleiben, als den Weg der Umgehungsbekämpfung über die allgemeinen Grundsätze der Einkünftezurechnung zu gehen. Nur auf diese Weise ist sichergestellt, dass für in- und ausländische Gesellschaften dieselben Maßstäbe angewendet werden.<sup>35)</sup> Die Anwendung des § 22 BAO und die nach Auffassung des VwGH damit verbundene Brandmarkung des ausländischen Rechtsträgers als Briefkastengesellschaft diskriminiert hingegen den Auslandssachverhalt.<sup>36)</sup> Zwar ist nicht völlig ausgeschlossen, dass die Gefahr der Steuerumgehung eine Diskriminierung aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht rechtfertigen könnte.<sup>37)</sup> Allerdings ist der vom EuGH angelegte Maßstab sehr streng und lässt keineswegs *jede* unter Berufung auf Missbrauchsvermeidung erfolgte Diskriminierung zu.<sup>38)</sup> Zum Gesellschaftsrecht hat der EuGH sogar ausgeführt, dass *„der Umstand, dass eine Gesellschaft in einem Mitgliedstaat nur gegründet wurde, um in den Genuss vorteilhafterer Rechtsvorschriften zu kommen, keinen Missbrauch darstellt“*.<sup>39)</sup> Wenn der VwGH daher spezifische Zurechnungsgrundsätze *nur* für ausländische Gesellschaften festlegt, ist nicht anzunehmen, dass der EuGH dies akzeptieren würde. Der BFH hat aus dem Blickwinkel des Gemeinschaftsrechts überzeugend ausgeführt:<sup>40)</sup> *„Ebenso wenig wie im Regelfall im Inland danach gefragt wird, ob die Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft erfolgt, weil sie – verglichen mit anderen Handlungs- und Gesellschaftsformen – eine geringere Gesamtsteuerbelastung verspricht (beispielsweise infolge des anzuwendenden Steuersatzes, der Abzugsfähigkeit von Pensionszusagen und Geschäftsführergehältern), sind solche Fragen gerechtfertigt, wenn sich der Steuerpflichtige steuerliche Vorteile in Gestalt günstigerer Steuersätze davon verspricht, dass er unter ähnlichen Umständen eine ausländische Kapitalgesellschaft in einem anderen Mitgliedsstaat zwischenschaltet. Dies gilt umso weniger dann, wenn die in Anspruch genommenen Steuervorteile solche sind, die – wie im Streitfall (vgl. Art. 92 Abs. 3 EGV; Art. 87 Abs. 3 EG) – als Fördermaßnahme im Einklang mit den einschlägigen EG-Beihilfevorschriften stehen (...).“* Diese Überlegungen konnten vom VwGH im vorliegenden Erkenntnis nur deshalb außer Acht gelassen werden, weil sich der Sachverhalt vor dem österreichischen EU-Beitritt ereignet hat.<sup>41)</sup>

<sup>34)</sup> Näher *Lang*, CFC Regulations and Double Taxation Treaties, Bulletin 2003, 51 (51 ff.).

<sup>35)</sup> So auch *Fischer*, FR 2004, 1070 f.

<sup>36)</sup> Vgl. den Stand der Diskussion zur CFC-Gesetzgebung, der auch in Hinblick auf die aus § 22 BAO abgeleiteten generellen Formeln Bedeutung hat: *G. Kofler*, Abschirmwirkung 360 ff.; *Lang*, CFC Legislation and Community Law, ET 2002, 374 (374 ff.); *derselbe*, CFC-Gesetzgebung und Gemeinschaftsrecht, IStR 2002, 217 (217 ff.).

<sup>37)</sup> Vgl. EuGH 16. 7. 1998, *ICI*, C-264/96 Rz. 26.

<sup>38)</sup> Näher, mit Hinweisen auf die EuGH-Rechtsprechung: *Lang*, ET 2002, 375 f.

<sup>39)</sup> EuGH 30. 9. 2003, *Inspire Art*, C-167/01 Rz. 96 m. w. N.

<sup>40)</sup> BFH 25. 2. 2004, I R 42/02.

<sup>41)</sup> Vgl. allerdings den – m. E. überraschenden – Standpunkt zur möglichen Rückwirkung gemeinschaftsrechtlicher Vorschriften auf vor ihrem In-Kraft-Treten verwirklichte Sachverhalte, den der EuGH in seinem Urteil vom 1. 7. 2004 in den verb. Rs. *Elliniko Dimosio gegen Nikolaos Tsapalos* (C-361/02), *Konstantinos Diamantakis* (C-362/02) eingenommen hat.



## VII. Würdigung

Der VwGH hatte einen nahezu völlig identischen Fall wie der BFH zu entscheiden.<sup>42)</sup> Dennoch hat der VwGH überhaupt nicht auf die deutsche Rechtsprechung Bezug genommen.<sup>43)</sup> Ein Urteil des BFH bindet den VwGH selbstverständlich nicht. Der VwGH ist frei, zu einem diametral gegenteiligen Ergebnis zu kommen. Allerdings hätte erwartet werden dürfen, dass sich der VwGH angesichts der in wesentlichen Punkten vergleichbaren Rechtslage mit den Entscheidungen des BFH auseinandersetzt und begründet, warum er zu einem gegenteiligen Ergebnis kommt. Auch der BFH hat sich z. B. mit der abweichenden österreichischen Rechtsprechung beschäftigt, als er seine bisherige Judikatur zu den Auslandsverlusten bei der Freistellungsmethode – dennoch – bestätigt hat.<sup>44)</sup> Eine Auseinandersetzung mit der jüngsten BFH-Judikatur zu den irischen IFSC-Gesellschaften und mit der an ihr im deutschen Schrifttum geübten Kritik wäre nicht nur eine Frage des Stils und der Entscheidungskultur gewesen, sondern hätte den VwGH möglicherweise in mancher Hinsicht vor fragwürdigen Begründungsschritten bewahrt.

Das vorliegende Erkenntnis des VwGH illustriert jedenfalls die Schwächen der „Außentheorie“: Die Beurteilung der Kriterien der Ungewöhnlichkeit und der Unangemessenheit sowie die Akzeptanz des außersteuerlichen Motivs sind Ausfluss der höchst subjektiven Eigenwertung des jeweiligen Rechtsanwenders – am Ende der des VwGH – und lassen sich nicht anhand von Maßstäben, die aus der Rechtsordnung abgeleitet werden können, überprüfen. Nachprüfende Kontrolle des VwGH kann im Kontext der Außentheorie nichts anderes heißen, als dass der VwGH sein eigenes „gesundes Rechtsempfinden“ an die Stelle des der Behörde setzt.<sup>45)</sup> Dies ist rechtsstaatlich höchst unbefriedigend.

Die hier geäußerte Kritik richtet sich nicht gegen das Ergebnis der Entscheidung, sondern gegen den Weg, zu diesem Ergebnis zu gelangen. Bekanntlich hat die Frage der normativen Bedeutung des § 22 BAO nichts mit der fiskalischen Ergiebigkeit von Steuervorschriften zu tun.<sup>46)</sup> Viele Berater „fürchten“ nicht ohne Grund die „Innentheorie“ mehr als die „Außentheorie“, da die Außentheorie nach den – in Wahrheit niemals beweisbaren – Motiven des Steuerpflichtigen fragt, und damit dem ideenreichen und gut beratenden Steuerpflichtigen die Chance eröffnet, dass die von ihm vorgebrachten Motive doch in die Sachverhaltsfeststellung Eingang finden oder sich die Behörde mit seinem Vorbringen nicht oder nicht hinreichend auseinandersetzt und ihm dadurch zumindest zu einer Aufhebung des Bescheides wegen eines wesentlichen Verfahrensfehlers verhilft. Währenddessen fragt die Innentheorie losgelöst von allen subjektiven Aspekten des zugrunde liegenden Sachverhalts nach dem Sinn und Zweck der vermeintlich umgangenen Steuervorschrift und lässt sich bei überzeugenden teleologischen, systematischen oder historischen Argumenten auch nicht durch den lexikalisch erschließbaren Wortlaut einer Vorschrift einschränken. Die im nun vorliegenden Erkenntnis offenbar werdende Beliebigkeit, was als ungewöhnlich und unangemessen beurteilt und welche Motive akzeptiert werden, sollte allerdings auch diejenigen Berater, die bisher mit der Außentheorie sympathisierten, ernüchtern und den Wert rechtsstaatlich fundierter Begründungen erkennen lassen.

---

<sup>42)</sup> BFH 25. 2. 2004, I R 42/02.

<sup>43)</sup> Der VwGH hat lediglich pauschal auf die bei *Loukota*, ÖStZ 1990, 2 ff. „referierte Rechtsprechung des BFH“ verwiesen und sich mit der in den vergangenen 15 Jahren ergangenen Rechtsprechung des BFH nicht einmal mittelbar auseinandergesetzt.

<sup>44)</sup> BFH 13. 11. 2002 – I R 13/02, BStBl. II 2003, 795.

<sup>45)</sup> Zur Kritik vgl. *Lang*, ÖStZ 2001, 68; *derselbe*, Diskussionsbeitrag, 13. ÖJT (1997) III/2, 59.

<sup>46)</sup> Ausführlicher *Lang*, ÖStZ 2001, 68 f.; vgl. auch *Ritz*, BAO-Kommentar § 22 Rz. 9.