



Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 22 BAO

Dr.ⁱⁿ Edeltraud Lachmayer
Hofrätin des VwGH

VW
GH



Ständige Rechtsprechung des VwGH (zB VwGH 18.10.2012, 2010/15/0010).

Missbrauch im Sinne des § 22 BAO ist

- eine rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf die **wirtschaftliche Zielsetzung** - vor dem Hintergrund des mit der Regelung des Abgabengesetzes verfolgten Zieles - **ungewöhnlich und unangemessen** ist
- nur auf Grund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich
- **Nicht ein einziger Rechtsschritt**, sondern eine Kette von Rechtshandlungen den Sachverhalt, mit dem die Folge des § 22 Abs. 2 BAO verbunden ist.
- Eine dem tatsächlichen Geschehen nicht angemessene Hintereinanderschaltung mehrerer rechtlicher Schritte.

VW
GH



- Steuerpflichtige dürfen Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, dass die **geringste Steuerbelastung erzielt** wird.
- Bei rechtlicher 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.
- **"Ungewöhnlichkeit"** ist im Sinne der Unangemessenheit des eingeschlagenen Weges zur Verfolgung des angestrebten Zieles zu verstehen.
- **Beachtliche außersteuerliche Gründe** können Missbrauch auszuschließen.

VW
GH



Folge von Missbrauch (zB VwGH 30.4.2015, 2012/15/0162):

- Bei Vorliegen eines Missbrauchs iSd § 22 Abs. 1 BAO sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.
- Zu prüfen ist, welche rechtliche Gestaltung den wirtschaftlichen Vorgängen angemessen gewesen wäre (zB VwGH 26.2.2012, 2009/15/0220). Die Besteuerung hat dementsprechend zu erfolgen.

VW
GH



VwGH zur Unionsrechtskonformität des § 22 BAO (VwGH 3.4.2019,
Ra 2017/15/0070)

Nach der Rechtsprechung des EuGH, können die nationalen Gerichte im Einzelfall dem missbräuchlichen oder betrügerischen Verhalten des Betroffenen auf der Grundlage objektiver Kriterien Rechnung tragen, um ihm gegebenenfalls die Berufung auf das einschlägige Gemeinschaftsrecht zu verwehren, wobei aber bei der Beurteilung eines solchen Verhaltens die Ziele der fraglichen gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen zu beachten sind. Der Anwendung des § 22 BAO ist damit im Einzelfall auch im Geltungsbereich gemeinschaftsrechtlicher Normen nicht der Boden entzogen ist. Der Inhalt des § 22 BAO findet somit in der Rechtsprechung des **VW**
EuGH zum Missbrauch Deckung.



VwGH zur Unionsrechtskonformität des § 22 BAO- MTR

- Die "Mutter-Tochter-Richtlinie" stellt die Gewährung von Vergünstigungen - wie die Entlastung von Quellensteuer - unter einen ausdrücklichen Missbrauchsvorbehalt, indem Art. 1 Abs. 2 bestimmt, dass die Richtlinie der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen nicht entgegensteht.
- Nach dem Urteil vom 20. Dezember 2017, C-504/16 und C- 613/16, Deister Holding AG und Juhler Holding A/S, können sich die nationalen Behörden bei der Prüfung, ob ein Vorgang Steuerhinterziehung und Missbrauch als Beweggrund hat, nicht darauf beschränken, vorgegebene allgemeine Kriterien anzuwenden; vielmehr müssen sie den Vorgang als Ganzes individuell prüfen.



**VwGH zu Doppelbesteuerungsabkommen und § 22 BAO (VwGH 9.12.2014,
2002/14/0074)**

- Wie der Gerichtshof bereits 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 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.

VW
GH



Jüngere Judikatur

VwGH 26.6.2014, 2010/15/0080

- Zwischenschaltung einer zypriotischen Gesellschaft, deren Gesellschafter waren Steueroasengesellschaften + russischer Investor
- Einbehalt KEST bei Ausschüttung, keine Rückerstattung wegen Missbrauchsverdacht
- UFS gewährt Rückerstattung
 - Kontrolle durch russischen Investor sei unproblematisch
 - Sinnvolle Funktion der zypGes, weil Verwaltung der Beteiligungen in Mitteleuropa
 - Haftungsbeschränkung
 - Für die zypGes handelnde Personen können auch im Konzern beschäftigt werden
 - Konzernstruktur sei offen gelegt worden
 - Keine Relevanz fehlender Büroräumlichkeiten und Arbeitnehmern

VW
GH

Amtsrevision



VwGH, Aufhebung RVV

- Keine wirtschaftliche Sinnhaftigkeit der Zwischenschaltung der zypriotischen Gesellschaft
- Keine wirtschaftlichen Tätigkeiten in Zypern
- Beherrschung durch Drittstaatsgesellschaft, der keine Steuerentlastung zusteht, Indiz für missbräuchliche Gestaltung, wenn wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen
- Optimierung der Organisation durch Gliederung des Konzerns nach Sektoren, Regionen und Geschäftsfeldern nicht nachvollziehbar
- Vorteil der englischen Sprache als in Zypern nicht nachvollziehbar
- Kein Büro, kein Personal

VW
GH



Folgeerkennnis 3.4.2019, Ra 2017/15/0070, Zurückweisung

- Geltend gemachte Rechtsfrage: es fehle Rechtsprechung zu der Frage, wie der Missbrauchsvorbehalt des MTR zu verstehen sei und ob § 22 BAO auf die MTR gestützt werden können
- Verweis auf Rechtsprechung zu § 22 BAO und MTR:
- § 22 Abs. 2 BAO enthalte keine den Zielrichtungen (Schaffung wettbewerbsneutraler steuerlicher Regelungen für Zusammenschlüsse von Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten) der "Mutter-Tochter-Richtlinie" zuwiderlaufende "allgemeine und überschießende Missbrauchsregelung" und verstoße daher nicht gegen gemeinschaftsrechtliche Vorgaben.

VW
GH



VwGH 27.3.2019, Ro 2018/13/0004

- Zwischenschaltung zweier luxemburgischen Holdings, direkte Muttergesellschaft funktionslos
- Gesellschafter: Steueroasengesellschaften
- Geltend gemachte außersteuerliche Gründe: bessere Organisation des Konzerns nach Regionen, etc, Vorabgenehmigung des Beteiligungserwerbes durch Wirtschaftsminister nicht notwendig
- Arbeitnehmer und Büroräumlichkeiten vorhanden
- Detaillierte Beschreibung der Aktivitäten der luxObergesellschaft
- Abweisung durch BFG

VW
GH



VwGH 27.3.2019, Ro 2018/13/0004, Aufhebung wegen Rdl

- Keine Auseinandersetzung des BFG mit unionsrechtlichen Bestimmungen
- Wirtschaftliche Gründe liegen auch vor, wenn ein Ziel nicht nur durch die gewählte Gestaltung erreicht werden kann, sondern auch wenn es besser oder sicherer zu erreichen ist.
- Wirtschaftliche Aktivität der luxObergesellschaft ausreichend, diese sei geschäftsleitend tätig gewesen
- Arbeitnehmer und Büroräumlichkeiten vorhanden
- Noch keine Berücksichtigung der EuGH Rechtsprechung, C-116/16

VW
GH



Widersprüchlichkeit der beiden VwGH Entscheidungen?

- Missbrauch immer Einzelfallbeurteilung
- VwGH Erkenntnis betreffen Einzelfälle
- Relevant ist Argumentation des BFG
- Relevant Revisionsvorbringen (Revisionsmodell!)
- Unterschiede im Sachverhalt in beiden Fällen (wirtschaftliche Substanz)
- Unterschiede bei außersteuerlichen Gründen
- Revisionsvorbringen

VW
GH



WvGH 30.4.2015, 2012/15/0162, Folgerkenntnis 23.1.2020, Ra 2019/15/0069

- Beantragung der IZP über eine Investitionsgesellschaft
- Zunächst Aufhebung wegen RVV
- Zwischenschaltung einer Tochtergesellschaft ohne wirtschaftliche Funktion unangemessen
- Indizien für eine unangemessen Gestaltung
- Folgerkenntnis: Zurückweisung der Amtsrevision
- **Wirtschaftliche Gründe und Substanz** dargelegt, insbesondere Kostenersparnis im

Konzern
VW
GH



VwGH 15.5.2020, Ra 2018/15/0113, Aufhebung wegen RVV

- Umsatzsteuer: Eine Bankgesellschaft ließ ein Bankgebäude von ihrer im Leasinggeschäft tätigen Enkelgesellschaft errichten und mietete es von dieser an. Vorsteuerabzug nach der Rechtslage des § 6 Abs 2 UStG idF vor dem 1. StabG 2012?
- VwGH: Verweis auf EuGH Rechtsprechung zu Missbrauch im USt-Recht (EuGH 22. 12. 2010, C-103/09 , Weald Leasing)

VW
GH



VwGH 15.5.2020, Ra 2018/15/0113, Aufhebung wegen RVV

- Die vom BFG als ‚ausreichend gewichtige außersteuerliche Gründe für die Gestaltungen‘ anerkannten Umstände (wie etwa die ‚Senkung der Kosten für Bau, Betrieb und Instandhaltung durch das professionelle Immobilienmanagement der [E-GmbH]‘) lassen die Beauftragung einer nahezu 100%igen Enkelgesellschaft, die **selbst über keine Arbeitskräfte** verfügt, mit Bauvorhaben der Großmuttergesellschaft entgegen der Ansicht des BFG nicht ohne weiteres als ‚objektiv nachvollziehbar‘ erkennen.


VW
GH

Es liegt ein **endgültiger Steuervorteil** und nicht nur eine gestaffelte Entrichtung vor



Österreichischer
Verwaltungsgerichtshof

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 22 BAO

 **Dr.ⁱⁿ Edeltraud Lachmayer**
Hofrätin des VwGH

VW
GH