



Missbrauchsbekämpfung im Steuerrecht: eine funktionale Analyse

Missbrauch und Steuerumgehung

Veranstaltung der Landesgruppe Österreich der International Fiscal Association (IFA) und des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht

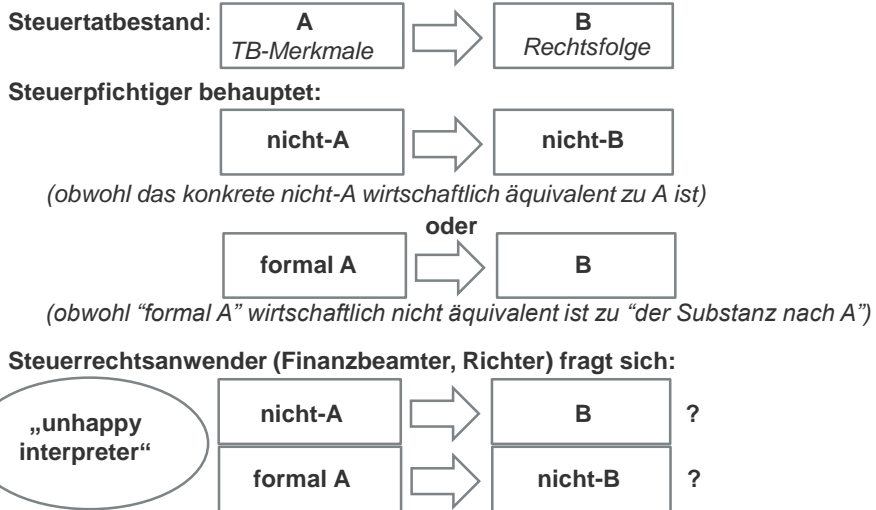
18.11.2020



Gliederung

- I. Die Steuerumgehung als Herausforderung an das Recht
 - II. Rechtsvergleichende Beobachtungen
 - III. Rechtstheoretische Analyse
 - V. Zur Funktion allgemeiner Antimissbrauchsinstrumente
 - VI. Innen- und Außentheorie *revisited*
 - VII. Missbrauchsbekämpfung im europäischen Mehrebenensystem: ein Kompetenzproblem
-

I. Die Steuerumgehung als Herausforderung an das Recht



3

II. Rechtsvergleichende Beobachtungen

Schwerpunkte des Rechtsvergleichs



- Allgemeine Antimissbrauchsinstrumente, d.h. GAARs (*General Anti-Avoidance Rules*, zB § 22 BAO) und vergleichbare rechtliche Instrumente (zB besondere Rechtsprechungsregeln, teleologische Rechtsanwendung) und deren rechtliche Rahmenbedingungen (verfassungsrechtliche Grenzen, Methodenlehre)
- „Gelebtes Recht“, d.h. die Rechtsanwendung durch die Gerichte, nicht Theorien aus dem Schrifttum
- Nicht nur *status quo*, sondern auch Rechtsentwicklung

4



II. Rechtsvergleichende Beobachtungen

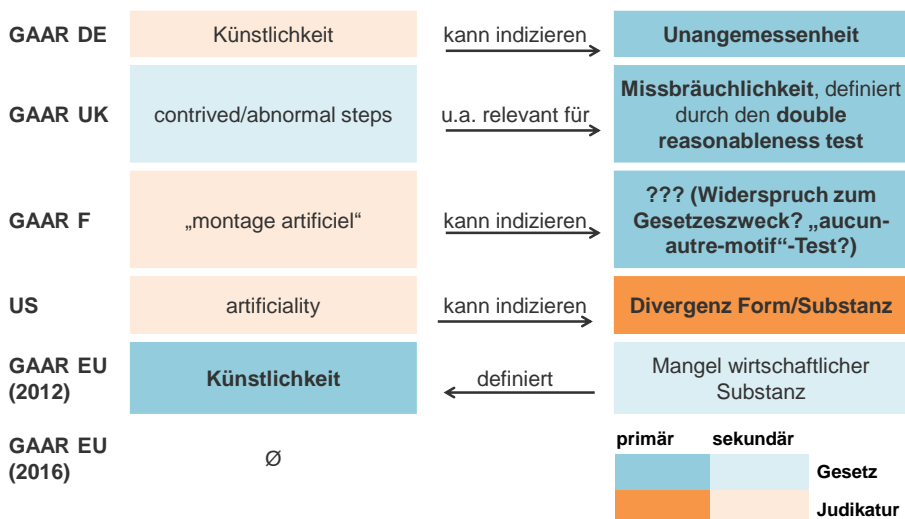
Ausgewählte Ergebnisse

- **Unaufgelöstes Spannungsverhältnis zwischen Besteuerungsgleichheit und Rechtsstaatsprinzip**
- Grundlegende Unsicherheit über die **methodologische Einordnung allgemeiner Antimissbrauchsinstrumente** (teleologische Rechtsanwendung vs. eigenständige Rechtssätze? → deutscher Sprachraum: Innen- vs. Außentheorie)
- **Geringer Zusammenhang** zwischen dem Wortlaut allgemeiner Antimissbrauchsinstrumente und der Lösung konkreter Fälle durch die Gerichte
- **Ähnliche Merkmale von Umgehungsgestaltungen** (zB fehlende außersteuerliche Gründe, fehlende wirtschaftliche Substanz, Künstlichkeit, Konflikt mit Sinn und Zweck des Gesetzes, Umgehungsabsicht), **aber:**
- **Status dieser Merkmale und deren Verhältnis zueinander bleibt letztlich unklar.**

5



II. Rechtsvergleichende Beobachtungen



6



Lässt sich ein Diskurs, der von der Gegenüberstellung für sich genommen valider Wertungsgesichtspunkte geprägt ist, über diese Konfrontation hinaus voranbringen – und wenn ja, wie?

Wie ist es zu erklären, dass Umgehungsgestaltungen im Steuerrecht nicht ausschließlich mit dem Instrumentarium der teleologischen Auslegung oder Rechtsfortbildung bewältigt werden, obgleich dem *telos* der einschlägigen Normen offenbar eine, ja sogar *die* zentrale Bedeutung zukommt?

Wie lässt sich im Hinblick auf die Kriterien für korrekturbedürftige Umgehungsgestaltungen mehr konzeptionelle Klarheit erreichen?

Diese Fragen sind unabhängig von einem konkreten Rechtssystem → Erfordernis einer Außenperspektive



III. Rechtstheoretische Analyse

Ausgangspunkt *unhappy interpreter* → **Regeltheorie**

- **Regeln** = Instrumente in einer Entscheidungsumgebung, die generalisierend an bestimmte Kriterien anknüpfen und dadurch andere potentiell relevante Faktoren aus dem Entscheidungsprozess ausschließen.
- Jede Regel ist über- und unterinklusiv → Gefahr einer **Wortlaut-Zweck-Divergenz** ist dem Einsatz von Regeln inhärent
- **Gründe** für den Einsatz von Regeln:
 - Regeln vereinfachen die Entscheidungsfindung → *Effizienz*
 - Regeln machen Entscheidungen vorhersehbarer → *Rechtssicherheit*
 - Regeln verteilen Entscheidungskompetenzen → *Gewaltenteilung*
- Parameter für den **Umgang einer Rechtsordnung mit der Steuerumgehung**:
 - Ausmaß regelbasierten Entscheidens im Steuersystem?
 - Konkrete Kriterien für eine Regeldurchbrechung?



IV. Zur Funktion allgemeiner Antimissbrauchsinstrumente

- Allgemeine Antimissbrauchsinstrumente legen die Schwelle für die Überschreitung des Wortsinns steuerrechtlicher Vorschriften fest.
- Damit erfüllen sie eine grundsätzlich andere Funktion als materielle Steuervorschriften. Sie gehören zu den Regeln der Rechtsanwendung. GAARs sind also Methodennormen.
- Ihre Anwendung folgt einem Zwei-Stufen-Modell, in das sich die verschiedenen gängigen Kriterien funktional einordnen lassen:
 1. Feststellung einer Wortsinn-Zweck-Divergenz (indiziert z.B. durch fehlende wirtschaftliche Substanz etc.)
 2. Zusätzliche Kriterien für die Überschreitung des Wortsinns (z.B. Umgehungsabsicht)



IV. Zur Funktion allgemeiner Antimissbrauchsinstrumente

Die Bekämpfung der Steuerumgehung erschöpft sich nicht in der teleologischen Rechtsanwendung, weil es gute Gründe dafür gibt, eine Überschreitung des Wortsinns im Steuerrecht an Kriterien zu knüpfen, die nichts mit dem Sinn und Zweck des er- oder umgangeenen Gesetzes zu tun haben.

Beispiel:

Künstlichkeit

Je künstlicher eine Konstruktion, desto weniger kann es dem Gesetzgeber angelastet werden, wenn er sie bei der Formulierung der Gesetze nicht bedacht hat

Umgehungsabsicht (*main purpose test*)

Der Steuerpflichtige kann sich auf den Wortlaut der Steuergesetze verlassen, wenn er diesen nicht in der Absicht auszunutzen versucht, sich einen Steuervorteil zu verschaffen, der nicht mit dem Sinn und Zweck des Gesetzes im Einklang steht.

Risikoverteilung Steuerpflichtiger - Gesetzgeber

V. Innen- und Außentheorie *revisited*

- Rechtsanwendung und -fortbildung liegen in erster Linie in der Kompetenz der **Judikative**.
- Daher ist der **Innentheorie** darin zuzustimmen, dass es keiner gesetzlichen "Ermächtigungsgrundlage" für die Bekämpfung der Steuerumgehung bedarf.
- Der **Außentheorie** ist darin zuzustimmen, dass es nicht (methodo)logisch zwingend ist, für die Feststellung eines Gestaltungsmissbrauchs nur an „norminterne“ Kriterien anzuknüpfen (d.h. an den Sinn und Zweck der er-/umgangenen Norm).
- Eine GAAR *ermächtigt* die Gerichte nicht, aber **leitet die Entscheidungsfindung**, indem sie Kriterien für die Regeldurchbrechung festlegt.

VI. Steuerumgehung im Mehrebenensystem

- Es gibt keinen Grund, warum verschiedene Entscheidungssysteme dieselbe Schwelle für eine Regeldurchbrechung vorsehen sollten.
- Beispiel **Grundfreiheiten**: „rein künstliche Gestaltung“ als Maßstab wegen Verpflichtung auf das Binnenmarktziel (es geht um „Erhebung“ der Grundfreiheiten und damit um deren Sinn und Zweck, nicht um Bekämpfung von Steuermisbrauch; Kompetenzproblem!)
- Gegenbeispiel: Umgebungsbekämpfung im **Mehrwertsteuerrecht**
- **Richtlinien im Recht der direkten Steuern**:
 - Unmittelbare Verpflichtung zur Umgebungsbekämpfung durch die MS entgegen EuGH, ECLI:EU:C:2019:135 – T-Danmark; EuGH, ECLI:EU:C:2019:134 – N Luxembourg 1 nicht begründbar
 - Rechtsprechung ist – verfehlt – Ausfluss des „neuen Geistes“ im europäischen Steuerrecht
- **ATAD** verpflichtet zur Umgebungsbekämpfung, wird aber kaum zur Vereinheitlichung führen