

IFA Landesgruppe Österreich, 18. Nov. 2020

# Neues und Altes zum steuerlichen Missbrauch

Univ. Prof. Dr. Claus Staringer

**WU** WIRTSCHAFTS UNIVERSITÄT WIEN VIENNA UNIVERSITY OF ECONOMICS AND BUSINESS

**TAX** Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht • [www.wu.ac.at/taxlaw](http://www.wu.ac.at/taxlaw)

EFMD EQUIS ACCREDITED AACSB ACCREDITED AMBA ACCREDITED

© 2014 BOHNET AT

## Die „neue Vielfalt“ bei der Bekämpfung der Steuerumgehung

**WU** WIRTSCHAFTS UNIVERSITÄT WIEN VIENNA UNIVERSITY OF ECONOMICS AND BUSINESS

- ATAD - General Anti Avoidance Rule (GAAR) für Körperschaften in der EU
- MLI - Principle Purpose Test (PPT) in DBA
- EU-RL zu direkten Steuern – verpflichtende Missbrauchsklauseln
- Rechtsprechung des EuGH
  - va zur MWSt-RL
  - Danish Holding Cases: allgemeiner Rechtsgrundsatz des EU-Rechts
- Verstärkte Befassung mit Umgehungsfragen als Teil des allgemeinen Klimawandels im Steuerrechts

**TAX** Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht • [www.wu.ac.at/taxlaw](http://www.wu.ac.at/taxlaw) 2

EFMD EQUIS ACCREDITED AACSB ACCREDITED AMBA ACCREDITED

## Lange Tradition der Missbrauchsabwehr im österreichischen Steuerrecht



- ≈ 100 Jahre seit Missbrauchsklausel der RAO
- ≈ 60 Jahre seit Einführung von § 22 BAO
- ≈ 50 Jahre seit *Gassner*, Interpretation und Anwendung der Steuergesetze
  
- Umfangreiches Schrifttum und Judikatur
  
- Klare Verhältnisse trotz/wegen „gefestigten Theorienstreits“ zwischen Innen- und Außentheorie zu § 22 BAO aF
  
- Notwendigkeit der Umgebungsbekämpfung so gut wie durchgängig akzeptiert
  
- Kein rechtspolitisches Defizit



## Neuregelung § 22 BAO idF JStG 2018



- Dennoch: JStG 2018 hat § 22 BAO iW völlig neu gefasst
  
- „gleicher Missbrauch für alle“
  - nicht nur Körperschaften (wie nach ATAD)
  - für alle Steuern
  
- Inhaltlich im Kern der ATAD folgend
  - Umsetzung der ATAD klares Hauptziel von § 22 BAO nF
  - ErIRV wollen – wohl beruhigend - zugleich Kontinuität zu § 22 BAO aF betonen
  - In Wahrheit sind aber zumindest Teile der VwGH-Judikatur zu § 22 BAO aF mit der ATAD unvereinbar
  - Jedenfalls hat sich die ATAD sicher nicht an § 22 BAO aF orientiert
  
- Damit Deutungshoheit über § 22 BAO nF letztlich beim EuGH (auch über ATAD-Bereich hinaus)



## Ziel und Zweck der Norm entscheidend

- § 22 Abs 2 zweiter Satz BAO: „Unangemessen sind solche Gestaltungen, die unter Außerachtlassung der damit verbundenen Steuerersparnis nicht mehr sinnvoll erscheinen, weil der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel und Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft.“
- Nur von „Ziel und Zweck“ nicht gedeckter Steuervorteil kann Missbrauch sein
- Verpflichtung zur Erforschung von „Ziel und Zweck“ der relevanten Norm (über bloßen Wortlaut hinaus)
- Missbrauchsbekämpfung ist daher Aufgabe der Interpretation der jeweiligen Norm – es gibt keinen eigenen Missbrauchs-“Tatbestand“

## Bedeutung der „wirtschaftlichen Realität“

- § 22 Abs 2 dritter Satz BAO: „Bei Vorliegen von triftigen wirtschaftlichen Gründen, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln, liegt kein Missbrauch vor“
- „wirtschaftliche Gründe“ können kein Freibrief für von Sinn und Zweck der Norm nicht gedeckte Gestaltungen sein
- Umgekehrt sind „wirtschaftliche Gründe“ dort ohne Bedeutung, wo sie das Gesetz gar nicht verlangt
- Betonung der „wirtschaftlichen Realität“ ermahnt zur sorgfältigen Ermittlung des tatsächlichen Sachverhalts
  - Angelehnt an EuGH *Cadbury Schweppes*
  - Gegenbegriff zu Briefkastenfirmen, Scheingeschäften, vorgetäuschten Sachverhalten etc.

## Worum geht es? – Rechtssicherheit in Umgehungsfällen



- Ziel muss Klarheit über die steuerliche Umgehungslehre sein – es ist die wichtigste Methoden-Frage des Steuerrechts
- Methodensicherheit führt zu Rechtssicherheit - ein Gebot des Rechtsstaates
- „Falsche Freunde“ helfen dabei nicht
  - Politische Initiativen, die um Verteilung von Steueraufkommen kämpfen (BEPS, „Digital Taxation“ etc.)
  - Vorwurf der „aggressiven Steuerplanung“
  - Dämonisierung der Steuerumgehung (so die „Rache für Missbrauch“ bei FKZ II und Lockdown-Umsatzersatz)
  - Kooperativer Steuervollzug / Begleitende Kontrolle (§§ 153a ff BAO)
    - Kooperation wirkt Streitvermeidend, nicht rechtsklärend
  - Auskunftsbekanntmachung zum Vorliegen von Missbrauch (§ 118 Abs 2 Z 5 BAO)
    - In der Praxis hilfreich, aber intransparent / de facto keine Rechtskontrolle



## Wer sind die „richtigen Freunde“?



- Umgebungsbekämpfung ist vorrangig Aufgabe der Gesetzgebung
  - Klare Steuertatbestände verhindern Umgebungsprobleme
  - Wertungen des Gesetzes offenlegen und konsequent einhalten
  - Sorgfältige Legistik
  - Lücken im Gesetz durch das Gesetz schließen
- Alle, die das Gesetz auslegen und nicht nur nach „Angemessenheit“ fragen
  - Gerichte, Finanzverwaltung, Steuerpflichtige und Berater, Wissenschaft
- Aber: Rolle der Gerichte nicht überspannen
  - Gerichte lösen Einzelfälle und sind ein schlechter Ersatz-Gesetzgeber





VIENNA UNIVERSITY OF  
ECONOMICS AND BUSINESS

**INSTITUT FÜR ÖSTERREICHISCHES  
UND INTERNATIONALES  
STEUERRECHT**

Welthandelsplatz 1, Gebäude D3,  
1020 Wien, Österreich

**Univ. Prof. Dr. Claus Staringer**

claus.staringer@wu.ac.at  
Tel.: + 43 1 313 36 4890  
www.wu.ac.at/taxlaw

